

478
24.

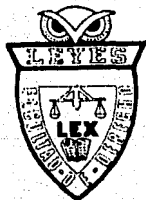


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

EL PAGO DE LO INDEBIDO EN EL
DERECHO FISCAL

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ALEJANDRO MARTINEZ RIVERA



FALLA DE ORIGEN

México, D. F.

1989.



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

EL PAGO DE LO INDEBIDO EN EL
DERECHO FISCAL

I N D I C E	Pág.
PROLOGO	4
Capítulo I	
ANTECEDENTES	
1. El pago de lo indebido en el Derecho Civil	6
2. El enriquecimiento ilegítimo	8
2.1. Concepto	8
2.2. Elementos constitutivos	10
A) El enriquecimiento de una persona	11
B) El empobrecimiento de otra persona	11
C) Relación entre el enriquecimiento y el empobrecimiento	12
D) Ausencia de causa para el enriquecimiento y el empobrecimiento	12
2.3. Consecuencias del enriquecimiento ilegítimo	13
3. El pago de lo indebido	14
3.1. Definición	14
3.2. Requisitos	15
A) Entrega de una cosa cierta	15
B) Que la cosa no se deba	15
C) Que la entrega sea por error de hecho o de derecho	16
3.3. Efectos del pago de lo indebido	17
A) Respecto del que recibe de buena fe	18
B) Respecto del que recibe de mala fe	20

	Pág.
3.4. La carga de la prueba del pago de lo indebido	21

Capítulo II

EL PAGO DE LO INDEBIDO Y SU TRATAMIENTO EN EL DERECHO FISCAL

1. Concepto de pago de lo indebido	23
2. Elementos	23
2.1. El entero de una cantidad determinada de dinero en efectivo o en especie a favor del fisco	23
2.2. La inexistencia de la obligación tributaria	26
2.3. Que el pago se haga por error de hecho o de derecho del presunto sujeto pasivo directo, de un tercero o del propio fisco	35
3. Tipos de pago indebido en el Derecho Fiscal	41

Capítulo III

CONSECUENCIAS DEL PAGO DE LO INDEBIDO Y FORMAS PARA RECUPERARLO

1. Obligación del fisco de devolver lo pagado indebidamente	43
1.1. La devolución mediante certificados	45
1.2. La devolución de oficio	49
1.3. La devolución a petición del interesado	51
A) Del entero por error del contribuyente directo	52
B) Del entero por error de un tercero	53
C) Del entero indebido derivado del cumplimiento de acto de autoridad	56
2. La compensación como otro medio para recuperar lo pagado indebidamente	61
2.1. Generalidades	61

	Pág.
2.2. El procedimiento para obtener la compensación del pago de lo indebido	64
2.3. La compensación de oficio	66

Capítulo IV

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO INDEBIDO

1. Implicaciones del procedimiento	67
2. Gestión para obtener la autorización de la devolución	67
2.1. Planteamiento de la petición	68
2.2. Autoridades competentes	72
A) La Dirección General Técnica de Ingresos	73
B) Las Administraciones Fiscales Federales	75
C) La Dirección General de Aduanas	77
D) Las Autoridades Fiscales Locales	78
E) Los Institutos de Seguridad Social	80
3. Trámite definitivo para obtener la devolución	82
3.1. Autoridades competentes	82
A) La Tesorería de la Federación	82
B) Las Tesorerías de los Estados	85
C) Los Institutos de Seguridad Social	86
4. Plazo para devolver las cantidades pagadas indebidamente.	86
CONCLUSIONES	89
BIBLIOGRAFIA	96

P R O L O G O

Las razones que me han llevado a escoger como tema de tesis "EL PAGO DE LO INDEBIDO EN EL DERECHO FISCAL", son las siguientes:

Es un tema que me ha llamado la atención, ya que durante nueve años y dos meses presté mis servicios como dictaminador en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, inicialmente en el Departamento de Autorizaciones, que perteneció a la entonces Dirección de Impuestos Interiores y posteriormente en el Departamento de Devoluciones y Compensaciones, dependiente de la Dirección de Servicios al Contribuyente de la Dirección General Técnica de Ingresos, consistiendo mi trabajo, en resolver sobre la procedencia o improcedencia de las solicitudes de devolución o compensación planteadas por los contribuyentes, en relación con pagos indebidos o saldos a favor en materia tributaria.

El tiempo que tuve de tratar algunos aspectos relacionados con el pago de lo indebido en la materia indicada, me ayudó a conocer en forma más o menos amplia el funcionamiento de dicho pago, así como de su devolución y compensación, tanto desde el punto de vista estrictamente jurídico, como en el aspecto meramente prác

tico, llegando a percatarme de aciertos y fallas que contienen las disposiciones respecto de la institución que se ha escogido como tema de tesis.

Ahora bien, lo escrito por los estudiosos del Derecho Fiscal acerca del pago de lo indebido no es abundante y se encuentra disperso, por lo cual con el desarrollo del citado tema, que comprende cuatro capítulos, se pretende aportar modestamente en dicha rama del derecho, un estudio sistematizado del mencionado pago y de sus formas de recuperación como lo son la devolución y la compensación, sin pasar por alto el análisis de cuestiones inherentes a ellos y de problemas que presentan, formulando en este caso proposiciones para solucionarlos; con tal finalidad, se ha consultado lo tratado por diversos autores y se ha tomado de ellos lo que se considera debe incluirse en esta obra.

Capítulo I
ANTECEDENTES

1. El pago de lo indebido en el Derecho Civil

Para tener un panorama preciso del pago de lo indebido - en el Derecho Fiscal, es indispensable efectuar un análisis a sus antecedentes, mismos que encontraremos en el Derecho Civil, ya que tal pago, con las adecuaciones necesarias, ha sido trasladado de esa rama jurídica al derecho tributario.

Cabe recordar que el Derecho Civil, definido como "el conjunto de normas referentes a las relaciones entre las personas en el campo estrictamente particular" (1) y tomando en consideración la clasificación contenida en nuestro Código Civil de 1928, - vigente para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, se encuentra dividido en cuatro libros que son los siguientes:

Libro Primero.- De las Personas; Libro Segundo.- De los Bienes; Libro Tercero.- De las Sucesiones y Libro Cuarto.- De las Obligaciones. Las relaciones que regula esta rama del derecho se pueden clasificar en familiares o no estrictamente patrimoniales y de carácter patrimonial.

(1) DE PINA, Rafael.- Elementos de Derecho Civil Mexicano.- Volumen Primero.- Primera Edición.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1956. Pág. 75.

El Libro Primero se refiere a los tipos de personas existentes y a los atributos de las mismas, así como a las instituciones propias de las relaciones familiares como lo son el matrimonio, el parentesco, los alimentos, la adopción, la patria potestad, - - etc.; El Libro Segundo es con el que se inicia la regulación de -- las relaciones esencialmente patrimoniales y trata de los bienes, - desde su clasificación, hasta las formas de adquirirlos; El Libro Tercero alude en particular, por ser extensa la materia, a las sucesiones, como modos de adquirir la propiedad de los bienes de una persona a su fallecimiento y, por último, El Libro Cuarto regula - el otro elemento del patrimonio, como lo son las obligaciones, refiriéndose a ellas desde su nacimiento hasta su extinción.

En el amplio campo del Derecho Civil, el pago de lo indebido se ubica en el libro relativo a las obligaciones y muy particularmente en lo que se refiere a las fuentes de las mismas, ya - que constituyendo el enriquecimiento ilegítimo una de esas fuentes, el pago de lo indebido es considerado una especie de aquél, pues - en tanto dicho enriquecimiento se refiere a prestaciones de dar, - hacer o no hacer, el aludido pago se refiere únicamente a presta-- ciones de cosas ciertas; en consecuencia, analizaremos en pri- - mer término el género enriquecimiento ilegítimo, lo que nos per- -

mitirá tener una mejor comprensión del tema a estudio.

2. El enriquecimiento ilegítimo.

2.1. Concepto

El Código Civil de 1928, en su Primera Parte del Libro - Cuarto, Título Primero, Capítulo III "Del enriquecimiento ilegítimo", Artículo 1882, establece:

"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". (2)

De dicha disposición se deduce, que el enriquecimiento ilegítimo es el incremento sin causa del patrimonio de una persona, en detrimento del patrimonio de otra persona; esto quiere decir, - que sin mediar motivo o causa legal, aumenta un patrimonio y disminuye otro.

El tratadista ROJINA VILLEGAS, considera que el término enriquecimiento ilegítimo no es el adecuado para usarse y prefiere designar a esta figura jurídica con el nombre de enriquecimiento sin causa, "sólo para significar simplemente que no ha habido un -

(2) Código Civil Para el Distrito Federal.- Editorial Porrúa, - S.A.- México, 1989.- Pág. 338.

motivo jurídico que como causa eficiente, justifique el aumento de un patrimonio y la disminución de otro" (3), apoyando su punto de vista en que todo enriquecimiento sin causa lleva implícito un cambio patrimonial, que se manifiesta en beneficio de una persona y en perjuicio de otra, pero si ese cambio patrimonial tuviera como antecedente una causa jurídica lícita o ilícita, ya no se estaría ante un enriquecimiento sin causa, sino que ese enriquecimiento sería a causa de la celebración de un contrato o la comisión de un delito.

