



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCION QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCION EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ORGANO JURISDICCIONAL.

T E S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

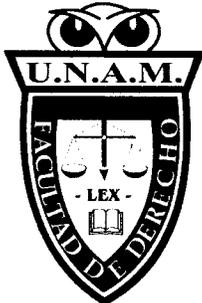
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

CITLALLI MORALES GALLARDO



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGUEL VAZQUEZ ROBLES





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A **Paula Gallardo (+)**

y **Antonio Morales**

Mis padres, por haber forjado de mi la mujer que soy, con su amor, su sabiduría y su ejemplo.

A **Sandra Luz Morales**

Mi madre, por darme la vida, y su amor incondicional. A **Tomás Gómez**, por su apoyo.

A **Librado Antonio y Tomás Canek**

Mis hermanos, con el cariño que les tengo, esperando ser un ejemplo en sus vidas.

A **Adolfina Morales y Luis Adrián**

Con agradecimiento infinito y por permitirme ser su hija y su hermana.

A **Alejandro Bravo**

Porque sos mi amor.

A DIOS

Porque desde el primer instante de mi ser hasta ahora me ha dado muestras de su grandeza infinita

A mi *alma mater*

Por la generosidad con la que me ha acogido en su seno, brindándome más que una formación educativa dotada de extraordinarias manifestaciones de pensamiento; conciencia y esencia de mi ser, a mis maestros, y a mis amigos. Obligándome a retribuir a mi patria con mi esfuerzo constante.

A mi asesor el Licenciado **Miguel Ángel Vázquez Robles**, con todo mi agradecimiento por sus enseñanzas; y por su colaboración y paciencia en la elaboración de este trabajo.

A mis maestros

Quienes me han dado las bases para tener mi propia visión de la realidad que me rodea, me alientan a continuar con mis metas profesionales, y me dan la oportunidad de aprender de ellos; a todos, y muy especialmente al Doctor **Fernando Serrano Migallón**, al Maestro **Héctor Molina González**, al Doctor **César B. Callejas Hernández**, a la Magistrada **Sofía Lorena Pérez Magaña**, a la Maestra **Patricia López López**, y al Maestro **Sabino Ventura Silva**.

A los amigos que me ha brindado la Universidad

En especial a **Abraham Miranda, Citlali N. Toxqui, David Flores, Fernando Monroy, Itzel Pérez, Jenny Aquino, Laura Arroyo, Leticia Rosas, Liliana I. González, Martha C. Aguilar, Omar Peña...** por compartir el noble sentimiento de amistad, iniciada en esta etapa inolvidable de nuestras vidas, que espero se siga enriqueciendo.

CAPITULADO

‘INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTÚA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL’

INTRODUCCIÓN

Página
V

CAPÍTULO PRIMERO

PODER TRIBUTARIO, RELACIÓN Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

I. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

1.	La actividad financiera del Estado	2
2.	El Poder Tributario del Estado	3
3.	El tributo o contribución	6
4.	Las garantías consagradas en la fracción IV del artículo 31 constitucional	9
	A. El principio de reserva de ley en materia tributaria	9
	B. El principio de generalidad de las contribuciones	13
	C. El principio de obligatoriedad de las contribuciones	14
	D. El principio de vinculación al gasto público	15
	E. Competencia tributaria	15
	F. El principio de proporcionalidad de las contribuciones	15
	G. El principio de equidad de las contribuciones	16
	H. El principio de legalidad de las contribuciones	16
	a. El “principio de legalidad en materia tributaria” o principio de legalidad en la faz normativa, contenido en el artículo 31 fracción IV, 14, y 73 fracción VII constitucionales	17
	b. El principio de legalidad tributaria en la faz aplicativa o principio de legalidad administrativa, contenido en el artículo 16 constitucional	18

II. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1.	La relación jurídica tributaria	20
2.	Su nacimiento (hecho imponible y hecho generador)	22
3.	Elementos de la relación jurídica tributaria	22

III. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.	Concepto, naturaleza y fuentes de la obligación tributaria	23
2.	Elementos de la obligación tributaria	23
3.	Fases fundamentales de la obligación tributaria	24
4.	El pago como forma de extinción de la obligación jurídica tributaria	26

IV. LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

1.	Los derechos del contribuyente	28
2.	La ley federal de los derechos del contribuyente	29

CAPÍTULO SEGUNDO

FUNDAMENTO, NATURALEZA JURÍDICA Y CONCEPTO DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA

I. GENERALIDADES DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA

1. Generalidades de la devolución tributaria 32

II FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA

1. El enriquecimiento sin causa como fundamento de la devolución tributaria 32
 - 1.1 Análisis del enriquecimiento sin causa, ilegítimo o injusto 33
 - A. Antecedentes 33
 - B. Concepto, fundamento y naturaleza 35
 - C. Efectos del enriquecimiento sin causa 36
 - D. Requisitos de la acción del enriquecimiento sin causa 37
 - 1.2 Pago indebido en materia civil 37
 - A. Antecedentes y concepto 37
 - B. Elementos y/o requisitos del cobro o pago de lo indebido 39
 - 1.3 Argumentos contra la postura del enriquecimiento sin causa como fundamento de la devolución 39
2. El principio de legalidad como fundamento de la devolución tributaria 40
3. Tesis globalizadora del enriquecimiento sin causa y el principio de legalidad como fundamentos de la devolución tributaria 42

III. NATURALEZA JURÍDICA DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA

1. Naturaleza de la devolución tributaria como integrante de la relación jurídica tributaria 43
2. Naturaleza de la devolución tributaria como cuasicontrato 44
3. Naturaleza de la devolución tributaria como obligación autónoma e independiente 46

IV. CONCEPTO DE DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA

1. Concepto de devolución tributaria 48

CAPÍTULO TERCERO

REGULACIÓN DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

I. DERECHOS Y OBLIGACIONES RESPECTO DE LA DEVOLUCIÓN CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. El derecho del particular a solicitar la devolución (derecho a la devolución o pretensión de reintegro) 49
2. La obligación de atender las solicitudes y la facultad de resolverlas de la autoridad 54

3.	El procedimiento de devolución	56
4.	La facultad de la autoridad de devolver de oficio	57
5.	El derecho de devolución del particular y la obligación de devolver de la autoridad	57

II. SUPUESTOS POR LOS QUE PROCEDE LA DEVOLUCIÓN

1.	Antecedentes de los supuestos por los que procede la devolución	57
	A. Código Fiscal de la Federación de 1938	58
	B. Código Fiscal de la Federación de 1967	59
	C. Reforma del 1º de enero de 1980	60
	D. Código Fiscal de la Federación de 1981	61
2.	Cantidades pagadas indebidamente (el pago indebido en materia fiscal)	62
3.	Las devoluciones que proceden conforme a las leyes fiscales	66

III. EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN

1.	Legitimación para solicitar devolución	67
2.	Formato en que se hace la solicitud	68
3.	Plazos para efectuar la devolución	68
4.	Facultades de comprobación dentro del procedimiento de devolución	70
5.	La resolución de devolución no constituye una resolución favorable	71

IV. LA OBLIGACIÓN DE DEVOLUCIÓN

1.	Generalidades y concepto	71
2.	Elementos de la obligación de devolución	72
	A. Sujeto activo	72
	B. Sujeto pasivo	73
	C. Objeto	74
	D. Vínculo jurídico	74
3.	Nacimiento y exigibilidad de la obligación y del derecho de devolución	75
4.	Determinación del importe a devolver (cantidad ingresada y accesorios)	77
	4.1 La actualización en la devolución	77
	4.2 El pago de Intereses en la devolución	79
	4.2.1 Concepto, fundamento y antecedentes del pago de intereses por la Administración	79
	4.2.2 Naturaleza de los intereses que se pagan en la devolución	82
	4.2.3 Clases de intereses que se pagan en la devolución	84
	a. Intereses moratorios	84
	b. Intereses compensatorios	85
	c. Mezcla de intereses moratorios y compensatorios	88
	4.2.4 Reglas para el pago de intereses en la devolución	90
5.	Extinción de la obligación de devolución	90
	5.1 Extinción por pago (devolución, reintegro o reembolso)	90
	a. Medios de devolución	91
	5.2 Extinción por compensación	91
	5.3 Extinción por prescripción	93

CAPÍTULO CUARTO

INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 22-A Y 23, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN RESPECTO DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTÚA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

1.	Reseña de los antecedentes de la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional	96
2.	Materialización de las violaciones a la garantía de equidad tributaria en la obligación de devolución frente a la obligación tributaria	99
2.1	Equiparación de ambas obligaciones a partir de sus componentes y fases	100
2.2	¿Existe igualdad entre el Fisco y los particulares en la obligación tributaria frente a la obligación de devolución?	102
3.	Inconstitucionalidad respectiva al pago de intereses	111
4.	Inconstitucionalidad respectiva a la compensación	124
	CONCLUSIONES	137
	PROPUESTAS	150
	ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL	153
1.	El Código Fiscal de la Federación de 1938	153
2.	El Código Fiscal de la Federación de 1967	155
3.	El Código Fiscal de la Federación de 1981	160
3.1	Reforma de 1983	162
3.2	Reforma de 1984	164
3.3	Reforma de 1990	165
3.4	Reforma de 1996	166
3.5	Reforma de 1997	166
3.6	Reforma de 1999	167
3.7	Reforma de 2001	167
3.8	Reforma de 2004	170
3.9	Regulación vigente	178
	BIBLIOGRAFÍA	185

INTRODUCCIÓN

El Derecho Fiscal Mexicano a lo largo de su historia ha encontrado obstáculos para ser reconocido como una materia independiente del Derecho Administrativo, e incluso para desligarse de las instituciones del Derecho Privado.

En este sentido, existen instituciones que no han sido debidamente exploradas, ni definidas, ni se les ha dado el cauce adecuado con la regulación necesaria para su buen funcionamiento en el Derecho Fiscal, una de ellas es “la devolución tributaria”.

A la problemática anterior, hay que agregar el hecho, por todos sabido, que las leyes fiscales son inadecuadas e inefectivas, y muchas veces hasta inconstitucionales. En efecto, las iniciativas de ley enviadas por el Ejecutivo Federal en la materia, generalmente adolecen de cuestiones de inconstitucionalidad, asumiendo el Congreso de la Unión, el costo político y económico de aprobar estas leyes.

La problemática que se plantea en la presente Tesis consiste en la ausencia de estudio (y la consecuente ineficaz regulación de la figura) de la devolución tributaria y de lo que implica “el derecho de devolución” en la legislación fiscal en México.

En México, no se ha estudiado suficientemente esta figura de forma separada del Derecho Civil, por lo que su regulación es insuficiente e inconstitucional en varios aspectos, además que la aplicación de la regulación es inadecuada.

El estudio que hemos realizado parte del análisis de su fundamento, su naturaleza, su origen, así como de los supuestos por los que procede. Posteriormente, se hace un estudio de la obligación que conlleva el Derecho de Devolución, es decir, de la obligación de devolver del Estado: cómo se compone esta obligación o este derecho, sus elementos, requisitos, y sus momentos o etapas; haciendo una comparación con los elementos ya conocidos y estudiados de la obligación tributaria principal.

Basamos nuestros planteamientos en el hecho de que aún cuando a la obligación tributaria y a la obligación de devolución no se les debe considerar situaciones completamente iguales o idénticas, sí constituyen situaciones de hecho semejantes, figuras similares o situaciones jurídicas objetivamente iguales, esto es, *iguales supuestos de hecho*, ya que tienen la misma naturaleza: ambas tienen su fuente en la ley como obligaciones *ex lege*, constituyen derechos de crédito y obligaciones de pago, y por lo tanto deben de tener un trato equitativo por la ley. De lo que concluimos que es aplicable entre ellas el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Posteriormente y como tema central, analizamos exclusivamente el problema de la justiciabilidad de ***la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución dictada en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional***, que se materializa en las violaciones constitucionales en su regulación en dos aspectos:

Primero, ***se transgrede la garantía de equidad tributaria, toda vez que la legislación fiscal establece un trato diferenciado entre los recargos*** que deben cubrir los gobernados por no enterar a tiempo las contribuciones a su cargo ***y los intereses*** que debe cubrir la autoridad cuando la devolución se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, en virtud de haber interpuesto un medio de defensa y obtener una resolución o sentencia favorable.

Esto es así, pues mientras el primer párrafo del artículo 21 del Código Fiscal Federal dispone que los recargos se causan a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, el diverso numeral 22-A, párrafos segundo fracción I, y tercero de este mismo ordenamiento legal, establece que el pago de intereses se calculará a partir del día siguiente al del vencimiento de los plazos legales de cuarenta o veinticinco días, o de que se interpuso el medio de defensa, a que se refiere, según sea el caso, el propio párrafo tercero del mismo.

En segundo lugar, ***se transgrede la garantía de equidad tributaria, toda vez que la legislación fiscal establece un trato diferenciado al negar el derecho a compensar créditos a favor del contribuyente cuando tiene un derecho de devolución reconocido, y ésta se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional; y la facultad de la autoridad fiscal de compensar de oficio créditos fiscales a su favor en cualquier caso que proceda la devolución, situaciones reguladas en los párrafos cuarto y quinto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, respectivamente.***

Por lo anterior es necesario un estudio profundo, que sienta las bases del derecho de devolución, cuya objetividad permita establecer una relación de derecho justa, específica, y perfectamente regulada, para que ni el contribuyente ni el Estado se vean afectados.

Es menester que exista para la devolución una regulación justa, equitativa y proporcional; que brinde certeza jurídica; que permita una relación jurídica autónoma, independiente y basada sólo en la ley. Una relación con bases y elementos propios, y no tomados de instituciones de derecho privado. Una relación jurídica que permita la justiciabilidad del derecho que entraña, y su exigibilidad.

Frente a estas hipótesis, desarrollamos los fundamentos jurídicos que nos hacen concluir que se transgrede el principio de equidad, y además, haciendo un trabajo complementario, proponemos el conjunto de derechos y obligaciones -para las partes de la relación jurídica que se establece con el derecho de devolución- que debe contener el Código Fiscal de la Federación, para una regulación adecuada y eficaz de esta figura tributaria.

Por lo anterior, consideramos que este estudio contribuye a sentar las bases y establecer los mecanismos que el Estado debe utilizar para el perfeccionamiento de su

funcionamiento, asegurando a los contribuyentes equidad tributaria frente a la obligación tributaria principal.

Finalmente, este trabajo también pretende contribuir al desarrollo de los procedimientos administrativos, mismos que deben ser efectivos y eficaces; atendiendo a los principios de legalidad, economía, seguridad jurídica, y equidad, que son los que se vulneran en contra de los particulares en el derecho de devolución.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTÚA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

“Sólo cuando los atentados del legislador sean tan graves que él traspase el límite de sus facultades constitucionales... es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos. Esta doctrina no necesita demostración. En este caso la apelación al sufragio popular sería estéril, por que los derechos de propiedad y de seguridad amenazados serían hollados sin remedio; y por esto los tribunales para hacer respetar las garantías individuales, tienen la misión y el deber de intervenir en ese caso supremo; y para que no se erija en gobierno el despotismo de muchos con infracción de la Constitución, esta Corte, guardián de ella, debe apresurarse a proteger y amparar los derechos del hombre contra la opresión.”

Vallarta, Ignacio L., *Obras*, t. II: *Votos II*, México, Porrúa, 1989, pp. 31 a 35.

CAPÍTULO PRIMERO

PODER TRIBUTARIO, RELACIÓN Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

El tema de nuestro trabajo se centra en la devolución tributaria, que está necesariamente subordinada al ingreso -no hay devolución posible de lo que no se ha ingresado-. La devolución ha dejado de ser un efecto jurídico excepcional e individualizable, de modo que algunas normas tributarias la regulan como una alternativa destinada a afectar a amplias bases subjetivas del correspondiente tributo.

La devolución presenta dos perfiles distintos; primero debe considerarse fundada en un principio de justicia, “la devolución es el restablecimiento de una situación anterior”; y desde una segunda perspectiva puede verse “como el instrumento que subvierte y enerva una situación jurídica –el ingreso- ya producida”¹, por lo que la existencia o no de un derecho a la devolución de lo ingresado es lógicamente determinante de que la adquisición de la prestación tributaria por la Administración tenga o no el carácter de definitivo.

Por ello es necesaria esta introducción, para sentar el marco teórico-conceptual en el que se desenvuelve nuestro trabajo. Creemos que antes de entrar al estudio de la devolución, es necesario tener nociones de lo que es el poder tributario, por el cual el Estado puede establecer contribuciones y obtener ingresos (de los cuales se puede obtener la devolución); así como conocer la relación y la obligación tributaria, cuyo supuesto cumplimiento (pago o ingreso) origina la pretensión de reintegro, y porque como veremos, la obligación de devolución puede considerarse como la obligación tributaria al revés.

¹ Navas Vazquez, Rafael, *La devolución de los ingresos tributarios*, 1ª ed., España, Civitas S. A., 1992, pp. 15 y 17.

I. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

1. La actividad Financiera del Estado

El Estado es una persona moral, sujeto de derechos y obligaciones, sus elementos son la población, el territorio, y el gobierno; además, es la estructura en la que se desenvuelve la vida de los hombres. Es el garante de la vida y desarrollo de las personas que se encuentran en su territorio; por lo que podemos afirmar que su finalidad no es otra, sino la de satisfacer las necesidades que surgen de la colectividad.

La **actividad Financiera del Estado** es aquella “consistente en la determinación de necesidades públicas, la obtención de medios económicos; su administración y la inversión en el gasto público”². Esta actividad es cumplida para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas.

“La actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales:

- a).-El de la obtención de ingresos [...].
- b).-La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y
- c).-La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a cuentas.”³

La actividad financiera del Estado es estudiada por la disciplina conocida como **Ciencia de las Finanzas Públicas**, y esta actividad se materializa de diferentes formas, según sus momentos fundamentales podemos decir que los más importantes son al obtener ingresos, al administrarlos y al erogarlos, los cuales necesitan elevarse en una norma jurídica para ser eficaces, y sólo al momento de entrar en vigencia deben cobrar una

² García López-Guerrero, Luis, *Derechos de los Contribuyentes*, 2ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Dirección General de Publicaciones y Fomento Editorial, 2001, pp. 8-9.

³ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 15ª ed., México, Porrúa, 1988, p. 5-6.

expresión real en la sociedad. La rama del Derecho que se ocupa de esto, es el Derecho Financiero.

Para De la Garza, el ***Derecho Financiero*** es “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o ***acreedores*** del Estado”⁴.

De acuerdo con los momentos en que se divide la actividad financiera del Estado, la doctrina ha dividido el Derecho Financiero en tres ramas: Derecho Fiscal, Derecho Patrimonial del Estado, y Derecho Presupuestario.

2. El Poder Tributario del Estado

Nuestro estudio está inmerso en el área del ***Derecho Fiscal***, en la obtención de ingresos, y la forma más usual es a través de contribuciones; para lo cual el Estado usa su Poder Tributario. Algunos autores consideran que este Poder se agota en el establecimiento de tributos, es decir, en su creación y manifestación a través del instrumento legal correspondiente. Para otros, el poder tributario va más allá y comprende la parte recaudatoria de la administración pública; por ello ha sido denominado de varias formas: Beliri lo llamó *poder fiscal* o *potestad tributaria*, Ingrosso y Blumenstein *poder de imposición*; sin embargo, todos coinciden en la parte fundamental, de que comprende el establecimiento de tributos.

⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 3, p. 17. Las negritas son nuestras, toda vez que es precisamente este supuesto al que nos avocaremos en el desarrollo de esta tesis; al de los acreedores del Estado en el caso específico de las devoluciones de impuestos.

Para nosotros, el **Poder Tributario** “es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.”⁵

Dino Jarach considera que el poder tributario se agota con la creación de la ley, y que la actividad administradora de las contribuciones carece de la connotación de potestad en virtud de que no existe una relación de poder sino un sometimiento a la norma, tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria; y lo señala de la siguiente forma: “El poder fiscal es una expresión o manifestación de poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea (*sic*), la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo. [...] El poder estatal se agota en el momento en que el Poder Legislativo, portador de dicho poder en virtud de principios constitucionales que se lo atribuyen, dicta las normas sustantivas que establecen los supuestos objetivos y subjetivos de la obligación tributaria. Desde ese momento no existe más relación de poder, sino relación jurídica de carácter obligacional y relaciones administrativas y procesales, cuyo propósito es la reafirmación de la voluntad de la ley en los casos concretos”.⁶

Giuliani Fonrouge afirma que el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que “paralelamente al poder tributario está la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual denomina Hensel ‘competencia tributaria’.”⁷ Podemos afirmar entonces, que la **Competencia Tributaria** consiste en el poder recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador; el titular de ésta, es el acreedor de la prestación tributaria.

Los artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establecen el poder tributario del Estado, su origen y legitimidad, son los

⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 3, p. 207.

⁶ Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional CIMA, 1969, pp. 23-24.

⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 8ª ed., Buenos Aires, Lexis Nexis - Depalma, 2003, Vol. I, p. 341.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

CAPÍTULO PRIMERO. PODER TRIBUTARIO, RELACIÓN Y BLIGACIÓN TRIBUTARIA, Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

siguientes: 29; 31 fracción IV; 40; 41; 49; 50; 73 fracciones VII, X, XXIX-A, XXIX-D, XXX; 115 fracción IV; 116; 117 fracciones IV, V, VI, VII; 118 fracción I, 124 y 131.

La Potestad Tributaria se describe en los artículos constitucionales citados, que disponen que es la voluntad del pueblo mexicano constituirse en un República representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental; el pueblo ejerce su soberanía a través de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal; el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. El Poder Legislativo está depositado en un Congreso General, que se divide en dos Cámaras, una de Senadores y otra de Diputados. Los poderes del Congreso Central están definidos en el artículo 73, de los cuales el más importante es el que establece que “el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto” (fracción VII). Este artículo vinculado con el artículo 31 fracción IV que establece que *“es obligación de los mexicanos Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*; *constituyen* la base constitucional de la potestad tributaria del Estado Mexicano.

Por su parte, los Estados deben adoptar, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre; *las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados*: la Constitución establece ciertas prohibiciones a los Estados en los artículos 117 y 118, algunas de naturaleza fiscal. *Los poderes tributarios de los Estados residen en las respectivas Legislaturas*, que están compuestas únicamente por una Cámara de Diputados. Las contribuciones municipales (impuestos, derechos,

contribuciones de mejora), son establecidas por las Legislaturas de los Estados y no por los municipios, quienes únicamente pueden recaudarlos.

Una consecuencia del sistema de Gobierno Federal es que tanto él, como los Estados tienen poderes tributarios, pues ambos pueden establecer impuestos en el ámbito de sus respectivas competencias.

Se establecen también en la Constitución dos excepciones a la titularidad del poder tributario del Poder Legislativo, y estas se encuentran en los artículos 29 y 131, donde se faculta al Poder Ejecutivo para establecer las contribuciones que ahí se especifican.

De conformidad con lo anterior “el poder tributario del Estado mexicano consiste en el acto de creación de contribuciones, las cuales, en el ámbito federal por mandato constitucional, le corresponde al Poder Legislativo, quien a través de un proceso formal de creación de leyes, es el facultado constitucionalmente para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (artículo 73, fracción VII)”⁸.

3. El tributo o contribución

Pues bien, como se ha dicho, para lograr sus fines el Estado necesita financiamiento, y las contribuciones son los recursos que tiene para lograr los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades. Y aunque las contribuciones no son el único recurso que posee, sí son los más importantes. Pero... ***¿Qué es contribución y qué es tributo?*** Para De la Garza “la terminología en materia de tributos es promiscua, y se presta a confusiones. Nuestra Constitución, en su Art. 31, fracción IV, habla de contribuciones en forma que engloba sus tres especies: impuestos, derechos y contribuciones especiales. El CFF 1981 (*sic*) utiliza ***el vocablo ‘contribución’ como equivalente al de tributo.*** ...*la palabra contribución en México, alude al género: tributo.*”⁹

⁸ García López-Guerrero, Luis, *op. cit.*, nota 2, p.10.

⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 3, p. 321. El resaltado y las cursivas son nuestras.

Raúl Rodríguez Lobato al referirse a las contribuciones y los tributos nos dice lo siguiente: “**La contribución** es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado). *A las contribuciones del primer tipo de los mencionados se les nomina tributos* y abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado.”¹⁰

Para Rafael Martínez Morales tributo es, “un aporte económico que los gobernados hacen al Estado de manera obligatoria para sufragar los gastos públicos”¹¹. Para Giuliani Fonrouge es “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.¹² Dino Jarach señala que “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo”.¹³ Para este autor el tributo se clasifica en tres categorías: las tasas, las pagan quienes reciben un servicio del Estado; las contribuciones, las pagan quienes reciben una ventaja u ocasionan un gasto; y finalmente los impuestos, son sometidos a estos, quienes poseen la capacidad de pagar o capacidad contributiva.¹⁴

Así la **naturaleza del tributo** es la de ser un recurso financiero del Estado para lograr los medios pecuniarios al desarrollo de sus fines. *En México, se utiliza la palabra contribución como equivalente al término tributo*, tal como lo establece nuestra

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Harla, 1986, pp. 5 - 6.

¹¹ Martínez Morales, Rafael I., *Derecho Administrativo 3er y 4º Cursos*, 3ª ed., México, Oxford University Press, 2001, pp. 59-63.

¹² Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, nota 7, p. 315.

¹³ Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, p. 11.

¹⁴ *Ibidem*, p. 86.

Constitución en el artículo 31, fracción IV, y el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1; por lo tanto, para efectos de este trabajo, tomaremos el término contribución como sinónimo de tributo, dado que así lo establece nuestra legislación.

Podemos hablar de fuente del tributo en sentido formal y material. ***Desde el punto de vista formal, su fuente es la ley; desde el punto de vista material, “La fuente del tributo es la actividad económica grabada por el legislador.”***¹⁵

Las ***Características del tributo*** son:

1. Carácter Público.
2. Es una prestación en dinero o en especie.
3. La coacción. “El tributo es una prestación coactiva”¹⁶
4. Es una obligación *ex lege*.
5. Es una relación personal, de derecho, obligatoria.
6. Tiene por finalidad o función proporcionar recursos al Estado para que a su vez éste realice sus fines. Tienen como destino sufragar los gastos públicos.
7. El objeto del tributo es “La realidad económica sujeta a imposición”¹⁷.
8. A su vez, “el tributo constituye el objeto de una relación jurídica con fuente en la ley”¹⁸; es el objeto de la relación tributaria.
9. Los tributos deben ser justos; así lo establece nuestra Constitución en el artículo 31, fracción IV, al disponer que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.
10. Se rigen por el principio de “no afectación de recursos” o de “unidad de caja”.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece que ***las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.***

¹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, nota 10, p. 113.

¹⁶ Jarach, Dino, *op. cit.*, nota 13, p. 11. (esta coerción está sentada en el principio de legalidad, por lo que la fuente de la coerción no es el poder de imperio del Estado, sino la ley).

¹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, nota 10, p. 112.

¹⁸ Jarach, Dino, *op. cit.*, nota 13, p. 16.

4. Las garantías consagradas en la fracción IV del artículo 31 constitucional

Para el establecimiento de contribuciones el legislador debe observar una serie de ***principios o garantías que en materia fiscal establece la Constitución en su artículo 31, fracción IV que dice:*** “Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

A. El principio de reserva de ley en materia tributaria

“El principio de reserva de ley tiene su ***origen histórico*** en el surgimiento de los primeros Parlamentos medievales, es decir, cuando el poder del Monarca se limitaba al atribuirse a las Asambleas electivas toda decisión que afectara los derechos personales y patrimoniales de los súbditos”¹⁹ Dietrich Jesch, afirma que “históricamente, la reserva penal y la reserva tributaria son precursoras del principio general de legalidad”²⁰.

Miguel Carbonell, señala que “***La reserva de ley*** puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule determinada materia. En otras palabras, se está frente a una reserva de ley cuando, por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico.”²¹

En este sentido, varios autores concuerdan con que las normas que contienen reservas de ley son una variante de las llamadas “normas sobre la producción jurídica”, ya que no se refieren de forma directa a la regulación de la conducta humana sino que tienen por objeto otras normas. Por lo anterior, los destinatarios principales de las reservas de ley son los órganos que producen el derecho, que lo crean, y no aquellos encargados de su

¹⁹ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad Tributaria”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Año III, No. 8, Julio 1999, p. 35.

²⁰ Jesch, Dietrich, *Ley y administración. Estudio de la evolución del principio de legalidad*, 1ª ed., trad. de Manuel Heredero, Madrid, España, Instituto de Estudios Administrativos, 1978, pp. 133-137.

²¹ Carbonell, Miguel, “Sobre la reserva de ley y su problemática actual”, *Vinculo Jurídico. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas*, México, No. 42, Abril – Junio 2000, p. 33.

aplicación; igualmente las reservas son también normas sobre la competencia en tanto la misma técnica de la reserva de ley consiste en una distribución –o asignación- de las potestades normativas: las normas que prevén las reservas de ley autorizan a un órgano determinado (en este caso el poder legislativo) a dictar normas en una materia concreta.

“En la actualidad, **la reserva de ley cumple una doble función:**...

- a) La función liberal o garantista consiste en que, a través de la reserva se tutelan los derechos de los ciudadanos contra las intromisiones del poder ejecutivo...
- b) La función democrática tiene que ver con que, en virtud de la reserva, se reconduce la regulación de ciertas materias al dominio del poder legislativo, el cual es representante de las mayorías –como el ejecutivo- pero también de las minorías políticas de un Estado...”²²

Luego entonces, el principio de reserva de ley vincula tanto a la Administración, como al legislador, debido a que el mismo deviene de la Constitución; y precisa, que el Estado solamente puede ejercitar legítimamente sus potestades normativas por conducto del Poder Legislativo; se puede aplicar a cualquier materia, y se consagra cuando se establece que una materia sé regulará por la ley reglamentaria, o que se establecerá mediante ley.

Algunos autores **clasifican la reserva de ley en absoluta y relativa**. La reserva absoluta primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.

²² Carbonell, Miguel, *op. cit.*, *nota supra*.

“**La reserva de ley**, puede hallarse consagrada en dos formas puras diferentes. **En sentido positivo**, cuando se asigna la competencia al órgano constitucional depositario directo de la voluntad popular y concebido para cumplir el rol legislativo; y **de modo negativo**, en el caso de que se prive de ella al órgano al cual la Constitución encomienda la función ejecutiva y, por demás está decirlo, al judicial.”²³

Cuando la exigencia de la ley formal material para disciplinar los aspectos sustantivos del Derecho tributario (creación, modificación, exención, derogación de tributos, y configuración de sus elementos estructurales) encuentra sustento explícito en la Constitución, y tal ordenamiento, por una clara diferenciación entre el poder constituyente y los poderes constituidos reviste *carácter rígido e inderogable por ley ordinaria*, podemos afirmar que nos encontramos en presencia de un sistema jurídico en el cual impera en plenitud **el principio de reserva de ley tributaria**.

El principio puede desarrollarse en forma *absoluta o relativa*, es absoluta “cuando indiscriminadamente todo el sector tributario queda reservado para ser objeto de regulación en forma exclusiva por normas de rango de ley; mientras que por el contrario dicho principio rige en forma relativa cuando sólo determinados sectores o aspectos del campo tributario se reservan en exclusiva a la ley.”²⁴

En el sistema tributario mexicano la reserva de ley se consagra en forma positiva en el artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando dice que “El Congreso tiene facultad Para imponer las contribuciones...” en relación con el 31 fracción IV del mismo ordenamiento legal, en la frase “que dispongan las leyes”, y rige el principio en **forma relativa**.

Servando J. Garza, sostiene acertadamente, que dicho principio encuentra su fundamento en los artículos 73, fracción VII, y 31, fracción IV, y significa que “el impuesto es materia reservada a la ley... Ello implica que en la ley en que se establezca un

²³ Osvaldo Casás, José, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, a partir del principio de reserva de ley tributaria, Buenos Aires, Ad Hoc, agosto de 2002, p. 238.

²⁴ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho tributario, parte sustantiva*, 3ª ed., Primera reimpresión 1991, México, Ecasa, 1991, p. 126.

impuesto, deben encontrarse todos y cada uno de los elementos que en su conjunto integran el tributo...”²⁵.

Alvarado Esquivel afirma que a su juicio “la reserva de ley no se agota en la aprobación del hecho imponible, sino que –por su carácter absoluto- dicha reserva debe también cubrir los elementos determinantes o configuradores de ese hecho, ya que de ellos depende que la obligación tributaria que surja de su realización, respete el principio constitucional de legalidad tributaria. Los elementos que integran el hecho imponible, tanto subjetivo como objetivo, y en relación con este último, a todos sus aspectos (temporal, espacial, material y cuantitativo), deben ser materia de reserva de ley...”²⁶

El artículo 49 constitucional establece el principio de división de poderes, y sus dos excepciones, en las cuales encontramos reproducidas **las excepciones al principio de legalidad y al de reserva de ley tributaria:**

La primera excepción está en el artículo 29 constitucional que contiene el decreto ley, y establece que en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Podemos decir que se está en presencia de un **decreto ley** “cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación..”,²⁷ y tales disposiciones

²⁵ J. Garza, Servando, *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario mexicano*, 2ª ed., México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002, p. 18-19.

²⁶ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *op. cit.*, nota 19, p. 35.

²⁷ Paredes Montiel, Marat, y Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001, p. 31.

podrían establecer una contribución o modificar alguno de los elementos de los ya existentes, actuando en excepción al principio de legalidad en su aspecto formal, y al de reserva de ley en materia tributaria.

La segunda excepción se encuentra en el artículo 131 Constitucional, para De la Garza esta excepción “se refiere al aspecto formal del principio de legalidad”²⁸, a lo que agregamos, que también es una excepción del principio de reserva de ley. Así pues el artículo 131 en comento, establece que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país.

La cuota de la tarifa de los impuestos o su tasa, como lo señala el artículo, constituyen un elemento de la obligación tributaria, y según el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, debe estar establecido por una ley formal del Congreso. Sin embargo, la propia Constitución es la que establece que dicha facultad podrá ser delegada por el Congreso al Ejecutivo Federal. Esta facultad es ejercida por un **decreto delegado**, el cual se presenta “cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos”.²⁹

B. El principio de generalidad de las contribuciones

Se encuentra en el artículo 31 fracción IV constitucional, que establece que “*Son obligaciones de los mexicanos:... IV. Contribuir para los gastos públicos...*”, relacionado con el artículo 13 constitucional, que establece que “*Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. ...*”

²⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 3, pp. 270-271.

²⁹ Paredes Montiel, Marat; y Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, nota 27, p. 33.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido y explicado en varias tesis, que el principio de generalidad se encuentra en los artículos 13 y 31 fracción IV, Constitucionales, que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva; y que la generalidad y abstracción de la ley se refieren a lo indeterminado de antemano de los sujetos de esas normas, en virtud de lo cual sus preceptos sólo pueden aplicarse a los individuos que desde un principio se encuentran comprendidos en la hipótesis normativa y a los que posteriormente se coloquen dentro de la misma situación.

C. El principio de obligatoriedad de las contribuciones

También se encuentra en el artículo 31, fracción IV constitucional que establece que “*Son obligaciones de los mexicanos: ...Contribuir para los gastos públicos...*” Con ello está sobreentendido que toda persona que es mexicana tiene la obligación de contribuir al Estado; esto no amerita mayor explicación; empero, la complicación aparece cuando nos percatamos que la Constitución sólo alude al mexicano como obligado al pago de las contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público, por lo que parece desprenderse que el extranjero no está obligado al pago de tributo alguno. En salvaguarda de nuestro sistema tributario y para resolver este problema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado que “el extranjero, al igual que el nacional, se beneficia de las instituciones públicas, de los servicios que el Estado presta y que por consiguiente, en igualdad de circunstancias también tiene la obligación de contribuir al gasto público.”³⁰

Sobre este principio Mayolo Sánchez nos dice que “...este principio de obligatoriedad en materia fiscal, debe entenderse en el sentido de que cubrir las contribuciones por la

³⁰ Margain Manautou, Emilio, *La constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967, p. 88.

persona que legalmente las tiene a su cargo no es un simple deber, sino una auténtica obligación pública, cuyo incumplimiento puede ocasionar severas consecuencias para el obligado...”³¹

D. El principio de vinculación al gasto público

El artículo 31 fracción, IV establece que “Son obligaciones de los mexicanos... Contribuir para los gastos públicos...”, de lo que deriva la necesaria vinculación de las contribuciones al gasto público como elemento esencial; esto es, que solamente se pueden establecer contribuciones si estas se destinan a la satisfacción de los gastos públicos, de las necesidades colectivas, y este gasto público se contiene en el Decreto de Presupuesto de Egresos; por ello este principio también se basa en los artículos 73, fracción VII; 74, fracción IV, y 126 constitucionales.

E. Competencia tributaria

El artículo 31 fracción IV establece que “Son obligaciones de los mexicanos... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...” Por lo tanto, la calidad de acreedor (competencia tributaria) de la relación jurídica tributaria que se entabla reside en la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, recordemos que la competencia tributaria es la facultad de cobrar el tributo.

F. El principio de proporcionalidad de las contribuciones

La citada fracción IV, del artículo 31 dice que se debe contribuir... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Para López-Guerrero “La proporcionalidad en las contribuciones es un principio que consiste en que debe existir una adecuada relación entre lo que se pretende cobrar y el dinero que el causante está

³¹ Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, 2ª ed., Baja California, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988, pp. 129 - 130.

pagando por concepto de impuestos, de tal manera que la aportación resulte equilibrada o justa y en correspondencia con los ingresos obtenidos por el particular”³².

Para nosotros el principio de proporcionalidad comprende el establecimiento de contribuciones que correspondan a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, cuyo importe no represente un daño que conduzca a la ruina su patrimonio, o que sea tal el monto que resulte excesivo o abusivo. Es decir, debe ser una suma directamente proporcional al ingreso real del contribuyente, e inversamente proporcional a sus pérdidas, y siendo una parte justa y adecuada de su riqueza debe significar el menor impacto o sacrificio económico. De esta forma paga más quien más riqueza adquiere, y menos quien adquiere menos.

G. El principio equidad de las contribuciones

Tiene sustento en la misma fracción IV del artículo 31 constitucional al señalar que la contribución debe ser equitativa. La equidad toralmente es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de acusación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. En otras palabras, que la contribución “...sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”³³ Esto es, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

H. Principio de legalidad de las contribuciones

El principio de legalidad puede ser considerado en la rama jurídica tributaria, desde dos perspectivas diferentes. La primera referida a las fuentes del Derecho y la jerarquía de

³² García López-Guerrero, Luis, *op. cit.*, nota 2, p.19.

³³ Margain Manautou, Emilio, *op. cit.*, nota 30, p. 109.

los preceptos apta para ejercitar la potestad tributaria ***normativa***. La segunda, ateniendo al obrar de la Administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria ***aplicativa***.

Sobre estas dos dimensiones del principio de legalidad se ha referido Eusebio García de la siguiente forma:

“En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado, sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción. La conexión de esta idea con el principio de autoimposición (consentimiento de los impuestos por los súbditos) es clara...”

Por su parte, *el principio de legalidad tributaria en la esfera aplicativa*, también reconocido como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de ley es unánimemente considerado como una conquista del Estado de Derecho, que *exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley*. A partir de esa idea simple en su formulación pero de difícil conquista y más aún realización plena, es fácil advertir que la profundidad y extensión del análisis puede adoptar en cada caso las dimensiones que el interprete considere conveniente, pues en realidad todo el Derecho público puede considerarse derivación de esta idea fundamental.”³⁴

a. El “principio de legalidad en materia tributaria” o principio de legalidad en la faz normativa, contenido en los artículos 31 fracción IV, 14, y 73 fracción VII constitucionales.