Por otra parte, el criterio que sostiene PLANIOL, es en el sentido de que todo enriquecimiento sin causa siempre es ilícito, manifestando en lo conducente que "tradicionalmente se considera que este enriquecimiento origina una acción cuasicontractual que es la de in rem verso. Débese esto a que la antigua acción romana así llamada, estaba unida a la gestión del peculio y, por consiguiente, a que se derivaba de actos contractuales. Pero si se tiene en consideración que el origen de la obligación de restituir, es el principio de que no es lícito conservar un enriquecimiento sin causa, a costa ajena, se llega a la conclusión indiscutible de que esta acción pertenece al grupo de las acciones derivadas de hechos ilícitos". (4)

- (3) ROJINA VILLEGAS, Rafael.- Derecho Civil Mexicano.- Tomo - - Quinto Obligaciones, Vol. II.- Antigua Librería Robledo.- - México, 1960.- Pág. 306.
- (4) PLANIOL, Marcelo.- Tratado Elemental de Derecho Civil.- Las Obligaciones.- Trad. de José M. Cajica Jr.- Puebla, Pue.- - Págs. 620 y 621.

Sobre el particular, estamos de acuerdo con el criterio del citado jurista PLANIOL, toda vez que creemos que el término -enriquecimiento sin causa, a que alude el Código Civil mencionado en su disposición transcrita, presupone un enriquecimiento sin causa legítima, no justificado por la Ley, es decir no legal. En este orden de ideas, un enriquecimiento con esas características es ilícito.

En el antiguo Derecho Romano el enriquecimiento ilegítimo era considerado un cuasicontrato, entendiéndose a éste como una fuente de obligaciones que se parecía a los contratos por ser lícito y precisamente por engendrar obligaciones, pero que era diferente a aquéllos por la falta de consentimiento. Este cuasicontrato, tuvo su origen en las acciones creadas por los pretores, para los casos en que se efectuaba un traspaso de riqueza entre dos personas, no plenamente justificado por la Ley. Respecto del enriquecimiento ilegítimo, BORJA SORIANO comenta que Justiniano acepta en el Digesto una máxima del jurisconsulto Pomponio, que señala: "Es de derecho natural y de equidad que nadie se haga más rico con detrimento e injuria de otro". (5)

2.2. Elementos constitutivos.

(5) BORJA SORIANO, Manuel.- Derecho de las Obligaciones.- Quinta Edición.- Editorial Cajica, S.A.- Puebla, Pue., México 1979. Pág. 456.

De acuerdo con el contenido del aludido artículo 1882, - los elementos constitutivos del enriquecimiento ilegítimo, son:

A) El enriquecimiento de una persona.- Este elemento se debe entender con amplitud, ya que para darse el enriquecimiento - ilegítimo, no es necesario que un bien ingrese en el patrimonio - del que se beneficia, sino que el enriquecimiento puede darse también, cuando debiendo efectuarse una erogación ésta se ahorra; por lo tanto, el enriquecimiento ilegítimo se puede presentar, por el aumento del activo o la disminución del pasivo que experimente el patrimonio económico de una persona. Siguiendo esta idea, GUTIERREZ Y GONZALEZ, clasifica el enriquecimiento ilegítimo en "directo e indirecto" (6), respectivamente.

B) El empobrecimiento de otra persona.- En contraposición al enriquecimiento de una persona, se encuentra el empobrecimiento de otra persona; por consiguiente, el empobrecimiento consiste no sólo en la pérdida o privación del disfrute de determinado bien, sino igualmente en el no aumento del activo de un patrimonio económico, cuando éste debiera aumentar. El empobrecimiento - en términos generales, es el detrimento que sufre el patrimonio - económico de una persona, como consecuencia del aumento del patrimonio económico de otra.

(6) GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto.- Derecho de las Obligaciones. Editorial Cajica, S.A.- Puebla, Pue.- México 1979.- Págs. - 423 y 424.

C) Relación entre el enriquecimiento y el empobrecimiento.- Otro de los elementos constitutivos del enriquecimiento ilegítimo, lo es la relación de causa a efecto que debe existir entre el enriquecimiento y el empobrecimiento, o sea, el enriquecimiento del patrimonio económico de una persona, debe ser el origen o causa del empobrecimiento del patrimonio económico de otra persona;- en resumen, el enriquecimiento de un patrimonio económico, debe provenir del empobrecimiento de otro patrimonio económico.

Para BONNECASE, no es necesario preocuparse del pretendido lazo de causalidad, aduciendo que "un sólo y mismo hecho genera los dos acontecimientos considerados: El enriquecimiento y el empobrecimiento" (7), no obstante, este autor acepta la importancia de distinguir el aspecto que presenta la noción de enriquecimiento ilegítimo, considerando al que se enriquece (demandado) y al que se empobrece (actor), tomando en cuenta el lazo de causalidad por él minimizado.

D) Ausencia de causa para el enriquecimiento y el empobrecimiento.- Por último, para que se dé el enriquecimiento ilegítimo, no debe existir causa que justifique el incremento de un patrimonio económico, entendiéndose por causa, el "motivo legítimo que explique el acrecentamiento y la disminución de los patrimo-

(7) BONNECASE, Julien.- Elementos de Derecho Civil.- Tomo II.- Trad. Por el Lic. José M. Cajica Jr.-Editorial José M. Cajica Jr., S.A.- México 1945.- Pág. 316.

nios". (8)

2.3. Consecuencias del enriquecimiento ilegítimo.

El enriquecimiento ilegítimo trae consigo la obligación, a cargo del enriquecido, de indemnizar al que se empobreció, en la medida del enriquecimiento, lo cual significa que el empobrecido no podrá reclamar sino únicamente lo relativo al empobrecimiento sufrido, dado el carácter indemnizatorio de la acción de que disfruta y porque esa acción tiene un límite mínimo representado por el enriquecimiento obtenido por el demandado, esto es, "el actor nunca puede pretender un valor superior al que salió de su patrimonio, por pérdida o desplazamiento; y por su parte, el demandado, nunca puede deber más del importe del provecho que obtuvo". (9)

En el derecho mexicano vigente, el empobrecido tiene acción para reclamar el valor que salió de su patrimonio, conforme a lo establecido por el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, ejercitando la acción de indemnización, contenida en el artículo 26 del mencionado Ordenamiento legal, misma acción que tiene como medida el enriquecimiento del demandado; por su parte, el artículo 1882 del Código Civil en vigor también para el Distrito Federal, señala la obligación que tiene el enriquecido,

(8) GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto.- Cit. Pág. 426.

(9) BONNECASE, Julien.- Ob. Cit. Pág. 317.

de indemnizar al empobrecido en la medida del enriquecimiento.

3. El pago de lo indebido.

3.1. Definición.

En relación con este punto, el Maestro ROJINA VILLEGAS - afirma: "La noción general de pago de lo indebido supone que sin - existir obligación alguna, una persona, por error de hecho o de de recho, paga lo que realmente no debe". (10)

JOAQUIN ESCRICHE, acepta al pago de lo indebido como "Un cuasicontrato por el cual pagando uno por yerro una cosa que no de ba, queda obligado el que la recibe a devolvérsela con sus produc- tos". (11)

Por su parte, el Código Civil para el Distrito Federal - en su artículo 1883, regula que Cuando se reciba alguna cosa que, no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamen- te pagada, se tiene obligación de restituirla.

De lo anterior se infiere, que hay pago de lo indebido - cuando una persona, sin tener obligación, entrega lo que no debe, - por error de hecho o de derecho.

(10) ROJINA VILLEGAS, Rafael.- Ob. Cit.- Pág. 319.

(11) ESCRICHE, Joaquín.- Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia.- Editora e Impresora Norbajacaliforniana.- Ensenada, B.C., 1974.- Pág. 1307.

Tanto para GUTIERREZ Y GONZALEZ como para nosotros, es incorrecta la expresión pago de lo indebido usada, porque por pago debe entenderse, en sentido técnico jurídico, el cumplimiento efectivo de la obligación, como lo conceptúa el propio Código Civil vigente en su artículo 2062; al respecto este autor afirma, que "no puede pagarse sino precisamente aquello que se debe, y no es posible pagar lo que no se adeuda; no es posible pagar una obligación que no se tiene, que no existe" (12), proponiendo usar la expresión entrega de lo indebido pues considera que con ésta se evitaría el inconveniente de utilizar términos contradictorios.

3.2. Requisitos.

Para que se dé la figura jurídica del pago de lo indebido, es necesario que se satisfagan los siguientes requisitos:

A) Entrega de una cosa cierta.- Debe mediar la entrega de una cosa cierta, que puede ser una suma de dinero, algún otro bien o inclusive la prestación de un servicio considerado en su aspecto pecuniario.

B) Que la cosa no se deba.- Este requisito supone la ausencia de deuda, por cualquiera de las causas siguientes: 1.- Porque jamás haya existido deuda; 2.- Porque aún existiendo deuda, el

(12) GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto.- Ob. Cit.- Pág. 428.

pago se haya efectuado a persona distinta del acreedor, y 3.- Porque existiendo deudor y acreedor, éste haya recibido el pago de persona distinta a aquél.

CARBONNIER, analiza los casos de ausencia de deuda planteados, desde dos puntos de vista, a saber: "Indebido objetivo e indebido subjetivo" (13), considerando que estamos en presencia del primero, cuando la deuda no existe en si misma y que estaremos ante el segundo, cuando la deuda exista pero no entre el verdadero deudor y acreedor, porque alguno de los dos no lo sea.

C) Que la entrega sea por error de hecho o de derecho. - El pago de lo indebido requiere la existencia del error por parte de quien lo realiza, error que puede ser de hecho o de derecho, de acuerdo con lo establecido por el artículo 1883 del Código Civil vigente para el Distrito Federal; en efecto, el que realiza el pago indebido, debe estar en la idea errónea que tiene la obligación de pagar, ya que si paga con plena conciencia de que está haciendo un pago que no debe, se estaría ante una intención de liberalidad o gestión de negocios a favor del verdadero deudor. Se exige el error para demostrar que el pago se ha efectuado sin causa alguna.

Según PLANIOL Y RIPERT, el pago de lo indebido es no só-

(13) CARBONNIER, Jean.- Derecho Civil.- Trad. a la Ed. Francesa. Tomo II Vol. III.- Situaciones y Dinámica de las Obligaciones.- Bosch, Casa Editorial, Barcelona 1971.- Pág. 166.

lo en función del error, ya que también lo es aquel que se hace con la intención de no reconocer la deuda y que se efectúa en cumplimiento de un título o sentencia ejecutivos, o por un presunto deudor que estimara de momento, no tener posibilidades de ganar en un litigio, y señalan dichos tratadistas, que "por el hecho de obedecer a una disposición legal o de cumplir con reservas una obligación discutible, no puede perderse el derecho a impugnar más tarde la deuda". (14)

Cabe hacer notar, que el error por parte de quien recibe un pago de lo indebido, sólo es determinante para regular la responsabilidad de éste, pero no decisivo para dilucidar la existencia de dicho pago.

3.3. Efectos del pago de lo indebido.

El efecto primordial del pago de lo indebido, lo es la restitución del bien materia de dicho pago, principio que está contenido en el primer párrafo del artículo 1883 del Código Civil de 1928, mismo ordenamiento que en el segundo párrafo del propio artículo citado y preceptos subsecuentes, hasta el 1890, señala diversas reglas en relación con tal restitución, que son de apuntarse:

(14) PLANIOL, Marcelo y Jorge Ripert.- Tratado Práctico de Derecho Civil Francés.- Tomo VII.- Derecho de las Obligaciones. Cultural Habana.- Pág. 32.

A) Respecto del que recibe de buena fe.

1a.- Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, se restituirá lo equivalente al enriquecimiento recibido.

2a.- Si se trata de una cosa cierta y determinada, además de restituirse en especie, se responderá de los daños o pérdidas de ésta y de sus accesiones en cuanto por ellos se hubiera enriquecido quien recibió el pago. Para el caso de que el bien se hubiera enajenado, se restituirá el precio o se cederá la acción para hacerlo efectivo; el espíritu de la ley en este caso, es que quede la venta firme, en atención a que la buena fe hace considerar como propietario a quien recibió el bien, de donde se desprende el derecho que tuvo para disponer de él de la manera que creyera más conveniente a sus intereses, además de que el que paga lo que no debe, siempre incurre en cierto descuido, del que no puede ser responsable el comprador de buena fe.

3a.- Si el tercero a quien se enajena la cosa la adquiere de buena fe, sólo podrá recuperarse tal bien, si la enajenación se hizo a título gratuito; igualmente, si el bien entregado se hubiera donado, no subsistirá la donación y el propietario lo podrá recuperar, pero si la enajenación fue a título oneroso, no se tendrá

derecho a la reivindicación, sino solamente se podrá obtener la restitución del precio en que se enajenó la cosa o la acción para hacerlo efectivo. A este supuesto se hace extensivo el comentario expresado en el caso inmediato anterior.

4a.- El que recibe de buena fe, colateralmente a la obligación que tiene de restituir la cosa pagada, tendrá derecho a obtener el abono de los gastos necesarios realizados en relación con el bien y a retirar las mejoras útiles, si con la separación no sufre detrimento la cosa dada en pago, pues de lo contrario, se tendrá derecho a recibir una cantidad equivalente al aumento del valor que obtuvo la cosa con la mejora efectuada.

5a.- No existirá obligación de devolver lo pagado, cuando creyendo de buena fe que se hace el pago a cuenta de un crédito legítimo y subsistente, se hubiera inutilizado el título, dejado prescribir la acción o cancelado las garantías. El que pagó indebidamente, podrá actuar contra el verdadero deudor o demás personas obligadas al pago.

Esta regla representa una excepción al principio de que se debe devolver lo pagado indebidamente y es aceptable, pues es justo que no se obligue al acreedor a restituir lo recibido ya que

se le perjudicaría con la pérdida de lo que representa el título que inutilizó, a causa del error de quien le hizo el pago indebido; en el supuesto, quien efectuó la entrega no queda desprotegido totalmente, en virtud de que, como ha quedado señalado, tendrá acción para reclamar la restitución, en contra del verdadero deudor o el fiador.

B) Respecto del que recibe de mala fe.

1a.- Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, deberá restituirse al precio corriente de la misma.

2a.- Cuando se trate de capitales, además de reintegrarse el bien en especie, deberá abonarse el interés legal o los frutos percibidos e inclusive los dejados de percibir, respondiéndose también de los menoscabos que haya sufrido la cosa por cualquier causa, así como de los perjuicios que se hayan ocasionado al que la entregó, hasta que la recobre.

3a.- No se responderá de la afectación del bien por caso fortuito, cuando igualmente se hubiera afectado estando en poder de quien lo entregó indebidamente.

4a.- Cuando la cosa pagada se hubiera enajenado a un tercero

que actuó de mala fe, podrá el dueño recuperarla y cobrar del que la enajenó o de quien la adquirió, los daños y perjuicios.

En relación con las hipótesis de pago de lo indebido realizado con mala intención de parte del que recibe, a que se refiere el Código Civil vigente, ERNESTO GUTIERREZ Y GONZALEZ, manifiesta que "perdió de vista el Código que esas hipótesis no son de pago de lo indebido, y por lo mismo, las debió reglamentar en el Capítulo de hechos ilícitos que se regula en el artículo 1910 y siguientes" (15). Al respecto se opina, que aún cuando el pago de lo indebido con mala fe de quien lo recibe, implique un hecho ilícito que debiera estar regulado en el Capítulo correspondiente del Código Civil, ello no le quita la calidad de indebido a dicho pago.

3.4. La carga de la prueba del pago de lo indebido.

De conformidad con el artículo 1891 del Código Civil de 1928, la carga de la prueba es para quien efectuó el pago, la razón de esta disposición radica, en que siendo el que efectuó el pago el principal causante del hecho, tiene la obligación de probar tanto el pretendido pago, como el error con que lo hizo; no sería suficiente probar solo lo primero, ya que si se realizó un pago, -

(15) GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto.- Ob. Cit.- Pág. 430.

pudo ser por alguna causa justificada.

De acuerdo con el propio artículo en mención, si el demandado niega haber recibido el pago, el actor únicamente tiene que justificar que lo realizó y esto se debe a que la supuesta mala fe que encierra tal negativa, libera al actor de probar el error con que lo hizo; así las cosas, demostrada en su caso la existencia -- del pago, el demandado todavía tendría la posibilidad de acreditar que lo que recibió le era debido.

Por otra parte, el mencionado ordenamiento legal en su artículo 1892, establece la presunción del error cuando se entrega alguna cosa que no se debía o que ya estaba pagada, presunción que por ser *juris tantum*, admite prueba en contrario, es decir, que la entrega se hizo por alguna causa justificada.

Capítulo II

EL PAGO DE LO INDEBIDO Y SU TRATAMIENTO EN EL DERECHO FISCAL

1. Concepto de pago de lo indebido

Entre los estudiosos del Derecho Tributario que se han consultado, no se encuentra alguno que proporcione la definición de pago de lo indebido en tal rama jurídica; sin embargo, de acuerdo a la investigación realizada se desprende el concepto siguiente:

El pago de lo indebido en el Derecho Fiscal, es el entero de una cantidad determinada de dinero en efectivo o en especie a favor del fisco, sin existir obligación tributaria para ello, derivado de un error de hecho o de derecho del supuesto sujeto pasivo directo, del propio fisco, e inclusive de un tercero.

2. Elementos

De la definición apuntada, se desprende que para configurarse el pago de lo indebido se requieren tres elementos:

- 2.1. El entero de una cantidad determinada de dinero en efectivo o en especie a favor del fisco.

La existencia de este elemento es sustancial, pues no se puede hablar de pago de lo indebido en tanto no se transfiera una suma determinada de dinero, en cumplimiento de una supuesta obligación tributaria y precisamente a favor del fisco, ya que si se entrega dicha suma a cualquier otra persona y no con la finalidad de cubrir un pretendido adeudo tributario, evidentemente no se estaría ante un pago de lo indebido en materia fiscal.