El artículo 31 fracción IV establece que los mexicanos deben “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,” lo que

³⁴ González García, Eusebio, y Leune Valcácel, Ernesto, *Derecho Tributario*, t. I, Salamanca, Plaza Universitaria, 1997, pp. 39 a 41. *El subrayado es nuestro.*

comprende el hecho de que las contribuciones deben estar previstas en una ley, que se establecen mediante ley. Lo que constituye a su vez la esencia del principio de reserva de ley. Y si vinculamos el artículo analizado con el artículo 73, fracción VII, que establece como facultad del Congreso el establecimiento de contribuciones, encontramos el corolario del artículo 31 fracción IV, pues el hecho de que sea el Congreso el único facultado para imponer contribuciones, conduce a consagrar **el principio de legalidad rígido**.

Respecto del artículo 14 constitucional, en su segundo párrafo, se plasma una garantía de seguridad jurídica sobre la propiedad de los particulares, cuando señala que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Lo que en materia fiscal corrobora el hecho de que sólo se pueden establecer impuestos mediante ley. En su párrafo tercero, este artículo establece una fórmula conocida como “*nulla poena sine lege*”, que se interpreta extensivamente aplicándose en materia tributaria como “*nullum tributum sine lege*”, esto es, que sólo puede haber un tributo, si existe previamente una ley que lo establezca. Finalmente, el párrafo cuarto de este artículo es aplicable también por analogía, actualizándose extensivamente el principio de legalidad de las sentencias, en el sentido de que las resoluciones que se dicten en materia fiscal deben ser con base en la ley estrictamente aplicable al caso. Es en este sentido que nuestro Maestro Burgoa nos dice que “por lo que toca a las resoluciones administrativas materialmente jurisdiccionales, o sea (*sic*), a las que recaen a procedimientos contenciosos-administrativos, la Suprema Corte, a través del conocimiento constante de los juicios de amparo que contra ellas se promueven, ha hecho extensiva a las mismas la garantía consignada en el último párrafo del artículo 14 constitucional.”³⁵

b. El principio de legalidad tributaria en la faz aplicativa o principio de legalidad administrativa, contenido en el artículo 16 constitucional

³⁵ Burgoa O., Ignacio, *Las garantías individuales*, 33ª ed., México, Porrúa, 2001, pp. 580.

Es el artículo 16 en su párrafo primero el que contiene el principio de legalidad en la faz aplicativa en general, conocido como principio de legalidad de los actos de autoridad, aplicable también a la materia tributaria, señala que “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

El principio de legalidad excede, en la faz aplicativa, lo fiscal, y reconoce un alcance más amplio, en tanto se exhibe como una de las características del Estado de Derecho. Importa la subordinación del obrar de la Administración a la ley, y resume, en el constitucionalismo contemporáneo, la conclusión del ideario que despertara con las revoluciones inglesa, francesa y americana.

Señalan al respecto Eduardo García Enterrería y Tomás Ramón Fernández, que toda acción singular del poder debe estar justificada en una ley previa:

“Esta exigencia parte de dos claras justificaciones. Una más general y de base, la idea de que la legitimidad del poder procede de la voluntad comunitaria, cuya expresión típica... es la ley; ya no se admiten poderes personales como tales, por la razón bien simple de que no hay ninguna persona sobre la comunidad y que ostente como atributo divino la facultad de emanar normas vinculantes para dicha comunidad; todo el poder es de la ley, toda la autoridad que puede ejercitarse es la propia de la ley...

La segunda idea que refuerza esa exigencia de que toda actuación singular del poder tenga que estar cubierta por una ley previa es el principio técnico de la división de poderes: el Ejecutivo se designa así porque justamente su misión es “ejecutar” la ley, particularizar sus mandatos en los casos concretos; la distinción entre los poderes Legislativo y Ejecutivo da al primero la preeminencia y limita al segundo a actuar en el marco previo trazado por las decisiones de aquél, esto es, por las leyes. Lo mismo ocurre con el Poder Judicial, que deja de ser un poder libre, supuesta expresión directa de la soberanía y con la misma fuerza creadora que el poder normativo supremo, para quedar definitivamente legalizado, sometido a la ley.

Es a ésta técnica estructural precisa a lo que se llama propiamente principio de legalidad de la Administración; ésta está sometida a la ley, a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación...

Lo verdaderamente singular del régimen de Derecho público surgido de la Revolución (Francesa)..., y lo que constituye la definitiva originalidad histórica de éste, es justamente ese cambio radical de concepción del sistema jurídico. *La Administración* es una creación abstracta del Derecho y no una emanación personal de un soberano y *actúa sometida necesariamente a la legalidad*, la cual, a su vez, es una legalidad objetiva, que se sobrepone a la Administración y no un mero instrumento ocasional y relativo de la misma, y por ello también tal legalidad puede ser invocada por los particulares mediante un sistema de acciones, expresión del principio de libertad que la Revolución instaura, y que revela cómo dicha legalidad viene a descomponerse en verdaderos derechos subjetivos.

Tal es el sentido general del *principio de legalidad administrativa*.³⁶

En tal tesitura, Servando J. Garza nos dice que “La garantía de que el acto debe estar fundado en ley es en el fondo, y en sentido lato, el principio de legalidad...”³⁷

Así, “la garantía de legalidad implicada en la primera parte del artículo 16 constitucional, que condiciona todo acto de molestia en los términos en que ponderamos este concepto, se contiene en la expresión *fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento*.”³⁸

II. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1. La relación jurídica tributaria

La realización de presupuestos contenidos en leyes fiscales da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido cumplir prestaciones fiscales en forma general, o tributarias en forma específica. Así, las relaciones jurídicas fiscales implican el pago de cualquier ingreso para el fisco, y **las relaciones jurídicas tributarias** son las que tienen como contenido o referencia el pago de tributos o contribuciones.

³⁶ García de Enterrera, Eduardo, y Fernández, Tomás Ramón, *Curso de derecho administrativo*, 7ª ed., t. I, Madrid, Civitas, 1996, pp. 421 a 424. El resaltado es nuestro.

³⁷ J. Garza, Servando, *op. cit.*, nota 25, p. 152.

³⁸ Burgoa O., Ignacio, *op. cit.*, nota 35, pp. 601.

De acuerdo con lo anterior, las relaciones que surgen implican una serie de derechos y obligaciones para las partes (sujeto activo y pasivo). Por lo que podemos definir a la relación tributaria en palabras de Luis Humberto Delgadillo como el “vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”³⁹.

Cuando la obligación del particular consiste solamente en el pago del tributo, se le llama relación tributaria principal o sustantiva, y a la obligación que implica (pago), obligación tributaria principal. Para efectos de nuestro estudio sólo analizaremos esta relación jurídica tributaria sustantiva principal, definida como “aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.”⁴⁰ Nótese que en esta, sólo el sujeto pasivo se constriñe a la obligación de pago, sin ninguna prestación a cambio.

La relación jurídica tributaria (principal) tiene como **fuerza de la ley**, que otorga al sujeto activo la potestad de exigir la prestación que la misma establece incluso en forma coactiva, y al sujeto pasivo principalmente le genera la obligación de cumplir con la prestación, aún cuando no recibe una contraprestación directa. La ley vincula a ambos sujetos, por lo que el sujeto pasivo no se somete voluntariamente a esta relación.

Su **carácter es ex lege**, porque nace de la conjunción del hecho generador con el hecho imponible; es **una relación de derecho** debido a que tanto el sujeto pasivo como el activo se encuentran sujetos al ordenamiento jurídico. Respecto de su **contenido**, consiste generalmente en el **pago de una cantidad de dinero**, y excepcionalmente el pago es en especie. Asimismo, se trata de una **relación principal y no accesoria**, porque su existencia no depende de otra obligación sustantiva o formal; es una **relación personal obligatoria**, y no real; debido a que es una relación entre dos personas, el acreedor del tributo, y el deudor causante o contribuyente del mismo.

³⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 3ª ed., Segunda Reimpresión, México, Limusa - Grupo Noriega Editores, 1991, p. 98.

⁴⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 3, p. 455.

2. Su nacimiento (hecho imponible y hecho generador)

Para hablar del nacimiento de esta relación es necesario diferenciar el hecho imponible y el hecho generador; al respecto Dino Jarach, en su obra “**El hecho imponible**” escribe que éste es un elemento de la relación tributaria sustancial, y que consiste en “el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria”.⁴¹ También afirma que “por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.”⁴²

Cuando el hecho imponible, que es una hipótesis normativa, se materializa en la vida real a través de los actos de una persona, reuniendo los elementos establecidos en la hipótesis, adecuándose al presupuesto, en ese momento se le llama **hecho generador**, porque genera el tributo.

3. Elementos de la relación jurídica tributaria

Para Dino Jarach “**los elementos de la relación jurídica tributaria** sustancial son los siguientes: **el sujeto activo**, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras, el acreedor del tributo; **el sujeto pasivo** principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de ‘contribuyente’ y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión de la deuda tributaria); **el objeto**, es decir, la prestación pecuniaria, o sea (*sic*) el tributo; **el hecho jurídico tributario**, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria.”⁴³ El **tercero auxiliar** es un sujeto que se presenta en la relación jurídica tributaria principal, y no es indispensable que exista, su labor se limita a auxiliar al Estado en sus funciones administrativas, principalmente en el cobro de las contribuciones. El tercero auxiliar por excelencia lo son

⁴¹ Jarach, Dino, *op. cit.*, nota 13, p. 65.

⁴² *Ibidem*, p. 73.

⁴³ *Idem*, p. 65.

las instituciones de crédito, pues tienen la obligación de *recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales*.

III. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1. Concepto, naturaleza y fuentes de la obligación tributaria

Existe lo que llamamos obligación derivada de la causación del tributo u obligación tributaria sustantiva (el objeto es dar y se refiere a efectuar el pago de la contribución), y otro tipo de obligaciones de naturaleza administrativa o de policía tributaria, también conocidas como obligaciones fiscales formales (el objeto es hacer, no hacer o tolerar) necesarias para hacer efectiva la primera. Bajo ese tenor, Delgadillo denomina como obligación tributaria a “toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer, o de no hacer. De esta manera, identificamos la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones tributarias formales”.⁴⁴

Lobato, citando a Margáin señala que la obligación tributaria es “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”.⁴⁵ Se trata de una **obligación ex lege**, ya que la obligación tributaria nace, se crea y se instaura en la ley, es decir, tiene su fuente en la ley.

2. Elementos de la obligación tributaria

Son **el sujeto activo** que siempre es la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal, a través de sus órganos correspondientes; **el sujeto pasivo**, que es la persona física o moral que realiza el supuesto de hecho, o hecho generador establecido en la norma jurídica; **el objeto directo**, que es único y consiste siempre en un dar, y sólo se satisface en dinero en efectivo y excepcionalmente en pago en especie; y **el vínculo**

⁴⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, nota 39, p. 98.

⁴⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, nota 10, p. 110.

jurídico, que es el *nexum*, liga, u obligación nacida de la ley, ya que de la realización del hecho imponible previsto en la norma jurídica tributaria, se crea un vínculo reconocido y disciplinado por el derecho, que faculta al sujeto activo a exigir la contribución al sujeto pasivo, y asegura su cumplimiento con la posibilidad de obtener compulsivamente su cumplimiento.

3. Fases fundamentales de la obligación tributaria

La obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible, en palabras de Delgadillo “nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”, es decir, al efectuarse del hecho generador; y a partir de ese momento se determina la exigibilidad de las conductas que comprende la obligación, se determina la legislación aplicable, y es el parámetro para medir el tiempo de la caducidad y la prescripción de la obligación, entre otros aspectos.

Con posterioridad al nacimiento hay una serie de actos cuya función es reconocer el momento de nacimiento de la obligación y sus elementos cuantitativos, estos actos son conocidos como **la determinación y liquidación** de la obligación tributaria. Algunos autores como Delgadillo y De la Garza utilizan en forma indistinta las palabras determinar y liquidar para referirse a la actividad de fijar los elementos inciertos de la obligación como lo son identificar el nacimiento del hecho generador, realizar los cálculos de los que resulta la cantidad a pagar y fijar la cantidad cierta de la suma debida. Del análisis al **Código Fiscal de la Federación**, advertimos que **utiliza solamente la palabra determinar** para referirse a estos aspectos.

En efecto, Delgadillo explica que la determinación “es el término que se utiliza en la actualidad para señalar el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal y el procedimiento se constituye por dos aspectos: a).- Por una parte se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado. b).- Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se

precisan el objeto, los sujetos, la base, la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o **crédito fiscal**.”⁴⁶

A nosotros nos parece que la determinación difiere de la liquidación; la primera consiste en el acto de señalar las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo, estos actos pueden establecerse por el sujeto pasivo, por el sujeto activo o por ambos, y establecen en concreto la configuración del hecho generador con sus elementos, pero no su aspecto cuantitativo, la cantidad a pagar. Así, con **la determinación** se identifica que se concretiza el hecho generador, y un momento posterior es el de **la liquidación** que consiste en efectuar los cálculos según el método establecido en la ley para cuantificar el monto de la obligación y establecerlo en cantidad líquida, esto es, en dinero.

Con independencia de que se considere la determinación y liquidación como un solo acto o como dos, es importante recalcar que la determinación la puede realizar el contribuyente o la autoridad fiscal. Una vez que se ha determinado y establecido la obligación en cantidad líquida por el particular o por el contribuyente, esta situación produce **el crédito fiscal**, y sus consecuencias jurídicas: **la exigibilidad** del crédito, la constitución en mora, y el plazo de prescripción; sin embargo, la exigibilidad es una consecuencia que sólo produce el crédito determinado por la autoridad, ya que es el que se notifica, como se verá.

El concepto de **crédito fiscal** que da el Código Fiscal es confuso; en su artículo 4º señala que “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

⁴⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, nota 39, p. 108.

En efecto, según los artículos 144 y 145 del Código Tributario, el crédito fiscal sólo **es exigible** si es emanado de la autoridad fiscal, notificado y ha transcurrido el plazo de 45 días -a fin de que el afectado pueda impugnarlo en los medios de defensa-; y ya sea que no lo impugne o que lo impugne y se convalide, una vez que esto ha ocurrido, el crédito adquiere el carácter de exigible y puede ser cobrado a través del procedimiento administrativo de ejecución.

“Un último aspecto que conviene tocar en torno a la exigibilidad del crédito fiscal, radica en que éste sólo puede ser exigible cuando es definitivo, entendiéndose por ello que no sea susceptible ya de modificación alguna o, visto bajo otra óptica, que el susodicho crédito haya sido aceptado expresa o tácitamente por el contribuyente, lo cual sólo se alcanza de dos maneras: la primera cuando el contribuyente deja pasar, sin impugnar el crédito, el plazo de que dispone para tal efecto; y la segunda, cuando habiendo agotado la impugnación del mismo a través del o de los medios de defensa correspondientes, la legalidad de éste es reconocida por las autoridades jurisdiccionales que los resuelvan.”⁴⁷

Todas las obligaciones nacen para morir, y existen varias **formas de extinción de la obligación tributaria según el Código Fiscal: pago** (a. 6), **compensación** (a. 23), **condonación** (a. 146-B), **amnistía** (a. 2do. Transitorio CFF de 2003) y **confusión**. También existen otras figuras jurídicas que impiden el nacimiento de la obligación, que impiden el ejercicio de la potestad de exigimiento coactivo de la misma, o que simplemente no eliminan la obligación, y que producen incumplimiento: **caducidad** (a. 67), **prescripción** (a. 146), y **cancelación** (a. 146-A). Por su importancia sólo analizaremos el pago.

4. El pago como forma de extinción de la obligación jurídica tributaria

El pago es la forma de extinguir la obligación tributaria por excelencia, ya que satisface los propósitos de la relación tributaria pues el fisco recibe el crédito adeudado por el

⁴⁷ Arreola Ortiz, Leopoldo Rolando, “El concepto de crédito fiscal”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México*, Año III, No. 8, Julio 1999, p. 24.

sujeto pasivo en la forma establecida, es decir en dinero, y excepcionalmente en especie. En el Código Fiscal de la Federación no encontramos una definición general del pago, pero la que contiene el artículo 29 puede servir para visualizar esta institución en la legislación de esta materia, y dice que “*Para los efectos de este artículo, se entiende por pago el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación.*” El concepto de pago nos lo da el Código Civil Federal: “*Artículo 2062.- Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.*”

Sobre la **naturaleza jurídica** del pago nos acogemos a lo que señala Giuliani Fonrouge: “**constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual** y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades”.⁴⁸

El sujeto que realiza el pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria. **El sujeto facultado para cobrar** es la Federación, el Estado, el Municipio o el Distrito Federal. Para De la Garza: “**el objeto del pago** es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria. En las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie. En cambio, en las obligaciones tributarias formales, el objeto es la realización de un hecho positivo o de un hecho negativo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia.”⁴⁹

La consecuencia natural del pago –**su efecto**– es la **extinción de la obligación** tributaria y la liberación del deudor; y para que cause este efecto se necesitan dos requisitos: “a). Que el pago haya sido recibido por el Estado lisa y llanamente, sin reservas de ninguna naturaleza; y b). Debe haber mediado buena fe de parte del contribuyente.”⁵⁰

⁴⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, nota 7, p. 576.

⁴⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 3, p. 600.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 610.

IV. LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

1. Los derechos del contribuyente

Como es sabido, en toda relación jurídica existen derechos y obligaciones entre las partes, y la relación jurídica tributaria no es la excepción. **Los derechos consagrados en nuestra legislación para los contribuyentes** constituyen obligaciones para las autoridades; estos derechos se encuentran en diferentes leyes, de diferentes jerarquías. Al respecto Luís García López Guerrero nos señala que: “En el ámbito tributario, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce una serie de derechos fundamentales para los contribuyentes, denominados en el mundo jurídico *garantías individuales de justicia fiscal*. Estas garantías tributarias se encuentran consagradas en el artículo 31, fracción IV, que relacionadas con todos los demás derechos constitucionalmente reconocidos conforman un marco protector para los gobernados que les garantiza una plena seguridad jurídica.”⁵¹

Este autor explica que aparte del ámbito constitucional, los derechos de los contribuyentes se encuentran el ámbito secundario, es decir, en la legislación fiscal federal, los reglamentos y la miscelánea fiscal; y que van orientados a establecer las condiciones más favorables para un mejor cumplimiento por parte del contribuyente:

“Lo anterior significa que para que los gobernados cumplan de una mejor manera, tienen derecho a que el fisco les proporcione:

- Asistencia gratuita mediante diversos medios de difusión y atención al público donde se explique de una manera clara y sencilla las disposiciones fiscales.
- Crear y mantener oficinas en diversos lugares del país, con módulos de orientación que auxilien al contribuyente.
- Elaborar formularios de declaración que puedan ser llenados fácilmente por los causantes, y distribuirlos oportunamente.
- Señalar con precisión en los requerimientos, los documentos que el contribuyente debe presentar ante las autoridades fiscales.
- Dar a conocer los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

⁵¹ García López-Guerrero, Luis, *op. cit.*, nota 2, p. 18.

- Efectuar por todo el país reuniones con los contribuyentes en donde se les informe las modificaciones a las disposiciones fiscales y los periodos de presentación de declaraciones.
- Publicar anualmente las declaraciones dictadas por el Fisco en las que se establecen disposiciones de carácter general, agrupándolas de tal modo, que se facilite su conocimiento por parte del contribuyente: son las denominadas misceláneas fiscales.⁵²

2. La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

Con la intención de crear una ley marco, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la **Ley Federal de los Derechos del Contribuyente**, el 23 de junio de 2005, misma que tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, y que establece en su artículo 2º, los derechos generales de los contribuyentes de la forma siguiente:

Artículo 2o.- *Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:*

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

⁵² García López-Guerrero, Luis, *op. cit.*, nota 2, pp. 35-36.

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala. *[El subrayado es nuestro].*

De la anterior transcripción se advierte que uno de los derechos generales de los contribuyentes es obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables. No obstante lo anterior, es el propio Código Fiscal el que no reconoce de forma explícita el “derecho de devolución”, entendido éste como un derecho subjetivo de crédito por el cual

el administrado puede exigir del Fisco Federal una cantidad de dinero que ingresó indebidamente en concepto de contribución; en efecto, el Código Tributario, únicamente regula explícitamente la consecuencia del derecho de devolución, esto es, el procedimiento administrativo por el cual la autoridad tributaria devolverá, y la forma en que determinará la cantidad a devolver, (incluyendo lo relativo a la actualización y los intereses).

Por lo que aún y cuando formalmente existe una Ley Federal de Derechos del Contribuyente que otorga garantías básicas a los mismos, desafortunadamente advertimos que en la práctica que no hay una adecuada correspondencia entre lo que reconocen explícitamente tanto esta ley como el Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente es de llamar la atención que en las reformas al Código Fiscal de la Federación en materia de devoluciones de 2001 a la fecha, al momento de regularse el derecho de devolución que tiene el contribuyente, no se ha dado cabal cumplimiento a la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que las iniciativas que en materia fiscal que se presenten ante el Congreso de la Unión deben otorgar certidumbre jurídica a los contribuyentes; implicar el pago de las contribuciones en forma sencilla y asequible; asegurar que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y observar que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas. Lo anterior de conformidad con el actual artículo 30 de dicha Ley (advirtiendo que dicho artículo se publica cada año aún con diferente número).

CAPÍTULO SEGUNDO

FUNDAMENTO, NATURALEZA JURÍDICA Y CONCEPTO DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA

I. GENERALIDADES DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA

1. Generalidades de la devolución tributaria

En la labor recaudadora del Estado, no sólo es posible, sino frecuente, que ingresen cantidades indebidas al tesoro estatal, o bien, que por diversas razones se introduzcan ingresos debidos en un momento, que lo dejen de ser posteriormente (saldos a favor), y surja entonces para el contribuyente o el administrado en general el derecho a *solicitar* la devolución, o a impugnar actos de autoridad que impliquen cobros ilegales, los que una vez que reconozcan y declaren el derecho de devolución producirán en sí la devolución; siendo ésta el reintegro de las cantidades ingresadas.

II. FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA

El fundamento de una institución es el principio sobre el que se cimienta la misma; en este tema la doctrina se divide; algunos opinan que el fundamento de la devolución de ingresos descansa en el enriquecimiento sin causa, otros que es producto de la violación del principio de legalidad, y otros más señalan que ambos fundamentos conjuntamente son los principios jurídicos sobre los que descansa esta figura.

1. El enriquecimiento sin causa como fundamento de la devolución tributaria

Hierro Echeverría asume una postura unitaria para todas las ramas del Derecho cuando afirma que “el fundamento de la acción de restitución o derecho a la devolución del pago indebidamente realizado es uno y el mismo para todo supuesto, tratándose del efectuado por el *solvens* en la esfera del Derecho Privado que del llevado a cabo por el sujeto

pasivo de la relación jurídica tributaria en el ámbito propio del Derecho Financiero⁵³. Este autor, como otros, considera la doctrina del enriquecimiento sin causa como un principio general de derecho del que emana justicia y equidad. Así, en el caso de un desplazamiento de valor sin causa entre dos patrimonios, necesariamente se ha de articular un procedimiento que efectúe el desplazamiento en sentido inverso; a través de esta acción de restitución, que se concede a quien pago indebidamente, se pretende evitar el enriquecimiento injustificado que se produciría en el acreedor (Estado).

Héctor B. Villegas, también es partidario de esta postura: “El pago de tributos no legítimamente adeudados significa un enriquecimiento sin causa para el fisco y un empobrecimiento –también sin causa- para quien sufre por vía legal la carga tributaria de sus bienes. La acción de repetición tiene una vieja tradición jurídica y ya se reconoció en el derecho romano (*actio in rem verso*), habiéndosela acogido en forma prácticamente universal en el derecho moderno. En forma expresa [...] o en forma implícita, las legislaciones admiten que nadie puede enriquecerse sin causa o a costa de otro, principio este que puede considerarse como de aplicación general y aún en los casos no expresamente previstos normativamente.”⁵⁴

Con independencia de que se pueda considerar al enriquecimiento injusto y al pago indebido como fundamento actual de la devolución tributaria, nosotros consideramos que son su antecedente histórico más remoto, y dada su importancia, abundaremos en estas figuras para conocer su origen, antecedentes, naturaleza, fundamento y funcionamiento en el ordenamiento civil vigente en México.

1.1 Análisis del enriquecimiento sin causa, ilegítimo o injusto

A. Antecedentes

⁵³ Hierro Echeverría, A., “La devolución de los ingresos tributarios indebidos”, *VII Jornadas hispano-luso-americanas de Estudios Tributarios, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1978*, Madrid, 1980, pp. 343 y ss.

⁵⁴ B. Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª ed., Argentina, Astrea, 2002, pp. 515-516.

“El antiguo derecho romano admitía dos fuentes de obligaciones: el contrato y el delito. La jurisprudencia consagró otras fuentes, para las obligaciones que nacían ‘como si fuera de contrato’ o ‘como si fuera de delito’. El derecho justiniano recogió estas nuevas fuentes, dándoles el nombre de ‘cuasi-contrato’ y ‘cuasi-delito’. La *Instituta* de Justiniano incluye entre los cuasi-contratos el pago de lo indebido. En el derecho francés el Código de Napoleón retomó la doctrina de los cuasi-contratos. Pothier los describía como hechos permitidos que creaban obligaciones hacia otros, sin que mediara convenio entre las partes. También el derecho español instituye el concepto de cuasi-contrato.”⁵⁵ Para Sabino Ventura, “Los cuasicontratos, son hechos semejantes o parecidos a los contratos, que producen consecuencias jurídicas como estos; pero diferían por la falta de consentimiento.”⁵⁶

En el contexto del Derecho Romano, “el enriquecimiento injusto se presenta cuando una persona lucra a costa de otra, sin tener una causa jurídica. El que recibía ese aumento o lucro estaba obligado a devolverlo; se concedía acción al perjudicado para obtener la restitución de lo transmitido.”⁵⁷ No se señaló una acción para todos los casos que se presentaban de enriquecimiento injusto, sino que se fueron otorgando acciones a las figuras concretas, si bien todas eran resultado de la acción abstracta de derecho estricto, la *condictio* (reclamación). Al respecto, Sabino Ventura, señala una variedad de *condictiones*, entre las que encontramos la *Condictio indebiti* (acción de pago de lo indebido), se otorgaba a quien considerándose erróneamente deudor, hacía un pago a otra persona. Si sabía que la deuda no existía, y a pesar de ello realizaba el pago, no podía reclamarlo pues se estimaba una donación de su parte. Para que pudiera prosperar esta acción requería: 1º Un pago efectivo; 2º Inexistencia de la deuda; y 3º Que hubiese error en el que pago y que fuese inexcusable.

Ni en el antiguo derecho francés ni en el Código de Napoleón fue consagrado en norma expresa el enriquecimiento injusto, aunque constituye el supuesto de varias reglas, como el *pago de lo indebido*; fue introducido al derecho positivo de ese país a fines del siglo

⁵⁵ García Mendieta, Carmen, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 11ª ed., México, Porrúa - Instituto de Investigaciones jurídicas, 1998, Tomo II, pp. 1287-1288.

⁵⁶ Ventura Silva, Sabino, *Derecho Romano*, 15ª ed., México, Porrúa, 1998, p. 387.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 388.

pasado por la jurisprudencia, y a partir de entonces se han venido delineando las características y los requisitos de procedencia de la acción de enriquecimiento sin causa, a la cual se denominó *actio in rem verso*.

En México, “el codificador de 1928 –inspirado en las ideas de Planiol y Josserand– desechó la noción de cuasi-contrato, dado que engloba institutos jurídicos heterogéneos, que no tienen en común otra cosa que el ser fuente de obligaciones. El Código Civil consagra como fuentes autónomas de obligaciones al enriquecimiento sin causa (con el nombre de enriquecimiento ilegítimo) y a la gestión de negocios.”⁵⁸

B. Concepto, fundamento y naturaleza

A esta figura se le ha denominado enriquecimiento ilegítimo, enriquecimiento injusto y/o enriquecimiento sin causa, y se pueden utilizar estas acepciones indistintamente. “El enriquecimiento injusto es un principio general prohibitivo de nuestro ordenamiento jurídico que responde a la idea de impedir que determinadas personas obtengan beneficios a expensas de otras ***sin causa*** o razón que lo ***justifique***”.⁵⁹ La figura también es definida como un “aumento producido en el patrimonio de una persona, a costa del patrimonio de otra, sin que haya mediado causa que justifique el incremento del primero y el correlativo detrimento del segundo, y que obliga al enriquecido a indemnizar al empobrecido, hasta que ambos patrimonios queden en la situación anterior al enriquecimiento injustificado”.⁶⁰

Nosotros hemos optado por acogernos a nuestro Código Civil Federal vigente, que en el Libro IV de las obligaciones, Primera Parte de las obligaciones en general, Título I Fuentes de las obligaciones, regula en el Capítulo III el ***Enriquecimiento Ilegítimo***; y el artículo 1882 señala: “El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.”

⁵⁸ García Mendieta, Carmen, *op. cit.*, nota 55, pp. 1287-1288.

⁵⁹ M. Méndez, Rosa y Vilalta, A. Esther, *El enriquecimiento injusto*, 2ª ed., Barcelona, España, Bosch, 2000, p. 7. El resaltado es nuestro.

⁶⁰ García Mendieta, Carmen, *op. cit.*, nota 55, p. 1287.

De acuerdo con lo anterior, “el *substratum (sic)* o fundamento de ésta figura jurídica es la equidad, entendida como concepto de derecho natural, manifestación del principio de igualdad, moderación de la norma jurídica o manera de solucionar contiendas judiciales”⁶¹ En el mismo sentido Gutiérrez y González afirma que la figura “descansa sobre un principio fundamental de derecho, que tiene vida por sí, independientemente de que se la dé la ley, pues se impone a los textos legales y éstos no hacen sino reconocerla. Tal principio responde a la equidad y la justicia, y dispone que a nadie le es lícito enriquecerse sin causa en detrimento de otro...”⁶²

La naturaleza de esta figura jurídica en nuestro derecho positivo es de fuente de las obligaciones, y algunos autores consideran que la acción de enriquecimiento ilegítimo puede ser, desde el punto de vista procesal, de naturaleza subsidiaria o concurrente. *

C. Efectos del enriquecimiento sin causa

Según la doctrina “La acción de enriquecimiento injusto tiene una clara finalidad **reparadora** en el sentido de **restituir** al patrimonio del empobrecido aquello que formaba parte del patrimonio del enriquecido sin causa que lo justificara”⁶³. Por otra parte el **artículo 1882** del Código Civil Federal señala: *el que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo.*

La acción de esta figura tiene como fin restablecer la situación existente antes de esta traslación de patrimonio, es decir, busca reestablecer el *statu quo ante* de la situación, y para ello se impone al beneficiado la obligación de restituir el patrimonio trasladado que dio origen a su enriquecimiento. No se produce un daño o un perjuicio, pero sí se tiene que restablecer la situación anterior, por lo tanto da origen a una reparación mediante la

⁶¹ M. Méndez, Rosa y Vilalta, A. Esther, *op. cit.*, nota 59, p. 7.

⁶² Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 12ª ed. México, Porrúa, 1997, p. 518. El subrayado es nuestro.

* Subsidiaria en tanto que sólo procede cuando el demandante no disponga de otro medio para obtener la restitución a que tenga derecho, siendo necesario para que prospere la acción, que no exista un precepto legal que excluya la aplicación de este precepto al caso concreto. Concurrente, ya que puede concurrir con otras acciones concluyentes, siendo compatibles con estas y pudiendo coincidir en los pronunciamientos o resultados que se traten conseguir en la vía judicial.

⁶³ M. Méndez, Rosa y Vilalta, A. Esther, *op. cit.*, nota 59, p. 17. El resaltado es nuestro.

restitución del enriquecimiento; y ese es el sentido de nuestro Código Civil, aun cuando utiliza la palabra indemnizar.

El efecto sólo varía en el caso de que de mala fe se reciba la cosa y se enriquezca ilegítimamente enajenándola, entonces, además de la restitución o “indemnización” que señala el Código procede el cobro de daños y perjuicios.

D. Requisitos de la acción del enriquecimiento sin causa

Los requisitos de la acción del enriquecimiento sin causa, ilegítimo o injusto son:

- a).- Empobrecimiento del actor.
- b).- Enriquecimiento del demandado.
- c).- Conexión enriquecimiento-empobrecimiento.
- d).- Ausencia de causa justificativa.
- e).- Inexistencia de una norma que excluya la aplicación de esta acción al caso concreto.

1.2 Pago indebido en materia civil

A. Antecedentes y concepto

Su antecedente se encuentra en el Derecho Romano, como *una especie o un caso concreto del enriquecimiento injusto: la Condictio indebiti* (acción de pago de lo indebido). De tal forma que el enriquecimiento injusto actúa como fundamento de esta figura que va encaminada a evitar un lucro contrario a la equidad.

En México, Bejarano Sánchez define al pago indebido como “una especie de enriquecimiento sin causa que se presenta cuando, sin existir relación jurídica entre dos personas, una de ellas entrega una cosa a la otra con el propósito de cumplir la supuesta obligación. –y continúa diciendo que- ...ocurre un enriquecimiento sin causa cuando: el que recibe el pago (*accipiens*) obtiene un incremento patrimonial, con cargo al que efectúa la entrega (*solvens*) quien experimenta una pérdida de bienes que no tiene

causa jurídica (no hay deber de pagar, la entrega no está justificada por la norma de derecho)”⁶⁴.

La figura del pago indebido no se encuentra regulada en forma especial y concreta en el ordenamiento tributario, sino que se encuentra en el Código Civil Federal en el Libro IV de las obligaciones, Primera Parte de las obligaciones en general, Título I Fuentes de las obligaciones, específicamente en el Capítulo III destinado a la figura del Enriquecimiento Illegítimo. Lo que afirma el hecho de que es una especie del enriquecimiento sin causa, ilegítimo o injusto y por tanto ***su naturaleza es extracontractual***.

El *artículo 1883* del Código Civil Federal, estipula que se presenta el pago indebido:

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

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

De tal forma que el pago de lo indebido “consiste en la relación o vínculo jurídico que se establece entre la persona que recibe lo que no tenía derecho a recibir y aquélla que paga por error, en cuya virtud el cobrador se constituye en la obligación de restituir lo indebidamente pagado”⁶⁵

Se puede utilizar cobro o pago de lo indebido indistintamente como diferente enfoque de un mismo hecho jurídico. Y es que requiere la existencia de dos personas diferentes, la que paga y la que recibe, sin que exista razón jurídica para ello; y según se vea desde la posición del que paga –*solvens*- o del que recibe –*accipiens*- estaremos ante el pago o cobro de lo indebido.

⁶⁴ Bejarano Sánchez, Manuel, *Obligaciones Civiles*, 5ª ed., México, Oxford, 2000, p. 159.

⁶⁵ Sentencia del Tribunal Supremo 20.07.1998, citada por M. Méndez, Rosa y Vilalta, A. Esther, *El cobro o pago de lo indebido*, 2ª ed., Barcelona, España, Bosch, 2000, p. 10.

B. Elementos y/o requisitos del cobro o pago de lo indebido

Elementos y/o requisitos del cobro o pago de lo indebido:

- a).- Pago efectivo con *animus solvendi* o, en general, de cumplir un deber jurídico.
- b).- La inexistencia de relación obligacional entre el *solvens* y el *accipiens* o falta de causa que justifique el pago.
- c).-El error en el pago.

1.3 Argumentos contra la postura del enriquecimiento sin causa como fundamento de la devolución

Algunos autores pretenden aplicar como fórmula para obtener protección individual de los contribuyentes frente a la Hacienda, el principio general de Derecho que impide el enriquecimiento sin causa; sien embargo, en contra de esa postura se esgrimen varios argumentos:

“Si hay derecho a obtener la devolución porque ***el ingreso carece de causa***, hay que sobre entender que cuando el ingreso no debe devolverse es porque consta la causa de la relativa obligación. Al respecto los civilistas opinan que la doctrina de la causa de los negocios se refiere al justo precio que en los contratos que impone el equilibrio sustancial entre las prestaciones de las partes, atendiendo a la posición de igualdad en que deben encontrarse. Y no es esta la situación de quienes intervienen en la prestación tributaria.”⁶⁶ Otro aspecto de la causa civilista es entendido como “el propósito a alcanzar un determinado resultado empírico con el negocio. Sin embargo, este concepto de causa civilista no es aplicable en materia tributaria, donde las obligaciones nacen de la ley y al margen de la voluntad de los interesados.”⁶⁷

Por otra parte, tanto el enriquecimiento ilegítimo como el cobro de lo indebido, constituyen acciones o principios basados en transferencias patrimoniales

⁶⁶ Navas Vazquez, Rafael, *op. cit.*, nota 1, pp. 28-29. El resaltado es nuestro.

⁶⁷ Serrano Antón, Fernando, *Las devoluciones tributarias*, Madrid, Marcial Ponds, ediciones jurídicas y sociales S. A., 1996, p. 85.

originariamente injustas o indebidas, de modo que es un ingrediente fundamental de dichas instituciones el hecho de que en ningún momento la prestación efectuada fue debida. En nuestra materia, en todos los supuestos en que existe un acto administrativo de determinación de la prestación, mientras no se destruya su eficacia y, teniendo en cuenta que la actuación administrativa está protegida por la presunción de legalidad, no pueden aplicarse ninguna de las instituciones mencionadas.

2. El principio de legalidad como fundamento de la devolución tributaria

El principio de reserva de ley tributaria en su acepción formal, se ha definido como límite del sistema de producción de normas jurídicas con eficacia constitutiva de obligaciones tributarias; esto es, como una limitación formal de las fuentes de creación jurídica y viene a significar que el tributo sólo existe si está previa y expresamente indicado en la ley, como un acto del Poder Legislativo. Esto tiene como complemento indispensable el principio de legalidad, entendido como proyección de la reserva de ley en la esfera administrativa (la actuación administrativa se subordina a la ley tributaria).