Ahora bien, las contribuciones, así como sus accesorios, comúnmente se causan y se pagan en moneda nacional, salvo las contribuciones que se paguen en el extranjero, casos en los cuales podrán cubrirse en moneda del país de que se trate, la que se tomará al tipo de cambio a moneda nacional que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general. (16)

Igualmente, el pago de las contribuciones normalmente se realiza en efectivo, pudiéndose aceptar como medio de pago los cheques certificados; los giros postales, telegráficos o bancarios; los cheques personales no certificados cuando sean expedidos por el mismo contribuyente y los certificados de estímulos fiscales o de devolución de impuestos, tratándose de contribuyentes obligados

(16) Código Fiscal de la Federación.- Edición preparada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Talleres Gráficos de la Nación.- México, 1988.- Artículo 20, Primero y quinto párrafos.

a pagar por declaración. (17)

No obstante lo manifestado en el párrafo que antecede, - el fisco excepcionalmente acepta pagos de contribuciones en especie, como sucede en el caso del derecho sobre minería por la extracción del oro, supuesto en el que, invariablemente, el mencionado derecho se paga en especie, de acuerdo con el valor que mensualmente señala la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a dicho mineral (18); asimismo, el impuesto sobre la renta en su modalidad de impuesto al ingreso de las personas físicas y el impuesto al valor agregado, ambos a cargo de quienes se dediquen a las artes plásticas, pueden ser pagados con obras elaboradas por los propios artistas, según lo establece el Decreto Presidencial de fecha 7 de marzo de 1984, publicado en el Diario Oficial el día 9 del mismo mes y año, por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a aceptar el pago de dichos impuestos federales, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas con obras de su producción.

Tomando en cuenta lo anterior, llegamos a la conclusión de que el pago de lo indebido en materia fiscal, puede ser en efectivo o en especie, según ha quedado señalado en la definición el-

- (17) Código Fiscal de la Federación.- Ob. Cit.- Artículos 20, sexto párrafo; 22, primer párrafo y 25, primer párrafo.
 (18) Ley Federal de Derechos.- Edición preparada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Talleres Gráficos de la Nación.- México 1988.- Artículo 265 y 267.

borada.

2.2. La inexistencia de la obligación tributaria.

Dentro de este elemento, es necesario primeramente analizar en forma breve el concepto de obligación en el Derecho Civil, para enseguida pasar al análisis de tal concepto en el Derecho Tributario y concluir con el enfoque de su ausencia en el pago de lo indebido en esta rama jurídica.

En el antiguo Derecho Romano, de acuerdo con las Institutas de Justiniano, "la obligación es un vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política". (19)

El concepto de obligación en Roma, tuvo su origen en el campo de los delitos, ya que la comisión de éstos producía a favor del ofendido o de su familia, un derecho de venganza que podía transformarse, mediante arreglo, en el derecho de exigir determinada prestación del culpable o de su familia, caso en el que, en garantía del cumplimiento de la prestación, un familiar del delincuente quedaba atado (obligatus) a la familia de la víctima como rehén, siendo por tanto la obligación antigua una "atadura en ga-

(19) FLORIS MARGADANT S., Guillermo.- El Derecho Privado Romano. Editorial Esfinge, S.A.- México, 1978.- Pág. 307.

rantía del cumplimiento de prestaciones nacidas de delitos". (20)

El significado de la obligación como atadura, con el tiempo se trasladó al nascente derecho privado romano, debido al aumento de las relaciones económicas entre las diversas familias, pues ante la necesidad de que un paterfamilias prestara valores a otro, el acreedor aceptaba a un miembro de la domus del deudor, como rehén mediante el nexum (nudo), que era una especie de contrato verbis de préstamo, que requería de determinadas formalidades para que produjera efectos; el nexum posteriormente se simplificó ofreciéndose el mismo deudor como responsable y posponiendo el acreedor la atadura hasta el momento del incumplimiento, caso en el que éste se llevaba a aquél a una cárcel privada donde lo retenía durante 60 días, mostrándolo 3 veces en el mercado esperando que alguien lo liberara pagando su deuda, tiempo después del cual el acreedor, de no obtener el pago, podía vender al deudor como esclavo fuera de Roma o matarlo inclusive.

Ese extremo sistema, concluyó en el año 326 A. de C. con la Ley Poetelia Papiria, que suprimio el encarcelamiento por deudas civiles, dejándolo subsistente sólo para cuestiones derivadas de delitos privados, respondiendo el deudor únicamente con sus

(20) FLORIS MARGADAT S., Guillermo.- Ob. Cit. Pág. 308.

bienes y no con su libertad o su vida.

En el Derecho Civil actual, para ROJINA VILLEGAS, la - - "obligación es un estado de subordinación jurídica que impone al - deudor la necesidad de ejecutar en favor del acreedor un hecho o - una abstención de carácter patrimonial o moral". (21)

Para BORJA SORIANO, la Obligación consiste en "la rela-- ción jurídica entre dos personas, en virtud de la cual una de - - ellas llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor". (22)

GUTIERREZ Y GONZALEZ define a la obligación o derecho de crédito, como "la necesidad jurídica que tiene una persona denominada deudor, de cumplir a favor de otra persona, denominada acreedor, que le puede exigir, una prestación de carácter patrimonial, - pecuniaria o moral". (23)

Según las definiciones asentadas, los elementos constantes y por lo tanto primordiales de la obligación, son los sujetos_ y el objeto, toda vez que el carácter patrimonial, pecuniario o mo_ ral, de la prestación, es un elemento que varía de acuerdo al obje_

- (21) ROJINA VILLEGAS, Rafael.- Ob. Cit.- Volúmen I. Pág. 44.
 (22) BORJA SORIANO, Manuel.- Teoría de las Obligaciones.- Tomo - I.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1984.- Pág. 71.
 (23) GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto.- El Patrimonio Pecuniario y Moral.- Editorial Cajica, S.A.- Puebla, 1971.- Pág. 168.

to de la obligación.

Así pues, el elemento primeramente citado constituye el aspecto personal de la relación jurídica derivada de la obligación y las denominaciones de sujeto activo y sujeto pasivo, son para designar al acreedor que es aquel a cuyo favor se establece la prestación, y al deudor que es la persona quien debe la prestación.

En los términos del artículo 1824 del Código Civil vigente para el Distrito Federal, puede ser objeto de la obligación la cosa que el obligado debe dar o el hecho que el obligado debe hacer o no hacer.

En el derecho Tributario, el Fisco es el sujeto activo o acreedor dentro de la relación jurídica y se encuentra en una situación de superioridad respecto del deudor o contribuyente, ya que posee la facultad que le permite, para formar la hacienda pública, obtener recursos económicos de los particulares, e inclusive de algunos organismos descentralizados como lo son Petróleos Mexicanos, Telégrafos Nacionales, Comisión Federal de Electricidad, Servicio Postal Mexicano y Ferrocarriles Nacionales de México; facultad que es conocida como soberanía fiscal o poder de imposición, entendiéndose a éste como "la facultad o la posibilidad jurídica"

del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción". (24)

El Estado tiene a su cargo tareas encaminadas a satisfacer las necesidades de sus habitantes, así como las que demanda su propia existencia y para el desarrollo de dichas tareas debe obtener recursos económicos, siendo la fuente de tales recursos principalmente el patrimonio de sus gobernados, por lo que se encuentra investido del poder de imposición o poder fiscal, que le permite exigir de aquéllos los mencionados recursos.

Es importante precisar que el poder fiscal del Estado, se manifiesta en el momento en que, a través de uno de sus órganos como lo es el Poder Legislativo, establece las contribuciones que se le deben pagar; el ejercicio de dicho poder no es arbitrario, sino que tiene limitaciones de carácter Constitucional (25); por lo tanto, una vez decretadas las contribuciones, el Estado, al hacerlas efectivas, actúa como un acreedor más, solamente que con un tratamiento jurídico especial derivado de las diversas leyes fiscales; en este aspecto, "el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito del derecho, máxime en derecho tributario, donde en virtud del principio de legalidad o de reserva y precisamen-

(24) GIULIANI FONROUGE, Carlos M.- Derecho Financiero.- Volúmen I.- Editorial Depalma.- Buenos Aires, 1962.- Pág. 149.

(25) Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

te por una evolución histórica constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la Ley". (26)

El sujeto pasivo de la obligación o contribuyente, es la persona física o moral a quien la ley constriñe al pago de las contribuciones; existen dos tipos de sujetos pasivos, los directos o principales y los indirectos o responsables solidarios, la doctrina también los identifica como sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno, respectivamente; los primeros serán aquellos que realizan en si mismos el hecho imponible, "el sujeto pasivo por adeudo propio, o verdadero contribuyente, es la persona a quien sea atribuible el hecho o situación que en virtud de cada ley tributaria se considere como hecho imponible" (27) y los segundos lo serán, porque la ley les atribuye la obligación o responsabilidad del pago con su propio patrimonio o con el que está en sus manos y que pertenece a los contribuyentes principales, así pues serán sujetos pasivos por adeudo ajeno, "todos aquellos que la ley llama a responsabilizarse por el pago de la obligación, sin que ellos mismos verifiquen el hecho imponible, como es el caso de los agentes de retención, o como una serie de otros casos".-

(28)

- (26) JARACH, Dino.- Curso Superior de Derecho Tributario.- Tomo I.- Liceo Cima.- Buenos Aires.- 1957.- Pág. 156.
 (27) DE LA GARZA, Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A.- México, 1968.- Pág. 449.
 (28) JARACH, Dino.- Ob. Cít.- Pág. 195.

El objeto dentro de la obligación tributaria, de acuerdo con algunos autores como SERGIO F. DE LA GARZA, variará según se trate de la obligación sustantiva principal o de obligaciones de carácter formal; dentro de la primera obligación mencionada, que "es aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir del deudor tributario principal o a los responsables, el pago del tributo" (29), el objeto será el de dar, o sea el de entregar materialmente algo, como lo es el pago de determinada cantidad de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie.

En lo que toca a las obligaciones de carácter formal o administrativo, su objeto podrá consistir en hacer, o no hacer o tolerar, tal como presentar alguna declaración o aviso, no concluir anticipadamente el ejercicio fiscal o permitir visitas de inspección.

La obligación tributaria tiene su origen en la Ley y sobre el particular, ANDREOZZI afirma que "La obligación tributaria es una figura de derecho público que nace como una manifestación de imperio, que tiene su órbita dentro del derecho público... Es una obligación impuesta por el Estado, no nace jamás de una conjun

(29) DE LA GARZA, Sergio Francisco.- Ob. Cit. Pág. 428.

ción de voluntades, tiene como fuente la ley y es aplicada por la potestad tributaria, a la que la Constitución ha dado atribución suficiente". (30)

Por su parte, MANUEL DE JUANO argumenta que "no puede surgir ninguna pretensión del fisco sobre el tributo, y por ende, la correspondiente obligación para el contribuyente (sujeto pasivo), si una ley, en el sentido material y no formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos contra los cuales corresponde tal pretensión, así como la obligación y la medida de ésta" (31) y JARACH sostiene que "las normas fiscales deben prever los hechos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias, el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde". (32)

Por lo anterior, consideramos que la ley debe establecer en forma objetiva y general, todas las circunstancias o presupuestos de hecho de los cuales deriva la sujeción al tributo, ya que sin la verificación legal de la existencia de tales hechos, no puede existir la obligación tributaria.

Las normas de la legislación tributaria se sirven de un procedimiento que consiste en establecer por vía de hipótesis un

- (30) ANDREOZZI, Manuel.- Derecho Tributario Argentino.- Tomo I.- Tipográfica Editora Argentina.- Buenos Aires, 1951.-Pág.176.
 (31) DE JUANO, Manuel.- Finanzas y Derecho Tributario.- Tomo II. Ediciones Molachino.- Rosario Argentina, 1964.-Pág. 251.
 (32) JARACH, Dino.- El Hecho Imponible.- Liceo Cima.- Buenos Aires, 1943.- Pág. 30.

supuesto de hecho y en ordenar que la obligación respectiva surja cada vez que se produzca tal supuesto, lo que significa que en ausencia de cualquiera de los elementos que concurran a formar el presupuesto, la obligación tributaria en cuestión no se produce, de allí la afirmación de que se trata de una obligación ex lege y que por lo tanto no habrá obligación tributaria sin ley: Nullum Tributum sine lege.

Nuestro derecho positivo tributario participa de las reflexiones doctrinarias apuntadas, ya que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política señala como obligación de los mexicanos, entre otras, la de "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"; por su parte, el Artículo 10. del Código Fiscal de la Federación, dispone que "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; ..." y el artículo 60. del mismo Código establece en su párrafo primero: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

De lo manifestado se desprende que, en resumen, es pago de lo indebido en materia fiscal, el que no coincide con las disposiciones aplicables al caso, es decir, el que se efectúa sin existir obligación tributaria; razón por la cual se considera la ausencia de ésta, como un elemento constitutivo de tal pago.

- 2.3. Que el pago se haga por error de hecho o de derecho del presunto sujeto pasivo directo, de un tercero - o del propio fisco.

La existencia del error dentro del pago de lo indebido - en materia fiscal ha sido muy discutida; los partidarios de la autonomía absoluta del Derecho Tributario, consideran que la teoría del error es exclusiva del Derecho Civil y muy en particular del campo contractual de tal rama jurídica, por lo que no tiene aplicación en el Derecho Fiscal, en donde las obligaciones se forman por expresión unilateral de la voluntad soberana del Estado plasmada en la ley y no por el consentimiento de los particulares.

La afirmación anterior es cuestionable, ya que el error es de tal manera inherente a la naturaleza humana, que no puede quedar fuera de las relaciones jurídicas y por consiguiente, toda regulación legal debe tomarlo en cuenta.

Al referirse al error, ANDREOZZI sostiene que "en el ámbito del Derecho Tributario puede asumir variados aspectos, siendo los más comunes, sin ser los únicos, aquellos producidos por una liquidación equivocada del tributo; el pago de un tributo que no se adeuda; el de obligaciones de un tercero por razones de hecho, como podrían ser igualdad de nombre (homonimia), vecindad de propiedades, errores de información en cuanto a que existe una situación jurídica tributaria que en realidad no le pertenece ni le afecta; el pago de tributos que ya fueron pagados; el error en cuanto al patrón, etc." (33)

Nuestra legislación fiscal se refiere expresamente a los errores aritméticos en las liquidaciones y da facilidades para su rectificación mediante la presentación de declaraciones complementarias, así como para obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente con motivo de ellos.

Sobre el particular, el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, otorga a los contribuyentes el derecho de presentar declaraciones complementarias sustituyendo los datos de la original, derecho que puede ser ejercido dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se hubiera presentado la original; en

(33) ANDREOZZI, Manuel.- Ob. Cit.- Pág. 304.

tanto que el segundo párrafo del artículo 22 del citado ordenamiento legal, dispone que la determinación de diferencias por errores aritméticos, darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación respectiva por parte del fisco y el último párrafo del artículo 62 de la Ley Aduanera, señala que "las cantidades pagadas por errores aritméticos serán devueltas por las autoridades aduaneras a petición del interesado".

Dichos preceptos, como se puede observar, sólo condicionan la devolución de cantidades pagadas indebidamente por errores aritméticos, a que no haya prescrito la obligación del fisco de devolver lo pagado y a la petición del interesado, lo cual no sucede en otros casos, según se verá más adelante.

Por lo que toca al error de hecho o de derecho a que hacemos referencia en nuestra definición, el primero puede consistir en un error aritmético al liquidarse la contribución correspondiente, con el que se originaría un pago en exceso; asimismo, el error de hecho podrá tener su origen en el olvido o confusión acerca de una contribución ya pagada, lo que daría lugar a un pago doble. El error de derecho puede derivarse de la interpretación o aplicación incorrecta de las disposiciones fiscales, lo que traería como

consecuencia efectuar el pago de contribuciones que se cree estar en la obligación de cubrirlas o que el fisco requiera el pago de gravámenes improcedentes.

En nuestra definición de pago de lo indebido, sostenemos que el error de hecho o de derecho puede ser del sujeto pasivo directo, de un tercero o del propio fisco; al efecto cabe puntualizar lo siguiente:

Se ha dicho antes que la norma tributaria señala un presupuesto de hecho, que dispone que cuantas veces se produzca éste en la realidad, se generará a cargo del sujeto o sujetos que la propia norma indique, la obligación de pagar un tributo.

No obstante, para establecer en concreto si una deuda impositiva ha surgido y cuál es su monto inclusive, es necesario comprobar cada vez, si los elementos que integran el presupuesto de hecho se han dado en la realidad y ese proceso comprobatorio significa determinar o liquidar la obligación tributaria, liquidación o determinación que es muy simple cuando la base imponible se establece tan solo con una operación aritmética mental, pero que en otras ocasiones es dificultosa, requiriendo de investigaciones con tables complejas o de análisis jurídicos profundos.

En resumen, la liquidación de la obligación tributaria "consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". (34)

En nuestro sistema jurídico, está generalmente aceptado que el propio sujeto pasivo, por si mismo como deudor principal o por medio de terceras personas, espontáneamente y sin intervención de la autoridad fiscal, determine las contribuciones a su cargo, - regla que es observada en casi todos los gravámenes existentes y - que está contemplada en la primera parte del párrafo tercero del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, que señala: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario..."

Por su parte, el artículo 26 del Código en cita, prevé la intervención de terceras personas en la determinación de las contribuciones, pudiendo ser esas, entre otras, los retenedores y las personas a quienes la ley imponga la obligación de recaudar contribuciones; las personas que estén obligadas a efectuar pagos

(34) GIULIANI FONROUGE, Carlos M.- Ob. Cit.- Pág. 216.

provisionales por cuenta del contribuyente y los liquidadores y -
síndicos respecto de las contribuciones a cargo de la sociedad en_
liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron duran-
te su gestión. Las terceras personas señaladas, son los sujetos -
pasivos indirectos o por adeudo ajeno, de los cuales hemos hablado
con anterioridad.