Al respecto, García Novoa afirma lo siguiente: “Este esquema permite comprobar cómo en nuestro ordenamiento positivo la legalidad tributaria actúa en consecuencia con el principio de seguridad jurídica, expresándose en un doble punto de vista. No sólo exigiendo el fundamento legal de todo tributo, sino delimitando esa exigencia para especificar qué elementos del tributo están reservados a la ley... Este concepto de la legalidad tributaria sirve perfectamente para fundamentar el reconocimiento del derecho del particular a la devolución de ingresos indebidos”.⁶⁸

Valdés Costa señala respecto al fundamento de la devolución, que “el que tiene mayor apoyo, dentro de la esfera del derecho tributario, es **el principio fundamental de legalidad**, según el cual el fisco no tiene derecho a ingresar y retener un importe, ni el sujeto pasivo está obligado a pagarlo, sin ley que así lo establezca.... Considerando que en un Estado de derecho la ‘administración sólo puede percibir importes tributarios que

⁶⁸ García Novoa, Cesar, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, 1ª ed., Madrid, Instituto de estudios fiscales-Marcial Ponds- Ediciones jurídicas, S.A., 1993, p. 60.

surjan de la ley', se declaró que ***'la repetición tributaria se fundamenta en el principio constitucional de la legalidad', por sí sola y sin excepciones.***⁶⁹

"En efecto, la devolución de ingresos fiscales procederá por virtud de la inexistencia del hecho imponible, o la incorrecta apreciación de los restantes elementos sustanciales que configuren la obligación tributaria; no se produce, en rigor, un enriquecimiento injusto por falta de 'causa' en el pago realizado, sino porque en la determinación o realización del mismo se han vulnerado las normas jurídicas aplicables en orden al nacimiento del hecho imponible, determinación del sujeto pasivo, base imponible, base liquidable, cuota y demás secuencias conceptuales del proceso de liquidación. Esta irregularidad ha de ser declarada en el correspondiente procedimiento impugnatorio, revisorio o restitutorio. [...] Si estos [los recursos o juicios] no se ejercitasen es obvio que pueden producirse y quedar sancionados enriquecimientos injustos de la Administración."⁷⁰

Navas Vazquez, hace alusión "a los supuestos de actos y negocios ineficaces y cuya ineficacia deriva justamente de la violación al ordenamiento. ...los pagos en estos casos han sido debidos, han tenido su justificación en el propio ordenamiento, sin perjuicio de que después haya surgido un derecho a obtener su devolución. ...lo que se pretende es poner de relieve que uno de los principios generales que se deducen de la regulación civilista de esas situaciones es la devolución de las prestaciones, precisamente por violar el orden público económico, cuya concreción es el principio de conmutividad en virtud del cual *los desplazamientos de bienes y valores sólo están permitidos por el ordenamiento* 'cuando hay para ello una razón suficiente, favorablemente enjuiciada por el propio ordenamiento'; es decir, en nuestro marco propio, ***cuando la prestación se ajusta a la legalidad.***⁷¹

El principio de legalidad se plasma en la devolución de ingresos indebidos mediante el pronunciamiento administrativo o jurisdiccional que declara la ilegitimidad de un ingreso y de la que resulta el derecho de devolución. Es decir, se declara la ineficacia del acto

⁶⁹ Valdés Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 3ª ed., Colombia, Editorial Temis S.A., 2001, p. 391. El resaltado es nuestro.

⁷⁰ Mateu-Ros Cerezo, Rafael, *Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por infracción manifiesta de la ley*, 1ª ed., Madrid, España, Civitas S.A., 1985, pp. 48-49.

⁷¹ Navas Vazquez, Rafael, *op. cit.*, nota 1, pp. 31-32. El resaltado es nuestro.

determinante de la deuda como consecuencia del control de legalidad, posteriormente se producirá la restitución de lo indebido al ejecutarse el acto declarativo. Esta postura es criticada porque conduce al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos pero no la lleva a cabo.

3. Tesis globalizadora del enriquecimiento sin causa y el principio de legalidad como fundamentos de la devolución tributaria

Otros autores fundamentan la devolución de ingresos indebidos en las dos teorías anteriores, es decir, en el enriquecimiento sin causa y en el principio de legalidad. Como apunta Serrano Antón, “se trata de dos condiciones, una necesaria y otra suficiente. La condición necesaria sería el enriquecimiento injusto, condición necesaria pero no suficiente, ya que para que se produzca la devolución de ingresos indebidos es preciso no sólo el enriquecimiento sin causa, sino también que se declare la ilegalidad del acto en virtud del cual se efectuó el ingreso.”⁷²

Lo mismo opinan Ernesto Eserverri y Juan López Martínez, cuando señalan “que si su fundamentación remota podemos residenciarla en el enriquecimiento sin causa, su razón de ser próxima hemos de localizarla en la ilegalidad del acto en virtud del cual se efectuó el ingreso.”⁷³

La ilegalidad del acto en virtud del cual se produjo el ingreso conllevaría un enriquecimiento injusto por parte de la Administración y en ello se basa el citado autor para relacionar ambos fundamentos, considerando la devolución como un mero hecho jurídico de consecuencia.

Nosotros estamos de acuerdo con esta teoría, pues si bien, en materia civil para que nazca la obligación de restituir por enriquecimiento ilegítimo o sin causa, basta con que se de un enriquecimiento, un empobrecimiento, un nexo entre ambos y que no exista causa; y en el pago indebido, lo único que se requiere para que se configure es un pago,

⁷² Serrano Antón, Fernando, *op. cit.*, nota 67, p. 89.

⁷³ Eserverri, Ernesto y López Martínez, Juan, *Temas prácticos de derecho financiero*, parte general, España, Aranzadi, 1999, p. 874.

sin que exista relación obligacional y con error; en materia fiscal es diferente, un pago realizado se presume debido, si es autodeterminado rige el principio de certidumbre y si es determinado por la autoridad el acto se presume legal. Es siempre necesario un reconocimiento de ilegalidad del pago para que pueda considerarse un ingreso indebido, siendo el principio de legalidad la causa del reconocimiento del derecho de devolución.

III. NATURALEZA JURÍDICA DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA

El estudio de la naturaleza jurídica obliga a determinar la categoría jurídica a la que pertenece la devolución de ingresos, esta cuestión es de gran importancia en orden a dos consecuencias: la primera supone la integración de la obligación de devolución en el cuerpo armónico que vertebra el derecho; y segunda, por las diferentes consecuencias jurídicas que derivan de la asunción de su naturaleza jurídica.

1. Naturaleza de la devolución tributaria como integrante de la relación jurídica tributaria

Esta doctrina concibe la devolución como parte integrante de la relación jurídica tributaria. Afirma que del ordenamiento jurídico impositivo nacen una serie de derechos y obligaciones de naturaleza y contenidos diversos, tanto del ente público como del administrado, y entre estos la devolución.

En esta corriente se encuentran los autores Sáinz de Bujanda y De la Garza. El primero resalta la accesoriedad de la relación de reembolso de prestaciones indebidas respecto de la relación tributaria; afirma que la obligación tributaria “puede considerarse como la relación tributaria sustantiva principal, dado que pueden existir otras relaciones jurídicas entre el ente público y el sujeto pasivo de la imposición, que tengan también carácter sustantivo, pero que deban reputarse accesorias (v.gr., [...] el reembolso de prestaciones tributarias indebidas)”⁷⁴.

⁷⁴ Sáinz de Bujanda, F., *Notas de derecho financiero*, t. I, Vol. II, Madrid, Selección de publicaciones e intercambio, Facultad de Derecho, UCM, 1976, pp. 392-393.

Por su parte, para de la Garza la devolución es una “relación tributaria sustantiva de reembolso”, señala que “las relaciones jurídicas que tienen como contenido deberes de hacer, de no hacer o de tolerar, serán fiscales o tributarias según que estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria. Como su enlace con las obligaciones sustantivas es de naturaleza teleológica, resultarán fiscales o tributarias según que tutelén obligaciones sustantivas tributarias o fiscales”. Así define a la relación tributaria sustantiva de reembolso como aquella que tiene como sujeto activo a un administrado y como sujeto pasivo a la Administración Fiscal, cuyo contenido es la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el Fisco y pagada por el administrado; y afirma que su naturaleza es “de una auténtica obligación tributaria”.⁷⁵

Existen algunos argumentos en contra de esta postura basados en que la obligación de devolución no puede considerarse como una obligación accesoria, debido a que cuando se produce un ingreso indebido se realiza el hecho generador de la devolución, con independencia de que exista o no obligación tributaria sustantiva, la accesoriedad queda sin fundamento al tratarse de una obligación independiente y principal.

2. Naturaleza de la devolución tributaria como cuasicontrato

Quienes postulan la naturaleza de cuasicontrato de la devolución de ingresos indebidos afirman que existe por parte del Estado una verdadera y propia obligación de carácter patrimonial de devolver lo indebidamente percibido, que deriva no del carácter de subordinación de los miembros del Estado, sino de la aplicación pura y simple del principio recogido por el Código Civil de enriquecimiento sin causa, y concluyen resaltando que se satisfacen los extremos del pago de lo indebido. Así, este sistema ha sido adoptado por algunos países como Italia, donde se regula la acción de repetición de los ingresos indebidos en materia fiscal a través del Código Civil.

⁷⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 3, pp. 451-457.

Se advierte que “existen intentos de aplicación en este campo de la doctrina del enriquecimiento sin causa, esta teoría, aparte de sus concretas proyecciones jurídico-positivas, ha sido configurada como principio generador del Derecho dotado de eficacia inmediata y susceptible de aplicación a través de una acción autónoma de restitución sujeta a determinados requisitos claramente precisados en las ya numerosas sentencias recaídas al respecto”⁷⁶

Sin embargo, esta postura también encuentra opositores que niegan la aplicación de una teoría civilista y demandan la aplicación de los principios administrativos, como Mateu-Ros quien sostiene que “en cuanto a la aplicación del enriquecimiento injusto a las consecuencias del cumplimiento de la obligación tributaria, debe ser, sin duda, matizada: El concepto de causa aunque ha sido con frecuencia concebido como elemento de la estructura del acto administrativo y, también configurado como justificación de la obligación tributaria, ligado al concepto de capacidad económica, no parece presentar a estos efectos especialidad que motive su individualización teórica con respecto a la configuración legal de dicha obligación.”⁷⁷

En el mismo sentido se encuentra Heinrich Wilhelm al afirmar que “aunque el reintegro jurídico-público indica un gran paralelismo con el instituto jurídico-privado del enriquecimiento injusto, los artículos [del Código Civil] no pueden aplicarse sobre el reintegro jurídico-público no por analogía ni como expresión de un pensamiento (*sic*) urídico general. Esto es, ***el Derecho Público ha desarrollado en la pretensión de reintegro un instituto jurídico propio*** del que han de desprenderse los principios jurídicos que con anterioridad fueron alcanzados por la respectiva aplicación de los artículos [del Código Civil].

La diferencia entre la pretensión (jurídico-pública) y la pretensión de enriquecimiento (jurídico-privada) resulta del hipotético fundamento jurídico del pago. *Puesto que la pretensión de reintegro es la pretensión de prestación al revés, aquélla es de naturaleza jurídico pública* si ha sido prestada para el cumplimiento de una pretensión apoyada en

⁷⁶ Mateu-Ros Cerezo, Rafael, *op. cit.*, nota 70, p. 45.

⁷⁷ *Ibidem*, pp. 48-49.

disposiciones jurídico-públicas. **Por eso se da una pretensión de reintegro y no una pretensión de enriquecimiento** cuando el pago es provocado por medidas de soberanía financiera o ha sido provocado sin colaboración de las autoridades para el cumplimiento de obligaciones impositivas aceptadas erróneamente.”⁷⁸

Finalmente, si se observa la regulación de la devolución que hace el Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) y se contrasta con la de restitución que hace el Código Civil Federal, se comprueba que aquélla se aparta de la segunda en una serie de puntos: 1. No exige error en el pago. No distingue si el acreedor –la Administración- ha actuado con buena o mala fe. 3. Hay un distinto contenido de las prestaciones entre el Derecho Civil y en el Derecho Tributario.

Por otra parte, “si tampoco basta la analogía, entonces ha de recurrirse a los principios generales del Derecho Público, es decir, que cada traslado patrimonial inmediatamente producido sin una razón justificadora genere una pretensión de reintegro. Con ello no quiere decirse que ha de ser reintegrado cada pago materialmente no debido. Si ha sido determinado por liquidación un impuesto en realidad no debido, entonces esta liquidación tiene efecto constitutivo. El reintegro del impuesto no debido puede ser exigido a partir de la rectificación de la liquidación impositiva. **El motivo justificador del pago reside en la fuerza de permanencia de la liquidación** y por eso no puede recuperarse una asistencia jurídica desatendida por la solicitud de reintegro”.⁷⁹

3. Naturaleza de la devolución tributaria como obligación autónoma e independiente

A través del análisis de ésta teoría se obtiene una serie de conclusiones; en principio, que la obligación de devolución no es accesoria ni extratributaria, sino que tiene una estructura contrapuesta a la principal, como bien lo afirman Heinrich Wilhelm y Jarach

⁷⁸ Wilhelm Kruse, Heinrich, *Derecho tributario*, 3ª ed., traducción de Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavez, Madrid, España, Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p. 293. El resaltado es nuestro.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 294.

quien la define *como una relación igual y contraria, paralela pero opuesta a la relación tributaria principal*.

La naturaleza jurídica de la obligación de devolución es de naturaleza tributaria de Derecho Público; no es que contenga un crédito exigible a título de tributo, sino que se trata de una obligación a cargo de la hacienda pública derivada de un ingreso producido a través de los mecanismos de este concepto y se sigue conforme a esta legislación.

Rafael Calvo Ortega afirma que “**El derecho a la devolución** de ingresos indebidos tiene un origen evidentemente tributario, pero **una vez reconocido** por la Administración **adquiere una sustantividad propia y un carácter estrictamente patrimonial**. En consecuencia puede ser objeto de compensación y transmitirse a los causahabientes del acreedor (sujeto pasivo). Nada impide en mi opinión (*sic*), su transmisión *inter vivos* y, en general, su disposición tanto dentro de una universalidad de bienes como aisladamente y sin perjuicio de que el acreedor deba prestar colaboración precisa para su cobro. Nada de esto queda dentro del principio de indisponibilidad de las situaciones subjetivo-tributarias debido a la sustantividad e independencia del crédito en cuestión a partir de su **reconocimiento** como se ha dicho.”⁸⁰ Además es una obligación de Derecho Público *ex lege*, ya que procede de la ley.

Nosotros consideramos que cuando se realiza el ingreso, éste es considerado como el cumplimiento de la obligación tributaria, y para desvirtuar esta suposición, el contribuyente cuenta con promover el procedimiento de devolución o los medios de defensa jurisdiccionales, y durante todo este tiempo, el pago es considerado por lo menos formalmente como parte de la relación tributaria. A partir del reconocimiento y declaración del derecho de devolución del particular y la correlativa obligación de devolución de la autoridad -que es cuando surge la devolución como derecho subjetivo de crédito-, nace en este instante como una obligación autónoma e independiente y destruye esta presunción de haber sido el cumplimiento de la obligación tributaria.

⁸⁰ Calvo Ortega, Rafael, *Curso de derecho financiero, I Derecho Tributario*, 4ª ed., España, Civitas, 2000, p. 384. El resaltado es nuestro.

IV. CONCEPTO DE DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA**1. Concepto de devolución tributaria**

Un pago a la Hacienda Pública presupone el cumplimiento de la obligación tributaria, pero también nace para el contribuyente el derecho a solicitar, a pedir la devolución, conocido como “**derecho a la devolución**”, que conlleva al procedimiento de devolución; o bien interpone un medio de impugnación para obtener (por cualquiera de los dos) el reconocimiento y declaración de que se tiene el derecho de devolución; por ello, “en la devolución se presentan dos etapas, **una declarativa o de reconocimiento** y **otra ejecutiva**”⁸¹, en la primera se habla de un derecho a solicitar la devolución que culmina con un reconocimiento o declaración del derecho, y en la segunda del nacimiento propiamente de la obligación de devolución y su ejecución: se da la devolución o repetición.

Objetivamente la devolución tributaria es definida como “un desplazamiento patrimonial en sentido inverso, que neutraliza los efectos de un pago anterior. Se trata de un reequilibrio de la situación económica del deudor, que ha pagado a favor de la Hacienda prestaciones, en todo o en parte, objetivamente ilegítimas desde el principio o a posteriori, correspondiendo así a la devolución.”⁸²

En un concepto amplio, la devolución o derecho de devolución aparece considerada como una situación jurídica subjetiva, y más concretamente se trata de un derecho de crédito, pues “nace un derecho de crédito o pretensión activa frente a la Administración... En cada caso permanece la idea de un derecho subjetivo pleno y perfecto, y ello porque desde el momento en que la ley impone a la hacienda pública la devolución o, si se quiere, la prestación de contenido patrimonial que se ejercita conforme a la ley, aquélla está obligada a cumplir sin márgenes de discrecionalidad.”⁸³

⁸¹ Queralt, Juan Martín, *et al*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 7ª ed., España, Tecnos, 1996, p. 548.

⁸² Serrano Antón, Fernando, *op. cit.*, nota 67, p. 45.

⁸³ *Ibidem*, p. 42.

CAPÍTULO TERCERO

REGULACIÓN DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

I. DERECHOS Y OBLIGACIONES RESPECTO DE LA DEVOLUCIÓN CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Código Fiscal de la Federación no regula sistemáticamente la devolución, no establece claramente su origen, sus elementos, sus requisitos, tan es así que ni siquiera la define. Sin embargo, de su artículo 22 desprendemos los derechos y obligaciones que en materia de devolución existen.

1. El derecho del particular a solicitar la devolución (derecho a la devolución o pretensión de reintegro)

Analicemos primeramente lo que dispone el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en sus párrafos primero, tercero, cuarto y décimo sexto:

1.-**Las autoridades fiscales devolverán** las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. ...quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá **derecho a solicitar su devolución....**

3.- Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se **podrá solicitar la devolución** del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate **del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes**, de autoridad competente, en cuyo caso, **podrá solicitarse la devolución** independientemente de la presentación de la declaración.

4.- 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 penúltimo párrafo de este artículo.

16.- La **obligación de devolver** prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud. [El resaltado es nuestro]

La falta de técnica jurídica nos coloca en una situación compleja, pues a simple vista parece ser que cuando se trata de saldos a favor (párrafo 3), determinación de diferencias por errores aritméticos (párrafo 4), y todos aquellos casos en que se puede solicitar la devolución (párrafo 16), el derecho a la devolución, a solicitar la devolución y la obligación de devolver nacen cuando se realiza el ingreso o pago indebido; y si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto se anule (párrafo 4) todo esto lo consideramos poco preciso, el CFF confunde todos estos términos que hay que aclarar.

Para resolver esta situación analicemos la tesis de jurisprudencia VIII.2o. J/17 emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, que dice a la letra:

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.* (El resaltado es nuestro).

Según la jurisprudencia, cuando el contribuyente presente su declaración y pague en exceso puede ***pedir*** la devolución del pago indebido ***antes de “lo que llaman” la prescripción (nosotros sostenemos que lo que prescribe es su derecho a pedir o solicitar la devolución y no la obligación de devolver que no ha nacido)***. De lo que se colige que si la solicita, sigue el procedimiento y le conceden la devolución, con el acto administrativo que le reconoce el derecho de devolución ***nace su derecho a que se***

le devuelva. Pero en cambio, cuando dicha solicitud es negada, contra esa negativa debe agotar los recursos administrativos o jurisdiccionales, **y el derecho de devolución nace hasta que la resolución queda insubsistente.** Por otra parte, si no se presenta solicitud de devolución, sino que se incoa un medio de defensa y recae una resolución que reconozca y declare el derecho de devolución, **el derecho a que se devuelva nace con esta resolución.**

Lo anterior se corrobora con la tesis I.7o.A.186 A emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito:

CONTRIBUCIONES. INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SU DEVOLUCIÓN. 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.**

(El resaltado es nuestro).

Consideramos que cuando la tesis (como el Código Fiscal de la Federación) dice que el **derecho a la devolución** surge desde que se efectúa el pago, esto se *refiere al derecho a solicitar la devolución*, no **el derecho de devolución y obligación de devolver propiamente**, ya que este último implica el derecho de crédito del contribuyente para con las autoridades fiscales, quienes a su vez tienen la obligación ineludible de reembolso del pago indebido o del saldo a favor.

Según lo anterior, lo que en primer lugar tenemos es que el Código Fiscal recoge un medio, una instancia, un procedimiento administrativo, que se actualiza por el derecho a

solicitar o pedir algo (una cantidad de dinero) que se considera fue ingresado de más o indebidamente.

En efecto, cuando se dice que el particular tiene **derecho a la devolución**, se refiere a que **tiene el derecho a solicitarla**; a que tiene una pretensión consistente en que se le reintegre el dinero ingresado. Ésta constituye la primera etapa para la obtención de la devolución, del reintegro en sí, y se le llama por la doctrina etapa de reconocimiento o declarativa. En México se establece como una instancia administrativa regulada por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, y se conoce como el derecho a solicitar la devolución.

Al este respecto, la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de Federación emitió la siguiente tesis en el juicio de nulidad No. 100(14)-P-2/98/1859/96:

T9811-1 (01/11/1998). DEVOLUCION DE PAGO INDEBIDO. LA SOLICITUD PRESENTADA ANTE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA CONSTITUYE UNA INSTANCIA, POR LO QUE AL RESOLVERLA DEBE ANALIZARSE EN SU TOTALIDAD LAS ARGUMENTACIONES VERTIDAS POR EL SOLICITANTE. El derecho que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación para solicitar la devolución de un pago indebido, constituye una instancia en cuanto es una petición que se le hace a la autoridad administrativa y que debe ser resuelta de conformidad con las disposiciones legales vigentes aplicables, sin que sea dable considerarla como un mero trámite administrativo, ya que la palabra instancia tiene dos acepciones, una general y otra especial, entendiéndose que la acepción general comprende cualquier petición, solicitud o demanda que se hace a la autoridad, dentro de la cual queda inmersa la solicitud de devolución de pago indebido. En consecuencia, la resolución que recaiga a esa solicitud, puede ser impugnada por el particular cuando le sea contraria a sus intereses, ya sea a través del recurso administrativo de revocación, o bien mediante juicio contencioso administrativo, **quedando obligada la autoridad a analizar la totalidad de las argumentaciones vertidas por la solicitante en su escrito originario.**

Juicio No. 100(14)-P-2/98/1859/96.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1° de abril de 1998, por mayoría de 7 votos a favor, 1 con los puntos resolutive y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Gustavo Villegas Parra, encargado del engrose.

(El resaltado es nuestro).

De anterior se coligue que el derecho contenido en el artículo 22 del CFF, para solicitar la devolución, es un derecho de petición (instancia), reglado, al que le prosigue un procedimiento administrativo (también reglado).

Para mayor claridad en nuestra exposición analicemos el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sentencia ejecutoria mediante la que se resuelve la Contradicción de tesis 10/2001-SS, y se emite la jurisprudencia 2a./J. 80/2002:

“Pues bien, de la interpretación sistemática de lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, relativo a la devolución por parte del fisco federal del pago indebido de contribuciones autodeterminadas por el particular, el diverso 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de lo previsto en las disposiciones legales del derecho federal común aplicables supletoriamente en la materia, se desprende que esta hipótesis normativa **hace alusión a un supuesto en el que nacida una obligación tributaria (deuda), determinada en cantidad líquida por el propio sujeto pasivo, satisfecha mediante el pago y solicitada la devolución** del entero respectivo por considerarlo indebido, **se obtiene con posterioridad a dichos actos**, a virtud de la interposición de algún medio de defensa establecido en la ley en contra de la respuesta negativa a la petición del contribuyente y, por imperativo de lo resuelto en éste, **una resolución en sentido favorable a sus intereses, que repercute concretamente en LA OBLIGACIÓN que se pretendió cumplimentar, originando de esa manera que el pago realizado se estime indebido o ilegal y, por ende, proceda el reembolso de la cantidad de que se trate.**

La justificación lógico-jurídica de lo dispuesto en la porción normativa en estudio, parte de la idea fundamental de que inicialmente el pago de contribuciones determinadas por el propio contribuyente, goza de la presunción de certidumbre, atendiendo al hecho de que esa autodeterminación implica el reconocimiento formal del particular de una obligación tributaria preexistente, luego, **el pago efectuado** con base en esta actuación, **en principio, es aparentemente debido, en tanto no se declare su disconformidad con el ordenamiento jurídico, pero, declarada ésta, queda destruida la citada presunción y opera la transformación del primitivo pago debido en indebido.**

Bajo este contexto, se deduce que **la procedencia de la hipótesis normativa prevista en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de contribuciones determinadas por el sujeto pasivo de la relación tributaria, se encuentra condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos inexcusables:**

a) La determinación en cantidad líquida de la obligación tributaria (crédito fiscal) llevada a cabo por el propio contribuyente, porque éste considera que ha realizado un hecho que lo constrañe a cumplir con una prestación a favor del fisco federal.

b) El pago o cumplimiento de la obligación tributaria, el cual supone, en principio, un ingreso del fisco federal presuntivamente (sic) debido, dada la presunción de certeza de que goza el acto de autodeterminación que realizó el contribuyente.

c) Solicitud de devolución del pago de contribuciones por el particular, porque éste estima que la obligación tributaria autodeterminada se hizo en exceso a lo previsto en la ley para tal efecto; solicitud que puede acordarse en sentido favorable al contribuyente (procederá la prerrogativa antes mencionada desde ese momento), o desfavorable.

d) En caso de ser desfavorable a los intereses del particular la solicitud presentada ante la autoridad, éste deberá requerir la revisión de dicha determinación, ya sea que interponga recurso administrativo o promueva juicio ante un órgano jurisdiccional.

e) Resolución que declare la nulidad del acto reclamado, esto es, de la negativa a devolver las contribuciones indebidamente pagadas, la cual por vía de consecuencia deberá trascender de manera directa e inmediata sobre el acto de autodeterminación del particular de la obligación fiscal respectiva por motivos de ilegalidad, es decir, porque mediante dicha autodeterminación se cumplió con una obligación tributaria inexistente legalmente o la cuantificación de ésta fue en exceso inobservando las disposiciones fiscales.

En este tenor, el contribuyente que pretenda la devolución del pago de tributos autodeterminados, deberá acreditar fehacientemente que se han actualizado todos y cada uno de los requisitos indispensables para tal efecto, pues basta la ausencia de cualquiera de ellos para que no opere la hipótesis normativa de mérito.”

2. La obligación de atender las solicitudes y la facultad de resolverlas de la autoridad

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 22 también contiene la obligación para las autoridades fiscales de atender las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes, y la facultad de resolverlas una vez analizada cada situación en concreto negando o concediendo la devolución, en forma total o parcial.

Basta con que el contribuyente presente su solicitud, en el número de ejemplares que corresponda, y cumpla los requisitos que prevé el reglamento respectivo, 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; declarar la devolución improcedente y/o, en su caso, negarle dicha devolución.

Los Tribunales Colegiados de Circuito se han pronunciado de la siguiente forma en éste tema, en la tesis IV.2o.A.167 A:

DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. CUANDO SE DECLARA LA NULIDAD DE UNA RESOLUCIÓN POR ESTIMAR QUE LAS CAUSAS ADUCIDAS POR LA AUTORIDAD PARA NEGARLA POR IMPROCEDENTE SON ILEGALES, EL TRIBUNAL DEBE DECRETAR LA EXISTENCIA DEL DERECHO A RECIBIR LO PEDIDO. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece la facultad de la autoridad hacendaria para resolver sobre la devolución de saldos a favor, y prevé específicamente que, en su caso “las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva”. Esta disposición interpretada a la luz del artículo 16 constitucional que contempla como garantía de legalidad, la fundamentación y motivación de los actos de autoridad, debe entenderse en el sentido de que, cuando la autoridad exactora niega la devolución, por ser ésta improcedente y no por vicios meramente formales, la motivación debe abarcar la totalidad de las causas, razones y circunstancias por las que se actualiza la improcedencia de la devolución y no solamente una de ellas. Es así, porque **la denegatoria parcial o total de devolución de saldo a favor solicitada por el contribuyente, constituye un acto administrativo unilateral y concreto que se agota en un solo supuesto específico **generando ipso facto derechos y obligaciones para el particular, pues crea, reconoce, modifica, transmite o extingue su situación jurídica subjetiva, sin que medie procedimiento alguno; circunstancia por la cual, a diferencia de otros actos (tales como los jurisdiccionales, que se refieren a los que son objeto de litis sujeta a controversia), se exige ineludiblemente la expresión pormenorizada de la integridad de razones o causas que llevaron a la autoridad a expedirlo, a efecto de que el gobernado esté en posibilidad de conocer el sustento jurídico del acto que le afecta y correlativamente de defenderse.****

(No. Registro: 176,558)

(El resaltado es nuestro).

En este mismo sentido y entre otras cuestiones, la ejecutoria que resolvió la Contradicción de tesis 30/2003-SS y de la que se originó la tesis de jurisprudencia 2a./J.

56/2003, señala que del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se desprende, por una parte, que los contribuyentes pueden solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco federal o que procedan de conformidad con las leyes fiscales, a través de la declaración correspondiente o del formato 32 y, por la otra, que con motivo de dicha promoción las autoridades hacendarias se encuentran obligadas, según sea el caso, a realizar alguno de los siguientes actos:

- Devolver las cantidades reclamadas dentro de los plazos que prevé el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.
- Solicitar a los particulares datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que tengan que ver con la misma.
- Negar la devolución solicitada exponiendo las razones que tomó en consideración para llegar a tal conclusión.

3. El procedimiento de devolución

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación regula un procedimiento administrativo de devolución, señala la forma, los plazos, los términos, y algunos requisitos. Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada, respecto de las materias constitucional, administrativa 2a. XXX/96, cuyo rubro es **“PAGO DE LO INDEBIDO AL FISCO. LA SOLICITUD DE SU DEVOLUCION NO ES UN MEDIO DE DEFENSA LEGAL, CUYO AGOTAMIENTO HAGA PROCEDENTE EL AMPARO CONTRA LA LEY QUE ESTABLECE LA OBLIGACION DEL CREDITO FISCAL (ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION)”**, **“El procedimiento** a que se refiere el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, por medio del cual se le da trámite a las solicitudes de devolución, cuando el contribuyente considera que hizo pago de cantidades que no debía, está previsto por la ley para reparar el error aritmético o de apreciación en los hechos en que se hubiere incurrido, o bien, para dar cumplimiento a una resolución anulatoria dictada por la autoridad competente;...”

El procedimiento administrativo es, en palabras de Acosta Romero, “todo el conjunto de actos señalados en la ley, para la producción del acto administrativo (procedimiento

previo), así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sean internas o externas”⁸⁴, señala el autor que los procedimientos son internos cuando no interfieren en la esfera de los particulares y se realizan en el ámbito de la gestión administrativa, pero son externos cuando, sí interfieren en la esfera de los administrados. Asimismo, los procedimientos administrativos pueden ser de oficio o a petición de parte, o ambos, como el procedimiento de devolución. (Sobre las características y etapas del procedimiento de devolución abundaremos posteriormente).

4. La facultad de la autoridad de devolver de oficio

El Código Tributario también otorga la facultad a las autoridades fiscales de devolver de oficio. Esto es, cuando las autoridades adviertan que existe un pago indebido o un saldo a favor, pueden devolver *motuo proprio*.

5. El derecho de devolución del particular y la obligación de devolver de la autoridad

El pago efectuado por el contribuyente en principio es aparentemente debido, en tanto no se declare su disconformidad con el ordenamiento jurídico, esta declaración puede acaecer cuando el particular solicita la devolución y se acuerda en sentido favorable; si es lo contrario, contra esa resolución se interpone un medio de defensa para que se resuelva en sentido favorable. También se puede obtener esta declaración impugnando el acto de autoridad que determina el supuesto crédito origen del ingreso o la ley que lo establece. Declarada la ilegalidad del pago, queda destruida la citada presunción y opera la transformación del primitivo pago debido en indebido. Esta es la segunda etapa de la devolución posterior a la declaración o reconocimiento del derecho, y es la correlativa al nacimiento del derecho de devolución y de la obligación de la autoridad de devolver.

II. SUPUESTOS POR LOS QUE PROCEDE LA DEVOLUCIÓN

1. Antecedentes de los supuestos por los que procede la devolución

⁸⁴ Acosta Romero, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo. Primer curso*, 17ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 913.

A. Código Fiscal de la Federación de 1938

El Código Fiscal de la Federación conocido como “Código de 38”, publicado en el Diario Oficial de la Federación (en adelante DOF) el 31 de diciembre de 1938, en vigor a partir del 1 de enero de 1939, contenía algunas disposiciones que versaban sobre el derecho de devolución, entre las que están los artículos 44, 45, 61 y 219.

En este código se puede apreciar que en los artículos 44 y 45 se habla de la figura de devolución y en el artículo 219 se habla de restituir. Además los mismos artículos 44 y 45 se refieren a la devolución de “*cantidades pagadas en cantidad mayor a la debida*”, y en el artículo 61 se señala la hipótesis de la devolución de las “*cantidades pagadas indebidamente*”, nosotros sostenemos que esto no es más que la demostración de la ignorancia del legislador sobre el tema, y la falta de técnica legislativa; porque además parecería que distingue también entre las figuras de devolución y restitución, nótese la aplicación de la primera figura en los artículos 44 y 45; diferente al señalamiento de la segunda en el artículo 219.

Como se advierte, en este Código del 38, el legislador estableció que la devolución procedía por dos conceptos: cantidades mayor a la debida y cantidades pagadas indebidamente, y hubo gran polémica en torno a que si en realidad eran figuras distintas o no. El artículo “*El pago de lo indebido en Materia Fiscal*” de Margarita Lomelí Cerezo, es un estudio del Código Fiscal de la Federación precisamente cuando estaba regulado de esta forma, el artículo es del año 1955 y en él se lee:

“Por consiguiente, no existe razón para distinguir, como lo hacen los artículos 44, 45 y 61 del Código Fiscal, así como algunas resoluciones del Tribunal Fiscal (véase juicio 5561/40. *Revista del Tribunal Fiscal*. Tesis del Pleno sustentadas de 1937 a 1948, Pág. 314), entre cantidades pagadas indebidamente, por una parte, y cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, o de más, por otra parte.

En efecto, por “cantidades pagadas indebidamente” quiere señalar el Código a aquellas que son totalmente indebidas por quien efectúa el pago, ya sea porque tal

persona carezca de la calidad de sujeto del crédito fiscal, o porque el adeudo se haya cubierto previamente, o por cualquiera otra causa análoga.

En cambio, al hablar de cantidades pagadas de más o en cantidad mayor de la debida, se quiere aludir a aquellos casos en que el adeudo fiscal existe, pero su monto, de acuerdo con la ley, es inferior al cubierto por el particular.

Ahora bien, fácil es advertir que no se trata de casos esencialmente diferentes. En realidad, se trata de cantidades cuyo pago no tiene justificación legal. En lo que excede a la pauta establecida por la ley, el pago resulta tan indebido como el que carece por completo de toda vinculación a la norma tributaria. El uso de estas dos expresiones, sobre todo en los textos anteriores a la reforma de 31 de diciembre de 1947, en que se mencionaba exclusivamente a las cantidades pagadas de más, en los artículos 44 y 45 del Código Fiscal, mientras que en el artículo 61 se aludía a ellas y también a las “cantidades pagadas indebidamente”, dio origen a un tratamiento distinto de ambos casos, que no se justificaba sino a la luz de una interpretación literal de dichos artículos.^{85*}

B. Código Fiscal de la Federación de 1967

EL Código Fiscal de la Federación de 1967, publicado en el DOF el 19 de enero de 1967, tuvo algunas variantes sobre el tema de la devolución con relación al Código anterior. Respecto de los artículos que se refieren a la devolución, este Código se mantuvo sin reformas ni adiciones desde su publicación hasta el 30 de diciembre de 1980.

⁸⁵ Lomelí Cerezo, Margarita, “El pago indebido en materia fiscal,” *Foro, Órgano de la Barra Mexicana Colegio de Abogados*, México, 4^a Época, No. 7, enero-marzo de 1955, visto en: <http://www.bma.org.mx/publicaciones/elforo/1955/enero-marzo/pago.htm>. El resaltado es nuestro.

* Existen varias clasificaciones de los tipos de devolución que han sido estudiadas por los autores con base en la legislación y la jurisprudencia de sus respectivos países; la más antigua y usada es la que los divide en devolución o *restitución* y *reembolso*, desde el punto de vista genético, existen créditos que tienen su fundamento en un ingreso indebido (*ab origine* o bien por un hecho sucesivo) y créditos que tienen como supuesto de hecho la propia mecánica de aplicación de los tributos caracterizable también desde un punto de vista negativo, esto es, como créditos por ingresos no indebidos. La diferencia entre los supuestos de restitución de tributos y los de reembolso de los mismos, tiene su origen según Navas Vazquez “en la doctrina de lengua alemana, en la que ya desde 1909, MYRBACH-RHEINFELD distinguía los supuestos de devolución por indebido y los casos de restitución en la exportación y en los de cobro anticipado del tributo cuyo presupuesto devenía luego imposible. La distinción se acogió en lo fundamental en la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 cuyos términos (*sic*) ‘*steuerstattung*’ y ‘*steuervergüttung*’ se consideraron expresivos, respectivamente, de la devolución de un ingreso indebido y de la devolución por razón de exención u otro beneficio fiscal.” Navas Vazquez, Rafael, *op. cit.*, nota 1, pp. 20-21.

El informe razonado rendido por la Comisión Redactora al Secretario de Hacienda y Crédito Público respecto del artículo 26 para el Código Fiscal de la Federación de 1967 señala: “...Hasta ahora se han utilizado como expresiones distintas las de cantidades pagadas indebidamente o en cantidad mayor a la debida. En el nuevo Código no se hace distinción pues se estima que en ambos casos se trata de pago indebido el cual, lógicamente, puede serlo en forma total o parcial...”

La exposición de motivos de reforma del Presidente del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de 1967 sólo menciona al pago indebido: “En las normas que regulan la obligación del Fisco Federal de devolver *las cantidades que indebidamente le hubieren sido pagadas...*”

Con estas reformas el artículo 26 hablaba de cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente y el artículo 27 de cantidades pagadas indebidamente, confirmando el criterio de que la devolución procede únicamente por “pago indebido”, eliminando del Código la procedencia por el concepto de “cantidades pagadas de más o en cantidad mayor a la debida”.

C. Reforma del 1o de enero de 1980

Aunque los artículos 26 y 27 del Código de 1967 no hicieron mención a la devolución de las cantidades que proceden conforme a las leyes fiscales, “su artículo 32, si contempló la institución de la *‘prescripción de la obligación del fisco para devolver las cantidades que procedieran conforme a las leyes fiscales’*, según reforma publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1979, que entró en vigor el 1o de enero de 1980.”⁸⁶

La exposición de motivos de esta reforma aduce que con la modificación se propuso introducir al ordenamiento fiscal un complemento conforme a la estructura legal de los nuevos impuestos que modernizaban nuestro sistema fiscal, previéndose así la posibilidad de la prescripción de aquellos créditos derivados de devoluciones a que se tenga derecho conforme a la ley, y que no deriven precisamente del pago de lo indebido.

⁸⁶ Pérez Castillo, Rodolfo, “Devolución y compensación fiscales”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, cuarta época, año I, número 4, noviembre de 1998, p. 182.

“Aunque en ese momento no se indicó expresamente que la razón de tal modificación estaba directamente vinculada con la entrada en vigor de los impuestos al valor agregado y el especial sobre producción y servicios, podemos entender que así era, ya que... por una parte, conforme a la mecánica de estos impuestos 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 las reintegre la autoridad fiscal, y por la otra, porque las leyes que regulan estos gravámenes entrarían en vigor a partir del 1o de enero de 1980 y de 1981 respectivamente.”⁸⁷

D. Código Fiscal de la Federación de 1981

El Código Fiscal de la Federación de 81 fue expedido el 30 de diciembre de 1981, publicado en el DOF el 31 del mismo mes y año, y entró en vigor a partir del 1º de enero de 1983. En el artículo 22 se estableció la obligación de las autoridades de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las cantidades que procedieran de conformidad con las leyes fiscales, lo que rige hasta nuestros días.

La exposición de motivos omite la explicación sobre esta nueva clasificación, y sólo se hace una somera mención en el dictamen de la Cámara de Senadores que señala que en cuanto a las cantidades pagadas indebidamente a las autoridades fiscales y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, quedan obligadas dichas autoridades a devolverlas, pudiendo hacer esta devolución de oficio o a petición del interesado.