Aún cuando prevalecen las reglas antes mencionadas para_
la liquidación de las contribuciones, la ley no descarta la posibi-
lidad de que la autoridad fiscal sea quien las determine, con la -
colaboración de los contribuyentes, caso en el cual éstos deberán_
proporcionar la información necesaria dentro de los 15 días si- -
guientes a la causación del gravámen respectivo, de acuerdo con lo
dispuesto en la segunda parte del párrafo tercero del aludido ar-
tículo 60., ello independientemente de la prerrogativa que tiene -
la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas o fin-
car créditos, con motivo del ejercicio de las facultades de compro-
bación de que goza o en los casos en que las personas obligadas a
presentar declaraciones, avisos y demás documentos,, no hagan -
dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales. (35)

Los lineamientos establecidos en nuestra legislación tri

(35) Código Fiscal de la Federación.- Ob. Cit.- Artículos 41 y -
42.

butaria, que van de acuerdo con la doctrina, nos dan la pauta para afirmar en la definición de pago de lo indebido propuesta, que el error de hecho o de derecho en la realización de tal pago, puede ser del presunto sujeto pasivo directo, que es quien por lo regular determina y efectúa el pago de las contribuciones; de un tercero, como lo son los retenedores o demás personas responsables solidarias del pago de dichos gravámenes y de la propia autoridad fiscal, al determinar las contribuciones omitidas por el sujeto pasivo o al hacer uso de las facultades de comprobación fiscal de que goza.

3. Tipos de pago indebido en el Derecho Fiscal.

Al estudiar el pago de lo indebido en el Derecho Civil, - manifestamos que uno de sus requisitos es el que la cosa no se deba, el cual supone la ausencia de deuda por cualquiera de las causas siguientes: 1.- Porque jamás haya existido deuda; 2.- Porque existiendo deuda el pago se haya efectuado a persona distinta del acreedor; y 3.- Porque el pago se haya realizado por persona distinta del deudor.

En el derecho Tributario se da el primer caso y se puede afirmar que es la piedra angular del pago de lo indebido, pues co-

mo ya dijimos, para que se presente tal pago no debe existir la deuda u obligación fiscal.

La segunda hipótesis de pago de lo indebido, o sea el pago a persona distinta del acreedor, también se puede presentar en el Derecho Fiscal, y un ejemplo de ello se actualiza cuando se cubre algún gravámen ante una dependencia distinta de la autorizada a recibir el pago, situación que se ha dado en el pago de los derechos de inspección y vigilancia a cargo de las instituciones de crédito (36), mismos que se han llegado a pagar por error en Oficina Federal de Hacienda, debiéndose cubrir en el Banco de México (37), para quedar destinados a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.

Por último, el pago realizado por quien no es el deudor, creemos que en materia tributaria igualmente se puede llegar a dar y ello sucedería, por ejemplo, con el impuesto predial o los derechos por servicio de agua, en los casos de homonimia o de vecindad de propiedades, cuando equivocadamente el cartero dejara en domicilio diferente el recibo correspondiente y éste fuera pagado por persona distinta del deudor.

(36) Ley Federal de Derechos.- Ob. Cit.- Artículo 29.

(37) Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1987.- Diario Oficial de la Federación del 2 de marzo de 1987. Punto 20 fracción III.

Capítulo III

CONSECUENCIAS DEL PAGO DE LO INDEBIDO Y FORMAS PARA RECUPERARLO

1. Obligación del fisco de devolver lo pagado indebidamente

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en sus dos primeros renglones dispone: "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente..."

La obligación del fisco de devolver lo pagado indebidamente, es correspondiente del derecho del contribuyente para obtener la devolución del pago indebido, derecho que en la doctrina se identifica con la acción de repetición o de reembolso, que es "la que inicia el administrado en contra del Estado con la finalidad de que le sea devuelta una suma de dinero pagada indebidamente por concepto de tributos". (38)

Según GIULIANI FONROUGE, tal acción deriva "de uno de los principios generales de derecho: la equidad. La acción proviene de la equidad, que exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro, y de allí ha pasado al derecho civil como a otras disciplinas; en realidad, tanto el derecho financiero como

(38) ANDREOZZI, Manuel.- Ob. Cit.- Tomo II.-Pág. 177.

el derecho civil han adoptado un principio común, cronológicamente el segundo con anterioridad al primero, por su precedente elaboración, pero sin que esto signifique la adopción de un concepto civilista exclusivo". (39)

Para JARACH, del pago de lo indebido surge para el Estado la obligación de devolver y nace para el que ha pagado, un derecho creditorio para repetir lo indebido, tal pago da lugar a "otra relación jurídica tributaria, opuesta a la relación que tiene como objeto la prestación del tributo y que no puede confundirse con esta, porque el supuesto es totalmente distinto y podríamos decir - contrario al que da origen a la relación tributaria... es una relación igual y contraria, paralela pero opuesta, a la relación jurídica tributaria propiamente dicha". (40)

Estimamos que atendiendo al principio de legalidad que rige en materia tributaria, la devolución del pago indebido necesariamente debe estar prevista por la ley y tal devolución gira en torno a la existencia de un enriquecimiento ilegítimo por parte del fisco, ya que el sujeto pasivo del impuesto sólo debe enterar lo que la ley respectiva establece, por lo tanto si paga una cantidad mayor a la señalada o por un hecho no previsto legalmente, el

(39) GIULIANI FONROUGE, Carlos M.- Ob. Cit.- Volúmen II.- Pág. - 785.

(40) JARACH, Dino Curso Superior de Derecho Tributario.- Tomo II. Liceo Cima.- Buenos Aires, 1957.- Pág. 32.

Estado tendrá la obligación ineludible de devolver el pago efectuado indebidamente.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo citado, el fisco está obligado a devolver, además de las contribuciones pagadas indebidamente, también las que procedan de conformidad con las leyes fiscales; ahora bien, en este punto surge la siguiente pregunta: ¿Cuáles son esas otras cantidades que también procede devolver de conformidad con las leyes?, indudablemente que se trata de cantidades diferentes a las pagadas indebidamente y no pueden ser otras que las que derivan de los pagos provisionales de contribuciones o al efectuarse la liquidación del ejercicio de las mismas, con motivo de la aplicación de deducciones o del acreditamiento de impuestos trasladados, como sucede con el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, deducciones y acreditamientos que prevén las leyes respectivas y de donde resultan cantidades a favor del contribuyente.

1.1. La devolución mediante certificados.

De conformidad con el primer párrafo del referido artículo 22, la devolución del pago de lo indebido podrá hacerse median-

te cheque o certificados expedidos al contribuyente, señalando sobre ese mismo aspecto el penúltimo párrafo de dicho precepto, que "La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten."

La modalidad de devolución mediante certificados, se adicionó al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en el mes de diciembre de 1985 (41), empezando a tener vigencia a partir del 1.º de enero del año siguiente y dicha modalidad dió lugar a que las autoridades en la materia llegaran a sostener interpretaciones tales como: 1o.- Al fisco es a quien corresponde decidir el devolver mediante certificados; 2o.- La expedición de los certificados procede ya sea a petición del contribuyente o cuando el fisco lo estime conveniente, y 3o.- La devolución mediante certificados, solamente podrá hacerse a petición del contribuyente.

La primera interpretación planteada, a nuestro juicio, es incorrecta, pues la aplicación de la norma en dicho sentido, resultaría arbitraria y atentaría en contra del principio de equidad

(41) Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, de 27 de diciembre de 1985, publicada en el Diario Oficial el día 31 de dicho mes.

que debe regir las relaciones del fisco con las economías particulares, y sería por lo tanto inconstitucional, además de que no es justo que por un lado el Código Fiscal de la Federación establezca que las contribuciones se paguen en moneda nacional, aceptando determinados medios de pago y por otro que al devolver contribuciones cubiertas indebidamente, fije medios de pago distintos de los exigidos.

En lo que respecta a la segunda interpretación, estimamos que es inadecuada también, ya que desde una perspectiva de técnica jurídica, resulta incongruente que la opción de expedición del certificado pueda ser ejercida indistintamente al mismo tiempo por el fisco y por el contribuyente, pues ello daría lugar frecuentemente a casos de oposición de intereses, lo que iría en contra de una de las finalidades de la norma jurídica, que es la de regular conductas.

En atención a lo manifestado, sostenemos que la tercera interpretación es la acertada por las siguientes razones:

Según lo previene el penúltimo párrafo del artículo en comento, la devolución mediante certificados "sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan obligación de retener contribucio

nes, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten".

Si procedemos al análisis de la estructura gramatical de tal disposición, habremos de observar que en ella se enuncian varios supuestos enlazados con la conjunción copulativa y, cuya función es unir elementos sintácticamente equivalentes y formar con ellos una serie, de donde se infiere que la norma en cuestión no contiene tres supuestos distintos, sino una serie de ellos, cuya realización debe darse al mismo tiempo. La postura contraria se justificaría si en la redacción del precepto en lugar de la y se hubiere utilizado la conjunción disyuntiva o, ya que ésta une en la enunciación lo que desune y separa el entendimiento, es decir, une oraciones que expresan juicios que no pueden ser todos verdaderos o verificarse a un mismo tiempo.

Afortunadamente, el criterio que se ha seguido es el últimamente comentado, así, sólo a petición del contribuyente se devuelven pagos indebidos mediante certificados. Independientemente de lo anterior, en la práctica no hemos tenido conocimiento de que se hubiere optado por dicho criterio puesto que, por lo general, se prefiere la devolución en efectivo mediante cheque; sin embargo,

tratándose de saldos a favor del contribuyente o de pagos indebidos en relación con el impuesto al valor agregado, en el interior de la República se acostumbra devolver mediante certificado, utilizándose en este caso el Certificado de Devolución de Impuesto al Valor Agregado (CEDIVA); por su parte, la Tesorería de la Federación en los casos de devolución de ese impuesto en relación con exportaciones, utiliza el Certificado de Devolución de Impuesto al Valor Agregado-Exportaciones (CEDIVA-EX).