Al respecto Rodolfo Pérez Castillo comenta: “Como vemos, la norma nos habla de dos supuestos en los cuales la autoridad fiscal está obligada a realizar la devolución. El primero se refiere a las cantidades que hayan sido *pagadas indebidamente*, y el segundo a las cantidades cuya devolución *proceda conforme a las leyes fiscales*.”⁸⁸

⁸⁷ Pérez Castillo, Rodolfo, *op. cit.*, nota 86, p. 183.

⁸⁸ *Ibidem*, p. 181. El resaltado es nuestro.

2. Cantidades pagadas indebidamente (el pago indebido en materia fiscal)

El Código Fiscal de la Federación no regula el pago de lo indebido, sino su consecuencia: el procedimiento fiscal-administrativo de devolución del pago de lo indebido que actualiza la devolución (Relación Tributaria Sustantiva de Reembolso) entre las autoridades fiscales y los contribuyentes o particulares. Sin embargo nos remitiremos a la doctrina y a la jurisprudencia para establecer su concepto, contenido, alcance, y efectos.

El Servicio de Administración Tributaria define erróneamente al pago indebido en materia fiscal como: “Aquel que se efectuó por error de hecho o de derecho.”⁸⁹ Rodolfo Pérez Castillo nos da una definición más acertada: “el pago de lo indebido a que se refiere el Código Fiscal consiste en la cantidad de dinero que se entera a la autoridad fiscal por el sujeto pasivo principal o por un tercero, sin haber estado legalmente obligado a ello.”⁹⁰

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que toda vez que el Código Fiscal no da una noción o concepto de lo que debe entenderse por pago indebido, es necesario acudir a la noción elaborada por el derecho civil; aplicándose al campo tributario en cuanto no choque con los principios propios de éste, según lo dispone el párrafo segundo del artículo 5 del Código Tributario. En este tenor, el artículo 1883, primer párrafo, del Código Civil Federal, establece lo que en esta rama del derecho constituye el pago indebido, el cual es considerado como fuente de la obligación de restitución por parte de la persona que lo recibe.

Bajo esta perspectiva la Corte procedió a analizar la naturaleza jurídica del supuesto jurídico previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, remontándose al artículo 31 fracción IV Constitucional, y resaltando el principio de legalidad, conforme al cual los contribuyentes únicamente deben cumplir con las obligaciones que las propias leyes aplicables establezcan. Consiguientemente señaló que es factible estimar que si alguna persona ha pagado una cantidad distinta a lo que prevé el ordenamiento jurídico

⁸⁹ *Glosario del Servicio de Administración Tributaria*, 2006, visto en <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>.

⁹⁰ Pérez Castillo, Rodolfo, *op. cit.*, nota 86, p. 182.

fiscal, o por un hecho que no está previsto como supuesto que dé lugar al nacimiento de la obligación fiscal, en virtud de un corolario al principio de legalidad tributaria, surge para el Estado la obligación de *devolver* el ingreso que no tenía derecho a percibir pero que por error ha sido indebidamente enterado por el contribuyente (situación semejante a la prevista en el derecho federal común), con la finalidad de restablecer el orden conculcado.

Sobre el particular la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sentencia ejecutoria mediante la que se resuelve la Contradicción de tesis 10/2001-SS, y se emite la jurisprudencia 2a./J. 80/2002, señaló:

“Llegados a este punto, se deduce que el hecho generador (presupuesto esencial) de la obligación devolutiva del fisco y el derecho del particular para tal efecto se reduce al **pago tributario indebido o ilegal, pues en realidad, consiste en el pago de una contribución no realizado conforme a la ley;** por tanto, **dos elementos componen el hecho generador del pago tributario indebido: el pago y la ausencia de legalidad en la obligación tributaria,** que podría obedecer a las siguientes causas:

- a) El pago de una contribución sin que exista hecho imponible, esto es, porque no exista el respaldo de una obligación legal que justifique hacer ese pago.
- b) El pago de una contribución sin que el gobernado realice el hecho generador del tributo, es decir, pese a que se encuentre prevista en la ley la obligación fiscal de pagar un tributo por determinado motivo, este último no acontece.
- c) El pago de contribuciones sin que exista atribución subjetiva del sujeto de llevarlo a cabo, esto es, realiza un individuo el pago de una contribución que no le corresponde.
- d) El pago de contribuciones por inobservancia de las disposiciones legales que regulan su formación, es decir, por vicios en el acto de determinación que realice el propio contribuyente o la autoridad fiscal.”

La Sentencia a que hacemos referencia señala además, que el pago tributario indebido o ilegal, desde la perspectiva de la obligación tributaria del particular, puede realizarse en etapas distintas de la génesis del crédito fiscal, y que por tanto, se debe distinguir entre

el nacimiento, determinación en cantidad líquida y exigibilidad de aquélla, pues ***atendiendo al momento en que el hecho generador de la obligación legal estatal de la devolución de contribuciones acontezca, producirá diversos efectos jurídicos.***

Por lo que el hecho generador de la obligación y derecho en comento, esto es, el pago tributario indebido o ilegal produce diversos efectos jurídicos, según en la etapa que se lleve a cabo dentro de la génesis del crédito fiscal, es decir, cuando aparentemente el sujeto pasivo considera que se dio el nacimiento de la obligación tributaria, motivada por error, seguida del pago de la misma; o cuando se declara la ilegalidad de la aparente determinación de la obligación tributaria y con base en la cual se realizó el pago al fisco federal; o cuando la autoridad por virtud del procedimiento administrativo de ejecución hace exigible la obligación tributaria.

En la primera etapa, es decir, la correspondiente a la apariencia del nacimiento de la obligación tributaria seguida de pago, los efectos jurídicos de pagos indebidos de contribuciones determinadas por autoridad o autodeterminadas por el contribuyente son, según la Corte:

1. Los pagos tributarios correspondientes a la liquidación que llevó a cabo la autoridad, gozan de la presunción de legalidad, en tanto que los pagos de aquellas contribuciones determinadas por el propio contribuyente, si bien no gozan de la presunción de legalidad, sí gozan de la presunción de certidumbre, y merecen calificarse en ambos casos de pagos debidos.
2. En este tenor, mediante el pago que antecede el contribuyente pretende dar cumplimiento a una obligación tributaria y, por ende, extinguirla.
3. Por tanto, los efectos jurídicos de los pagos tributarios realizados bajo estas circunstancias son calificarlos en inicial y aparentemente debidos, en tanto no se compruebe lo contrario.

En la segunda etapa, es decir, la correspondiente a la declaración de ilegalidad de la aparente determinación de la obligación tributaria, el pago tributario indebido produce los siguientes efectos:

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

CAPÍTULO TERCERO. REGULACIÓN DE LA DEVOLUCIÓN TRIBUTARIA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1o. El cese de la apariencia de validez de la determinación realizada por el contribuyente o por la autoridad fiscal de la obligación tributaria, parcial o totalmente, ya que la aparente determinación puede afectar una parte del elemento cuantitativo del hecho imponible, pero si afectara algún requisito esencial de ese acto, se estaría ante una inexistencia o cese total de la apariencia.

2o. En virtud de lo precedente, los pagos inicial y aparentemente debidos, se transforman en realmente indebidos o ilegales.

En términos de la Corte, en la tercera etapa, es decir, la que se refiere a la exigibilidad de una obligación tributaria (crédito fiscal), no es posible estimar que se actualice el hecho generador de la obligación y derecho en comento, toda vez que dicha etapa surge precisamente ante la falta de pago dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas de un tributo, por lo que evidentemente en este momento nos encontramos ante la ausencia de uno de los elementos que integran el hecho generador del pago tributario indebido que consiste en el pago.

Luego entonces el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación recoge lo que, en términos generales, implica la obligación de las autoridades de reintegrar las contribuciones pagadas indebidamente y el derecho correlativo del particular.

Finalmente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló en la sentencia ejecutoria mediante la que se resuelve la Contradicción de tesis 10/2001-SS, y se emite la jurisprudencia 2a./J. 80/2002, que existen dos efectos jurídicos del pago tributario indebido:

[...]Por otra parte, se observa que el precepto en cita establece que **los efectos jurídicos del pago tributario indebido** (hecho generador de la hipótesis normativa), atendiendo a los dos elementos que lo componen, esto es, el pago y la ausencia de legalidad en la obligación tributaria, **podrían ser:** cuando se trata de errores aritméticos imputables al contribuyente o a la autoridad, cesa su apariencia de validez y procede la devolución a petición del interesado o de oficio por parte de la autoridad; y si es porque el pago de contribuciones que determinó el particular o la autoridad se declara ilegal en una resolución que recaiga a un recurso administrativo o un juicio ante un órgano

jurisdiccional, ello ocasiona que los pagos aparentemente debidos se transformen en indebidos total o parcialmente, y procede la devolución correspondiente [...]"

3. Las devoluciones que proceden conforme a las leyes fiscales

Ya hicimos mención sobre el origen en el Código de las cantidades que proceden a devolución *conforme a las leyes fiscales*, y para aclarar aún más, citaremos a Rodolfo Pérez Castillo, quien hace esta interesante exposición:

“Con relación al segundo de los supuestos [*devolución de las cantidades que procedan conforme a las leyes fiscales*] podemos decir que se trata de una figura que se incorporó hasta el Código de 1983, ya que los anteriores no la consideraron.

[...]

Continuando con los ordenamientos que regulan los citados impuestos [*los impuestos al valor agregado y el especial sobre producción y servicios*], es importante mencionar que por regla general el contribuyente traslada al adquirente una cantidad equivalente al importe del impuesto que se haya causado con motivo de la operación de que se trate, y a su vez tiene derecho a acreditar (disminuir o restar) de la cantidad cobrada, un monto igual al del impuesto que a él se le hubiera trasladado.

Por los efectos de la traslación y el acreditamiento, puede ocurrir que al contribuyente le resulte finalmente **una cantidad a su favor**, que se origina cuando el importe del impuesto que a él se le trasladó es mayor a la cantidad que él trasladó posteriormente.

Es evidente que en estos casos no estamos en presencia de una cantidad que el contribuyente haya enterado directamente al fisco, ni tampoco, estrictamente, de un pago de lo indebido, **ya que las leyes impositivas obligan al contribuyente a aceptar la traslación que se le haga del impuesto, por lo que no podemos hablar de una situación indebida o ilegal.**

Adicionalmente es conveniente apuntar que las propias leyes impositivas especiales establecen expresamente el derecho a favor del contribuyente de que cuando esto suceda puedan solicitar **la devolución del saldo a favor** que les haya resultado [...]⁹¹

Por lo que cuando el Código Tributario habla de la devolución de cantidades que procedan conforme a las leyes fiscales, se refiere a los saldos a favor, que surgen por la

⁹¹ Pérez Castillo, Rodolfo, *op. cit.*, nota 86, pp. 182-184. El resaltado es nuestro.

propia mecánica de aplicación de las Leyes. De igual opinión que el autor anterior es la Magistrada Concepción Martínez Godínez, quien al hablar de las cantidades que procede devolver de conformidad con las leyes fiscales, y al señalar los efectos de la traslación y el acreditamiento, nos dice lo siguiente:

“En este caso no estamos ante un pago de lo indebido, en primera porque el contribuyente no enteró el impuesto directamente y en segundo lugar porque el entero no fue indebido sino de acuerdo con la ley en tanto que las leyes impositivas obligan al contribuyente a aceptar la traslación que se le haga del IVA, por tanto el saldo a favor resulta por aplicación de las leyes fiscales.”⁹²

De lo anterior se concluye que la devolución procede únicamente por dos conceptos: pago indebido (un pago que resulta ilegal) y cantidades que procedan conforme a las leyes fiscales (un pago debido, que por la mecánica de aplicación de la ley resulta posteriormente no debido y se convierte en saldo a favor).

III. EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN

1. Legitimación para solicitar la devolución

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. En la devolución de oficio, la autoridad fiscal de *motuo proprio* advierte que existe un crédito a su cargo y unilateralmente procede a la devolución sin que haya existido solicitud previa alguna. Sobre la otra vía, podemos decir que “la parte o persona interesada es aquella a favor de quien se previene el derecho para obtener del fisco el importe correspondiente a las cantidades pagadas indebidamente, o las que procedan conforme a las leyes fiscales.”⁹³

La legitimación para solicitar la devolución le corresponde a la parte acreedora de la obligación de devolución, es a quien identificamos como la persona titular de la petición de devolución que tiene un interés jurídico para hacerlo efectivo, a la que calificamos como el sujeto o parte interesada, ya sea porque fue quien efectuó el pago de lo

⁹² Martínez Godínez, Concepción, “Procedimientos de devolución y compensación”, *Manual del Curso de Especialización en Material Procesal Fiscal*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2000, t. I, p.246.

⁹³ Pérez Castillo, Rodolfo, *op. cit.*, nota 86, p. 184.

indebido, o bien, porque según lo prevea la ley fiscal, es el titular del derecho para recibir las cantidades correspondientes.

2. Formato en que se hace la solicitud

Con fundamento en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aprobó el formato número “32” que lleva como título Solicitud de Devoluciones. Este es el formato tradicional para hacer dicha solicitud.

También se ha reconocido y aceptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 56/2003, cuyo rubro es: **“DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE AL FISCO FEDERAL O LAS QUE PROCEDAN DE CONFORMIDAD CON LAS LEYES FISCALES. FORMATOS PARA SU SOLICITUD.”**, que las declaraciones funcionen como solicitudes de devolución:

“[...] 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.”

3. Plazos para efectuar la devolución

Hay dos casos: el primero se presenta cuando se solicita la devolución y se autoriza; el segundo cuando se solicita la devolución y se autoriza una vez concluidas las facultades de comprobación que la autoridad inicia con el objeto de comprobar la procedencia de la misma:

En el primer caso hay dos plazos generales: un plazo para todos los contribuyentes de 40 días *siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad*; y un plazo de 25 días *siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad cuando*

se trata de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

Los plazos de este primer caso se suspenden por varias causas:

1.- Si en una solicitud de devolución existen errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el período que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atienda el requerimiento.

2.- 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 consideren 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. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento referido. 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.

En el segundo caso: Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad inicie facultades de comprobación, los plazos a que hace referencia el primer caso (40 o 25 días), se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El ejercicio de las facultades de comprobación concluirá dentro de un plazo máximo de noventa días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A del Código Fiscal, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos también son susceptibles de suspensión en los mismos supuestos establecidos en el citado artículo 46-A del ordenamiento en comento.

4. Facultades de comprobación dentro del procedimiento de devolución

El artículo 22 de nuestro Código Tributario faculta a las autoridades fiscales a que con motivo de la solicitud de devolución inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma.

El ejercicio de dichas facultades será independiente del ejercicio de otras facultades que ejerza la autoridad con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación con el objeto de verificar la procedencia de cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente, aún cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos.

Si una vez que se concluye la revisión para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad debe efectuarla dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del

plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A del Código Fiscal.

5. La resolución de devolución no constituye una resolución favorable

El artículo 22 del CFF establece que cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad; en esta disposición el legislador salvaguarda o prevé la contingencia en que se vería la autoridad con los efectos que conlleva una resolución favorable, es decir, no podría ser modificada por la propia autoridad, sino mediante juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IV. LA OBLIGACIÓN DE DEVOLUCIÓN

1. Generalidades y concepto

Cuando las autoridades fiscales reconocen y declaran a través de la resolución que recae a la solicitud de devolución, o de la que recae cuando se interpone un medio de defensa, *el derecho de devolución* de las cantidades pagadas indebidamente o cuya devolución procede de conformidad con las leyes fiscales, entonces *surge para el contribuyente el derecho de devolución de las cantidades ingresadas, y para las autoridades de fiscales la obligación devolverlas.*

Luego entonces podemos decir que el derecho de devolución es un derecho de crédito que otorga facultad al particular de exigir a las autoridades fiscales la restitución de las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. A su vez, la obligación de devolución es la necesidad jurídica que tienen las autoridades fiscales de restituir a los particulares dichas cantidades.

El reconocimiento de la obligación de devolución se encuentra en el mismo artículo 22: Párrafo 4º.- "...darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación..." Párrafo 13º.- "La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal"; y tiene las siguientes características:

- 1.- Es una obligación independiente o autónoma (en el caso de devoluciones de exceso de pagos a cuenta es más evidente).
- 2.- Es una obligación contrapuesta a la relación tributaria principal.
- 3.- Posee su propio presupuesto de hecho determinado por la ley.
- 4.- El particular detenta un derecho de crédito frente a la Administración tributaria que aparecerá como deudora.
- 5.- Es una obligación de Derecho Público.⁹⁴

2. Elementos de la obligación de devolución

A. Sujeto activo

Hay varias posturas respecto a quien es el titular del derecho de devolución; Menéndez Moreno afirma que "tienen derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de deudas tributarias los sujetos pasivos, responsables y demás obligados tributarios."⁹⁵

Heinrich Wilhelm Kruse señala que el "Acreedor del reintegro es aquél a cuya cuenta ha sido prestado el pago, no aquel a cuyos costes es alcanzado. ...sólo tiene derecho al reintegro quien hace la prestación".⁹⁶

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación señala en el párrafo primero que la devolución se efectuará a los contribuyentes en general, a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido, y a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó; y en el párrafo 14 establece que la devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

⁹⁴ Serrano Antón, Fernando, *op. cit.*, nota 67, p. 77.

⁹⁵ Director: Menéndez Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario*, 2ª ed., España, Lex Nova, 2001, p. 402.

⁹⁶ Wilhelm Kruse, Heinrich, *op. cit.*, nota 78, p. 293.

Es evidente la falta de sistemática de nuestro Código, por lo señalado consideramos que el sujeto activo o acreedor es la persona a cuyo favor se prevé el derecho para obtener la devolución, que puede ser la persona que realizó directamente el pago, o aquella que, sin haber efectuado el pago, se le retuvo por un tercero la cantidad sujeta a devolver, o simplemente porque la ley prevé su derecho a recibirla. En todo caso tiene que comprobar que se realizó el ingreso a su costa.

B. Sujeto pasivo

Heinrich Wilhelm Kruse nos dice que “el deudor del reintegro es el acreedor del hipotético crédito impositivo para cuyo cumplimiento fue determinada la cuantía pagada”⁹⁷

Más concretamente, “si pensamos que el hecho determinante de la obligación de devolución se realiza a través del pago, aunque sea un pago indebido, el ente público que debe proceder a la devolución será el encargado de la recaudación, pues es con éste con el que se relaciona el particular al satisfacer la obligación cuyo cumplimiento indebido ha determinado el nacimiento de su derecho”⁹⁸ Consideramos que este es el sentido del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al establecer que las autoridades fiscales son las que devolverán, de lo que se desprende que ellas son el sujeto pasivo de esta obligación.*

Para nuestro estudio se analiza la materia federal, siendo preciso señalar que el gobierno federal cuenta con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y ésta con el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, y con la

⁹⁷ Wilhelm Kruse, Heinrich, *op. cit.*, nota 78, pp. 295-296.

⁹⁸ García Novoa, Cesar, *op. cit.*, nota 68, pp. 209-210.

* Resulta fundamental comprender lo siguiente: la Hacienda Pública, es una organización de recursos destinados de modo permanente a un fin determinado. El Estado tiene su Hacienda, y también tienen su Hacienda los entes públicos menores territoriales y no territoriales. En esta consideración jurídica primaria e insoslayable, la Hacienda Pública no es Administración Pública. Cuando la Hacienda Pública que no es de base personal, ha de aplicar su ordenamiento jurídico se sirve de la Administración Pública, que es quien ejecuta la idea organizadora. Es decir, la Administración Pública administra a la Hacienda Pública en el seno del Estado. Así, el titular de la obligación de devolver es cada una de las distintas Haciendas que son posibles en el ordenamiento. Serrano Antón, Fernando, *op. cit.*, nota 67, p. 119.

Tesorería de la Federación; como se advierte en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que en su artículo 6 prevé: “la Tesorería de la Federación hará las provisiones necesarias para devolver a los contribuyentes, por cuenta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cantidades que, en su caso, corresponda...”

Lo anterior se aprecia en concordancia con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que señala en su artículo 19 que corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes tramitar y resolver las solicitudes, presentadas por los contribuyentes, de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal o cuando legalmente así proceda; así como solicitar documentación para verificar la procedencia de tales devoluciones, solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, datos, informes o documentos, relativos a los trámites de devolución. Asimismo este último cuerpo legal dispone en su artículo 25 que idénticas facultades competen a la Administración General de Recaudación.

C. Objeto

El objeto de la obligación de devolución consiste siempre en un dar, en la restitución o reintegro de las cantidades que hayan sido pagadas indebidamente y de las cantidades cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

D. Vínculo jurídico

El vínculo jurídico que ata a las autoridades fiscales a devolver es la relación jurídica que nace con el reconocimiento y declaración del derecho de devolución, y que se contempla en la ley. En efecto, la obligación de devolución es una obligación legal o *ex lege*, su fuente está en la ley, y para que se genere requiere la concurrencia de la norma jurídica y de la verificación del supuesto en ella previsto (pago indebido o cantidades cuya devolución proceda de conformidad con las leyes, declaradas así por la autoridad).

3. Nacimiento y exigibilidad de la obligación y del derecho de devolución

En ningún caso basta con el ingreso del pago indebido, o con la actualización del saldo a favor para que *ipso facto* surja el derecho de devolución. Es necesario en todo momento el reconocimiento de este derecho, ya sea por la autoridad administrativa o jurisdiccional. Por lo que hay casos y momentos diferentes en que puede nacer el derecho de devolución y la obligación de devolver que implica (como cualquier obligación) la exigibilidad del reembolso de la cantidad ingresada (cumplimiento de la obligación). Estos son los tres casos:

1.- Que la autoridad administrativa, realice de oficio la devolución, a través de la emisión de un acto administrativo que reconozca el derecho de devolución.

2.- A través del procedimiento establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al que le recaiga un acto administrativo que reconozca el derecho de devolución y la consecuente obligación.

3.- Por la obtención de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, que reconozca y declare el derecho de devolución.

Para obtener el derecho a la devolución mediante una resolución o sentencia, tal resolución emitida en un recurso administrativo es la que se emite en el recurso de revocación contemplado en el Código Fiscal de la Federación. Y la sentencia emitida por un órgano jurisdiccional es la que emite el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Juzgado de Distrito, Tribunal Colegiado de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Es decir, que hay tres medios de defensa que pueden dar como resultado el reconocimiento del derecho de devolución mediante resolución o sentencia: 1. El

recurso de revocación; 2. El juicio contencioso administrativo federal; y 3. El juicio de amparo.

Sobre la exigibilidad de la obligación de devolución es menester señalar que el artículo 2190 del Código Civil Federal de aplicación supletoria, establece que se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho.

Si leemos íntegramente el texto del artículo 22 del CFF, veremos que en ninguna parte indica expresamente en qué momento se hace exigible la obligación de la autoridad para efectuar **la devolución de oficio**, lo que resulta lógico si se toma en cuenta que, como su propio nombre lo indica y ya comentamos, en esta vía la autoridad actúa unilateralmente, de *motuo proprio*, sin que exista una gestión previa, pues si se estableciera una fecha cierta ya no estaríamos en presencia de una liberalidad, sino de una obligación reglada, por lo que se concluye que bajo esta óptica no se puede sostener que la obligación de la autoridad para devolver de oficio, dada su naturaleza, se haga exigible en un cierto momento, sino hasta que existe el acto administrativo que reconoce la devolución.

En cuanto a **la vía de instancia de parte interesada** podemos asegurar que, mientras el interesado no solicite la devolución presentando su instancia ante autoridad competente, cumpliendo con todos los datos, informes y documentos que señala el reglamento, y en su caso, presente la información adicional que le sea requerida, no se hará exigible la obligación de la autoridad de resolver dicha solicitud, y consecuentemente tampoco se le podrá exigir el pago o el reembolso de los pagos indebidos o los saldos a favor. Entonces, se hace exigible la obligación, hasta que exista una resolución administrativa que reconozca el derecho de devolución.

Esto es así, porque en tanto no queden satisfechos todos los requisitos y exista el acto administrativo que reconozca la devolución, el particular no podrá exigirla legalmente a la autoridad, ya que ésta puede en cualquier momento oponerse legítimamente al pago señalando que no se presentó la solicitud, o que la misma no cumple con los requisitos

establecidos en la ley, e inclusive, también podrá argumentar que tuvo por desistido al particular al no haber dado cumplimiento al requerimiento formulado para que presentara información adicional.

Por otra parte, en el caso de que la devolución proceda como consecuencia de **una impugnación**, para que sea exigible, es menester que exista una resolución que dicte la devolución; y que además haya quedado firme.

4. Determinación del Importe a devolver (cantidad ingresada y accesorios)

Una vez que la devolución es procedente, lo que se devuelve son las cantidades pagadas indebidamente y las cantidades que corresponda según las leyes fiscales. Más la actualización y, en su caso, los intereses.

4.1 La actualización en la devolución

El artículo 22 del CFF establece en su párrafo 12 que el fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de ese Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente.

El fundamento de la actualización en la devolución lo encontramos en el principio de equidad; toda vez que los créditos fiscales se actualizan entonces también los créditos a cargo del Fisco, donde los particulares son los acreedores, se deben actualizar.

Por otra parte, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17-A del CFF, la actualización tiene como finalidad el reconocer el efecto inflacionario en el monto de las contribuciones o devoluciones, de tal modo que el actualizar una cantidad no implica adicionarle un accesorio, sino reconocer el efecto inflacionario sufrido con los cambios de precios en el país suscitados en el tiempo.

Al respecto, Rodolfo Pérez Castillo afirma que “de aquí desprendemos que el objeto o propósito de la actualización consiste en conocer el valor que tienen las contribuciones y las devoluciones en un cierto punto en el tiempo cuando han cambiado por los efectos de la inflación, o como sostiene la ciencia de la economía, cuando han perdido su valor en términos reales”.⁹⁹

Es importante establecer a partir de cuándo y hasta que momento se actualiza: el fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A del CFF, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente.

Siendo clara la ley al establecer dos supuestos:

- 1.- En el caso del pago indebido, se actualiza desde que se realizó el pago.
- 2.- En el caso del saldo a favor, se actualiza desde que se presentó la declaración que contiene el saldo a favor.

Pero... ¿Cuándo está a disposición del contribuyente la devolución? Para el caso de depósito en cuenta, 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 financiera señalada en la solicitud de devolución. Cuando la devolución se realice mediante cheque nominativo, se considerará que la devolución está a disposición del contribuyente al día hábil siguiente en que surta efectos la notificación de la autorización de la devolución respectiva. Si la devolución se realiza mediante certificados especiales se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad le notifique que el certificado especial está a su disposición.

Según el artículo 22 del CFF en su párrafo 13, se entiende que la devolución está debidamente efectuada una vez que las autoridades fiscales emitan un acto administrativo que autorice la devolución, en el cual se determinen correctamente la

⁹⁹ Pérez Castillo, Rodolfo, *op. cit.*, nota 86, p. 194.

actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda; siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes.

Luego entonces entendemos que la cantidad a devolver se actualiza hasta que se emita el acto administrativo que autoriza la devolución por las autoridades fiscales, con la condición de que sea notificado al contribuyente (esto es poner a su disposición la devolución); y la actualización es válida si entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que se notifica al contribuyente no haya transcurrido más de un mes.

Si entre la fecha de autorización y la fecha en que se puso a disposición del contribuyente la devolución, se publica un índice de precios al consumidor, entonces se actualiza nuevamente el monto a devolver y se debe pagar esa porción de actualización no contemplada en la autorización. Asimismo, se deben pagar intereses por ese periodo de tiempo sobre esa suma actualizada.

El procedimiento para obtener la actualización a que se refiere el artículo 22 relacionado con el 17-A, ambos del Código Fiscal de la Federación, es el siguiente:

INPC del mes anterior al más reciente
Del periodo (mes de la devolución) . = FACTOR DE ACTUALIZACIÓN
INPC del mes anterior al más antiguo
Del periodo (mes en que se presentó
Declaración donde conste el saldo a favor
o, Se efectuó el pago de lo indebido).

(FACTOR DE ACTUALIZACIÓN) X (SALDO A FAVOR) = DEVOLUCIÓN ACTUALIZADA.

4.2 El pago de intereses en la devolución

4.2.1 Concepto, fundamento y antecedentes del pago de intereses por la Administración

Podemos definir en forma general a los intereses de la siguiente manera:

“**INTERESES.** I. (del latín *interest*, sustantivación del verbo *interesse*, importar.) En un sentido estricto, se identifica con el provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital (dinero). Asimismo, puede considerarse como el beneficio económico que se logra de cualquier clase de inversión. En un sentido más amplio: compensación en dinero o en cualquier valor que recibe el acreedor en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.

II. 1) Naturaleza. Los intereses son frutos civiles (a. 893, CC): no merman la esencia y cantidad del bien del cual provienen.

[...]

4). **Clases. A) Bruto (nominal).** Dentro de él se distinguen varios conceptos: a. una prima de riesgo; b. un costo de administración del préstamo, y c. una indemnización contra la devaluación del capital ante la alza de los precios. **B) Neto (puro).** Es el remuneratorio al descontar los elementos del bruto o nominal. **C) Lucrativos.** Los que se pagan en el mutuo por el mutuo mismo. **D) Compensatorios.** Los que se devengan durante el plazo convenido, para resarcir el consecuente desfase económico. **E) Moratorios.** Los que se pagan como sanción a título de reparación (indemnización) a los daños y perjuicios causados por el retraso en el cumplimiento. Aquí siempre tiene derecho el acreedor a los intereses legales a partir del día de la mora.”¹⁰⁰

Serrano Antón afirma que “El fundamento del pago de intereses por parte de la Administración no se encuentra ya en la devolución de una cantidad que se había obtenido de forma ilegítima e ilegal en concepto de tributo, sino que se debe buscar en el carácter **indemnizatorio** de aquéllos.”¹⁰¹

No siempre se ha aceptado el pago de intereses por la administración, ni en nuestra legislación ni en la mayoría de las legislaciones de otros países. En el Código Fiscal de la Federación de 1938 no había intereses, es hasta el Código Fiscal de la Federación de 1967 cuando se introducen en México; y en el informe razonado, rendido por la Comisión Redactora al Secretario de Hacienda y Crédito Público respecto del artículo 27 para el Código Fiscal de la Federación de 1967, se señala:

¹⁰⁰ González Bustamante, Daniel, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 11ª ed., México, Porrúa - Instituto de Investigaciones jurídicas, 1998, Tomo III, pp. 1780-1781. El resaltado es nuestro.

¹⁰¹ Serrano Antón, Fernando, *op. cit.*, nota 67, pp. 162-163.

“**Siguiendo un principio de equidad** establecido con anterioridad únicamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se dispone ahora en forma general, que si el Fisco Federal no efectúa la devolución dentro de los 90 días siguientes a la fecha en que quede reconocido el derecho del peticionario, será responsable por la demora, quedando **obligado a pagar intereses** al 9% anual. **Se establece así la responsabilidad del Estado en materia fiscal**, por falta de cumplimiento oportuno de sus obligaciones, en **forma similar** a la que ocurre tratándose de la mora de los particulares.”¹⁰²

En la exposición de motivos del Presidente del Código Fiscal de la Federación de 1967, se propone el pago de intereses moratorios por falta de pago oportuno de la devolución:

“Por primera vez, de una manera general, se propone (artículo 27) que si el fisco no efectúa la devolución de lo pagado de manera indebida oportunamente, o sea (sic) dentro del plazo de ley, debe cubrir intereses al 9% anual, computados desde la fecha en que se constituyó en mora hasta aquella en que se devuelva la cantidad respectiva. **EL fundamento de este precepto es obvio y con el mismo se satisface el principio de equidad y equilibrio que debe regular las relaciones entre el fisco y los particulares**.”¹⁰³

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación aprobado en 1967 establecía que si no se efectuaba la devolución en el plazo fijado, el fisco federal debería pagar intereses al 9% anual, computados desde que se constituía en mora hasta la fecha en que se devolviera la cantidad respectiva.

En la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1981, el Presidente propone la aplicación de los intereses a través de un cálculo que fuera acorde con la realidad económica:

En el caso de los recargos aplicables por falta de pago oportuno de las contribuciones, así como de los intereses que el fisco federal está obligado a pagar por las cantidades no devueltas a los contribuyentes en los plazos fijados legalmente, se procura adecuarlos lo más posible a la realidad económica cambiante y por lo mismo se propone calcularlos de

¹⁰² Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, 2ª ed., México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1980, Tomo I, pp. 27-1 a 27-2. El resaltado es nuestro.

¹⁰³ Procuraduría Fiscal de la Federación, *op. cit.*, *nota supra*, p. 27-3. El resaltado es nuestro.

conformidad con la tasa que anualmente fije el Congreso de la Unión, tomando en cuenta el costo porcentual promedio de captación bancaria que señale el Banco de México.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación aprobado en 1981 estableció el pago de intereses en sus párrafos 3 y 4.

4.2.2 Naturaleza de los intereses que se pagan en la devolución

Al hablar estrictamente de los intereses que se paga en la devolución, es menester recordar que cuando se introdujeron en nuestra legislación, el informe razonado rendido por la Comisión Redactora al Secretario de Hacienda y Crédito Público respecto del artículo 27 para el Código Fiscal de la Federación de 1967, se señalaba que el Fisco Federal sería **responsable por la demora**, quedando obligado a pagar intereses, con lo cual **“Se establece así la responsabilidad del Estado** en materia fiscal, por falta de cumplimiento oportuno de sus obligaciones”.

En efecto, el origen de los intereses en la devolución los encontramos en el reconocimiento de la responsabilidad del Estado, por lo que recurrimos al Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, onceava edición, Editorial Porrúa-I.I.J., editado en 1998, tomo IV, a fojas dos mil ochocientos veintiocho y siguiente, que define la responsabilidad del Estado de la siguiente manera:

“RESPONSABILIDAD DEL ESTADO. I. Es la obligación que tiene el Estado de proteger jurídicamente a los ciudadanos **contra decisiones arbitrarias e ilícitas de la administración pública**, federal y estatal, y de sus funcionarios **indemnizándolos del daño** causado **mediante** una **compensación económica** que restituya **el perjuicio patrimonial** e inclusive moral que el Estado ocasione como consecuencia de la actividad administrativa que desempeñe en cumplimiento de las funciones que le han sido encomendadas.” [*El resaltado es nuestro*]

Asimismo, se ha considerado que los intereses constituyen una sanción para quien los paga, por lo que en el mismo Diccionario señalado con antelación, a fojas dos mil

ochocientos setenta y uno y siguiente, encontramos la definición y las características de la sanción:

“**SANCIÓN.** [...] II. [...] fue Protágoras de Abdera el que logró una conceptualización del castigo y la sanción que hasta la fecha no ha sido superada. Dice: “Nadie castiga al delincuente en atención y por razón de lo que ha hecho –pues lo ocurrido no puede deshacerse- sino en razón del futuro, para que ni el propio autor vuelva a cometer desafueros, ni otro que sea testigo de su castigo... Y quien así piensa castiga para intimidación”. La intimidación es la función del castigo.

[...]

III. Más adelante de esto no se ha ido en la ciencia del derecho. En consecuencia las notas características de la sanción son las siguientes: a) es un contenido de la norma jurídica; b) en la proposición jurídica o regla de derecho que formula la ciencia del derecho, la sanción se encuentra en la consecuencia del enunciado hipotético; c) el contenido normativo calificado de sanción generalmente consiste en un acto que impone al sujeto infractor un mal o un daño. [...]; d) en el derecho moderno, la imposición de las sanciones así como su ejecución la llevan a cabo los órganos del Estado, en tanto se le conciba como un orden normativo centralizado que establece el monopolio de la coacción física de sus órganos [...]; y e) **Las finalidades de las sanciones** son de tres clases: o retributivas o intimidatorias o **compensatorias del daño producido por el acto ilícito.**” [El resaltado es nuestro]

De lo que concluimos que el Estado reconoce su responsabilidad entendida como la obligación que tiene de proteger jurídicamente a los ciudadanos contra decisiones arbitrarias e ilícitas de la administración pública, y por lo cual surge la obligación de indemnizar. Esta indemnización constituye para las autoridades una sanción cuyo fin es reparar el daño sufrido por el ciudadano, mediante una compensación económica que restituya el perjuicio patrimonial.

En la devolución, la responsabilidad estatal se ha reconocido por las actuaciones indebidas de la autoridad con el establecimiento de intereses. Este actuar indebido se materializa en el retraso en el cumplimiento de la obligación de devolución (intereses moratorios) y en la negativa de las autoridades de devolver u obligar al pago indebido a los particulares (intereses compensatorios), por lo que “**los intereses constituyen una sanción para las autoridades**”, tal como lo ha reconocido el poder judicial de la federación en la ejecutoria de la tesis de jurisprudencia, en materia administrativa emitida

por los Tribunales Colegiados de Circuito: VIII.1o. J/8, Registro No. 196470; así como en la ejecutoria de la tesis por contradicción 2a./J. 105/2000.

Como conclusión señalamos que **los intereses en la devolución implican el reconocimiento de la responsabilidad estatal, son una compensación económica** que se paga en forma accesoria a la obligación principal, no nacen *per se*, sino que su origen está en un acto ilícito, arbitrario o indebido del sujeto pasivo en el seno de una obligación. En todo caso **constituyen una sanción** para el sujeto pasivo que tiene que pagarlos como consecuencia de su obrar indebido (como el retraso en el cumplimiento de la obligación o cualquier otro), y **tienen un fin indemnizador** para quien los recibe.

4.2.3 Clases de intereses que se pagan en la devolución

a. Intereses moratorios

La mora es la falta de un pago oportuno, y procede el pago de intereses moratorios en la devolución, cuando se paga después de que se ha vencido el plazo legal para devolver. González Bustamante al explicar los intereses moratorios, dice que son “Los que se pagan como sanción a título de reparación (indemnización) a los daños y perjuicios causados por el retraso en el cumplimiento. Aquí siempre tiene derecho el acreedor a los intereses legales a partir del día de la mora.”¹⁰⁴ Una parte de la doctrina y varios criterios emitidos por nuestros tribunales consideran que los intereses moratorios son una sanción por el retraso en el cumplimiento de la obligación:

Registro No. 358427,

Localización: Quinta Época,

Instancia: Tercera Sala,

Fuente: Semanario Judicial de la Federación XLIX,

Página: 1462,

Tesis Aislada, Materia(s): Civil.

INTERESES MORATORIOS, NATURALEZA DE LOS. Los intereses moratorios no son una consecuencia inmediata del contrato, sino más bien una sanción impuesta por la

¹⁰⁴ González Bustamante, Daniel, *op. cit.*, nota 100, pp. 1780-1781.

falta de cumplimiento del mismo, sanción que impone la ley y que resulta estrictamente una expectativa de derecho, que se rige por la ley vigente en las respectivas fechas en que se van causando los intereses.

Amparo civil directo 7009/34. Compañía de Mejoras de Ensenada, S.A. 2 de septiembre de 1936. Unanimidad de cuatro votos. El Ministro Sabino M. Olea no intervino en la resolución de este asunto, por las razones que constan en el acta del día. La publicación no menciona el nombre del ponente.

En el primer párrafo del artículo 22-A del Código de la materia, se reconocen intereses moratorios a favor del contribuyente, y aunque no se dice literalmente, lo desprendemos de su regulación: “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 la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada...”

Los intereses moratorios se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora*, en los términos del artículo 21 del CFF que se aplicará sobre la devolución actualizada. Como se advierte, los intereses moratorios pretenden aplicarse en sentido análogo a los recargos por mora.

b. Intereses compensatorios

Los intereses compensatorios son “Los que se devengan durante el plazo convenido, para resarcir el consecuente desfase económico.”¹⁰⁵ El autor Giuliani Fonrouge sostiene que los intereses compensatorios representarían la “compensación (indemnización) por el hecho de que los importes respectivos han sido injustamente detraídos durante cierto tiempo a la disposición de las partes”.¹⁰⁶

¹⁰⁵ González Bustamante, Daniel, *op. cit.*, nota 100, pp. 1780-1781.

¹⁰⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, nota 7, p. 591.

El autor español Ernesto Eserverri señala que:

“El contenido de la devolución aparece regulado en el artículo 2 del RD con el siguiente tenor:

“1.- la cantidad a devolver a consecuencia de un ingreso indebido estará constituida esencialmente por el importe del ingreso indebidamente efectuado y reconocido a favor del obligado tributario.

2.- También formará parte de la cantidad a devolver:

[...]

b) El interés legal aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la propuesta de pago. ...”

[...]

Con la reforma indicada se encuentra, una vez más y ahora para ambas partes de la relación jurídica, **el carácter mixto de la naturaleza que el legislador ha dotado al interés de demora tributario, parte compensatorio, parte disuasorio o punitivo[...]**¹⁰⁷

Sobre el mismo aspecto que el autor arriba citado, es decir, sobre el artículo 2 del RD, Rafael Calvo Ortega comenta lo siguiente: “Se trata de una regla de indemnización objetiva que **no sanciona ninguna mora porque no se ha producido, y sí compensa sólo la utilización de recursos ajenos**”.¹⁰⁸

El autor Juan Martín Queralt señala que “El contenido u objeto del derecho a la devolución se especifica por el art. 2 RDI, abarcando el importe del ingreso, más el interés legal, y, en su caso, recargo, costas e intereses si se ingresó en vía de apremio. Dicho interés legal [...], cubrirá el periodo entre la fecha del ingreso y la de la propuesta de pago [...] La doctrina general sentada por la STS de 10-VI-1994 entiende que **este interés no es meramente moratorio, sino también correspectivo compensatorio, tendiendo a restablecer la situación de quien ingresó. Por eso se exige desde el día del ingreso**, incluso en las devoluciones indirectas, y manteniendo invariable el tipo inicial (STS de 22-2-1996).¹⁰⁹

¹⁰⁷ Eserverri, Ernesto y López Martínez, Juan, *op. cit.*, nota 73, pp. 877-879. El resaltado es nuestro.

¹⁰⁸ Calvo Ortega, Rafael, *op. cit.*, nota 80, p. 385. El resaltado es nuestro.

¹⁰⁹ Queralt, Juan Martín, *et al. op. cit.*, nota 81, pp. 547-548. El resaltado es nuestro.

Al hablar de la determinación del importe a rembolsar, Ramón Valdés Costa comenta lo siguiente:

“El criterio aplicable es el de que el interesado tiene derecho a percibir una suma que restablezca el equilibrio económico, o en otros términos, que le **compense todo perjuicio que le haya ocasionado el pago indebido**. En ese sentido influyen diversos factores. El más típico es la inclusión de intereses, pero en épocas de desvalorización monetaria adquiere especial importancia su actualización para mantener el valor, como lo destaca JUAN CARLOS PEIRANO FACIO al comentar la recomendación de la mencionada Jornada, aprobada por unanimidad. Su texto es amplio y categórico en ese sentido, al sostener que la restitución debe comprender “la actualización monetaria, pago de intereses, y otros accesorios y la instrumentación de sistemas de compensación o la adopción de otros mecanismos dirigidos al mismo fin”.”

El punto está relacionado con **el principio de igualdad de las partes**. Si los dos factores antes mencionados, se tienen en cuenta para la percepción de los tributos por el fisco, deben también confluir en la misma medida para el reembolso al particular, sobre todo, **porque aquel ha usufructuado durante todo el lapso una suma que no le pertenecía**. Es la solución propuesta en los artículos 61 y 62 del Mod. C. T. A. L.”¹¹⁰

Nuestra legislación fiscal no nombra literalmente los intereses compensatorios, tampoco lo hace la jurisprudencia -aunque sostenemos que sí los reconoce-; sin embargo, de la lectura del artículo 22-A, fracción II, del CFF se desprende la aplicación de este tipo de intereses:

“Artículo 22-A.- [...]”

Párrafo 2º.- 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 de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, **el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:**

[...]

¹¹⁰ Valdés Costa, Ramón, *op. cit.*, nota 69, p. 393. El resaltado es nuestro.

II. Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de **que se pagó dicho crédito**. [...] *[El resaltado es nuestro]*

En esta fracción, se reconoce claramente el derecho a percibir intereses por compensación en la devolución, cuando el ingreso se originó por cobro indebido de la autoridad Administrativa: El supuesto se presenta cuando la solicitud de devolución es negada, y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un medio de defensa, entonces el pago de los intereses se efectúa desde que se realizó el ingreso, ***lo que significa que los intereses pretenden indemnizar por el daño causado al contribuyente por haberlo privado de su patrimonio mediante un acto de autoridad ilegal o inconstitucional***, ya sea porque no existe obligación, o el acto de cobro o la negativa de devolución resulta ser nula o inconstitucional; ***con la aplicación de dichos intereses no se sanciona un retraso de la devolución o un incumplimiento por falta de pago oportuno, sino que su fin es satisfacer los intereses respectivos derivados de la utilización de esas sumas monetarias por el tesoro cuando no se debieron de cobrar y utilizar.***

Se fundamenta lo anterior en el hecho de que los intereses moratorios nacen a partir de que se vence el plazo legal para el pago de la devolución, y los intereses compensatorios se basan en la injusta sustracción de cantidades durante cierto tiempo del patrimonio de los contribuyentes mediante cobros o pagos ilegales (constituyendo responsabilidad estatal y sancionándola), por eso se pagan a partir de que se realiza el ingreso.

c. Mezcla de intereses moratorios y compensatorios

Hay un tercer caso, se presenta cuando la autoridad paga intereses que son en parte compensatorios y en parte moratorios, pero constituyen un mismo pago, el mismo interés; porque si se aplicarían los dos, se pagarían dos intereses cuyos plazos de cómputo correrían en forma paralela. Los supuestos se encuentran en el artículo 22-A párrafo segundo fracción I, y párrafo tercero del CFF, y son los siguientes:

En el primer caso, se trata de un ingreso que el contribuyente autodetermina y paga, posteriormente solicita la devolución y le niegan ese derecho. Al negarle la devolución debe recurrir a los medios de defensa que le otorga la ley para defender su derecho, y estos se lo reconocen a través de una resolución. Los intereses proceden a partir de que *se negó la autorización o de que venció el plazo para efectuar la devolución*, no es a partir de que se reconoce el derecho, tampoco desde que se efectuó el pago.

Los intereses no se pagan a partir de que se efectuó el ingreso, se pagan a partir de que debió proceder la devolución. Con ello se pagan una especie de intereses por mora, a partir de que debió proceder legalmente la devolución y hasta que se efectúe. Pero también son una especie de intereses compensatorios, porque todo el tiempo que transcurrió desde que le negaron el legítimo derecho de devolución al contribuyente significó un daño para él. Sin embargo, son un mismo interés.

El segundo caso es cuando se realiza un ingreso, y no hay una solicitud de devolución, pero el contribuyente recurre a los medios de defensa que le reconocen este derecho. El cálculo de los intereses se efectuará *a partir de que se interpuso el medio de defensa*, por los ingresos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los ingresos posteriores, a partir *de que se efectuó el ingreso*.

Este supuesto se caracteriza por el hecho de que no haya mediado solicitud, sino un medio de defensa. Toda vez que no medió solicitud, tampoco existió la oportunidad para la administración de verificar ese ingreso, ni un plazo para devolver, por lo que en estricto sentido no hay mora. El particular interpone el medio de defensa y es hasta que se dicta una resolución, que nace y se reconoce el derecho de devolución. Los intereses no se pagan desde que se realizó el ingreso, y no importa quien provocó el ingreso (autoridad o contribuyente), los intereses se pagan *a partir de que se interpuso el medio de defensa*, por los ingresos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los ingresos posteriores, a partir *de que se efectuaron los mismos*. Con ello este interés se funda aparentemente en la mora, y en la compensación.

4.2.4 Reglas para el pago de intereses en la devolución

Los intereses se pagan conjuntamente con la cantidad principal. El artículo 22-A del CFF en su cuarto párrafo señala que: “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...”, también señala en su párrafo 6º que la devolución se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente, tal como ocurre con los créditos fiscales.

Los intereses no pagados se consideran negados. En el caso de que las autoridades fiscales no paguen intereses, 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.

Los intereses se computan hasta cinco años. Los intereses que se pagan en la devolución, sólo se computan hasta cinco años, a partir de que son reconocidos.

5. Extinción de la obligación de devolución.

Las formas en que se puede extinguir la obligación de devolución según el Código Fiscal de la Federación son pago (reintegro o reembolso), compensación y prescripción –son las que analizaremos-; consideramos que además son susceptibles de aplicación la condonación y la confusión.

5.1 Extinción por pago (devolución, reintegro o reembolso)

El pago es el cumplimiento de la obligación que produce por ello su extinción, es el fin deseable de la misma. Se le llama en general pago de la obligación de devolución poniendo énfasis en que se trata del cumplimiento de la obligación (no es propiamente un pago), el Código le llama devolución, en realidad se trata de un reintegro o reembolso de una cantidad que se había entregado y que se devuelve.

“En lo referente al pago de la obligación de devolución toma especial relevancia el carácter pecuniario, puesto que como el tributo es una suma de dinero exigida por el Estado u otro ente público, el reverso de esa obligación tributaria, que es en lo que consiste la obligación de devolución, también debe poseer ese mismo carácter patrimonial [...] Se podría definir el pago de la obligación de devolución como la entrega por el Estado o Ente público al sujeto acreedor de una suma de dinero establecida en el reconocimiento del derecho a la devolución (aunque en ocasiones no es preciso éste), que produce la extinción de aquélla.”¹¹¹

a. Medios de devolución. El artículo 22-B del Código Fiscal de la Federación establece como medios para devolver:

- *El depósito en cuenta.*
- *En cheque nominativo.* (podrán optar por él, las personas físicas que hubiesen obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos inferiores a \$150,000.00).
- *Certificados especiales.* (cuando así se solicite por los contribuyentes, y se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deban enterar en su carácter de retenedores).

5.2 Extinción por compensación

Según el artículo 2185 del Código Civil Federal aplicado supletoriamente “Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.” Y el Artículo 2186 del mismo Código establece que “El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.”

Martínez Lafuente estima que el fundamento último de la compensación se encuentra, más que en la simplificación o en la abreviación del pago, “en el carácter injusto y desleal del comportamiento de quien reclama un crédito siendo al mismo tiempo deudor del demandado”.¹¹² En el derecho tributario, la compensación responde a la necesidad de

¹¹¹ Serrano Antón, Fernando, *op. cit.*, nota 67, p. 175.

¹¹² *Ibidem*, p. 175.

acelerar el cobro de unas cantidades que son debidas y que van a producir un importante efecto financiero en contra del contribuyente, piénsese en el devengo del interés de demora.

Es claro que la autoridad fiscal pretende agilizar el procedimiento recaudatorio, pues sabemos que para que las deudas sean objeto de compensación deben ser vencidas, líquidas y exigibles, como lo establece el artículo 2188 del Código Civil; por lo que estamos hablando de una devolución autorizada por la autoridad Administrativa, porque sólo estando autorizada la devolución tiene derecho a recibirla el contribuyente, y por otro lado, existe un crédito fiscal firme a cargo del contribuyente y a favor de la Administración.

La compensación de las cantidades sobre las que proceda la devolución según el artículo 23 del CFF

El artículo 23 de nuestro Código Fiscal conlleva al reconocimiento de la compensación de la cantidad que proceda por derecho de devolución sin importar el origen de los créditos, y sólo como una facultad de las autoridades fiscales; así en primera instancia estipula en su párrafo 4º que “no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado...”; empero en el último párrafo de dicho artículo establece que “las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa...”

El efecto por antonomasia de la compensación, es la extinción del crédito y la deuda en la cantidad concurrente. La Administración por consiguiente, practicará las operaciones precisas para reflejar la extinción de las deudas y créditos en la cantidad concurrente y entregará al interesado el justificante de la extinción de la deuda.

5.3 Extinción por prescripción

Actualmente se establece en el párrafo cuarto del artículo 22 del CFF, respecto de los pagos de indebidos efectuados en cumplimiento de un acto de autoridad, que el derecho a la devolución nace cuando dicho acto se anule. Por otra parte el párrafo 16 del mismo artículo, establece que “la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.” De esta manera, debe abordarse ahora el estudio correspondiente a **la prescripción extintiva**.

Para Gutiérrez y González, “LA PRESCRIPCIÓN ES A.- LA FACULTAD O EL DERECHO QUE LA LEY ESTABLECE A FAVOR DEL OBLIGADO-DEUDOR, PARA EXCEPCIONARSE VÁLIDAMENTE Y SIN RESPONSABILIDAD, DE CUMPLIR CON LA PRESTACIÓN QUE DEBE, O BIEN, B.- LA ACCIÓN QUE TIENE PARA EXIGIR AL ESTADO POR CONDUCTO DEL FUNCIONARIO COMPETENTE, LA DECLARACIÓN DE QUE YA NO LE ES COBRABLE EN FORMA COACTIVA, LA PRESTACIÓN QUE DEBE, POR HABER TRANSCURRIDO EL PLAZO QUE LE OTORGA A SU ACREEDOR LA LEY, PARA HACER EFECTIVO SU DERECHO.”¹¹³

Bajo cualquier perspectiva nosotros consideramos que la prescripción extintiva sólo opera en el supuesto de una obligación nacida, exigible, incumplida, que ha hecho nacer la acción o derecho para pedir coactivamente su ejecución, que la ley ha establecido un plazo para el ejercicio de dicha acción por parte del acreedor de la obligación y que éste ha sido omiso o pasivo en el ejercicio de dicha acción, y que transcurrido dicho plazo en que opera la prescripción, faculta al deudor a oponerla como excepción o a ejercerla en vía de acción.

Nosotros concordamos con la definición de Gutiérrez y González, ya que consideramos que la prescripción no extingue la obligación –crédito- ni la pretensión (el acreedor conserva la facultad y puede exigir su cumplimiento y es posible que a pesar de que

¹¹³ Gutiérrez y González, Ernesto, *op. cit.*, nota 62, p. 1030. Las mayúsculas son del autor.

transcurra el plazo, el deudor decida pagar, y en ese caso no es un pago indebido). Y sólo extingue la acción cuando se opone la prescripción en un proceso y como consecuencia de la sentencia que lo decida; señalando entonces de la prescripción que:

“1º.- LA VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA, LA ESENCIA DE LA PRESCRIPCIÓN, ES LA DE UNA EXCEPCIÓN QUE LA LEY CREA EN BENEFICIO DEL DEUDOR PARA QUE VÁLIDAMENTE SE OPONGA AL PAGO DE SU PRESTACIÓN, Y LA CUAL PUEDE HACER VALER O NO A SU ARBITRIO.

2º.- En consecuencia, LA PRESCRIPCIÓN NO EXTINGUE LA ACCIÓN PARA DEMANDAR ANTE UN JUEZ EL PAGO DE LA DEUDA, y

3º.- TAMPOCO DESTRUYE LA RELACIÓN JURÍDICA ENTRE DEUDOR-ACREEDOR, ESTO ES, NO EXTINGUE EL DERECHO PERSONAL O DE CRÉDITO.

4º.- LA PRESCRIPCIÓN EXTINGUE LA ACCIÓN PARA DEMANDAR EL PAGO ANTE UN JUEZ LA PRESTACIÓN, SÓLO CUANDO SE OPONE ANTE LA AUTORIDAD COMPETENTE Y OPERA A TRAVÉS DE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA, POR LO MISMO.

5º.- LA PRESCRIPCIÓN NO OPERA POR SÍ SOLA: REQUIERE DE UNA DECLARACIÓN DE LA AUTORIDAD COMPETENTE QUE AUTORICE Y SANCIONE SU PROCEDENCIA.”¹¹⁴

De lo anterior resulta que para que inicie el plazo de prescripción, es necesario que el derecho de crédito pueda hacerse valer, esto es, que la obligación sea plenamente exigible. Y ya que la prescripción implica la inercia del acreedor en ejercer su derecho, ***cualquier motivo que impida al acreedor ejercer su derecho suspende el plazo, y cualquier motivo que conlleve conservación del mismo lo interrumpe.***

De acuerdo con lo anterior se concluye que en el caso de la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el inicio del plazo de cinco años para que opere la prescripción inicia cuando nace el derecho-obligación de devolución, esto es, al dictarse

¹¹⁴ Gutiérrez y González, Ernesto, *op. cit.*, nota 62, pp. 1042-1043. Las mayúsculas son del autor.

la resolución o la sentencia. Y el mismo se interrumpe con cada solicitud de devolución que presente el particular ante la autoridad.

Sin embargo, en el caso de las cantidades autoliquidadas, la redacción del párrafo 16 del artículo 22 en comento, se presta a confusión, pues incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 165/2004 ,lo ha interpretado en el sentido de que el plazo de prescripción inicia a partir del ingreso, y no a partir del reconocimiento del derecho de devolución a través de la resolución administrativa que recae a la solicitud de devolución:

“PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ENTERADAS EN EXCESO, EL PLAZO INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HIZO EL ENTERO. El crédito fiscal debe entenderse como la obligación determinada en cantidad líquida para que sea satisfecha por el contribuyente; por ende, si el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación remite a la prescripción del crédito fiscal tratándose de devoluciones, para procurar la equidad tributaria entre la autoridad y el sujeto pasivo, regulando las obligaciones de éstos y la forma de extinguirse dentro de un mismo plano de igualdad, es evidente que contiene un derecho sustantivo para que el gobernado solicite dentro del plazo de cinco años la devolución de las cantidades que enteró en exceso, ya que de lo contrario, operará la prescripción de la obligación de la autoridad fiscal de devolverlas, plazo que debe atender a la fecha en que se realizó el entero, es decir, al momento en que se presentó la declaración normal o alguna complementaria con saldo en contra del causante, pues es esa fecha cuando se efectuó el entero de las cantidades indebidas. Esto es, si la prescripción es un medio para que el deudor, sea el contribuyente o la autoridad fiscal, se libere de las obligaciones impuestas por las leyes tributarias, y si la solicitud de devolución se origina de un saldo a favor que surge en el momento en que se presentó la declaración de impuestos de un determinado ejercicio, desde esa fecha, conforme al cálculo del contribuyente, se generó el saldo, y no en la fecha de presentación de una declaración complementaria con saldo a favor del contribuyente, de manera que con su presentación no se entiende interrumpido el plazo de la prescripción, pues no se hace gestión alguna de cobro, ya que dicha declaración no es más que el reflejo de una serie de cálculos que se efectuaron y se plasman, pero no conllevan a gestionar cobro alguno, dado que el mencionado artículo 22 establece la forma para exigir el derecho a la devolución, siendo necesaria una solicitud de devolución formalmente hecha y presentada ante autoridad competente para que se produzca la interrupción del plazo prescriptorio.”

CAPÍTULO CUARTO

INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 22-A Y 23, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN RESPECTO DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTÚA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

1. Reseña de los antecedentes de la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional

Ya hemos analizado que hay *dos tipos de devolución*: las que devienen *del pago indebido* y las que *proceden de conformidad con las leyes fiscales*; que la devolución tiene dos etapas, *una declarativa o constitutiva del derecho* en la que se tiene en primer lugar el derecho a la devolución o también llamado el derecho a solicitar la devolución en el procedimiento de devolución; en esta etapa se cuenta también con la interposición de medios de defensa con miras a obtener una resolución o sentencia favorable; y existen tres vías para que nazca y sea exigible el derecho de devolución: 1.- *A través de la devolución de oficio, con el acto administrativo que declara el derecho.* 2.- *A través del procedimiento que establece el artículo 22, con la resolución respectiva.* 3.- *A través de la interposición de un medio de defensa con **una resolución emitida en un recurso administrativo o una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional** que reconozca y declare el derecho.* Una vez concluida esta etapa con la resolución o sentencia que declara y reconoce el derecho de devolución inicia *la etapa ejecutiva*, y es precisamente cuando nace propiamente el derecho de devolución como derecho de crédito y la obligación de la autoridad de devolver.

En este apartado desarrollaremos la inconstitucionalidad de los artículos 22-A y 23, del Código Fiscal de la Federación, por lo que hace al caso de la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional; esto es, aquella que ordena la autoridad administrativa como consecuencia de un recurso

administrativo, o la autoridad jurisdiccional como resultado del juicio de nulidad o del juicio de amparo.

Al revisar los antecedentes de la regulación de este tipo de devolución en el Código Fiscal de la Federación, se ha observado que poco a poco se había estructurado un conjunto de derechos del supuesto de la devolución que procede en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.

Este conjunto de derechos que se fueron agregando respecto del supuesto en estudio, se completó con las reformas de 1990 y 1996 al Código Fiscal de la Federación. La importancia de la reforma de 1990 radica en que a partir de entonces se *actualizan* tanto los créditos fiscales, como los montos que se devuelven; por ello en el párrafo cuarto del artículo 22 se agregó la actualización, y desde entonces el contribuyente que hubiera efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, y que interpusiera oportunamente los medios de defensa que las leyes establecían y obtuviera resolución firme que le fuera favorable total o parcialmente, tenía derecho a obtener del fisco federal:

- a) La devolución de la cantidad ingresada.
- b) La actualización de la cantidad ingresada a partir de que se efectuara el pago.
- c) El pago de intereses conforme a una tasa que sería igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de ese Código, sobre las cantidades actualizadas que se hubieran pagado indebidamente y a partir de que se hubiera efectuado el pago.
- d) El contribuyente podía optar por compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pagara mediante declaración, ya sea a su cargo o que debiera enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tuvieran un fin específico sólo podían compensarse contra la misma contribución.

En 1996 sólo se agrega que la devolución a que se refiere ese párrafo se aplicaría primero a los intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.

Con la reforma que entró en vigencia el **1º de enero de 2001** se modifica el pago de intereses, produciendo un trato inequitativo para los contribuyentes, lo demás se mantuvo igual; con la reforma el pago de intereses sería:

- Cuando se presentara solicitud que se negara y posteriormente fuera concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarían intereses que se calcularían 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.
- En los casos distintos, a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio de impugnación.

Es **en la reforma del año 2004**, cuando se introduce la modificación que continúa vigente para el caso de la devolución que se analiza, contenida en los párrafos segundo y tercero, del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación referente a **los intereses**; ya que cuando el contribuyente presentara una solicitud de devolución que fuera negada y posteriormente fuera concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuaría, tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurriera primero. Y cuando no se hubiera presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectuara en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuaría a partir de que se interpusiera el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos.

Por otra parte, ***el derecho a compensar simplemente se elimina.***

Como se advierte, esta regulación (de la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional) es inconstitucional, pues viola el principio de equidad tributaria, como a continuación se demostrará.

2. Materialización de las violaciones a la garantía de equidad tributaria en la obligación de devolución frente a la obligación tributaria

Son inconstitucionales los artículos 22-A y 23 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que transgreden la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31 fracción IV, vulnerando dicho principio en el caso de la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, de acuerdo con lo siguiente:

1º.- Se transgrede la garantía de equidad tributaria, toda vez que la legislación fiscal establece un **trato diferenciado entre los recargos** que deben cubrir los gobernados por no enterar a tiempo las contribuciones a su cargo **y los intereses** que debe cubrir la autoridad cuando la devolución se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, en virtud de haber interpuesto un medio de defensa y obtener una resolución o sentencia favorable. Esto es así, pues mientras el primer párrafo del artículo 21 del Código Fiscal Federal dispone que los recargos se causan a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, el diverso numeral 22-A, párrafos segundo fracción I, y tercero de este mismo ordenamiento legal, establece que el pago de intereses se calculará a partir del día siguiente al del vencimiento de los plazos legales de cuarenta o veinticinco días, o de que se interpuso el medio de defensa, a que se refiere, según sea el caso, el propio párrafo tercero del mismo.

2º.- Se transgrede la garantía de equidad tributaria, toda vez que la legislación fiscal establece **un trato diferenciado al negar el derecho a compensar** créditos a favor del contribuyente cuando tiene un derecho de devolución reconocido, y esta se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional; **y la facultad de la autoridad fiscal de compensar de oficio** créditos fiscales a su favor en cualquier caso que proceda la devolución, situaciones reguladas en los párrafos cuarto y quinto del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, respectivamente.

2.1 Equiparación de ambas obligaciones a partir de sus componentes y fases

Antes del estudio de inconstitucionalidad, haremos una somera comparación de la obligación tributaria y la obligación de devolución, a partir de sus elementos y de sus fases (nacimiento, determinación, exigibilidad, extinción) para establecer el marco conceptual de la problemática y partir de ahí para analizar las violaciones constitucionales que existen en la regulación de la figura de devolución cuando procede en razón de la interposición de los medios de defensa legales y haber obtenido una resolución o sentencia favorable.

En efecto, en primer lugar hay que tomar en consideración que **tanto la obligación devolución como la obligación tributaria son obligaciones autónomas**:

La *obligación tributaria* es “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”.¹¹⁵

La naturaleza de la devolución es de una “*obligación de devolución*” autónoma e independiente; como lo dice Rafael Calvo Ortega: “*El derecho a la devolución de ingresos indebidos tiene un origen evidentemente tributario, pero una vez reconocido por la Administración adquiere una sustantividad propia y un carácter estrictamente*

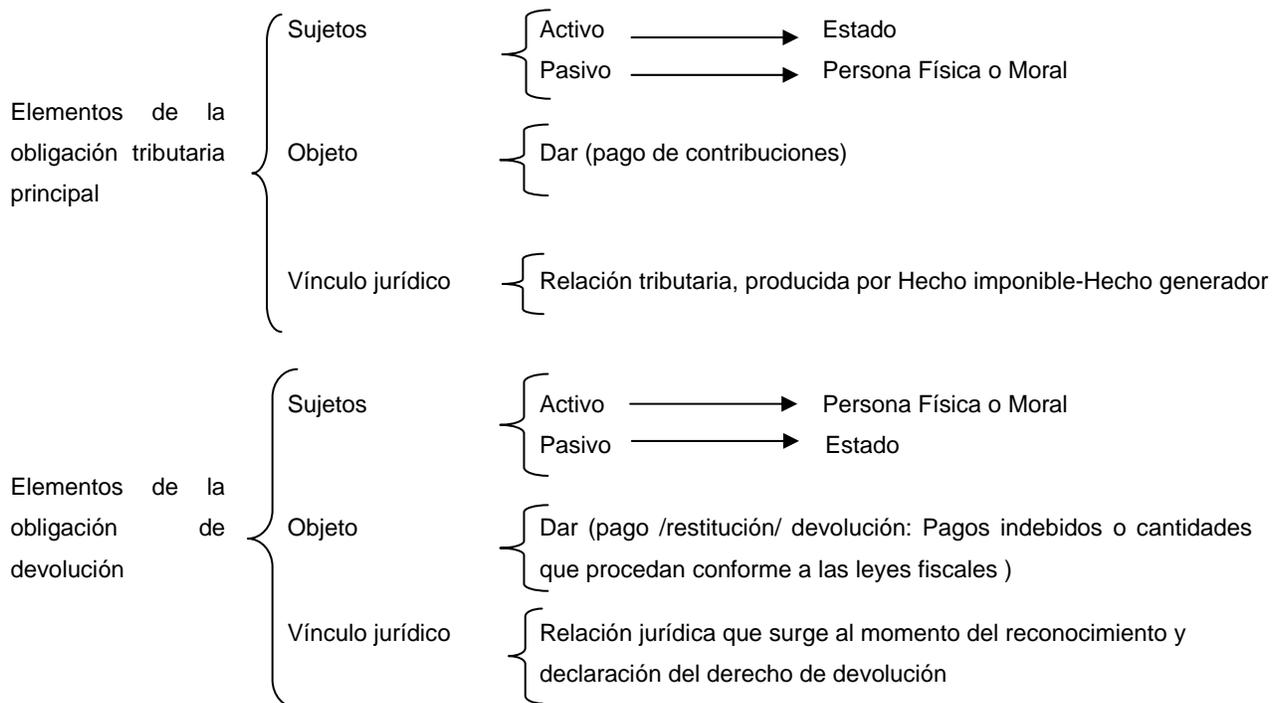
¹¹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, nota 10, p. 110.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

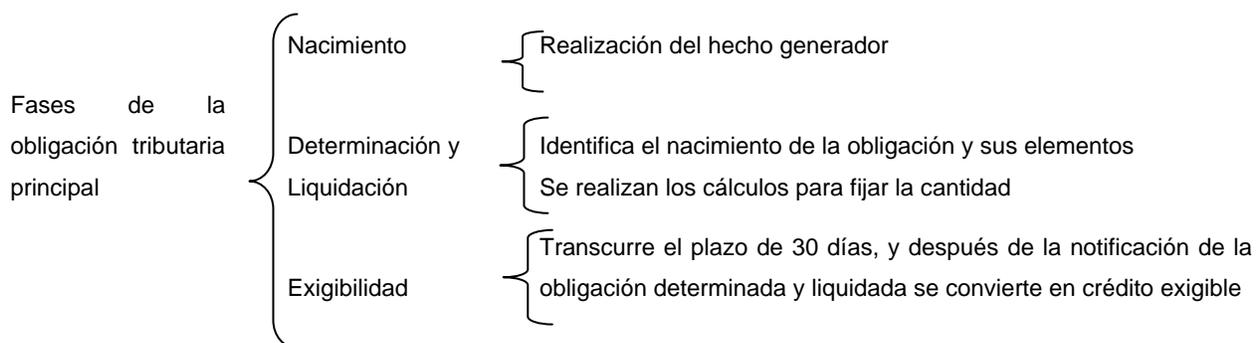
CAPÍTULO CUARTO. INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 22-A Y 23, DEL CFF

patrimonial.¹¹⁶ Es un derecho subjetivo de crédito donde el sujeto activo es el contribuyente, y el pasivo u obligado es el Estado. La obligación de devolución es de Derecho Público *ex lege*, ya que procede de la ley.

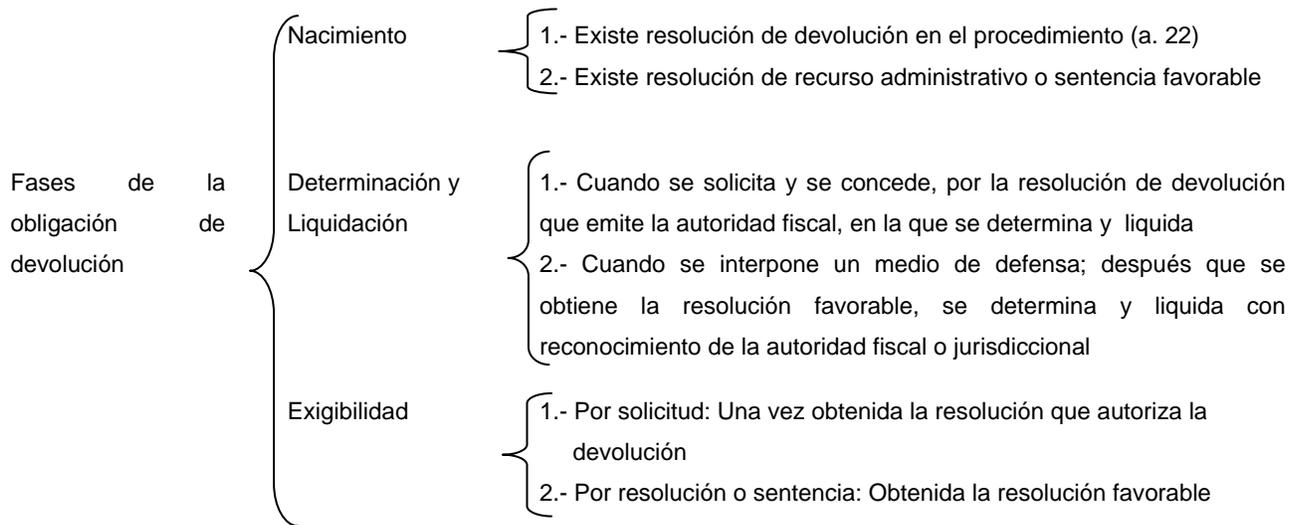
En el contexto general de que la obligación de devolución, es la relación contrapuesta a la obligación tributaria principal, haremos una comparación de los elementos de ambas figuras:



Fases de la obligación de devolución y de la obligación tributaria:



¹¹⁶ Calvo Ortega, Rafael, *op. cit.*, nota 80, p. 384.



A manera de conclusión podemos decir que existen dos relaciones nacidas en el contexto del derecho fiscal, éstas son la relación jurídica tributaria principal, y la relación jurídica de reembolso o devolución de contribuciones; como relaciones o como figuras jurídicas, ambas tienen una similar situación de hecho, pues constituyen un derecho de crédito por un lado, y por otro una obligación de pago. En la primera el sujeto activo es el Estado (Hacienda), y el pasivo es el particular o contribuyente. En la segunda, el sujeto activo es el particular y el sujeto pasivo Hacienda. Ambas tienen como contenido de la obligación una prestación económica, que puede generar actualización, y en su caso, recargos o intereses; son pues, similares situaciones de hecho.

2.2 ¿Existe igualdad entre el Fisco y los particulares en la obligación tributaria frente a la obligación de devolución?

Toda vez que el tema a dilucidar estriba en si el diverso tratamiento que da el legislador a los contribuyentes en la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, y al fisco en la obligación tributaria, respecto de los intereses y los recargos; así como de la compensación, en los supuestos precisados, es violatorio de la garantía de equidad tributaria que contempla la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para precisar cómo opera la

equidad en estos supuestos por cuestión de orden y método conviene transcribir la disposición, que dice:

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.

Por lo que en primer lugar hay que establecer qué es la equidad tributaria contenida en este artículo; al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al interpretar el precepto transcrito, ha establecido tradicionalmente que el principio de equidad tributaria consiste en que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, es decir, en términos del principio de mérito, las leyes deben tratar de igual manera a los iguales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha sostenido que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación; y que la equidad implica el que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren sujetos a esa misma obligación tributaria los que estén en situación jurídica diferente

El criterio anterior deriva de la interpretación que se ha hecho de la Constitución Federal plasmado en diversas jurisprudencias de ese Alto Tribunal, por su importancia transcribimos la Jurisprudencia P./J. 41/97, con número de registro: 198,403, emitida por el Pleno, que dice a la letra:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, **al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación**

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

CAPÍTULO CUARTO. INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 22-A Y 23, DEL CFF

de hecho porque la IGUALDAD a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

En efecto, el principio de igualdad o equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. Por ello, el texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna. Así, el principio de equidad opera para que los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en ***igual situación de hecho*** sean tratados de la misma manera, sin ningún privilegio.

Al respecto, en el amparo en revisión 1525/96, promovido por Jorge Cortés González; que formó la jurisprudencia que antecede, en su considerando quinto se señaló que por su parte, la doctrina ha puesto énfasis en que el verdadero sentido que la equidad tiene, es el de colocar a los habitantes del país en condiciones tales, que puedan desde ellas acceder a otros bienes y derechos superiores protegidos constitucionalmente.

De esta forma, el principio de equidad pretende eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, en cuanto que si éstas proliferan y toleran por la complacencia de los Poderes públicos, resultaría entonces del todo ilusorio que los particulares que se encuentran en tales situaciones, tengan acceso al ejercicio y efectividad de sus derechos

y legítimas aspiraciones, sin que importe que unas y otras sean reconocidas por la Constitución.

El principio de equidad, entonces, implica el deber de todos los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio –o una falta de beneficio– desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los Poderes públicos.

De acuerdo con todas las consideraciones y criterios anteriores, la norma tributaria no será constitucionalmente legítima cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre **situaciones jurídicas objetivamente iguales**, o no discrimine de la misma forma situaciones objetivamente diversas.

De esta forma, los distinguos subjetivos, arbitrarios o caprichosos por parte del legislador o de las autoridades, tratando de modo dispar lo que es jurídicamente igual, o igual lo que es diverso, deben considerarse contrarios al principio de **equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional**.

Luego entonces, todos los Poderes públicos deben procurar el respeto al principio de equidad, referido a que la igualdad jurídica debe prevalecer, en el sentido de que no se debe de soportar un perjuicio o un beneficio desigual ante **situaciones de hecho semejantes**, sino porque la ley que dicte tal desigualdad contenga una justificación objetiva y razonable.

Naturalmente, se trata de los criterios jurídico–normativos contenidos en las normas jurídicas, así como los criterios adoptados para la aplicación de las normas, puesto que la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Por ello, *lo que protege dicho precepto constitucional, como derecho fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que derivan de criterios jurídicos discriminatorios, y no de otras circunstancias objetivas y razonables.*

Pero sucede que la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha sostenido el criterio de que el principio de equidad tributaria junto con el de proporcionalidad, consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional, no deben constreñirse únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones. La Corte ha señalado que en la hipótesis de la devolución, los principios de proporcionalidad y equidad adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones; estas reflexiones en torno del pago indebido de contribuciones, fueron sustentadas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Estos asuntos dieron lugar al establecimiento de la tesis aislada que se reproduce a continuación:

No. Registro: 189,285, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIV, Julio de 2001, Tesis: P. XI/2001, Página: 9.

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 **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.

El resaltado es nuestro.

Finalmente la Corte ha reconocido en forma general la aplicación del principio de equidad en la devolución, como se aprecia en la jurisprudencia 2a./J. 183/2004 con número de registro: 179,587, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS. El cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal tiene un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de las sumas que el poder público legislativamente determina por medio de una contribución, cuya cuantía impone al causante. En ese tenor, **el principio de equidad tributaria previsto en la citada Norma Suprema está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución**, es decir, no sólo los referidos al sujeto, objeto, tasa y base, trascienden a la obligación esencial de pago, sino también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (pago), siendo que en este supuesto igualmente rige a plenitud el citado principio de justicia fiscal.”

No obstante lo anterior, aún podemos preguntarnos: ¿Cómo opera el principio de equidad en estos casos que analizamos?, es decir, ¿Cómo se materializa su violación?

Al respecto, el primer antecedente en el que se habla de la **equidad en las relaciones del fisco y de los particulares**, es en el informe razonado rendido por la Comisión Redactora al Secretario de Hacienda y Crédito Público respecto del artículo 27 para el Código Fiscal de la Federación de 1967. De igual forma, la exposición de motivos del Presidente de la República, respecto de este artículo 27 señala que por primera vez, de una manera general, se propone que si el fisco no efectúa la devolución de lo pagado de manera indebida oportunamente, eso es, dentro del plazo de ley, debe cubrir intereses. Y reconoce que “el fundamento de este precepto es obvio y con el mismo se satisface el principio de equidad y equilibrio que debe regular las relaciones entre el fisco y los particulares.”¹¹⁷

Esta cuestión de la equidad entre el fisco y los particulares también ha sido analizada por el Poder Judicial, se dilucidó en la contradicción de tesis 88/2003-SS, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Noveno en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo Ministro Ponente fue Genaro David Góngora Pimentel, de donde surgió la jurisprudencia 2a./J. 85/2003,* y en la ejecutoria de esta contradicción se señaló que la relación primaria o sustantiva entre el Estado en su función fiscalizadora y los particulares en su calidad de contribuyentes obligados, no puede ni debe analizarse a la luz del principio de equidad tributaria, es decir, que el fisco y los causantes reciban un trato parejo por las leyes tributarias. Esto es así, porque el fisco y los contribuyentes no son iguales, como tampoco son los fines que persiguen; la actuación del fisco es de interés público y los causantes, persiguen, como particulares, los fines que son propios de su interés. Pero que, sin embargo, la tutela del principio de equidad tributaria rige no sólo la obligación sustantiva de pago de las contribuciones (entre contribuyentes), sino también todas aquellas relaciones sustantivas o adjetivas que se originan en el ejercicio

¹¹⁷ Procuraduría Fiscal de la Federación, *op. cit.*, nota 102, pp. 27-1 a 27-2.