Creemos que la devolución de pago indebido mediante certificado regulada por el Código Fiscal, no representa tal devolución, sino el reconocimiento por parte del fisco, a favor de determinado contribuyente, del adeudo de cierta cantidad de dinero, que dará lugar a la compensación de deudas en cuanto lo decida el contribuyente, una vez que adquiere el carácter de deudor con el fisco.

1.2. La devolución de oficio

El multicitado primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, regula la devolución de oficio por parte del fisco de cantidades pagadas indebidamente, a pesar de ello, durante mucho tiempo no se ha sabido que las autoridades fiscales ha

yan devuelto de oficio alguna cantidad pagada indebidamente, ya que siempre ha sido necesaria la petición de la parte interesada para obtener la devolución, lo cual significa que el contenido de la disposición indicada en ese aspecto ha sido letra muerta en la práctica.

No obstante, cabe comentar que se ha implantado un sistema de "Devolución de Oficio o Automática", solamente que no en relación con pagos indebidos, sino respecto de saldos a favor del contribuyente (personas físicas) en su Declaración Anual del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Esta devolución se implementó en observancia del Programa de Simplificación Administrativa puesto en marcha por el Ejecutivo Federal y beneficia exclusivamente a personas físicas; se estableció con diversos propósitos, a saber: dar cumplimiento al programa de modernización y simplificación administrativa, ayudar a la integración de la cuenta única del contribuyente, equilibrar la actuación del fisco respecto de acciones que también se toman para combatir a la evasión, promover el cumplimiento oportuno de las obligaciones del contribuyente y eliminar cargas de trabajo.

Inicialmente, en 1985, dentro de dicho sistema se fijó -

como límite mínimo y máximo para devolver, las cantidades de - - - \$500.00 y \$50,000.00, sumas que se fueron incrementando año con - año, hasta llegar actualmente a los límites de \$10,000.00 y - - - \$1'000,000.00, respectivamente; además, se han señalado como requi- sitos para ser beneficiario de la devolución mencionada: que la de- claración correspondiente se presente oportunamente y sin errores_ aritméticos, que dicha declaración se presente ante las autorida- des tributarias de la jurisdicción del contribuyente, que éste no_ tenga créditos pendientes a favor del fisco, que se trate de con- tribuyentes obligados a presentar la declaración respectiva regis- trados en la Base de Datos y que no se haya solicitado la devolu- ción o efectuado la compensación del saldo a favor.

Es recomendable que las autoridades fiscales implanten, - con las adecuaciones necesarias, un sistema como el que se ha co- mentado, con el fin de devolver de oficio las cantidades pagadas - indebidamente, con lo cual se observaría efectivamente al respecto, el contenido del primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal_ de la Federación.

1.3. La Devolución a petición del interesado.

Hemos manifestado anteriormente, que aún cuando el Códig-

go Fiscal de la Federación prevé la devolución de oficio de cantidades pagadas indebidamente, ello no es observado en la práctica, por lo que siempre es necesaria la petición del interesado para que se le devuelvan dichas cantidades.

Igualmente hemos señalado que el pago de lo indebido puede ser por error de hecho o de derecho del contribuyente directo, de terceros como lo son los retenedores y las personas a quienes la ley impone la obligación de recaudar contribuciones o del propio fisco; en líneas subsiguientes analizaremos la devolución del pago indebido en cada uno de esos casos.

A) Del entero por error del contribuyente directo.

Cuando el pago de lo indebido es realizado por error del sujeto pasivo directo, éste, siguiendo las reglas para la devolución del pago indebido en el Derecho Civil, tendrá acción para obtener únicamente la restitución de lo pagado, partiendo de la idea de que quien recibió dicho pago, o sea el fisco, actuó de buena fe.

En este supuesto, el contribuyente podrá plantear la solicitud de devolución ante el fisco, sin necesidad de agotar pre-

viamente reclamación administrativa alguna, toda vez que la acción de repetición de pago por error del contribuyente, no implica la existencia de resolución emitida por las autoridades fiscales que determinen un crédito, sino del error en virtud del cual el sujeto ha pagado indebidamente en forma voluntaria. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido jurisprudencia -- en el sentido de que "para que proceda la solicitud de devolución de cantidades pagadas de más o indebidamente, no es necesario que se cumpla previamente con ningún requisito, sino basta la manifestación externa de que el pago es indebido para considerar que se hizo por error, pues someter a requisitos previos sería hacer nugatorios los derechos que concede el Código Fiscal de la Federación". (42)

B) Del entero por error de un tercero

Los terceros que pueden intervenir como sujetos pasivos por adeudo ajeno en la relación tributaria, de acuerdo con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, son:

1o.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes.

(42) FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio.- Jurisprudencia en Materia Fiscal.- Editorial Jus.- México, 1976.- Págs. 106 y 107.

2o.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente.

3o.- Los liquidadores y síndicos, en relación con las contribuciones a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra.

4o.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona.

5o.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, en relación con las contribuciones a cargo de su representado.

6o.- Los representantes, cualquiera que sea el nombre que se les designe, de personas residentes fuera del país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones.

7o.- Los legatarios y los donatarios a título particular, respecto de las obligaciones fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados o donados.

8o.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsa-

bilidad solidaria con el sujeto pasivo directo.

9o.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, en relación con el monto del interés garantizado.

Los terceros mencionados son responsables solidarios con los contribuyentes, respecto de la suerte principal y de sus accesorios, con excepción de las multas, y por lo tanto están en posibilidad de efectuar pagos indebidos por error de hecho o de derecho, a cuenta de aquéllos, presentándose tal situación comunmente entre los sujetos a que se refieren los párrafos 1o., 2o., 3o., 5o., y 6o., que son quienes por lo regular determinan y pagan las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos directos, en tanto que los demás sujetos señalados, sólo pagarán contribuciones cuando no las hayan cubierto los contribuyentes principales, pudiéndolo hacer a cuenta de éstos, por sí en su carácter de responsables solidarios o a requerimiento de las autoridades fiscales también con tal carácter, casos estos dos últimos, en los cuales dichos terceros no solo tendrán derecho a la devolución del pago indebido efectuado, sino que podrán reclamar del deudor principal la restitución del monto del impuesto enterado.

En el caso del pago indebido realizado por los terceros retenedores, el derecho a la devolución corresponderá al contribuyente directo, aún cuando el tercero podrá plantear la solicitud de devolución; tal afirmación tiene su fundamento en lo que establece el primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que en lo conducente dice: "... Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes..."

C) Del entero indebido derivado del cumplimiento de un acto de autoridad.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala en su párrafo segundo: "Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente..."

Lo anterior significa que para obtener la devolución de un pago indebido originado por error de hecho o de derecho de las autoridades fiscales, contenido en una resolución o acto emitido por ellas mismas, es requisito indispensable que tal acto previamente sea declarado insubsistente; el origen de este requisito se encuentra en el principio tributario de solve et repete, que signi

fica "no lo que generalmente se cree, es decir, pague y apela, si no pague y repita, o sea, pague y discuta la legitimidad del cobro" (43), este principio a su vez descansa en una base económica-jurídica, el primer aspecto de dicha base se fundamenta en la necesidad que tiene el Estado de prestar los servicios públicos, los cuales deben ser continuos, funcionar oportunamente y sin demoras, lo que implica que el pago de las contribuciones, que es la principal fuente de ingresos para cubrir los gastos originados por esos servicios, debe ser con regularidad y certeza; el aspecto jurídico de la citada base, está dado en la presunción de legitimidad que trae consigo la obligación tributaria, partiendo de la idea de que no puede haber impuesto sin ley que lo establezca, entendiéndose por legitimidad no sólo el aspecto legal en sentido estricto, sino también las normas que integran la obligación fiscal.

"El concepto de solve et repete no impide la defensa del administrado contra la ilegitimidad del tributo, sino que permite la inmediata percepción del mismo, considerado legítimo, subordinando a determinadas reglas la discusión para obtener la devolución si efectivamente fuera ilegítimo". (44)

De acuerdo con lo manifestado, el artículo 68 del multici

(43) ANDREOZZI, Manuel.- Ob. Cit.- Tomo II.- Pág. 160.

(44) Idem.- Pág. 162.

tado Código Fiscal señala: "Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades, deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho".

Cabe comentar, que de conformidad con el párrafo IV del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, "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"; dichos intereses no excederán de los que se causen en cinco años.

El contenido de la disposición transcrita viene a hacer más equitativo el derecho tributario, ya que es correcto que si el fisco ha percibido un dinero cobrado indebidamente, indemnice a quien erogó ese dinero desde la fecha en que se percibió el enri-

quecimiento ilegítimo, situación que no se contemplaba en el Código Fiscal vigente hasta 1982, lo que a todas luces resultaba injusto.

Ahora bien, quien ha efectuado un pago indebido en cumplimiento de un acto de autoridad, para que quede insubsistente este, puede optar por promover el Recurso Administrativo de Revocación ante la autoridad que emitió dicho acto o el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ambos procedimientos regulados por el Código de la materia en sus artículos 116 a 125 y 197 a 259, respectivamente.

En términos generales, el recurso administrativo representa un medio de defensa a disposición de los contribuyentes, para impugnar un acto o resolución administrativa ante la propia autoridad que la emitió en perjuicio de aquéllos, por interpretación equivocada de las disposiciones aplicables o por error o exceso en el cumplimiento de sus funciones.