* Sólo hay que recordar que la contradicción radicó en la inconstitucionalidad o no de los intereses en la devolución que procede vía solicitud concedida, y los recargos en la obligación tributaria; pero lo que nos interesa es que se llegó a la conclusión de que sí son aplicables la equidad y la proporcionalidad tributarias en la devolución.

de la potestad tributaria (entre fisco y particulares); de las que no pueden sustraerse las que surgen cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución por parte del fisco de las sumas de dinero entregadas indebidamente.

Nosotros consideramos que aún cuando *“no” se deben considerar situaciones iguales o idénticas*, la obligación tributaria y la obligación de devolución *sí constituyen “situaciones de hecho semejantes, figuras similares o situaciones jurídicas objetivamente iguales, esto es, iguales supuestos de hecho”*, ya que tienen la misma naturaleza: *ambas tienen su fuente en la ley como obligaciones ex lege, constituyen derechos de crédito y obligaciones de pago, y por lo tanto deben de tener un trato equitativo por la ley.*

De lo anterior concluimos que sí es aplicable el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en la devolución, en atención a lo siguiente:

1.- El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores no sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

2.- Para aplicar la equidad en la devolución frente a la obligación tributaria, es menester tomar en cuenta que en principio, la relación primaria o sustantiva entre el Estado en su función fiscalizadora (sujeto activo) y los particulares en su calidad de contribuyentes obligados (sujetos pasivos), no puede ni debe analizarse a la luz del principio de equidad tributaria, es decir, que el fisco y los causantes reciban un trato parejo por las leyes tributarias. Esto es así, porque el fisco y los contribuyentes no son iguales, como tampoco son los fines que persiguen. Aquél es parte activa en la recaudación de las contribuciones, es una autoridad y, por tanto, está dotado de imperio para hacer cumplir sus determinaciones, de aquí que su actuación es de interés público, puesto que lo recaudado se destina al gasto público; en cambio, los causantes, parte pasiva en dicha

relación, persiguen, como particulares, los fines que son propios de su interés -aunque puede haber responsabilidad estatal en la figura devolutiva-.

3.- Sin embargo, la tutela del principio de equidad tributaria rige no sólo la obligación sustantiva de pago de las contribuciones (entre contribuyentes), sino *también todas aquellas relaciones sustantivas o adjetivas que se originan en el ejercicio de la potestad tributaria (entre fisco y particulares).*

4.- De este conjunto de relaciones jurídicas regidas por el artículo 31, fracción IV, constitucional, no pueden sustraerse las que surgen cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución por parte del fisco de las sumas de dinero entregadas indebidamente o que procedan de conformidad con las leyes fiscales, cuando la devolución es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional; porque esta devolución se traduce en la reintegración al patrimonio del particular del dinero que el Estado recibió sin derecho; y al igual que la obligación de pago de contribuciones es una obligación dineraria.

5.- *La obligación de devolución y la obligación tributaria, participan de la misma naturaleza de provenir de relaciones jurídicas con derechos de crédito, comprenden obligaciones ex lege, obligaciones de pago, derivadas de una situación económica originadas en el ejercicio de la potestad tributaria; luego, el principio de equidad tributaria exige un trato equitativo o similar por la ley tributaria respectiva, por ejemplo, que el legislador prevea en ambos casos similares mecanismos de reparación económica (recargos e intereses), formas de pago, y de extinción de obligaciones (compensación).*

3. Inconstitucionalidad respectiva al pago de intereses

Se transgrede la garantía de equidad tributaria, toda vez que la legislación fiscal establece un trato diferenciado entre **los recargos** que deben cubrir los gobernados por no enterar a tiempo las contribuciones a su cargo **y los intereses** que debe cubrir la autoridad como consecuencia de las cantidades pagadas indebidamente, o bien, las que correspondan conforme a las leyes aplicables cuando *la devolución es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional*. Esto es así, pues mientras el **primer párrafo del artículo 21** del Código Fiscal Federal dispone que los recargos se causan a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, el diverso numeral **22-A, párrafos segundo fracción I, y tercero** de este mismo ordenamiento legal, establecen que el pago de intereses se calculará a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días según sea el caso; o de que se interpuso el medio de defensa, a que se refiere, el propio párrafo tercero del mismo.

En este orden de ideas, para resolver porqué el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación efectivamente adolece de un vicio de inequidad, deviene necesario dilucidar si el trato desigual entre la generación de recargos y la de intereses es o no justificado.

En principio, procede realizar un análisis **exclusivamente de las porciones normativas que se tildan de inconstitucionales**, y de las características de los intereses y de los recargos. Cuando el particular obtiene la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, los intereses se pagan según el artículo 22-A párrafos segundo fracción I, y tercero del Código Fiscal de la Federación como a continuación se transcribe:

“**Artículo 22-A.-** [...] Párrafo 2.- 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 de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:

I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

[...]

3.- 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**, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. [...] *[El resaltado es nuestro]*

En este numeral se señala que el pago de intereses cuando la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, se calculará diferente según se haya presentado antes una solicitud o no, y el pago lo hubiese determinado el contribuyente o la autoridad:

a) Si el contribuyente presenta solicitud de devolución y es negada, y luego se declara procedente por una resolución o sentencia, el cálculo de intereses se efectuará: tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

b) Si el contribuyente no presentó solicitud, sino sólo interpuso los medios de defensa y la devolución se efectúa en cumplimiento a una resolución o sentencia, el cálculo de intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos.

En la obligación tributaria, los recargos se pagan de conformidad con el artículo 21 del CFF, que indica que 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 hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además de pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal, por la falta de pago oportuno, correspondientes a ese periodo.

Ahora bien, la definición, naturaleza y fines de los intereses ya los hemos establecido, por lo que sólo recordaremos que **los intereses implican el reconocimiento de la responsabilidad estatal, son una compensación económica** que se paga en forma accesoria a la obligación principal, no nacen *per se*, sino que su origen está en un acto ilícito, arbitrario o indebido del sujeto pasivo en el seno de una obligación. En todo caso **constituyen una sanción** para el sujeto pasivo que tiene que pagarlos como consecuencia de su obrar indebido (como el retraso en el cumplimiento de la obligación o cualquier otro), y **tienen un fin indemnizador** para quien los recibe. En el mismo sentido, el Poder Judicial de la Federación ha definido que constituyen una sanción, y que con los supuestos del artículo 22 del CFF se busca una compensación por la renuencia de la autoridad para devolver oportunamente las cantidades solicitadas.

Ahora bien, es evidente que el Código Fiscal de la Federación hace una diferencia en la regulación del interés que paga en la devolución:

1.- Los intereses que se pagan cuando se presenta una solicitud, y la devolución es concedida, se pagan a partir de que vencen los plazos legales para devolver. Estos intereses tienen una naturaleza indemnizatoria, de resarcir el daño producido por la falta de pago oportuno de la devolución (artículo 22-A primer párrafo). Por lo que son intereses estrictamente moratorios.

2.- Los intereses que se pagan cuando la devolución es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, se pagan de diferentes formas según los párrafos segundo y tercero del artículo 22-A, tienen una naturaleza indemnizatoria, se busca una

compensación por la renuencia de la autoridad para devolver oportunamente las cantidades solicitadas, renuencia que se actualiza cuando se niega totalmente una devolución legalmente procedente, obligando así al agotamiento de los medios de defensa respectivos a efecto de revocar tal negativa de la autoridad fiscal; pero además constituyen una sanción para las autoridades por su actuar ilegal o inconstitucional (obligando al ingreso y/o negando las devoluciones), y por el hecho de que los importes respectivos han sido injustamente detraídos durante cierto tiempo a la disposición de las partes, por lo que deben de pagarse en todos los casos desde que se realiza el pago o se presenta la declaración con saldo a favor. Este caso comprende una mezcla de intereses moratorios e indemnizatorios.

Se fundamenta lo anterior en el hecho de que en el primer caso, los intereses (moratorios) nacen a partir de que se vence el plazo legal para el pago de la devolución, y en el segundo caso los intereses (parte compensatorios y parte moratorios) se basan en la injusta sustracción de cantidades durante cierto tiempo del patrimonio de los contribuyentes mediante actos ilegales o inconstitucionales, por eso se deben pagar a partir de que se realiza el ingreso ya que constituyen una sanción, y no a partir de que se vencen los plazos para devolver (mera indemnización por mora).

De conformidad con lo establecido, *arribamos a la conclusión de que los intereses que paga el Estado cuando **la devolución es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional**, reconocen en su establecimiento la responsabilidad del Estado, constituyendo una sanción hacia las decisiones arbitrarias e ilícitas de la autoridad, dichos intereses son en parte moratorios y en parte compensatorios, pues su fin es resarcir el daño producido por que buscan una compensación por la renuencia de la autoridad para devolver oportunamente las cantidades solicitadas, al negar la devolución o provocar pagos ilegales o inconstitucionales y por su indebido actuar (ilegal o inconstitucional) que repercute en el patrimonio del contribuyente, pues ese actuar indebido ocasiona por una parte que los importes respectivos de la devolución hayan sido injustamente detraídos durante cierto tiempo a la disposición del*

particular, y por otra, que el Estado haya usufructuado durante todo ese lapso (desde el ingreso hasta la devolución) una suma que no le pertenecía, provocando también retraso en el cumplimiento.

En esta tesitura, tratándose de los recargos previstos en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación y de los intereses contemplados en el numeral 22-A párrafos segundo en su fracción I, y tercero de este mismo ordenamiento, debe precisarse que los primeros, esto es, los recargos, encuadran en la clase de “intereses moratorios” (lo que se persigue es compensar al acreedor ante el incumplimiento de su deudor en el pago oportuno), y que los segundos, los intereses de la devolución, también encuadran en la clase de “*intereses moratorios pero además también son compensatorios*”, con la característica especial de que, reconocen la responsabilidad estatal y constituyen una sanción para las autoridades.

Una vez establecido que tanto los recargos previstos en el artículo 21, como los intereses contemplados en el numeral 22, ambos del código tributario federal, gozan de naturaleza indemnizatoria, en tanto que buscan resarcir los daños y perjuicios que sufre el acreedor; así también lo reconoce nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sentencia ejecutoria de la jurisprudencia 2a./J. 85/2003:

“Los intereses y recargos participan de la misma naturaleza de la “indemnización” derivada de una situación económica; luego, el principio de equidad tributaria exige un trato equitativo o similar por la ley tributaria respectiva, por ejemplo, que el legislador prevea en ambos casos mecanismos de reparación económica.”

Procede analizar su sistema de causación. Por lo que respecta a los recargos, nacen cuando los contribuyentes no pagan sus contribuciones en la fecha o dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales, es decir, los recargos tienen que ver con el pago extemporáneo de lo debido. Lo que el legislador sanciona es una conducta atribuible a los contribuyentes, que bien pudiera estar motivada en la negligencia o mala fe, y que trae como resultado que no ingresen a la hacienda pública los recursos destinados al gasto público. Entonces, de conformidad con la ejecutoria de la jurisprudencia 2a./J. 85/2003, señalada con antelación, “lo que determina este sistema

de causación de recargos es: 1) el incumplimiento al deber de pago oportuno, 2) el ingreso extemporáneo de recursos a la hacienda pública, 3) la afectación del gasto público, y 4) el interés público.”

Por su parte, los intereses que se pagan cuando la devolución es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, *son compensatorios, de naturaleza indemnizatoria y tiene un fin especial, pues constituyen una sanción* para las autoridades, y representan el reconocimiento de la responsabilidad estatal; luego entonces, lo que determina este sistema de causación de intereses es: 1) El ingreso de un pago indebido. 2) Un actuar ilegal o inconstitucional de la autoridad (establece un impuesto inconstitucional, cobro ilegal, negativa a devolver, etc.) que conlleva a la interposición de los medios de defensa a los que recaiga una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional que declare procedente la devolución. 3. La afectación patrimonial al contribuyente y la correspondiente responsabilidad estatal por el actuar ilegal. 4. Interés público.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, consideramos que la garantía de equidad tributaria, prevista en la fracción IV del artículo 31 constitucional exige que el legislador dé un trato similar a los intereses y recargos por participar de la misma naturaleza indemnizatoria, a través del establecimiento de mecanismos semejantes para su reparación económica, los que deben tomar en cuenta esta naturaleza indemnizatoria por la responsabilidad estatal; cabe señalar que la sanción hacia las autoridades por causar un hecho ilícito y provocar un daño es de interés general, pues la responsabilidad del Estado es una obligación frente a todos los ciudadanos, frente a la colectividad. En consecuencia, los recargos y los intereses que se pagan en el supuesto analizado deben calcularse a partir del mismo momento, habida cuenta que en el cobro de recargos media el interés público, al igual que en el pago de los intereses.

Luego, el legislador debe de atender a esta situación objetiva para establecer que el pago de intereses -que constituyen una sanción en este caso-, debe ser a partir del día siguiente en que se realizó el pago indebido o se presentó la declaración con el saldo a

favor, toda vez que, lógica y jurídicamente, con la interposición de los medios de defensa y la consecuente destrucción de legalidad de los actos de autoridad, lo indebido se retrotrae al momento en que nace, esto es, cuando se paga lo indebido o cuando se presenta la declaración con el saldo a favor.

Para confirmar que la desigualdad de trato que da el legislador a los recargos y a los intereses en la devolución que procede por interponer los medios de defensa y obtener una resolución o sentencia favorable es totalmente inequitativa, y que efectivamente transgrede el principio de equidad tributaria, recordemos que desde el Código Fiscal de la Federación de 1981 y hasta el año 2001, el pago de intereses en este caso, se realizaba desde que se ingresaba el pago indebido; pero a partir de 2001, el pago de los intereses se computó a partir de la interposición de los medios de defensa, y en 2004 se vuelven a modificar para quedar como están actualmente.

Por lo que los únicos elementos que de manera ilustrativa evidencian por qué se regula de manera distinta el pago de intereses en los casos de devolución de contribuciones que proceden por interponer los medios de defensa, se advierten de los antecedentes de las reformas de 2001 y de 2004.

Los precedentes anteriores permiten advertir la razón fundamental considerada por el legislador federal para dar un tratamiento específico y diverso al pago de recargos y de intereses cuando la devolución es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, consistente, fundamentalmente en lo siguiente:

1) En la reforma de 2001, tanto el Ejecutivo Federal como el Congreso señalaron que el motivo de la reforma era, que con la tasa de intereses que pagaba el Fisco, que era igual a la de recargos, se propiciaba todo tipo de planeaciones fiscales con el único objetivo de que el contribuyente se convirtiera en acreedor del Gobierno Federal y obtener así una tasa de financiamiento que no se presentaba en el mercado. Lo que había generado un severo sesgo antieconómico (las empresas preferían invertir en el fisco que en activos productivos) provocando un grave daño al fisco federal. Por lo que la Cámara de

Diputados señaló que consideraba conveniente reducir el periodo de causación de los intereses, estableciendo que se pagarían a partir de que se debió efectuar la devolución o de que se interpuso el medio de defensa, según correspondiera y hasta que la devolución se efectuara.

2) En la reforma de 2004, sólo el Ejecutivo Federal señaló el motivo de la reforma, a pesar de que en el Congreso se mantuvo la discusión por casi tres años, y se refería aquélla a que el mecanismo de resarcimiento de pago de intereses, se había prestado a manipulaciones por parte de los contribuyentes que buscaban obtener un beneficio indebido por financiamiento. Esto era así, dado que la tasa de interés que pagaba el fisco federal era sumamente elevada, comparada con las tasas activas que pagaban los intermediarios. Y que con base en ello, en ese diciembre pasado el Congreso había aprobado una reforma al Código Fiscal de la Federación cuyo propósito era evitar el abuso en el financiamiento pagado por el Gobierno Federal en los casos en que los contribuyentes realizaban planeaciones fiscales y acudían a los tribunales para obtener resoluciones favorables.

Con estas reformas se han introducido varias diferenciaciones de trato, respecto de los intereses que se pagan cuando procede la devolución en virtud de interponer los medios de defensa, y las que transgreden el principio de equidad, son las porciones normativas que transcribimos. En ese sentido se sostiene que la diferencia tributaria en iguales situaciones de hecho puede ser lícita y no violar el principio de equidad tributaria, siempre que el fin que se persigue sea lícito, pero además y sobre todo, que las consecuencias jurídicas de esa diferenciación sean adecuadas y proporcionadas al fin lícito perseguido.

Y si bien, en los antecedentes se señalan las razones o los motivos de las reformas de 2001 y 2004, con las que se introdujo la diferenciación de trato ante la ley de estas dos figuras, es decir, entre los recargos y los intereses, consideramos que las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición no son adecuadas ni proporcionadas al fin deseado, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se

produce y el fin pretendido por el legislador, no superan un juicio de equilibrio en sede constitucional.

En efecto, el fin lícito del legislador para introducir esta diferenciación de trato entre recargos e intereses es desincentivar las planeaciones fiscales que vienen realizando algunos contribuyentes y así evitar que se financien con el fisco, con una tasa de interés superior a la del mercado y evitar el abuso en el financiamiento pagado por el gobierno federal en los casos en que los contribuyentes realizan planeaciones fiscales y acuden a los tribunales para obtener resoluciones favorables.

Consideramos que aún siendo un fin lícito perseguido por el Ejecutivo y apoyado por el Congreso de la Unión, la diferenciación tributaria no es constitucionalmente lícita, porque las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición no son adecuadas y proporcionadas a dicho fin.

Sostenemos lo anterior en razón de que la diferenciación de trato introducidas con las reformas de 2001 y de 2004 entre los recargos y los intereses que se pagan en las devoluciones que proceden por interponer los medios de defensa, carecen de una justificación objetiva y razonable. Ello en virtud de que siendo iguales supuestos de hecho la utilización o introducción de esos elementos diferenciadores son arbitrarios y carecen de fundamento racional, pues es ilógico que la reforma se base en desincentivar planeaciones fiscales de los contribuyentes que acuden a los tribunales para obtener resoluciones favorables.

Lo anterior es así, toda vez que un medio de defensa se interpone exclusivamente contra un acto de autoridad que se encuentra viciado de ilegalidad (recurso de revocación o juicio de nulidad) o que viola las garantías individuales de los contribuyentes (juicio de amparo), amén de que en todo recurso o juicio se intenta una acción para hacer valer un derecho violado por la autoridad, ante un órgano, juez o tribunal, que actúa de forma independiente e imparcial, y que resuelve conforme a derecho.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

CAPÍTULO CUARTO. INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 22-A Y 23, DEL CFF

Por lo que no es objetivo ni razonable, y sí resulta artificioso e injustificado que el legislador introduzca una desigualdad de trato entre los recargos y los intereses basándose en “desincentivar planeaciones fiscales de los contribuyentes que acuden a los tribunales para obtener resoluciones favorables”, pues el mismo supuesto deja de observar que si se llegan a obtener resoluciones favorables es, indefectiblemente, porque se declara un acto de autoridad revocado, anulado o inconstitucional por violación a las leyes, y que por ello deviene la responsabilidad del Estado con su correspondiente sanción y la debida compensación al particular que son los intereses.

No dejamos de observar la licitud del fin perseguido, en el sentido de proteger a la Hacienda Pública de aquellos contribuyentes que actuando ilegalmente obtienen beneficios injustamente a cargo del patrimonio estatal y en perjuicio del interés general de la colectividad; sin embargo, consideramos que la desigualdad de trato introducida respecto de los intereses y los recargos no soluciona este problema, pues esos contribuyentes siguen planeando, evadiendo y eludiendo al fisco. Sabemos que este tema corresponde a otro análisis, pero la solución que ofrecemos es implementar mecanismos en la ley, para ejercitar correctamente las facultades de la autoridad para determinar y localizar a dichos contribuyentes, hacer una revisión exhaustiva de su contabilidad y de los elementos probatorios, y en caso de que se detecten infracciones a las leyes fiscales, aplicar severas sanciones.

Sostenemos que no se puede tratar a todos los contribuyentes de la misma forma cuando sólo son algunos los que realizan estas practicas de planeación, evasión o elusión fiscal, y es realmente injusto que se de un trato igual a quienes son infractores que a quienes no lo son, siendo que para sancionar una infracción hay que probarla.

Y para probar que las consecuencias jurídicas que resultan de tales disposiciones no son adecuadas ni proporcionadas al fin deseado, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador, no superan un juicio de equilibrio en sede constitucional, es preciso analizar los resultados de la Auditoria hecha por la Auditoria Superior de la Federación al Servicio de Administración

Tributaria, respecto de las devoluciones efectuadas en el periodo 2001-2005, que señala:

“Volumen 1

III.1. SECTOR HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (1ª. Parte)

III.1.1. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (1ª. Parte) [...]

III.1.1.4. Informes de las Auditorías Especiales 325 [...]

III.1.1.4.3. Devolución de Impuestos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público Efectuó a los Contribuyentes [...]

Resultado Núm. 10 Sin Observaciones

Devoluciones efectuadas en el periodo 2001-2005

[...]

A fin de evaluar el cumplimiento del SAT respecto de la obligación establecida en el artículo 22, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2005, correspondiente al pago de devoluciones a los contribuyentes, **la ASF analizó el comportamiento de las devoluciones en el periodo 2001-2005**, así como su impacto en la recaudación de los ingresos tributarios administrados por el SAT. Con el análisis de la información proporcionada por el SAT mediante los oficios núms. 327-SAT-VII-00675, del 11 de septiembre de 2006; 331-SAT-V-028 y 331-SAT-V-029, del 17 de enero de 2007, y 322-SAT-VIII-ACCO-0057, del 30 de enero de 2007, **se determinó que en el periodo 2001-2005 las devoluciones mostraron un incremento real de 30.7%**, al pasar de 115,621.3 millones de pesos en 2001 a 151,153.3 millones de pesos en 2005, y una tasa media de crecimiento real de 6.9%. De conformidad con lo manifestado por el SAT, mediante el oficio núm. 322-SAT-VIII-ACCO-0057, del 30 de enero de 2007, **este comportamiento obedeció principalmente a la derogación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario (ISCAS)**, que propició que los contribuyentes que habían efectuado el pago correspondiente lo consideraran indebido y solicitaran la devolución con los intereses y actualizaciones correspondientes, por concepto del ISR y del IPES manufacturero.

[...]

Con el análisis de la información proporcionada por el SAT, mediante el oficio núm. 322-SAT-VIIIACCO-0057 del 30 de enero de 2007, se constató que el crecimiento observado en 2005 en las devoluciones por ISR se debió a la cumplimentación de sentencias por un total de 6,244.3 millones de pesos, con motivo de la derogación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

[...]

En relación con 2004, las devoluciones registraron una disminución de 1.0 punto porcentual, al pasar de 10.2% en ese año a 9.2% en 2005,...

[...]

En términos reales, en el periodo 2001-2005 las devoluciones registraron una tendencia creciente, al pasar de 115,621.3 millones de pesos en 2001 a 151,153.3 millones de pesos en 2005. **De acuerdo con la revisión de la documentación proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria, esto no fue atribuible a su actuación, sino a la cumplimentación de sentencias derivadas de la derogación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario. [...]**"

Auditoría Superior de la Federación, "Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2005", Tomo III, Volumen 1 *Sector Hacienda y Crédito Público*, III.1.1.4.3 *Devolución de impuestos*. Publicado en 2007, visto en: www.asf.gob.mx/Trans/Informes/ir2005/Indice/General.htm.

(El resaltado es nuestro).

De acuerdo con lo anterior, las devoluciones en el periodo 2001-2005 (periodo en el que publicaron las reformas aludidas de 2001 y 2004), sufrieron un incremento del 30.7%, y según el SAT esto se debió a la cumplimentación de sentencias derivadas de la derogación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

De lo que resulta, que las medidas adoptadas (las reformas aludidas) no son adecuadas ni proporcionadas al fin deseado, pues no se "desincentivaron las planeaciones fiscales de los contribuyentes que acuden a los tribunales para obtener resoluciones favorables", y sí evidencia que si el Ejecutivo Federal y el Congreso desean que no se acuda a los tribunales para obtener resoluciones favorables, deben establecer impuestos que respeten las garantías individuales para que no sean declarados inconstitucionales.

Por otra parte, ni en la exposición de motivos, ni en los dictámenes de Diputados y Senadores se aclara porqué se dan diferentes formas de computar los intereses en la propia devolución que procede por interponer los medios de defensa, siendo que es irrelevante si se hace previamente una solicitud de devolución ante la autoridad y es ilegalmente negada y contra ella se interponen los medios de defensa, o si no se hace y se acude a juicio contra el acto ilegal de determinación de la autoridad, o una ley

inconstitucional. Asimismo es irrelevante si se determina el propio contribuyente o lo hace la autoridad, en atención a lo siguiente:

- a) Cuando el particular se autodetermina y surge el saldo a favor o pago indebido, y solicita la devolución que es negada ilegalmente, y contra ella se interponen los medios de defensa, obteniéndose con ello la resolución favorable que declara la devolución, es evidente que el actuar ilegal de la autoridad radica en la resolución que niega injusta e ilegalmente la devolución, retrasando el debido reintegro de las sumas afectadas, y ésta es la actuación que se sanciona.
- b) Cuando el particular se autodetermina o lo hace la autoridad, y no hay una solicitud, sino que se interponen los medios de defensa, es porque antes hubo un acto de autoridad ilegal o inconstitucional contra el cual se instruyó el procedimiento o juicio. Si se obtiene resolución favorable en el recurso o juicio, es porque se revoca, se anula o se declara inconstitucional el acto de autoridad contra el cual se interpuso el medio de defensa, y ese es el acto sancionado.

Es decir, que en ambos casos hay una conducta indebida por parte de la autoridad fiscal, que amerita ser revocada, anulada o declarada inconstitucional por un juzgador imparcial, y eso es lo que sancionan estos intereses que se deben computar desde que se realiza el pago indebido o se presenta la declaración que contiene el saldo a favor; al igual que el supuesto que sí se contempla en la fracción II, del párrafo segundo del artículo 22-A.

Conforme a lo anterior, consideramos que el pago de los intereses se debe realizar desde que se realiza el pago indebido o se presenta la declaración con el saldo a favor, al igual que en los recargos, porque son situaciones de hecho similares, sobre todo porque en ambos hay un elemento esencial que lo hace ser así: “el interés público”, el cual se verifica en los recargos en el daño al patrimonio estatal, y en los intereses que proceden por interponer los medios de defensa, en el reconocimiento de la responsabilidad estatal por ese actuar ilegal o inconstitucional de sus agentes, de las autoridades, que no sólo perjudican el patrimonio de un particular, sino a toda la

colectividad, porque una autoridad no lo es frente a un individuo, sino frente a una colectividad, pues como lo señalamos, la responsabilidad estatal es la obligación que tiene el Estado de proteger jurídicamente a los ciudadanos contra decisiones arbitrarias e ilícitas de la administración pública, federal y estatal, y de sus funcionarios indemnizándolos del daño causado mediante una compensación económica que restituya el perjuicio patrimonial e inclusive moral que el Estado ocasione como consecuencia de la actividad administrativa que desempeñe en cumplimiento de las funciones que le han sido encomendadas.

Por las razones expuestas, consideramos que los supuestos analizados corresponden a situaciones de desigualdad manifiesta, y que si éstas han proliferado y tolerado por la complacencia de los Poderes públicos, resulta del todo ilusorio que los particulares que se encuentran en tales situaciones, tengan acceso al ejercicio y efectividad de sus derechos y legítimas aspiraciones, sin que importe que unas y otras sean reconocidas por la Constitución. Por lo que estos distingos subjetivos, arbitrarios y caprichosos, introducidos a la ley por parte del legislador y de las autoridades, tratando de modo dispar lo que es jurídicamente igual, deben considerarse contrarios al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

4. Inconstitucionalidad respectiva a la compensación

Se transgrede **la garantía de equidad tributaria**, toda vez que la legislación fiscal establece un **trato diferenciado** entre **la negación del derecho a compensar créditos a favor del contribuyente cuando tiene un derecho de devolución** y ésta se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, supuesto regulado en el párrafo cuarto del **artículo 23** del Código Fiscal de la Federación, **y la facultad de las autoridades fiscales de compensar de oficio** las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el

artículo 22 de ese Código; facultad establecida en el **quinto párrafo del artículo 23** del Código en comento.

Es decir, cuando el particular interpone los medios de defensa y obtiene una resolución favorable que le otorga el derecho de devolución de un crédito, no tiene derecho a compensarlo con un crédito fiscal a su cargo; en tanto, la autoridad fiscal en todo caso tiene la facultad de compensar créditos a su favor.

Por lo que en principio, con la intención de lograr mayor claridad en el asunto, conviene analizar los antecedentes del mencionado artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en los años 1983, que fue modificado con las reformas de 1984 y 1996, para verificar cómo se reguló la compensación en la devolución que procedía por interponer los medios de defensa y cómo se derogó del artículo 22 en las reformas de 2004.

Por lo que respecta a las reformas de 1996 al Código Fiscal de la Federación de 1981 fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, y entraron en vigencia a partir del 1º de enero de 1996, se estableció en el párrafo cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

“El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses 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 y a partir de que se efectuó el pago. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a los 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.**” [El resaltado es nuestro]

La exposición de motivos del Presidente a las reformas publicadas en 2004 del Código Fiscal de la Federación, presentada el 5 de abril de 2001 no fundan ni motivan por qué se elimina el derecho a compensar las cantidades que resulten de la devolución que procede por interponer los medios de defensa; tampoco lo hacen los dictámenes de Diputados ni de Senadores.

Con base en el antiguo texto de este precepto legal es dable sostener, que **el derecho a compensar** en los casos de la devolución que procedía por interponer los medios de defensa y obtener una resolución o sentencia favorable **sí existía**, y que se introdujo en 1983, sufriendo algunas modificaciones que no afectaban el derecho, pero que fue eliminado con las reformas de 2004.

No obstante lo anterior, cuando existe un derecho de devolución hacia el particular, el fisco puede compensar de oficio en todos los casos, así lo dispone el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación *vigente*, por lo que a continuación se reproduce la porción normativa que se tilda de inconstitucionalidad:

“Artículo 23.- párrafo 4.- No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

Párrafo 5.-Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.” *[El resaltado es nuestro]*

Conforme al desglose realizado, es claro que la legislación fiscal establece un trato diferenciado entre la supresión y negación del derecho del contribuyente a compensar créditos a su cargo en los casos en que haya solicitado la devolución, incluyendo la que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, supuesto éste regulado en el párrafo cuarto del artículo 23 del CFF y lo que establece el último párrafo del mismo artículo 23 que contiene **la facultad de las autoridades fiscales de compensar de oficio** las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de ese Código.

Ahora bien, en virtud de que el tema a dilucidar estriba en si el diverso tratamiento que da el legislador a la compensación, en los supuestos precisados, es violatorio de la garantía de equidad tributaria que contempla la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por cuestión de orden y método conviene transcribir la disposición, que dice:

“**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.”

Como anteriormente se ha visto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido tradicionalmente que el principio de equidad tributaria consiste en que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula. Criterio que deriva de la interpretación que se ha hecho de la Constitución Federal plasmado en diversas jurisprudencias de ese Alto Tribunal, entre las que sobresale por importancia aquella cuyo rubro es “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”, y que se ha citado anteriormente.

Este modo de entender la garantía de justicia tributaria, empero, tiene que ver con la forma generalmente aplicada al estudio de constitucionalidad de las contribuciones. Pero

la Corte también ha sostenido el criterio de que el principio de equidad tributaria junto con el de proporcionalidad, consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional, no deben constreñirse únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, ya que rigen, 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 todas las relaciones jurídicas que puedan establecerse entre el fisco y los particulares; sosteniendo que la tutela del principio de equidad tributaria adquiere un matiz distinto al que usualmente se le atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues **la equidad actúa, 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;** el precedente jurisprudencial sentando tiene por 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” (citada anteriormente). Y finalmente la Corte reconoció la aplicación general del principio de equidad en la devolución en la jurisprudencia de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS” (también citada con anterioridad).

No se van a reproducir los razonamientos jurídico normativos que ya hemos vertido sobre la equidad por resultar repetitivos, basta hasta el momento resaltar su aplicabilidad para este supuesto (la compensación en la obligación tributaria y en la obligación de devolución); por lo que en este orden de ideas, y para resolver si el supuesto planteado adolece de un vicio de inequidad, procede realizar un análisis de las características de la compensación.

La compensación desde un sentido amplio se entiende como una forma de extinguir obligaciones cuando se reúnen en la misma persona del acreedor la característica de

deudor de su propio deudor, y a su vez cuando su deudor también es su acreedor. Su naturaleza es de una forma de extinguir las obligaciones, y según el artículo 2185 del Código Civil Federal aplicado supletoriamente “Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.”

En forma general se pueden aplicar los siguientes artículos del Código Civil Federal, ya que esta figura se traslada del Derecho Civil al Derecho Fiscal:

“**Artículo 2186.**- El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.”

“**Artículo 2187.**- La compensación no procede sino cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas, son de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al celebrarse el contrato.”

“**Artículo 2188.**- Para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles. Las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados.”

“**Artículo 2191.**- Si las deudas no fueren de igual cantidad, hecha la compensación, conforme al artículo 2186, queda expedita la acción por el resto de la deuda.”

“**Artículo 2194.**- La compensación, desde el momento en que es hecha legalmente, produce sus efectos de pleno derecho y extingue todas las obligaciones correlativas.”

Ahora bien, en el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, onceava edición, Editorial Porrúa, editado en 1998, tomo I, a fojas quinientos cuarenta y uno y siguiente, se define a la compensación de la siguiente manera:

“**COMPENSACIÓN.** I. (Del latín, *compensatio-nis* acción y efecto de compensar; compensar: *compensare*, de *cum*, con y *pensare*, pesar). **Una de las formas de extinguir obligaciones. Es el balance entre dos obligaciones que se extinguen recíprocamente si ambas son de igual valor, o solo hasta donde alcance la menor, si son de valores diferentes.**

[...]

Como forma de extinguir las obligaciones, la compensación se incluye entre aquellas que **implican cumplimiento**, al igual que el pago [...] la institución **se funda en motivos de equidad, de interés práctico y de economía procesal.**

[...]

III. En México, el CC acoge el instituto de la compensación en el c. I del tít. V, "Extinción de las obligaciones". [...] **Para que se realice la compensación es necesario que se cumplan la siguientes condiciones: 1) que dos personas reúnan las calidades de acreedora y deudora**, en forma recíproca y por su propio derecho (a. 2185 CC). Las palabras "por propio derecho" significa que el acreedor de una de las obligaciones debe ser el deudor principal y personal de la otra obligación y, recíprocamente, el acreedor de ésta debe ser principal y personal deudor de aquella; **2) que las deudas consistan en cantidad de dinero o en cosas fungibles**. Son fungibles las cosas que pueden ser reemplazadas por otras de la misma especie, calidad y cantidad (a. 763 CC), **3) que las deudas sean líquidas** (a. 2188 CC). Según la definición de Pothier, una deuda es líquida cuando consta lo que es debido y cuánto es debido; o sea (*sic*), que se trate de una deuda cierta en cuanto a su existencia y que esté determinada en cuanto a su cantidad. El CC admite como líquida la deuda cuyo monto pueda determinarse dentro del plazo de 9 días (a. 2189), y **4) que las deudas sean exigibles**. Es exigible la deuda que no puede rehusarse conforme a derecho (a. 2190 CC), es decir, cuando el acreedor puede reclamar el pago en forma inmediata [...]

La compensación produce los siguientes efectos: 1) extingue ambas deudas de pleno derecho (a. 2194 CC); **2) en caso de ser iguales, la extinción se opera por el importe total**; si fuesen desiguales, la compensación se produce por un monto equivalente a la deuda menor, quedando subsistente la obligación por el saldo no compensable (a. 2194 CC); **3) una vez compensadas las obligaciones principales quedan extinguidas las accesorias** (fianzas, hipotecas, prendas) (a. 2194 CC), y **4) los intereses dejan de correr desde el momento en que se opera la compensación**. Si las deudas fueran desiguales, subsistirían las garantías y se seguirían corriendo los intereses correspondientes al saldo no compensable." [El resaltado es nuestro]

Queda así de manifiesto que la compensación, de acuerdo con la teoría general del derecho, incorporada por el legislador en el ámbito del derecho civil, es una forma de extinción de las obligaciones.

Por otra parte, en el ámbito del derecho tributario, dentro de las obligaciones que nacen para los sujetos pasivos en la relación tributaria, cuando sus situaciones jurídicas coinciden con lo que la doctrina llama hecho generador del crédito fiscal, surge la obligación sustantiva (principal), la cual consiste en una prestación pecuniaria. Ésta se puede extinguir a través del pago, pudiendo aplicar otros medios tales como la compensación, la remisión de la deuda, la dación en pago y la prescripción liberatoria.

La compensación, pues, se encuentra dentro de las formas de extinción de obligaciones que sí implican cumplimiento, al igual que el pago y la dación en pago. En otros casos procede la sola extinción de obligaciones, mas no así su cumplimiento; verbigracia, la imposibilidad de pago, la prescripción y la remisión de la deuda.

Con base en los elementos teóricos, conceptuales y doctrinarios que se han expuesto en los párrafos precedentes, puede válidamente concluirse que en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que se analiza, la compensación tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente tienen al mismo tiempo y entre sí la calidad de acreedores y deudores, de manera que, por un lado, existe por parte del contribuyente la obligación de enterar sus contribuciones al fisco pero, por otro, al tener a su favor un saldo, el fisco decide ocuparlo para cobrarse su crédito.

De tal manera que la compensación al ser una forma de extinguir obligaciones, opera de la misma forma extinguiendo la obligación tributaria que la obligación de devolución, su naturaleza no varía en un caso u otro, ni sus efectos. Y toda vez que **la compensación que opera en la obligación tributaria como la que opera en la obligación de devolución constituyen situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, con los mismos elementos, y produciendo idénticos efectos, luego, el principio de equidad tributaria exige un trato equitativo o similar por la ley tributaria respectiva, por ejemplo, que el legislador las prevea en ambos casos como formas de extinguir dichas obligaciones.**

Al respecto ya hemos analizado y comparado **las obligaciones tributaria y de devolución**, de lo que se obtuvo que *la obligación de devolución y la obligación tributaria, participan de la misma naturaleza de provenir de relaciones jurídicas con derechos de crédito, comprenden obligaciones ex lege, obligaciones de pago, derivadas de una situación económica originadas en el ejercicio de la potestad tributaria, **constituyen similares situaciones de hecho**, luego, el principio de equidad tributaria exige un trato equitativo o similar por la ley tributaria respectiva, en el que cabe, que el legislador prevea en ambos casos similares mecanismos de extinción de obligaciones como la compensación, ya que el fisco y los contribuyentes reúnen las calidades de acreedor y deudor, en forma recíproca y por su propio derecho, sus deudas consisten en una cantidad de dinero, son líquidas y exigibles; y los efectos de la compensación serían idénticos en ambos casos.*

Sin embargo, el legislador, con la reforma de 2004, ha privado del derecho de compensar del contribuyente en el caso de la devolución, incluyendo la que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional regulada actualmente por el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, y mantiene la facultad de compensar -en este supuesto- de la autoridad, por lo que procede analizar si esta distinción se basa en una razón objetiva o razonable, o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada.

En este sentido, cuando se analizaron los rasgos esenciales que contiene el principio de equidad tributaria se señaló que la desigualdad de trato en la ley que supone una infracción al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, y que carece de una justificación objetiva y razonable. Que el principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; y que el principio de igualdad no prohíbe al legislador tributario

cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

En efecto, de la exposición de motivos de las reformas de 2004 al Código Fiscal de la Federación que introduce esta desigualdad en la ley fiscal, se desprende que ésta no se sustenta en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre uno y otro supuesto de hecho, y no es dable suponer que responde a finalidades económicas, sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales, porque simplemente se omite cualquier razonamiento, sino que se introduce una distinción caprichosa y arbitraria por las autoridades públicas.

Bajo esta óptica, y habida cuenta de que en las dos obligaciones (tributaria y de devolución) se parte del supuesto de ser obligaciones ciertas, líquidas, exigibles, fungibles, pero sobre todo que estamos hablando del caso de que el particular ha obtenido un derecho de devolución por interponer los medios de defensa cuando también es deudor del fisco, y que a su vez el fisco es también su deudor por esa obligación de devolución y su acreedor por ese crédito fiscal, no hay razón lógica, objetiva y razonable, por la que se le niegue al particular el derecho a optar por compensar su crédito a favor contra su crédito a cargo.

Por otra parte hay que resaltar que no estamos en contra de la compensación de oficio que realiza la autoridad fiscal, puesto que dicha potestad constituye una expresión del ejercicio de la facultad de cobro de la obligación, pues se traduce en el cobro y pago de un crédito exigible y firme. En efecto, el hecho de que a las autoridades se les permita compensar de oficio, sin la limitación consistente en que los saldos no provengan de contribuciones distintas, obedece a la necesidad de agilizar la recaudación de los recursos que la hacienda pública necesita para cubrir los requerimientos de la sociedad. Así, en la exposición de motivos el legislador estableció la figura de la compensación de oficio, con la condicionante consistente en que se efectúe "sólo en aquellos casos en que los créditos fiscales no hubieran sido cubiertos o garantizados oportunamente".

Al contrario, consideramos que toda vez que cuando la devolución se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, la autoridad administrativa tiene pleno conocimiento del origen de la cantidad que se devuelve, no existe ninguna limitante para permitir su compensación. Consideramos lo anterior en virtud de que un crédito a cargo del causante, constituye una cantidad no pagada oportunamente (pues evidentemente si ya hubiese sido enterado no podría compensarse), en menoscabo de la obtención de ingresos por parte del erario federal, cuya puntual recaudación es una cuestión de orden público, en la medida en que tiende a satisfacer las necesidades sociales. Es por ello que la circunstancia de que el fisco esté en posibilidad de lograr la eficiente y oportuna recaudación de ingresos, para que a su vez el Estado pueda responder eficazmente a las demandas de la sociedad, justifica que se otorgue a los particulares el derecho para realizar compensaciones cuando tengan un crédito a su favor, por otorgárseles un derecho de devolución en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, consideramos que la garantía de equidad tributaria, prevista en la fracción IV del artículo 31 constitucional exige que el legislador dé un trato similar a la compensación cuando se trata *de la devolución que procede por interponer los medios de defensa –devolución regulada en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación-*, que el dado a las autoridades fiscales en el último párrafo del artículo 23, porque las dos figuras (obligación tributaria y de devolución) constituyen similares situaciones de hecho, por lo que el legislador debe permitir que la compensación (cuya naturaleza no varía en una y otra figura) actúe en ambas idénticamente extinguiéndolas; habida cuenta que el valor superior que persigue el principio de mérito “consiste, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”, ello de conformidad con la jurisprudencia emitida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación P./J. 42/97, con

número de registro: 198,402, cuyo rubro es: “EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.”

Consideramos además que este trato injustificado perjudica principalmente al fisco por los siguientes motivos:

- 1) El derecho de compensar para el particular no implicaría un fuerte impacto en las finanzas públicas, ya que, tanto en la devolución como en la compensación, los saldos a favor del contribuyente se actualizan exactamente por el mismo periodo, por lo que no puede pensarse en que el fisco pudiera obtener alguna ventaja financiera obligando a los particulares a tramitar una devolución en lugar de realizar la compensación.
- 2) La compensación no consiste en un adelanto de las devoluciones, ni puede comprender un impacto financiero negativo para la hacienda pública, porque como señalamos, si en ambas figuras los saldos a favor del contribuyente se actualizan por el mismo periodo, resultará intrascendente retardar o adelantar el momento de las devoluciones.
- 3) Contrariamente a lo que se pretende, en lugar de verse beneficiadas las finanzas públicas pensando en que el fisco pueda financiarse con las cantidades aún no devueltas, se abre la posibilidad de un riesgo mayor, si, como en ocasiones sucede, no las devuelve dentro del plazo que estipula la ley, pues en ese caso deberá pagar, además de la actualización, los intereses respectivos.
- 4) Si la devolución conlleva finalmente la entrega por parte fisco de la cantidad debida y actualizada, no vemos cómo éste pudiera beneficiarse impidiendo la compensación y retardando la devolución, si en contrapartida tiene un crédito probablemente por el mismo importe, lo que equilibra su patrimonio.

5) En lugar de beneficiar la recaudación se corre el riesgo de perjudicarla, en la medida en que se entorpece a los contribuyentes el cumplimiento de su obligación de pago; además de que para éstos puede ser prácticamente igual compensar, o esperar a la devolución para realizar el pago. Pero para el Fisco, la recaudación es primordial para cubrir el gasto público.

6) Según se puede ver, con esta medida a todas luces equivocada, se deja de buscar el justo equilibrio que debe prevalecer entre los sujetos de la relación tributaria, lo que también demuestra el poco conocimiento que sobre las instituciones tributarias se tiene por parte de los responsables de formular las leyes fiscales, lo que viene a justificar la poca credibilidad que los ciudadanos tienen en ellos.

CONCLUSIONES

1.- Nuestro estudio está inmerso en la primera actividad financiera del Estado, en el ámbito del *Derecho Fiscal*: la obtención de ingresos. En efecto, en la labor recaudadora del Estado, es posible que en la mecánica del cumplimiento de *la obligación tributaria*, ingresen al tesoro estatal, cantidades que se consideren indebidas por el contribuyente, surgiendo entonces a su favor el derecho a *solicitar* la devolución y que se instaure el procedimiento de devolución, o a impugnar actos de autoridad que impliquen cobros ilegales o contribuciones inconstitucionales; y una vez que se reconozca y declare el derecho de devolución, se producirá en sí *la devolución*, la cual tiene como fundamentos: ***el enriquecimiento sin causa*** (condición necesaria) **y el principio de legalidad** (condición suficiente), ya que para que se produzca la devolución de ingresos indebidos es preciso no sólo el enriquecimiento sin causa, sino también que se declare la ilegalidad del acto en virtud del cual se efectuó el ingreso.

2.- La figura de la devolución en México, no ha sido debidamente estudiada, por lo que consideramos indispensable sentar las bases en México, de una Teoría General del Derecho de Devolución Tributario. En principio consideramos que ***la naturaleza jurídica de la devolución tributaria es la de ser una obligación autónoma e independiente***. Cuando se realiza el ingreso, éste es considerado como el cumplimiento de la obligación tributaria, pero a partir del reconocimiento y declaración del derecho de devolución del particular, surge una relación jurídica diferente: la relación de reembolso o de devolución y la correlativa obligación de devolución de la autoridad - surgiendo la devolución como derecho subjetivo de crédito desde la perspectiva de los contribuyentes -, misma que destruye la presunción de haber sido el cumplimiento de la obligación tributaria. Así, ***la devolución*** se convierte en un ***derecho de crédito***, porque desde el momento en que la ley impone a la hacienda pública la devolución o, si se quiere, la prestación de contenido patrimonial que se ejercita conforme a la ley, aquélla está obligada a cumplir sin márgenes de discrecionalidad.

3.- El Código Fiscal de la Federación en su artículo 22 establece en forma implícita diversos los siguientes **derechos y obligaciones en materia de devolución**, que consideramos se deben perfeccionar y delimitar con claridad para brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, y con ello dotar de efectividad a lo establecido en la fracción II del artículo 2° de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, y al artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación:

- a) El derecho del particular a solicitar la devolución;
- b) La obligación de la autoridad de atender las solicitudes y la facultad de resolverlas;
- c) El procedimiento administrativo de devolución;
- d) La facultad de la autoridad de devolver de oficio;
- e) El derecho de devolución del particular (derecho de crédito que faculta al particular para exigir a las autoridades fiscales la restitución de cierta cantidad pecuniaria, determinándose su procedencia por **pago indebido o por cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales**, consistiendo el primero en el pago de una contribución no realizada conforme a la ley, mientras que la segunda se refiere a los saldos a favor que surgen por la propia mecánica de aplicación de las leyes), y la consecuente obligación de devolver de la autoridad (correlativa al derecho del particular arriba mencionado, y que se expresa en la necesidad jurídica que tienen las autoridades fiscales de restituir a los particulares dichas cantidades).

4.- Advertimos que las **características de la obligación de devolución** son las siguientes:

- a) Es una obligación independiente o autónoma.
- b) Es una obligación contrapuesta a la relación tributaria principal.
- c) Posee su propio presupuesto de hecho determinado por la ley.
- d) El particular detenta un derecho de crédito frente a la administración tributaria que aparecerá como deudora.
- e) Es una obligación de Derecho Público.

5.- Los elementos de la obligación de devolución son: **el sujeto activo o acreedor**, es la persona a cuyo favor se prevé el derecho para obtener la devolución, y en todo caso tiene que comprobar que se realizó el ingreso a su costa. **El sujeto pasivo**, es el ente público que debe proceder a la devolución, y será el encargado de la recaudación, pues es con éste con el que se relaciona el particular al satisfacer la obligación cuyo cumplimiento indebido ha determinado el nacimiento de su derecho. **El objeto**, consiste siempre en un dar, en la restitución o reintegro de las cantidades que hayan sido pagadas indebidamente y de las cantidades cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales. **El vínculo jurídico** que ata a las autoridades fiscales a devolver es la relación jurídica que hace nacer la ley, a partir del reconocimiento y declaración del derecho.

6.- Sostenemos que el derecho de devolución y la obligación de devolver nacen y son exigibles, cuando su reconocimiento se da por cualquiera de estos tres supuestos:

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

7.- Lo que se devuelve o restituye comprende: la cantidad, la actualización y los intereses. Al respecto se indica que los intereses que se pagan en la devolución implican el reconocimiento de la responsabilidad estatal, ya que son una compensación económica que se paga en forma accesorio a la obligación principal; **constituyen una sanción** para el sujeto pasivo que tiene que pagarlos como consecuencia de su obrar indebido y **tienen un fin indemnizador** para quien los recibe.

8.- Del artículo 22-A, primer párrafo del CFF, se desprende que en la devolución se pagan intereses moratorios; del artículo 22-A, fracción II del mismo ordenamiento, que se pagan intereses compensatorios; y del artículo 22-A, párrafo segundo, fracción I, y párrafo tercero que los intereses que se pagan en estos supuestos son una mezcla de los dos anteriores. Los **intereses moratorios** son los que se pagan como sanción a título de reparación (indemnización) a los daños y perjuicios causados por el retraso en el cumplimiento; por su parte, los **intereses compensatorios** representarían la “compensación” (indemnización) por el hecho de que los importes respectivos han sido injustamente detraídos durante cierto tiempo a la disposición de las partes.

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

10.- Sostenemos la **inconstitucionalidad de los artículos 22-A y 23 del Código Fiscal de la Federación**, por lo que hace al caso de la devolución que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional; toda vez que dichos artículos transgreden la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31 constitucional, fracción IV, estableciendo un trato diferenciado entre los intereses que se pagan en la obligación de devolución y los recargos que se pagan en la obligación tributaria; así como en la compensación en ambas figuras, de acuerdo con lo siguiente:

11.- Haciendo una comparación de la relación jurídica tributaria principal, y la relación jurídica de reembolso o devolución de contribuciones, encontramos que son dos relaciones o figuras jurídicas nacidas en el contexto de la potestad tributaria del derecho fiscal, *tienen la misma naturaleza: ambas tienen su fuente en la ley como obligaciones ex lege*, ambas constituyen un derecho de crédito por un lado, y por otro una obligación de pago. En la primera el sujeto activo es el Estado (Hacienda), y el pasivo es el particular o contribuyente. En la segunda, el sujeto activo es el particular y el sujeto pasivo Hacienda.

Ambas tienen como contenido de la obligación una prestación económica, que puede generar actualización, y en su caso, recargos o intereses.

Por lo tanto, nosotros consideramos que aún cuando “no” se deben considerar situaciones completamente iguales o idénticas, la obligación tributaria y la obligación de devolución sí constituyen “situaciones de hecho semejantes, figuras similares o situaciones jurídicas objetivamente iguales, esto es, **iguales supuestos de hecho**” y deben de tener un trato equitativo por la ley. De lo que concluimos que **sí es aplicable el principio de equidad tributaria** en la devolución, en atención a lo siguiente:

a) El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, sin utilizar o introducir elementos diferenciadores de forma arbitraria o que carezcan de fundamento racional.

b) Para ponderar la aplicación de la equidad en la devolución frente a la obligación tributaria, es menester tomar en cuenta la naturaleza de la relación primaria o sustantiva entre el Estado en su función fiscalizadora (sujeto activo) y los particulares en su calidad de contribuyentes obligados (sujetos pasivos). Esto es así, porque el fisco y los contribuyentes no son iguales, como tampoco son los fines que persiguen. Aquél es parte activa en la recaudación de las contribuciones, es una autoridad y, por tanto, está dotado de imperio para hacer cumplir sus determinaciones, de aquí que su actuación es de interés público, puesto que lo recaudado se destina al gasto público; en cambio, los causantes, parte pasiva en dicha relación, persiguen, como particulares, los fines que son propios de su interés -aunque puede haber responsabilidad estatal en la figura devolutiva lo que actualiza el interés de la colectividad-.

c) Sin embargo, la tutela del principio de equidad tributaria rige no sólo la obligación sustantiva de pago de las contribuciones (entre contribuyentes), sino *también todas aquellas relaciones sustantivas o adjetivas que se originan en el ejercicio de la potestad tributaria (entre fisco y particulares)*.

d) De este conjunto de relaciones jurídicas regidas por el artículo 31 constitucional, fracción IV, no pueden sustraerse las que surgen cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución por parte del fisco de las sumas de dinero entregadas indebidamente o que procedan de conformidad con las leyes fiscales, cuando la devolución es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional; porque esta devolución se traduce en la reintegración al patrimonio del particular del dinero que el Estado recibió sin derecho, así como la obligación de pago de contribuciones. Es decir, se trata, en el caso, de obligaciones dinerarias.

e) La obligación de devolución y la obligación tributaria, participan de la misma naturaleza de provenir de relaciones jurídicas con derechos de crédito, comprenden obligaciones ex lege, obligaciones de pago, derivadas de una situación económica originadas en el ejercicio de la potestad tributaria; luego, el principio de equidad tributaria exige un trato equitativo o similar por la ley tributaria respectiva, por ejemplo, que el legislador prevea en ambos casos similares mecanismos de reparación económica (recargos e intereses), formas de pago, y de extinción de obligaciones (compensación).

12.- Se transgrede la garantía de equidad tributaria, toda vez que la legislación fiscal establece un trato diferenciado entre los recargos que deben cubrir los gobernados por no enterar a tiempo las contribuciones a su cargo y los intereses que debe cubrir la autoridad como consecuencia de las cantidades pagadas indebidamente, o bien, las que correspondan conforme a las leyes aplicables cuando la devolución es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional. Esto es así, pues mientras el **primer párrafo del artículo 21** del Código Fiscal Federal dispone que los recargos se causan a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, el diverso numeral **22-A, párrafos segundo fracción I, y tercero** de este mismo ordenamiento legal, establece que el pago de intereses se calculará a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días

según sea el caso; o de que se interpuso el medio de defensa, a que se refiere, el propio párrafo tercero del mismo.

En este sentido, nosotros sostenemos como lo ha hecho la Corte, que los intereses y recargos participan de la misma naturaleza "indemnizatoria" derivada de una situación económica; entonces, el principio de equidad tributaria exige un trato equitativo o similar por la ley tributaria respectiva, lo que implica que el legislador prevea en ambos casos mecanismos de reparación económica similares.

Luego, lo que determina este sistema de causación de recargos es: 1) el incumplimiento al deber de pago oportuno, 2) el ingreso extemporáneo de recursos a la hacienda pública, 3) la afectación del gasto público, y 4) el interés público. Mientras lo que determina este sistema de causación de intereses es: 1) El ingreso de un pago indebido o saldo a favor, 2) un actuar ilegal o inconstitucional de la autoridad (establece un impuesto inconstitucional, cobro ilegal, negativa a devolver, etc.) que conlleva a la interposición de los medios de defensa a los que recaiga una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional que declare procedente la devolución, 3) La afectación patrimonial al contribuyente y la correspondiente responsabilidad estatal por el actuar ilegal, y 4) El interés público.

La garantía de equidad tributaria *exige que el legislador dé un trato similar a los intereses y recargos por participar de la misma naturaleza indemnizatoria*, a través del establecimiento de mecanismos semejantes para su reparación económica, los que deben tomar en cuenta esta naturaleza indemnizatoria por la responsabilidad estatal.

Cabe señalar que la sanción hacia las autoridades por causar un hecho ilícito y provocar un daño es de interés general, pues la responsabilidad del Estado es una obligación frente a todos los ciudadanos, frente a la colectividad. En consecuencia, los recargos y los intereses que se pagan en el supuesto analizado deben calcularse a partir del mismo momento, habida cuenta que en el cobro de recargos media el interés público, al igual que en el pago de los intereses.

Para confirmar que esta desigualdad de trato efectivamente transgrede el principio de equidad tributaria, recordemos que desde el Código Fiscal de 1981 y hasta el año 2001, el pago de intereses en los supuestos analizados, se calculaba desde que se ingresaba el pago indebido o surgía el saldo a favor; pero a partir de 2001, el pago de los intereses se computó a partir de la interposición de los medios de defensa, y en 2004 se vuelven a modificar para quedar como están actualmente.

El fin del legislador para introducir esta diferenciación de trato entre recargos e intereses según la exposición de motivos de la reforma, es desincentivar las planeaciones fiscales que venían realizando algunos contribuyentes y así evitar que se financiaran con el fisco, con una tasa de interés superior a la del mercado, y evitar el abuso en el financiamiento pagado por el gobierno federal en los casos en que los contribuyentes realizaban planeaciones fiscales y acudían a los tribunales para obtener resoluciones favorables.

Consideramos que aún siendo un fin lícito perseguido por el Ejecutivo y apoyado por el Congreso de la Unión, la diferenciación tributaria no es constitucionalmente lícita, porque las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición no son adecuadas y proporcionadas a dicho fin. Y esto lo sostenemos en razón de que *la diferenciación de trato introducidas con las reformas de 2001 y de 2004 entre los recargos y los intereses que se pagan en las devoluciones que proceden por interponer los medios de defensa, carecen de una justificación objetiva y razonable, y son elementos diferenciadores arbitrarios que carecen de fundamento racional, pues es ilógico que la reforma se base en desincentivar planeaciones fiscales de los contribuyentes que acuden a los tribunales para obtener resoluciones favorables; toda vez que un medio de defensa se interpone contra un acto de autoridad que se encuentra viciado de ilegalidad o de inconstitucionalidad; además de que en todo recurso o juicio se intenta una acción para hacer valer un derecho violado por la autoridad, ante un órgano, juez o tribunal, que actúa de forma independiente e imparcial, y que resuelve conforme a derecho.*

Por lo que no es objetivo ni razonable, y sí resulta artificioso e injustificado, que el legislador introduzca esta desigualdad de trato entre los recargos y los intereses, pues el

mismo supuesto deja de observar que si se llegan a obtener resoluciones favorables es, indefectiblemente, porque se declara un acto de autoridad revocado, anulado o inconstitucional por violación a las leyes, y que por ello deviene la responsabilidad del Estado con su correspondiente sanción y la debida compensación al particular que son los intereses.

Y para corroborar que las consecuencias jurídicas que resultan de tales disposiciones no son adecuadas ni proporcionadas al fin deseado, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador, no superan un juicio de equilibrio en sede constitucional, acudimos a *los resultados de la Auditoría hecha por la Auditoría Superior de la Federación al Servicio de Administración Tributaria, respecto de las devoluciones efectuadas en el periodo 2001-2005, que señala que las devoluciones en el periodo 2001-2005 (periodo en el que publicaron las reformas aludidas de 2001 y 2004), sufrieron un incremento del 30.7%; a lo que aduce el SAT que esto se debió a la cumplimentación de sentencias derivadas de la derogación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.*

De lo que resulta, que las medidas adoptadas (las reformas aludidas) no son adecuadas ni proporcionadas al fin deseado, pues no se “desincentivaron las planeaciones fiscales de los contribuyentes que acuden a los tribunales para obtener resoluciones favorables”, y sí evidencia que si el Poder Ejecutivo Federal y el Congreso de la Unión desean que no se acuda a los tribunales para obtener resoluciones favorables, deben establecer impuestos que respeten las garantías individuales para que no sean declarados inconstitucionales, así como que las autoridades actúen en el marco de la legalidad a que están sometidos.

Por las razones expuestas, consideramos que los supuestos analizados corresponden a situaciones de desigualdad manifiesta, y que si éstas han proliferado y se han tolerado por la complacencia de los Poderes públicos, resulta del todo ilusorio que los particulares que se encuentran en tales situaciones, tengan acceso al ejercicio y efectividad de sus derechos y legítimas aspiraciones, sin que importe que unas y otras sean reconocidas

por la Constitución. Por lo que estos distingos subjetivos, arbitrarios y caprichosos, introducidos a la ley por parte del legislador y de las autoridades, tratando de modo dispar lo que es jurídicamente igual, deben considerarse contrarios al principio de *equidad tributaria contenido en el artículo 31 constitucional, fracción IV.*

En consecuencia los recargos e intereses deben de computarse en forma similar, esto es, los intereses en todo caso deben computarse a partir de que surge el saldo a favor o de que se realiza el pago (ingreso) indebido.

En efecto, si en la obligación tributaria el pago de los recargos inicia a partir de que surge la obligación tributaria; en el caso de la devolución, los intereses se deben pagar a partir de que se realiza el pago indebido o surge el saldo a favor, máxime tratándose de la devolución que procede en virtud de una resolución o sentencia, puesto que el efecto de la revocación, la anulación o la inconstitucionalidad, retrotraen los efectos del pago al momento en que se ingresó lo indebido.

13.- En el segundo aspecto de inconstitucionalidad, afirmamos que se transgrede la ***garantía de equidad tributaria***, toda vez que la legislación fiscal establece un ***trato diferenciado entre la negación del derecho a compensar créditos a favor*** del contribuyente cuando tiene un derecho de devolución y ésta se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional supuesto regulado en el párrafo cuarto del ***artículo 23*** del Código Fiscal de la Federación; ***y la facultad de las autoridades fiscales de compensar de oficio*** las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de ese Código, que contiene el ***quinto párrafo del artículo 23*** del Código en comento.

Con base en el antiguo texto del artículo 22 del CFF es dable sostener, que ***el derecho a compensar*** en los casos de la devolución que procedía por interponer los medios de defensa y obtener una resolución o sentencia favorable ***sí existía***, y que se introdujo en

1983, pero que fue eliminado con las reformas de 2004. No obstante lo anterior, cuando existe un derecho de devolución hacia el particular, el fisco puede compensar de oficio en todos los casos, así lo dispone el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación *vigente*.

La compensación desde un sentido amplio se entiende como una forma de extinguir obligaciones y *tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho*. En los términos del artículo 23 del CFF, la compensación tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente tienen al mismo tiempo y entre sí la calidad de acreedores y deudores, de manera que, por un lado, existe por parte del contribuyente la obligación de enterar sus contribuciones al fisco pero, por otro, al tener a su favor un saldo, el fisco decide ocuparlo para cobrarse su crédito.

De tal manera que la compensación al ser una forma de extinguir obligaciones, opera de la misma forma extinguiendo la obligación tributaria que la obligación de devolución, su naturaleza no varía en un caso u otro, ni sus efectos. *Y toda vez que la compensación que opera en la obligación tributaria como la que opera en la obligación de devolución constituyen **situaciones tributarias que pueden considerarse iguales**, con los mismos elementos, y produciendo idénticos efectos, luego, el principio de equidad tributaria exige un trato equitativo o similar por la ley tributaria respectiva, por ejemplo, que el legislador la prevea en ambos casos como formas de extinguir dichas obligaciones.*

Sin embargo, el legislador, con la reforma de 2004, ha privado del derecho de compensar del contribuyente en el caso de la devolución, incluyendo la que se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional regulada actualmente por el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, y mantiene la facultad de compensar de la autoridad.

De la exposición de motivos de las reformas de 2004 al Código Fiscal de la Federación, que introduce esta desigualdad en la ley fiscal, se desprende que ésta no se sustenta en

bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre uno y otro supuesto de hecho, y no es dable suponer que responde a finalidades económicas, sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales, porque simplemente se omite cualquier razonamiento, esto es, no se exponen los motivos de porqué se omite reconocer el derecho a compensar cuando el particular obtiene el derecho de devolución por obtener una resolución o sentencia favorable.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, consideramos que la garantía de equidad tributaria, exige que el legislador dé un trato similar a la compensación cuando se trata *de la devolución que procede por interponer los medios de defensa –devolución regulada en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación-*, que el dado a las autoridades fiscales en el último párrafo del artículo 23, porque las dos figuras (obligación tributaria y de devolución) constituyen similares situaciones de hecho, por lo que el legislador debe permitir que la compensación (cuya naturaleza no varía en una y otra figura) actúe en ambas idénticamente extinguiéndolas; habida cuenta que el valor superior que persigue el principio de mérito consiste, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Por lo que se concluye que debe reconocerse a los contribuyentes el derecho de compensar las cantidades que procedan por el derecho de devolución, incluyendo los intereses (que se deben de computar desde que surge el saldo a favor o se realizó el pago indebido), contra cualquier otro impuesto a su cargo o que deba enterar como retenedor.

Consideramos además que este trato injustificado perjudica principalmente al fisco por los siguientes motivos:

a) El derecho de compensar para el particular no implicaría un fuerte impacto en las finanzas públicas, ya que, tanto en la devolución como en la compensación, la cantidad a

favor del particular se actualiza exactamente por el mismo periodo; no existen ventajas financieras.

b) Si en ambas figuras las cantidades a favor del contribuyente se actualizan por el mismo periodo, resulta intrascendente retardar o adelantar el momento de las devoluciones.

c) En lugar de que se beneficien las finanzas públicas mediante un financiamiento con las cantidades aún no devueltas, se abre la posibilidad de un riesgo mayor, si no son devueltas dentro del plazo que estipula la ley, pues se deberá pagar, además de la actualización, los intereses respectivos.

d) Si la devolución conlleva finalmente la entrega por parte fisco de la cantidad debida y actualizada, no vemos cómo éste pudiera beneficiarse impidiendo la compensación y retardando la devolución, si en contrapartida tiene un crédito probablemente por el mismo importe, lo que equilibra su patrimonio.

e) En lugar de beneficiar la recaudación se corre el riesgo de perjudicarla, en la medida en que se entorpece a los contribuyentes el cumplimiento de su obligación; además de que para éstos puede ser prácticamente igual compensar, o esperar a la devolución para realizar el pago. Pero para el Fisco, la recaudación es primordial para cubrir el gasto público.

No obstante lo anterior, sostenemos que la compensación de oficio que realiza la autoridad fiscal, es una potestad que constituye una expresión del ejercicio de la facultad de cobro de la obligación, pues se traduce en el cobro y pago de un crédito exigible y firme; y que en todo caso posible la autoridad fiscal debe realizarla.

PROPUESTAS

1.- Se debe reformar el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, titulándose “Derechos y obligaciones en materia de devolución”.

En primer lugar, este artículo debe especificar cuales son los derechos y obligaciones que existen en materia de devolución, para que no exista confusión por parte de los contribuyentes y de las autoridades, siendo éstos:

- a) El derecho del particular a solicitar la devolución (derecho a la devolución o pretensión de reintegro).
- b) La obligación de atender las solicitudes y la facultad de resolverlas de la autoridad.
- c) El procedimiento de devolución.
- d) La facultad de la autoridad de devolver de oficio.
- e) El derecho de devolución del particular y la obligación de devolver de la autoridad que se obtiene con una resolución administrativa o una sentencia.

2.- Se debe adicionar el artículo 22 del CFF, estableciendo que la devolución procederá por dos supuestos: pago indebido y cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales; que los requisitos del pago indebido son un pago hecho por el contribuyente que sea declarado ilegal por una autoridad, y que las cantidades que proceden de conformidad con las leyes fiscales son aquellos saldos a favor declarados así por una resolución.

3.- Se debe adicionar el artículo 22 del CFF, estableciendo que la obligación de devolución es un derecho subjetivo de crédito para el contribuyente y una obligación estatal para la autoridad administrativa que nace cuando es reconocida y declarada por una resolución administrativa o una sentencia jurisdiccional, siendo tres los medios para

acceder a este derecho: 1) devolución de oficio, por medio de la resolución administrativa que lo reconozca y declare; 2) solicitando la devolución con la instauración del procedimiento de devolución, con la resolución que recaiga; 3) mediante la interposición de un medio de defensa al que recaiga una resolución administrativa o jurisdiccional.

4.- Se debe adicionar el artículo 22 del CFF estableciendo que cuando las autoridades ejerzan su facultad de devolver de oficio, esto se debe especificar en una resolución fundada y motivada que debe ser notificada personalmente al contribuyente.

5.- Se debe adicionar el artículo 22 del CFF estableciendo que el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier impuesto, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

6.- Debe modificarse el artículo 22-A del CFF, para que en un artículo se regule completamente el procedimiento de devolución, el cual debe establecer:

a) Que el derecho a solicitar la devolución es un derecho de petición reglado, debe señalar un plazo de caducidad para instar de cinco años, y establecer que si no se ejercer el derecho operará la caducidad, por lo que el plazo no se podrá ni interrumpir ni suspender.

b) Que sólo estará legitimado para solicitar la devolución quien demuestre que la carga económica de la contribución recayó en él.

c) Los requisitos para solicitar la devolución.

d) Los plazos para que la autoridad solicite documentos requeridos o adicionales, y especifique plazos de presentación de dichos documentos.

e) Qué opera si no se presentan los documentos requeridos.

f) Qué efectos tendrá el *tener por no presentados los documentos*, o *tener por desistido al peticionario*, en el sentido de que sí podrá solicitar nuevamente la devolución.

g) Cómo operará el ejercicio de las facultades de comprobación y el plazo de duración.

h) El plazo total que debe durar el procedimiento de devolución.

g) Que en todo caso debe recaer una resolución debidamente fundada y motivada, que deba ser notificada al contribuyente en forma personal.

7.- Debe modificarse el artículo 22-B del CFF (y el contenido de este artículo pasaría a ser del 22-C y así sucesivamente), para que en un artículo se regule específicamente la determinación del monto a devolver, estableciendo la actualización –que queda como está actualmente-, y los intereses, de los cuales se debe especificar:

a) Que en la devolución se pagan intereses moratorios por retraso en el cumplimiento de devolver en los plazos establecidos en el procedimiento de devolución; e intereses compensatorios que representan la indemnización por el hecho de que los importes respectivos han sido injustamente detraídos durante cierto tiempo a la disposición de las partes debido a un acto ilegal de las autoridades.

b) Que en el caso de la devolución que procede por una resolución administrativa recaída en el procedimiento de devolución, el pago de intereses se efectuará en los mismos términos que los recargos, esto es, a partir del inicio de la mora –como se encuentra actualmente regulado-.

c) **En el caso de la devolución que procede en virtud de una resolución emitida en un recurso administrativo o una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional se pagarán intereses compensatorios a partir de que se realizó el pago indebido o de que surgió el saldo a favor. Esto debe ser en todos los casos, sin considerar si precedió o no una solicitud de devolución, o si se determinó el particular o el contribuyente.**

8.- **Debe adicionarse el artículo 22 del CFF para establecer que en todo caso en que el contribuyente obtenga el derecho de devolución, puede compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier otro impuesto a su cargo o que deba enterar como retenedor.**

ANEXO

I. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

1. El Código Fiscal de la Federación de 1938

El Código Fiscal de la Federación conocido como “Código de 38”, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (en adelante DOF) el 31 de diciembre de 1938¹, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1939, las disposiciones origen de la devolución que procede por interponer los medios de defensa son los artículos 44 y 45, aunque también son importantes para el tema los artículos 61, 160 y 219:

Artículo 44.- No procederá la devolución de cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, en los siguientes casos:

- I.-Cuando el interesado no reclame, dentro de los términos legales la resolución en que se determine en cantidad líquida el crédito fiscal.
- II.-Cuando el impuesto se cause en estampillas y éstas se cancelaren indebidamente por el mismo contribuyente.

Se exceptúa de lo dispuesto en esta fracción los impuestos en los que el pago tenga carácter provisional y esté sujeto a rectificación por un acto posterior.

Artículo 45.- Para que proceda la devolución de cantidades pagadas en cantidad mayor a la debida, será necesario:

- I.-Que medie gestión de parte interesada.
- II.-Que la acción para reclamar la devolución no se haya extinguido.
- III.-Que si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores exista partida que reporte la erogación en el Presupuesto de Egresos, Ramo de Deuda Pública, y saldo disponible.

¹ Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1938.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

IV.-Que se dicte acuerdo escrito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o exista sentencia ejecutoria de autoridad competente.

Artículo 61.- *La acción de los particulares para reclamar del fisco la devolución de las cantidades pagadas de más, o pagadas indebidamente, prescribe en el término de 5 años, contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere efectuado el pago.*

Artículo 160.- Las salas del tribunal fiscal de la federación conocerán de los juicios que se inicien: [...]

VI. Contra la negativa de una autoridad competente para ordenar la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido [...]

Artículo 219.- Si al notificarse el proveído al interesado, éste hiciere el pago de las prestaciones consignadas a su cargo en el mismo proveído, se considerará dicho entero como depósito en efectivo en garantía del interés fiscal; por tanto, habrá lugar a restituir o a exigir las diferencias que se originen de la resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Si dicha resolución aprobare el proveído provisional, el pago se estimará hecho el día en que se efectuó el entero en garantía. *[El resaltado es nuestro]*.

Este Código hacía una aparente distinción en los artículos 44, 45 y 61; entre cantidades pagadas indebidamente, por una parte, y cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, o de más.

Por otra parte el artículo 44, fracción I, a *contrario sensu*, disponía que en todos los casos en que por resolución, liquidación o en cualquier otra forma, las autoridades administrativas determinaran la existencia de un crédito fiscal, lo fijaran en cantidad líquida o dieran las bases para su liquidación, los particulares debían impugnar tales resoluciones, y sólo si se declaraba la nulidad de la resolución, procedía la devolución de las cantidades pagadas en cantidad mayor a la debida.

Conforme a lo anterior, la acción de devolución se reducía a una consecuencia de la declaración de nulidad de la resolución que determinó el crédito fiscal, y sólo constituía una acción autónoma en los casos en que es el propio particular quien determina la

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

existencia y monto del adeudo a su cargo (reconocido por un acto administrativo), sin que existiera al respecto resolución o liquidación de las autoridades fiscales. Este es el antecedente de lo que actualmente impera, pues sólo en saldos a favor la devolución opera casi de oficio y se respeta el plazo de los 5 años de prescripción para **solicitarla**, pero cuando hay una resolución de una autoridad, sólo se tienen los plazos legales para impugnar según la vía que se intente.

2. El Código Fiscal de la Federación de 1967

EL Código Fiscal de la Federación de 1967, se publicó en el DOF el 19 de enero de 1967², tuvo algunas variantes sobre el tema de la devolución con respecto al Código anterior (de 38); sin embargo, en los artículos que se refieren a la devolución se mantuvo -desde que se aprobó- sin reformas ni adiciones hasta el 30 de diciembre de 1980. De este Código analizaremos cada artículo que se refiere a la figura en estudio, incluyendo el informe razonado rendido por la Comisión Redactora de dicho Código al Secretario de Hacienda y Crédito Público, así como la exposición de motivos de reforma de la Presidencia de la República.

Empezaremos por analizar el artículo 25 que se refiere al pago bajo protesta, toda vez que esta figura es el antecedente de la devolución que procede por resolución o sentencia, es decir, aquella que procede en virtud de accionar un medio de defensa.

El informe razonado rendido por la Comisión Redactora al Secretario de Hacienda y Crédito Público respecto del artículo 25 para el Código Fiscal de la Federación de 1967 señalaba que “...el pago bajo protesta [es] una forma de extinguir el crédito fiscal. La protesta significa únicamente que quien efectúa el pago, no está conforme con la disposición o resolución a las que dé cumplimiento....”³

² Diario Oficial de la Federación de 19 de enero de 1967.

³ Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, 2ª ed., México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1980, Tomo I, p. 25-1.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

Por su parte, la exposición de motivos de este Código, respecto al artículo 25 decía a la letra:

De las normas relativas a la forma de garantizar los créditos fiscales (artículo 12) se excluyó el “pago bajo protesta”, porque el pago extingue la obligación, aunque se haga con salvedad o protesta y en esa situación no es válido hablar de garantía. Sin embargo, se mantuvo la regulación del pago bajo protesta (artículo 25) con objeto de que, cuando el pago se haga con esa salvedad, el interesado pueda intentar los recursos que estime pertinentes y si no lo hace así la protesta quedará sin efecto y el pago se considerará como definitivo.⁴

El texto del artículo 25 del Código Fiscal de la Federación que se mantuvo vigente de 1967 a diciembre de 1980 señalaba:

Artículo 25.- Podrá hacerse el pago de créditos fiscales “bajo protesta” cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento.

Las autoridades, a solicitud del interesado expresada en el momento de hacer el pago, deberán hacer constar que éste se efectuó bajo protesta. A falta de esta constancia bastará que el interesado, previa o simultáneamente al pago, exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el pago se efectúa bajo protesta.

La protesta quedará sin efecto y el pago se considerará definitivo desde la fecha en que se hizo el entero respectivo cuando no se promuevan los recursos o medios de defensa, o fueren rechazados o sobreseídos o cuando de la resolución que se dicte resultare la procedencia del pago.

Los artículos 26 y 27 de este Código de 1967, tampoco sufrieron reformas y se mantuvieron intactos hasta diciembre de 1980; pero sí hay diferencias con los artículos que regulan la devolución en el Código de 38.

⁴ Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, 2ª ed., México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1980, Tomo I, p. 25-2.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

El informe razonado del artículo 26 señalaba:

El artículo se ha redactado de manera que afirme la obligación del Fisco Federal de devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente, para no hacer referencia a derechos únicamente de los particulares [...]

Hasta ahora se han utilizado como expresiones distintas las de cantidades pagadas indebidamente o en cantidad mayor a la debida. En el nuevo Código no se hace distinción pues se estima que en ambos casos se trata de pago indebido el cual, lógicamente, puede serlo en forma total o parcial.

La fracción I de este precepto recoge el contenido del segundo párrafo del artículo 44 del Código anterior; pero se hace un cambio de redacción afirmando que quien hace pago de lo indebido en cumplimiento de resoluciones de autoridades que determinen la existencia de créditos fiscales, o los fijen en cantidad líquida, o den las bases para su liquidación, sólo pueden reclamar la devolución respectiva cuando las resoluciones hubieren quedado insubsistentes por cualquier causa legal.

[...]

La fracción III reconoce su antecedente en el contenido del artículo 9º de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1966. Se consideró conveniente mantener el precepto en forma permanente, ya que la justificación de devolver las cantidades pagadas indebidamente no es otra que la de evitar enriquecimiento; pues si se devolvieran al causante impuestos que éste ya ha repercutido, trasladado o recaudado, la devolución originaría un enriquecimiento indebido en favor de quien hizo el pago...

[...]⁵

Al respecto la exposición de motivos, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de 1967, hace hincapié en que la devolución es una obligación del Fisco y que procede por pagos indebidos, ya que en el se leía textualmente que: “En las normas que regulan la obligación del Fisco Federal de devolver las cantidades que indebidamente le hubieren sido pagadas...”⁶

⁵ Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, 2ª ed., México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1980, Tomo I, pp. 26-1 a 26-2.

⁶ Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, 2ª ed., México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1980, Tomo I, pp. 26-3. El resaltado es nuestro.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

Finalmente el artículo 26 que se publicó, decía a la letra:

Artículo 26.- El fisco federal estará **obligado** a **devolver** las cantidades **que hubieren sido pagadas indebidamente**, conforme a las reglas que siguen:

I.- Cuando el **pago de lo indebido**, total o parcialmente se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridad que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o de las bases para su liquidación, **el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente;**

II.- Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiera sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos;

III.- No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa, mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiere sufrido la repercusión, tendrá derecho a la devolución;

IV.- En los casos no previstos en las fracciones anteriores, **tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieren efectuado el entero respectivo.** *[El resaltado es nuestro].*

El último artículo que regula expresamente la devolución en el Código Fiscal de la Federación de 1967 es el artículo 27; en su informe razonado se lee:

Para obtener la devolución de cantidades pagadas indebidamente ya no es absolutamente indispensable que el interesado haga gestiones al respecto, pues se admite que el Fisco Federal, de oficio, efectúe las devoluciones. Se mantiene como requisito el que se dicte acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el derecho para reclamar la devolución no se haya extinguido [...]

Siguiendo un principio de equidad establecido con anterioridad únicamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se dispone ahora en forma general, que si el Fisco Federal no efectúa la devolución dentro de los 90 días siguientes a la fecha en que quede reconocido el derecho del peticionario, **será responsable por la demora, quedando obligado a pagar intereses al 9% anual.** Se establece así **la responsabilidad del Estado** en materia fiscal, por falta de cumplimiento oportuno de sus obligaciones, en forma similar a la que ocurre tratándose de la mora de los particulares... Los intereses a

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

cargo del Estado sólo se causan cuando se ha solicitado la devolución si ésta no se efectúa dentro de los 90 días. Consecuentemente, cuando la devolución no ha sido solicitada y se efectúa de oficio, se considera que el Estado no ha sido puesto en mora y por lo tanto no ha lugar a que se causen intereses a su cargo.⁷

La exposición de motivos de este artículo 27 decía a la letra:

Por primera vez, de una manera general, se propone (artículo 27) que si el fisco no efectúa la devolución de lo pagado de manera indebida oportunamente, o sea (sic) dentro del plazo de ley, debe cubrir intereses al 9% anual, computados desde la fecha en que se constituyó en mora hasta aquella en que se devuelva la cantidad respectiva. **El fundamento de este precepto es obvio y con el mismo se satisface el principio de equidad y equilibrio que debe regular las relaciones entre el fisco y los particulares.**⁸

El texto del artículo 27 del Código del 67' establecía:

Artículo 27.- para que se haga la devolución de cantidades pagadas indebidamente será necesario:

I.- Que se dicte acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

II.- Que el derecho para reclamar la devolución no se haya extinguido;

III.- Que si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida que reporte la erogación en el Presupuesto de Egresos de la Federación y saldo disponible. Si no existiera dicha partida o fuere insuficiente, el Ejecutivo Federal promoverá que se autorice el gasto en el Presupuesto;

La devolución podrá hacerse a petición del interesado o aún de oficio.

Cuando se pida la devolución esta deberá efectuarse dentro del plazo de 90 días siguientes a la fecha en que quede reconocido el derecho del peticionario. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución el fisco federal deberá pagar intereses al 9% anual, computados desde que se constituya en mora hasta la fecha en que se devuelva la cantidad respectiva. *[El resaltado es nuestro].*

⁷ Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, 2ª ed., México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1980, Tomo I, pp. 27-1 a 27-2. El resaltado es nuestro.

⁸ Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, 2ª ed., México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1980, Tomo I, p. 27-3. El resaltado es nuestro.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

El texto del artículo 32 del Código del 67', que regulaban la prescripción de la obligación de devolver establecía:

Artículo 32.- Las obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de este por impuestos, productos o aprovechamientos, se extinguen por prescripción en el término de cinco años, **en el mismo plazo se extingue también por prescripción, la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente.** [...]

La cuestión más novedosa es que con este Código de 1967, se introduce en México, la figura del pago de intereses moratorios por falta de pago oportuno de la devolución a cargo del Fisco Federal, se introduce como propuesta del Ejecutivo Federal con el fin de satisfacer los principios de equidad y equilibrio que debe regular las relaciones entre el fisco y los particulares.

3. Código Fiscal de la Federación de 1981

El Código Fiscal de la Federación de 1981 continúa vigente, pero ha sufrido un gran número de reformas. El Código se expidió el 30 de diciembre de 1981, se publicó en el DOF el 31 del mismo mes y año⁹, y entró en vigor a partir del 1º de enero de 1983, exceptuando el Título VI que entró en vigor a partir del 1º de abril de 1983.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1981, sólo en lo que se refiere al párrafo que contiene el tema de estudio de este trabajo, esto es, a la regulación de la devolución cuando procede por interponer los medios de defensa y obtener resolución firme favorable, ha sufrido las siguientes reformas:

1. Reforma de 1983 (Cambio sustancial).
2. Reforma de 1984 (Cambio sustancial).
3. Reforma de 1990 (Cambio sustancial).
4. Reforma de 1996 (Cambio sustancial).

⁹ Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

5. Reforma de 1997 (Sólo cambia de número de párrafo).
6. Reforma de 1999 (Sólo cambia de número de párrafo).
7. Reforma de 2001 (Cambio sustancial).
8. Reforma de 2004 (Cambio sustancial y se adicionan los artículos 22-A y 22-B).

Primero analizaremos el artículo 22 del CFF completo, esto es, tal como fue publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1981, el apunte previo de la exposición de motivos del Presidente de la República y el dictamen de la H. Cámara de Senadores no es necesario, porque no tocan nuestro tema directamente; posteriormente *sólo* se analizará el párrafo respectivo donde se regula la devolución que procede por oponer los medios de defensa y obtener resolución favorable, así como las reformas al mismo a través de los años, hasta llegar a la regulación vigente.

Texto del artículo publicado en 1981 es el 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. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que esta 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 de su 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 indebido* se hubiera efectuado en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a determinación de diferencias por errores aritméticos.

Cuando se solicite la devolución, esta deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de este Código. Los intereses se calcularán sobre las cantidades

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

que procede devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

[4º párrafo.-] El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada 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 conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

La orden de devolución y su cumplimiento no constituyen ni implican resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este código, sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. *[El resaltado es nuestro].*

3.1 Reforma de 1983

El texto del artículo 22 en su párrafo 4º (que es el único que analizamos), sólo tiene dos adiciones, fue reformado por la Ley que establece, reforma, adiciona, y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1982¹⁰, la cual entró en vigor el 1º de enero de 1983; y las adiciones son:

- 1.- Especifica que para el cálculo de intereses se tomará la tasa que contiene el artículo 21 para los recargos, y
- 2.- Que en este caso, es decir, cuando proceda la devolución por interponer un medio de defensa y obtener una resolución favorable, se puede obtener la devolución o compensar ese crédito.

¹⁰ Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

Exposición de motivos:

En los casos en que el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes, se propone que la tasa aplicable sea la misma que se aplica a los contribuyentes para el pago de recargos que se generen cuando no cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo determinado. **También se propone que cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa y obtenga resolución que le sea favorable, pueda compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier otro impuesto a su cargo o que deba enterar como retenedor.**¹¹ *[El resaltado es nuestro].*

Dictamen de la H. Cámara de Diputados:

Por lo que respecta a las cantidades que resulten a favor de los contribuyentes en virtud de haber interpuesto alguna medida de defensa, se contemplan que estas cantidades, se podrán acreditar contra cualquier otro impuesto que a su cargo o en su carácter de retenedor debe enterar ante las autoridades fiscales.¹²

EL texto del párrafo cuarto del artículo 22 decía a la letra:

[4º párrafo.-] El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada 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 conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos **del artículo 21** de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. **En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier impuesto, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.** *[El resaltado es nuestro].*

¹¹ Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1984, Tomo I, p. 22.-5.

¹² Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1984, Tomo I, p. 22.-6.

3.2 Reforma de 1984

El párrafo cuarto del artículo 22 del CFF fue reformado por la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que modifica decreto de carácter mercantil, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 1983¹³, la cual entró en vigor a partir del 1º de enero de 1984.

Exposición de motivos:

En los casos de cantidades pagadas indebidamente, cuando el contribuyente obtenga resolución que le sea favorable, se establece la posibilidad de compensar éstas contra cualquier contribución que se pague mediante declaración y, en el caso de contribuciones que tengan un fin específico sólo se podrán compensar contra la misma contribución.¹⁴

Dictamen de la H. Cámara de Diputados:

Por otra parte, en la iniciativa se propone que en los casos de cantidades pagadas indebidamente, cuando el contribuyente obtenga resolución que le sea favorable, se establezca la posibilidad de compensar éstas contra cualquier contribución que se pague mediante declaración y, en el caso de contribuciones que tengan un fin específico, se señala que sólo podrán compensarse contra la misma contribución, entendiéndose como tal el mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social, lo que se estima correcto.¹⁵

Con la reforma el párrafo cuarto del artículo 22 del CFF quedó como sigue:

[4º párrafo.-] El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada 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

¹³ Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1983.

¹⁴ Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1984, Tomo I, p. 22.- 10.

¹⁵ Procuraduría Fiscal de la Federación, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1984, Tomo I, p. 22.- 11.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos **el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra 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.*** [El resaltado es nuestro].

3.3 Reforma de 1990

El párrafo cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1981, no se modificó desde 1984 hasta 1990. Las reformas introducidas al Código Fiscal de la Federación de 1981 en el año de 1990 fueron sustanciales pues se introdujo la actualización de los créditos fiscales, entre otras muchas cosas; sin embargo, para nuestro caso lo más relevante es que ahora se actualizarán las cantidades a devolver de aquellas devoluciones que procedan por haberse interpuesto un medio de defensa y haber obtenido una resolución firme.

Estas reformas fueron publicadas en el DOF el 28 de diciembre de 1989,¹⁶ entraron en vigor a partir del 1º de enero de 1990, y sólo se adiciona la parte que dice que la contribución puede ser determinada no sólo por la autoridad, sino por el mismo particular, para acudir a los medios de defensa e impugnarla; y que la cantidad a devolver en este caso se actualizará desde que se efectuó el pago:

[4º párrafo.-] 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 conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades **actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago**. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los

¹⁶ Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1989.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

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. *[El resaltado es nuestro].*

3.4 Reforma de 1996

El párrafo 4º del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1981, no sufrió modificaciones desde 1990 hasta 1996. Las modificaciones de este año se introdujeron al Código Fiscal de la Federación de 1981 por reforma publicada en el DOF el 15 de diciembre de 1995¹⁷, y entraron en vigencia a partir del 1º de enero de 1996; en estas adiciones al párrafo cuarto se hicieron algunas precisiones, y la adición más importante es el orden en el que se tiene que devolver la cantidad que adeuda el fisco, esto es, primero los accesorios y después el principal, al igual que en los créditos fiscales.

[4º párrafo.-] 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 **la devolución de dichas cantidades y** el pago de intereses 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 y a partir de que se efectuó el pago. **La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a los 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. *[El resaltado es nuestro].*

3.5 Reforma de 1997

¹⁷ Diario Oficial de la Federación de 15 de diciembre de 1995.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

El Código Fiscal de la Federación de 1981 también sufrió reformas en el año de 1997, éstas se publicaron el DOF el 30 de diciembre de 1996¹⁸, y entraron en vigor el 1º de enero de 1997. Si bien el artículo 22 tuvo reformas sustanciales, el párrafo cuarto de este artículo que es el que nos interesa, sólo cambió de número de párrafo, es decir, pasó de ser el cuarto párrafo a ser el quinto párrafo.

3.6 Reforma de 1999

Las reformas de 1997 al párrafo 5º quedaron intocadas hasta 1999; el Código Fiscal de la Federación de 1981 sufrió reformas en este año, que se publicaron el DOF el 31 de diciembre de 1998¹⁹, y entraron en vigor el 1º de enero de 1999. El artículo 22 tuvo reformas sustanciales; sin embargo, el párrafo quinto (antes cuarto) de este artículo que es el que nos interesa, sólo cambió de número de párrafo, es decir, pasó de ser el quinto párrafo a ser el octavo párrafo.

3.7 Reforma de 2001

El párrafo 8º del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1981, no se reformó durante el año 1999 y 2000, pero sufre una reforma de fondo en 2001, respecto de los intereses: antes de esta reforma cuando un contribuyente pagaba una contribución determinada por él o por la autoridad, la impugnaba y obtenía una resolución favorable, tenía derecho al pago de intereses **desde que se realizaba el pago**. Con la reforma publicada en el DOF el 31 de diciembre de 2000²⁰, que entró en vigencia el 1º de enero de 2001 el contribuyente sólo tenía derecho al pago de intereses **desde que se interpusiera el primer medio de defensa**.

La exposición de motivos de la Presidencia de 5 de diciembre de 2000, que fue presentada a la Cámara de Diputados el día 7 del mismo mes y año, y sobre esta reforma señalaba en su parte conducente:

¹⁸ Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1996.

¹⁹ Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1998.

²⁰ Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 2000.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

INICIATIVA DE LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS

DISPOSICIONES FISCALES

[...]

II. Medidas para adecuar las disposiciones fiscales al entorno económico

[...]

A. Código Fiscal de la Federación

Tasa de interés para devoluciones que deba efectuar la autoridad

[...]

...la tasa de recargos que establece el Código Fiscal de la Federación para contribuyentes incumplidos que no cubren las contribuciones a su cargo en los plazos establecidos por las disposiciones fiscales, fue establecida por esa Soberanía con el propósito de evitar que los contribuyentes se financien con el fisco.

No obstante, esta misma tasa de aplica a la devolución de contribuciones propiciándose con ello todo tipo de planeaciones fiscales con el único objetivo de que el contribuyente se convierta en acreedor del gobierno federal y obtener así una tasa de financiamiento que no se presenta en el mercado.

Lo anterior ha generado un severo sesgo antieconómico (las empresas prefieren invertir en el fisco que en activos productivos) provocando un grave daño al fisco federal. [...]²¹

Por lo anterior, la Presidencia propuso que cuando el fisco federal debiera pagar intereses, éstos se calcularán con base en la tasa promedio que en los últimos tres meses haya resultado en las subastas de udibonos a plazo de 5 años.

El dictamen de fecha 20 de diciembre de 2000 de la Comisión de Hacienda de la H. Cámara de Diputados, hace modificaciones a la iniciativa presidencial, señalando al respecto lo siguiente:

Esta comisión dictaminadora observa que la iniciativa en análisis, presenta una importante modificación en materia de intereses a cargo del fisco federal, cuyo propósito es corregir la distorsión que provoca la tasa de intereses que actualmente paga el fisco en las devoluciones que efectúa, incluso en aquellos casos en que la

²¹ Expediente legislativo de "Minuta proyecto de decreto que reforma diversas disposiciones fiscales", *Iniciativa de ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales*, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, LVIII Legislatura, Departamento de Secretaría y Comisiones, año primero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos, 26 de diciembre año 2000, Sección II, Núm. 20, p. 22. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

demora en el pago no es atribuible a la autoridad, provocando con ello un grave daño al fisco federal. [...]

La que suscribe coincide con el Ejecutivo Federal en que resulta indispensable desincentivar las planeaciones fiscales que vienen realizando algunos contribuyentes con el único objetivo de convertirse en acreedores del Gobierno Federal y obtener así una tasa de financiamiento que no se presenta en el mercado.

No obstante lo anterior, la que suscribe considera que en lugar de establecer una tasa menor para los intereses que debe pagar el fisco para solucionar esta problemática, sería conveniente reducir el periodo de causación de los intereses, estableciendo que se pagarán a partir de que se debió efectuar la devolución o de que se interpuso el medio de defensa, según corresponda y hasta que la devolución se efectúe.

Por lo anterior se propone dejar sin efectos la adición del artículo 22-Bis del Código Fiscal de la Federación, así como modificar la redacción de los párrafos séptimo y octavo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación para quedar como sigue: «Artículo 22. ...» [...]²²

Finalmente, los párrafos séptimo y octavo del artículo 22 se publicaron en el DOF como siguen:

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. 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

²² Expediente legislativo de “Minuta proyecto de decreto que reforma diversas disposiciones fiscales”, *Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados*, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, LVIII Legislatura, Departamento de Secretaría y Comisiones, año primero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos, 26 de diciembre año 2000, Sección II, Núm. 20, pp. 125-126. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

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. *[El resaltado es nuestro].*

3.8 Reforma de 2004

El párrafo 8º del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1981, no se reformó durante el año 2001 y permaneció en sus términos hasta 2004, cuando también sufre una reforma de fondo. Esta reforma fue publicada en el DOF el 5 de enero de 2004²³, entró en vigencia el 1º de enero de 2004, (así se señala en el segundo artículo

²³ Diario Oficial de la Federación de 5 de enero de 2004.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

transitorio), y transforma el artículo 22, creando además un artículo 22-A, y otro 22-B, debido al cambio tan drástico del artículo se transcribirá completamente.

Para nuestro estudio lo que nos interesa es que ahora, el pago de los intereses se vuelve a modificar, esto es, cuando la devolución procede en virtud de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cómputo de intereses se realiza:

- a) Si se solicitó la devolución:
 - 1.- Cuando la cantidad se determinó por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.
 - 2.- Cuando la cantidad se determinó por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.
- b) Si no hubo una solicitud de devolución, a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

La exposición de motivos de la Presidencia a las reformas publicadas en 2004 del Código Fiscal de la Federación, fue recibida el 5 de abril de 2001, en la Cámara de Diputados, y dice lo siguiente:

Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva

[...]

III. Reformas, Adiciones y Derogaciones contenidas en:

A) Código Fiscal de la Federación

[...]

Devolución y compensación de saldos a favor

[...]

Cuando los contribuyentes no efectúan en tiempo el pago de las contribuciones a su cargo, el Gobierno Federal se ve obligado a recurrir a fuentes de ingresos alternas para

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

obtener los recursos necesarios para sufragar el gasto público. Por lo regular, estas fuentes alternas de recursos resultan volátiles e inestables o implican costos agregados.

En tal virtud, el Código Fiscal de la Federación prevé que quien incurre en mora en el pago de sus contribuciones resarza al fisco federal por los costos agregados en que este último incurre. Entre los conceptos de resarcimiento se encuentra el correspondiente al pago de recargos.

Este mismo mecanismo de resarcimiento opera en los casos en que el deudor es el fisco federal y se retrasa en la devolución de los saldos a favor del contribuyente.

Si bien este mecanismo ha resultado neutral en la mayoría de los casos, también se ha prestado a manipulaciones por parte de los contribuyentes que buscan obtener un beneficio indebido por financiamiento. Esto es así, dado que la tasa de interés que paga el fisco federal es sumamente elevada, comparada con las tasas activas que pagan los intermediarios.

Con base en lo anterior, en diciembre pasado esa Soberanía aprobó una reforma al Código Fiscal de la Federación cuyo propósito es evitar el abuso en el financiamiento pagado por el Gobierno Federal en los casos en que los contribuyentes realizan planeaciones fiscales y acuden a los tribunales para obtener resoluciones favorables.

Sin embargo, la reforma resultó imprecisa [²⁴] para aquellos casos en que los contribuyentes, teniendo pleno derecho a ello, no obtienen del fisco federal la devolución de los saldos a favor en el plazo que para estos efectos señala el Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía modificar la redacción del actual artículo 22 para que en él únicamente se establezcan los procedimientos a seguir para la obtención de la devolución de saldos a favor. Conjuntamente se propone el establecimiento de un artículo 22-B (*sic*) que, respetando la esencia de la reforma aprobada por esa Soberanía en diciembre pasado, establezca con absoluta precisión la mecánica para el cálculo de

²⁴ La imprecisión radicó en que, según el Poder Judicial de la Federación, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2001, establecía un trato discriminatorio entre los contribuyentes que efectuaban un pago de lo indebido y aquellos que tenían un saldo a favor, pues si bien ambos tenían derecho a la devolución actualizada, sólo respecto de los primeros se preveía el pago de intereses a cargo del fisco federal. Ver tesis aislada en materia constitucional y administrativa: 2a. CXII/2005, con No. de registro: 176,719, cuyo rubro es: **DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. EL ARTÍCULO 22, SÉPTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LA PREVÉ SIN EL PAGO DE INTERESES A CARGO DEL FISCO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2001).**

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

los intereses que debe pagar el fisco federal cuando no proceda la devolución en los plazos para ello establecidos. [...] ²⁵

El dictamen a la iniciativa de ley fue emitido por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la cámara de Diputados el día 13 de diciembre de 2002, y señala:

DICTAMEN.- DESCRIPCION DE LA INICIATIVA

[...]

CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN

[...]

Devoluciones

[...]

En este orden de ideas, al modificar el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la propuesta del Ejecutivo trae consigo la adición de los artículos 22-A y 22-B a dicho ordenamiento. Lo anterior, fundamentalmente para establecer en el primer artículo la mecánica a seguir en el pago de intereses y en el segundo para señalar la forma en que las autoridades fiscales deben realizar la devolución. Propuestas que esta Dictaminadora considera convenientes.

No obstante lo anterior, la estructura del artículo 22-A de la propuesta resulta imprecisa, por ello, y con el objeto de evitar confusiones a los contribuyentes la que acuerda considera necesario modificar la estructura del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, para pasar la fracción III del artículo en comento a ser el tercer párrafo del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, se estima pertinente aclarar a partir de qué momento se deberá realizar el cálculo de los intereses correspondientes. [...] ²⁶

En la Cámara de Senadores también se hicieron modificaciones, y las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos Primera, emitieron el siguiente dictamen el 12 de diciembre de 2003:

²⁵ Expediente legislativo de "Minuta proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", *Iniciativa de decreto que establece, reforma adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales*, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, Departamento de Secretaría y Comisiones, año tercero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y Estudios Legislativos, Primera, 15 de diciembre año 2002, Sección Segunda, Núm. 194, Tomo I, pp. 23-24. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.

²⁶ Expediente legislativo de "Minuta proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", *Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados*, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, Departamento de Secretaría y Comisiones, año tercero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y Estudios Legislativos, Primera, 15 de diciembre año 2002, Sección Segunda, Núm. 194, Tomo II, p. 273. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

[...]

DICTAMEN

[...]

II. CONSIDERACIONES DE LAS COMISIONES

[...]

Tratándose de solicitudes de devolución que sean negadas y posteriormente concedidas por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, la minuta que se dictamina sólo contempla el supuesto mencionado cuando se hubiera rechazado un pago de lo indebido, pero no cuando se trate de solicitudes de devolución de saldos a favor. Tampoco se contempla el supuesto de generación de intereses por devoluciones que deriven de una ley declarada inconstitucional. Por tal motivo, las que dictaminan consideran conveniente modificar el segundo y tercer párrafos de este artículo, para quedar en los siguientes términos: [...]²⁷

La minuta de ley, fue aprobada por los senadores el 12 de diciembre de 2003, y el artículo 22 se aprobó con las modificaciones que se anotaron en los párrafos precedentes; posteriormente fue enviada con las modificaciones a la Cámara de Diputados, quien emitió el 27 de diciembre de 2003²⁸ el dictamen que fue aprobado en la misma fecha y que en su parte relativa hicieron propuestas, entre las que destaca la modificación a la fracción I del párrafo segundo del artículo 22-A, para que en él se hiciera mención del plazo de 25 días ya previsto en la ley, cuando se trata de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros.

Finalmente el decreto fue aprobado el 28 de diciembre de 2003, y los artículos 22 y 22-A se publicaron en el DOF el 5 de enero de 2004 como siguen:

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

²⁷ Expediente legislativo de “Minuta proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, *Dictamen de Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos, Primera, de la Cámara de Senadores*, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, Departamento de Secretaría y Comisiones, año tercero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y Estudios Legislativos, Primera, 15 de diciembre año 2002, Sección Segunda, Núm. 194, Tomo III, p. 531. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.

²⁸ Expediente legislativo de “Minuta proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, *Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados*, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, Departamento de Secretaría y Comisiones, año tercero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y Estudios Legislativos, Primera, 15 de diciembre año 2002, Sección Segunda, Núm. 194, Tomo III, p. 774. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. 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 al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate *del cumplimiento de una 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.

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, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días. 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

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

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. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. 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 tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

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

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 y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, 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 financiera señalada en la solicitud de devolución.

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 quinto párrafo de este artículo o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

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.

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

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

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 de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:

I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

II. Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.

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, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

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

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

menor, se considerará negado el derecho al pago de los mismos, en su totalidad o por la parte no pagada, según corresponda.

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

La devolución se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. *[El resaltado es nuestro].*

3.9 Regulación vigente

El 1 de octubre de 2007 se publicó el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo²⁹; mismo que introduce reformas y adiciones al artículo 22, y reformas al artículo 22-C, ambos del Código Fiscal de la Federación; como se advierte el artículo 22-A y 22-B permanecieron igual. Sin embargo para mayor claridad en la exposición se transcriben estos artículos como se encuentran vigentes en este momento:

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 a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. 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 al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad

²⁹ Diario Oficial de la Federación de 1 de octubre de 2007.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

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 penúltimo párrafo de este artículo.

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. En este supuesto no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los datos erróneos sólo se hayan consignado en la solicitud o en los anexos. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el período que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atienda el requerimiento.

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, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días. 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. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. 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.

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. 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, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. 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 tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

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

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación concluirá dentro de un plazo máximo de noventa días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de este Código.

El ejercicio de las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, será independiente del ejercicio de otras facultades que ejerza la autoridad con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación con el objeto de verificar la procedencia de cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente, aún cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos.

Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.

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 y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, 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 financiera señalada en la solicitud de devolución.

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer los casos en los que no obstante que se ordene el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el párrafo noveno del presente artículo, regirán los plazos establecidos por el párrafo sexto del mismo, para efectuar la devolución.

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 la tasa prevista 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 de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:

I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

II. Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.

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, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

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.

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

La devolución se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.

Artículo 22-B. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en la cuenta del contribuyente, para lo cual, éste deberá proporcionar en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente el número de su cuenta en los términos señalados en el párrafo sexto del artículo 22 de este Código. Para estos efectos, los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras serán considerados como comprobante del pago de la devolución respectiva. En los casos en los que el día que venza el plazo a que se refiere el precepto citado no sea posible efectuar el depósito por causas imputables a la institución financiera designada por el contribuyente, dicho plazo se suspenderá hasta en tanto pueda efectuarse dicho depósito. También se suspenderá el plazo cuando no sea posible efectuar el depósito en la cuenta proporcionada por el contribuyente por ser dicha cuenta inexistente, contenga errores el número de la cuenta o ésta se haya cancelado, hasta en tanto el contribuyente proporcione el número de la cuenta correcta.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN

ANEXO. ANTECEDENTES DE LA DEVOLUCIÓN QUE SE EFECTUA EN CUMPLIMIENTO A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO O A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN ÓRGANO JURISDICCIONAL

Las personas físicas que hubiesen obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos inferiores a \$150,000.00, podrán optar por que la devolución se les realice mediante cheque nominativo. En estos casos, se considerará que la devolución está a disposición del contribuyente al día hábil siguiente en que surta efectos la notificación de la autorización de la devolución respectiva.

La devolución también podrá realizarse mediante certificados especiales expedidos a nombre de los contribuyentes o a nombre de terceros, cuando así se solicite, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. En este caso, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad le notifique que el certificado especial está a su disposición.

Se podrán expedir certificados especiales, previa autorización de la Tesorería de la Federación, 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 especial sea una persona moral del mismo grupo incorporada en el régimen de consolidación.

II. Cuando una persona moral del Régimen Simplificado a que se refiere el artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta solicite que el certificado especial sea expedido a nombre de alguno de sus integrantes.

III. Cuando los contribuyentes soliciten que el certificado especial 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.

IV. Se trate de contribuyentes que dictaminen u opten por dictaminarse para efectos fiscales de conformidad con el artículo 32-A de este Código.

Artículo 22-C. Los contribuyentes que tengan cantidades a su favor cuyo monto sea igual o superior a \$10,000.00, deberán presentar su solicitud de devolución en formato electrónico con firma electrónica avanzada.

BIBLIOGRAFÍA, HEMEROGRAFÍA Y FUENTES LEGISLATIVAS

BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo. Primer curso*, 17ª ed., México, Porrúa, 2004.
2. B. VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª ed., Argentina, Astrea, 2002.
3. BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, 5ª ed., México, Oxford, 2000.
4. BELIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Vol. I, Traducción, estudio preliminar y notas por Fernando Vicente Arche-Domingo, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
5. BRICEÑO SIERRA, Humberto. *Organización del Tribunal Fiscal*, Tercer Congreso Mexicano de Derecho Procesal, México, 1969.
6. BRANCA, Giuseppe, *Instituciones de derecho privado*, Traducción de la sexta edición italiana por Pablo Macedo, 1ª ed., México, Porrúa, 1978.
7. BURGOA O., Ignacio, *Las garantías individuales*, 33ª ed., México, Porrúa, 2001.
8. CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de derecho financiero, I Derecho Tributario*, 4ª ed., España, Civitas, 2000.
9. CAÑIZARES LASO, Ana, *La caducidad de los derechos y acciones*, 1ª ed., España, Civitas, 2001.
10. CARPIZO, Jorge, *Estudios Constitucionales*, 5º ed., México, Porrúa - UNAM, 1996.
11. DE LA CUEVA, Mario, *La idea del Estado*, 5ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1996.
12. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 15ª ed., México, Porrúa, 1988.
13. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3ª ed., Segunda Reimpresión, México, Limusa - Grupo Noriega Editores, 1991.

14. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, *Derecho civil, parte general, personas, cosas, negocio jurídico e invalidez*, 6ª ed., Porrúa, 1998.
15. ESEVERRI, Ernesto y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Temas prácticos de derecho financiero*, parte general, España, Aranzadi, 1999.
16. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 1962.
17. GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, *Derechos de los Contribuyentes*, 2ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas- Dirección General de Publicaciones y Fomento Editorial, 2001.
18. GARCÍA NOVOA, Cesar, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, 1ª ed., Madrid, Instituto de estudios fiscales- Marcial Ponds- Ediciones jurídicas, S.A., 1993.
19. GIORGI, Jorge, *Teoría de las obligaciones en el derecho moderno*, Traducida de la séptima edición italiana y anotada con arreglo a las legislaciones española y americanas por la redacción de la revista general de la legislación y jurisprudencia, 1ª ed., Madrid, 1913, Volumen VIII *Extinción de las obligaciones (Continuación y fin) compensación; confusión; pérdida de la cosa debida; acciones rescisorias; prescripción*.
20. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 8ª ed., Buenos Aires, Lexis Nexis - Depalma, 2003, Vol. I.
21. GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría general del proceso*, 8ª ed., México, Harla, 19.
22. GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 12ª ed. México, Porrúa, 1997.
23. J. GARZA, Servando, *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario mexicano*, 2ª ed., México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002.
24. JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional CIMA, 1969.
25. ----- *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996.
26. Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, 2ª ed. México, Porrúa, 1997.

27. JESCH, Dietrich, *Ley y administración. Estudio de la evolución del principio de legalidad*, 1ª ed., trad. de Manuel Heredero, Madrid, España, Instituto de Estudios Administrativos, 1978.
28. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho tributario, parte sustantiva*, 3ª ed., Primera reimpresión 1991, México, Ecasa, 1991.
29. M. MÉNDEZ, Rosa y VILALTA, A. Esther, *El enriquecimiento injusto*, 2ª ed., Barcelona, España, Bosch, 2000.
30. ----- *El cobro o pago de lo indebido*, 2ª ed., Barcelona, España, Bosch, 2000.
31. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *La constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967.
32. MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Derecho Administrativo 3er y 4º Cursos*, 3ª ed., México, Oxford University Press, 2001.
33. MATEU-ROS CEREZO, Rafael, *Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por infracción manifiesta de la ley*, 1ª ed., Madrid, España, Civitas S.A., 1985.
34. Director: MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho financiero y tributario*, 2ª ed., España, Lex Nova, 2001.
35. MOTO SALAZAR, Efraín, *Elementos de Derecho*, 11ª ed., México, Porrúa, 1966.
36. NAVAS VAZQUEZ, Rafael, *La devolución de los ingresos tributarios*, 1ª ed., España, Civitas S. A., 1992.
37. OSVALDO CASÁS, José, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, a partir del principio de reserva de ley tributaria, Buenos Aires, Ad Hoc, agosto de 2002.
38. PAREDES MONTIEL, Marat, y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001.
39. QUERALT, Juan Martín, *et al, Curso de derecho financiero y tributario*, 7ª ed., España, Tecnos, 1996.
40. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Ed. Harla, 1986.

41. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, 10ª ed., España, Apéndice de Actualización al 30 de Junio de 1994, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1994.
42. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO, *Derecho Tributario*, 2ª ed., Baja California, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988
43. SERRANO ANTÓN, Fernando, *Las devoluciones tributarias*, Madrid, Marcial Ponds, ediciones jurídicas y sociales S. A. 1996.
44. VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 3ª ed., Colombia, Editorial Temis S.A., 2001.
45. VENTURA SILVA, Sabino, *Derecho Romano*, 15ª ed., México, Porrúa, 1998.
46. WILHELM KRUSE, Heinrich, *Derecho tributario*, 3ª ed., traducción de Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavez, Madrid, España, Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

HEMEROGRAFÍA

1. ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, “*Manual de procedimientos para la función de devoluciones y compensaciones*”, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2005.
2. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad Tributaria”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Año III, No. 8, Julio 1999.
3. AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, “Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2005”, Tomo III, Volumen 1 *Sector Hacienda y Crédito Público*, III.1.1.4.3 *Devolución de impuestos. Publicado en 2007*, visto en: www.asf.gob.mx/Trans/Informes/ir2005/Indice/General.htm.
4. ARREOLA ORTIZ, Leopoldo Rolando, “El concepto de crédito fiscal”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Año III, No. 8, Julio 1999.
5. CARBONELL, Miguel, “Sobre la reserva de ley y su problemática actual”, *Vinculo Jurídico. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas*, México, No. 42, Abril – Junio 2000.
6. PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, 2ª ed., México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de

Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1980, Tomo I.

7. ----- *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*, México, Procuraduría Fiscal de la Federación – Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Federación – Unidad de Documentación y Compilación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1984, Tomo I.
8. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 11ª ed., México, Porrúa - Instituto de Investigaciones jurídicas, 1998, Tomos I, II, III y IV.
9. *SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Glosario del Servicio de Administración Tributaria*, 2006, visto en: <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>.
10. LOMELÍ CEREZO, Margarita, “El pago indebido en materia fiscal,” *Foro, Órgano de la Barra Mexicana Colegio de Abogados*, México, 4ª Época, No. 7, enero-marzo de 1955, visto en: <http://www.bma.org.mx/publicaciones/elforo/1955/enero-marzo/pago.htm>.
11. MARTÍNEZ GODÍNEZ, Concepción, “Procedimientos de devolución y compensación”, *Manual del Curso de Especialización en Material Procesal Fiscal*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2000, t. I.
12. PÉREZ CASTILLO, Rodolfo, “Devolución y compensación fiscales”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, cuarta época, año I, número 4, noviembre de 1998.

FUENTES LEGISLATIVAS

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
3. CÓDIGO CIVIL FEDERAL.
4. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 31 de diciembre de 1938.
5. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 19 de enero de 1967.
6. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 31 de diciembre de 1981.
7. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 31 de diciembre de 1982.
8. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 30 de diciembre de 1983.

9. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 28 de diciembre de 1989.
10. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 15 de diciembre de 1995.
11. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 30 de diciembre de 1996.
12. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 31 de diciembre de 1998.
13. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 31 de diciembre de 2000.
14. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 5 de enero de 2004.
15. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 28 de junio de 2006.
16. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, de 1 de octubre de 2007.
17. EXPEDIENTE LEGISLATIVO de “Minuta proyecto de Código Fiscal de la Federación”, Iniciativa del Código Fiscal de la Federación, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, LI Legislatura, Departamento de Secretaría y Comisiones, año tercero, periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda Primera y Estudios Legislativos, Segunda Sección, 28 de diciembre año de 1981, Sección Segunda, Núm. 271. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.
18. EXPEDIENTE LEGISLATIVO de “Minuta proyecto de decreto que reforma diversas disposiciones fiscales”, Iniciativa de ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, LVIII Legislatura, Departamento de Secretaría y Comisiones, año primero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos, 26 de diciembre año 2000, Sección II, Núm. 20. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.
19. EXPEDIENTE LEGISLATIVO de “Minuta proyecto de decreto que reforma diversas disposiciones fiscales”, Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, LVIII Legislatura, Departamento de Secretaría y Comisiones, año primero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos, 26 de diciembre año 2000, Sección II, Núm. 20. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.
20. EXPEDIENTE LEGISLATIVO de “Minuta proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, Iniciativa de decreto que establece, reforma adiciona y

deroga diversas disposiciones fiscales, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, Departamento de Secretaría y Comisiones, año tercero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y Estudios Legislativos, Primera, 15 de diciembre año 2002, Sección Segunda, Núm. 194, Tomo I. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.

21. EXPEDIENTE LEGISLATIVO de “Minuta proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, *(-Primer-) Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados*, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, Departamento de Secretaría y Comisiones, año tercero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y Estudios Legislativos, Primera, 15 de diciembre año 2002, Sección Segunda, Núm. 194, Tomo II. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.
22. EXPEDIENTE LEGISLATIVO de “Minuta proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, *Dictamen de Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Estudios Legislativos, Primera, de la Cámara de Senadores*, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, Departamento de Secretaría y Comisiones, año tercero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y Estudios Legislativos, Primera, 15 de diciembre año 2002, Sección Segunda, Núm. 194, Tomo III, p. 531. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.
23. EXPEDIENTE LEGISLATIVO de “Minuta proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, *(-Segundo-) Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados*, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, Departamento de Secretaría y Comisiones, año tercero, primer periodo ordinario, ramo público, Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y Estudios Legislativos, Primera, 15 de diciembre año 2002, Sección Segunda, Núm. 194, Tomo III. Consultado electrónicamente en Archivo Histórico del Senado de la República.
24. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
25. LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
25. LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.
26. REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.