GABINO FRAGA afirma que "el recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrati-

va una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo -
revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la_
ilegalidad o la inoportunidad del mismo". (45)

La interposición de un recurso en contra de algún acto -
de autoridad por parte del administrado afectado, es un medio de -
control en la administración, que repercute tanto en beneficio de_
ésta, como del administrado, pues permite a la autoridad corregir_
el acto deficiente que emitió y al perjudicado le evita iniciar un
conflicto oneroso, como lo implicaría el recurrir al Tribunal Fis-
cal de la Federación, en el que empleará más tiempo para llegar al
mismo fin que en el recurso; dejar sin efecto un acto de autoridad.
Los recursos reafirman la seguridad jurídica que debe existir en -
un estado de derecho, ya que sería inconcebible éste con una admi-
nistración sin los recursos o medios jurídicos que mantuvieran el_
principio de legalidad dentro de la propia administración.

El Recurso Administrativo de Revocación en materia fis--
cal Federal, procede contra las resoluciones definitivas que deter-
minen contribuciones o accesorios, así como contra las resolucio--
nes que nieguen la devolución de cantidades que proceda devolver -
conforme a la ley y contra las resoluciones diferentes a las ante--

(45) FRAGA, Gabino.- Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa,
S.A.- México, 1966.- Pág. 463.

riores dictadas por las autoridades aduaneras, siendo las primeras las que nos interesan para el tema a estudio, ya que sólo ellas pueden dar lugar al pago de lo indebido en cumplimiento de acto de autoridad.

Por su parte el juicio de nulidad representa el medio para que el contribuyente que hubiere efectuado un pago indebido en cumplimiento de acto de autoridad, ejercite la acción declarativa de anulación que tiene a su favor, en contra de la autoridad emisora del acto; acción de la cual deberá conocer invariablemente el Tribunal Fiscal de la Federación.

2. La compensación como otro medio para recuperar lo pagado indebidamente.

Además del medio idóneo para recuperar lo pagado indebidamente en materia fiscal, como lo es el planteamiento de la solicitud de devolución ante la autoridad, previa interposición, en su caso, del recurso de revocación o del juicio de nulidad, existe también la compensación, institución que analizaremos a grandes rasgos en líneas subsiguientes.

2.1. Generalidades.

Según el artículo 2185 del Código Civil vigente para el Distrito Federal, "Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho" y de acuerdo al artículo 2186 de dicho Ordenamiento, "El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor".

Como se puede ver, la compensación es un medio para extinguir obligaciones recíprocas y su razón de ser estriba en evitar el desplazamiento material de dinero o bienes tangibles. En el ámbito del Derecho Mercantil, gracias a la institución comentada, se han creado las cámaras de compensación, que tienen por cometido extinguir sin la menor entrega de fondos, un gran número de obligaciones, liquidando operaciones de quienes son acreedores y deudores entre sí.

Existen en el Derecho Civil tres tipos de compensación: legal, judicial y convencional.

La compensación legal es el tipo normal de tal institución y opera cuando se realizan los supuestos previstos por los artículos 2185 y 2187 a 2190 del Código Civil anteriormente citado, es decir, cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y

acreedores recíprocamente y por su propio derecho, se trate de cantidades de dinero o de cosas fungibles de la misma especie y calidad, y sean deudas líquidas y exigibles.

La compensación judicial se da cuando, faltando alguno de los requisitos que la harían legal, la pronuncia un juez con motivo de la excepción o reconvencción que contra la demanda del actor deudor-acreedor, opone el demandado deudor-acreedor.

La compensación convencional ocurre cuando las partes, deudoras-acreedoras recíprocas, de mutuo acuerdo, declaran compensables dos créditos que no tienen tal característica por faltarles algún requisito legal.

La compensación procederá en el Derecho Fiscal, sólo por disposición expresa de la Ley, quedando excluidas por consiguiente la compensación judicial y la convencional, por no estar contempladas en las disposiciones tributarias y dado a que éstas son de aplicación estricta, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 50. del Código Fiscal de la Federación, que estatuye: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se conside--

ra que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."

2.2. El procedimiento para obtener la compensación del pago de lo indebido.

Para poder efectuar la compensación de un pago indebido, es necesario plantear la solicitud respectiva ante la autoridad competente, lo cual implicará por parte de ésta, el reconocimiento del crédito a favor del contribuyente, derivado de dicho pago y la consecuente autorización para que se realice la compensación, contra adeudos a cargo del solicitante resultantes de contribuciones de la misma especie de la que se efectuó el pago indebido o de distintas contribuciones, según se manifieste en la solicitud.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, autoriza a los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, a compensar las cantidades que tengan a su favor, incluyendo sus accesorios, contra las que deban pagar como sujetos pasivos directos o retenedores, condicionando dicha autorización a que las cantidades deriven de una misma contribución y precisando que en caso contrario, sólo se podrán compensar previa autorización de las autoridades fiscales.

La disposición de referencia es incongruente con lo regulado al respecto por el artículo 22 del propio Código Fiscal, ya que tomando en cuenta, como lo hemos dicho, que la devolución mediante certificados de cantidades pagadas indebidamente, es realmente una compensación, este artículo autoriza a utilizar dichos documentos para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración por adeudo propio o como retenedor; además de que este mismo precepto expresamente permite compensar igualmente contra cualquier contribución, a excepción de las que tengan un fin específico, las cantidades que se obtengan por resolución favorable dictada en algún recurso o juicio de nulidad.

En el Derecho Tributario, los tratadistas, siguiendo los lineamientos del Derecho Civil, conceptúan a la compensación sólo como medio de extinción de la obligación fiscal y se han olvidado de la función que desempeña para recuperar lo pagado indebidamente, función que se da en atención a que para operar dicha institución en este caso, el fisco debe reconocer previamente el aludido pago y consecuentemente el crédito en su contra.

No procederá compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado cuando hubiere prescrito la obligación para devolverlas.

2.3. La compensación de oficio

De acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades cuentan con la facultad para compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, cuando dichos adeudos hayan sido declarados firmes por sentencia definitiva o por cualquier otra causa, contra las cantidades que estén obligadas a devolver por concepto de pagos efectuados indebidamente o de saldos a favor derivados de declaraciones provisionales o definitivas; procediendo efectuar la compensación de oficio, aún cuando la devolución de estas cantidades se hubiere solicitado. La resolución por la que se decrete la compensación de oficio, deberá notificarse personalmente al contribuyente.

Capítulo IV

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA OBTENER LA DEVOLUCION DEL PAGO INDEBIDO

1. Implicaciones del procedimiento

El procedimiento en cuestión implica: lo. Obtener por -- parte de la autoridad el reconocimiento de que se ha realizado el pago de lo indebido, con la consecuente expedición de la autorización de devolución de éste y, 2o.- Obtener la devolución material de la cantidad pagada indebidamente. Estos objetivos son concurrentes con la finalidad primordial del procedimiento, como lo es el lograr la devolución del pago indebido y constituyen elementos esenciales de tal finalidad.

2. Gestión para obtener la autorización de la devolución

Esta gestión se inicia con el planteamiento de la solicitud de devolución en sí, solicitud que tiene su fundamento legal, desde un punto de vista general, en el derecho de petición que consagra el Artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en su aspecto particular, en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

2.1. Planteamiento de la petición

El interesado deberá presentar ante la autoridad competente, la solicitud de devolución en la forma que al efecto aprueba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el número de ejemplares, anexos y requisitos que señale dicha forma y en caso de no existir ésta, se presentará por escrito en original y dos copias, firmado por el propio interesado o por quien legalmente lo represente, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el cual imprimirá su huella digital; tal petición contendrá además los siguientes datos: el nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal del contribuyente; el número de Registro Federal de Contribuyentes del interesado y el domicilio para oír y recibir notificaciones.

Asimismo, a la solicitud de devolución presentada tanto en forma oficial como en no oficial, deberán adjuntarse los siguientes documentos: escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas de éstos y del otorgante ante notario público o la autoridad respectiva, documentos éstos con los cuales se acreditará la personalidad de quien promueve a nombre de otra persona; y original del o los documentos con los que se prue-

be la existencia del pago indebido, ésto en atención a la regla de que quien paga indebidamente está obligado a demostrar dicho pago.

Cabe comentar, que sólo respecto del impuesto sobre la renta existe forma oficial preestablecida para solicitar la devolución del pago indebido, es decir, el formulario HISR-128, por lo que es recomendable que en relación con las demás contribuciones también se elaboren ese tipo de formatos, ya que si el fisco busca eficiencia en el cobro de gravámenes, igualmente debe procurar la eficiencia en la devolución de las cantidades pagadas indebidamente.

Recibida la solicitud por parte de la autoridad, se procederá a comprobar que no falte alguno de los datos o documentos señalados, ya que de haber omisión al respecto, se girará oficio al promovente requiriéndolo de que presente el documento faltante o aporte el dato omitido, concediéndole un término de 10 días para hacerlo, tiempo durante el cual, de no satisfacer el requerimiento, se le tendrá por no interpuesta la solicitud, de conformidad con el artículo 18, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación. De haberse omitido el uso de la forma oficial establecida para la solicitud de devolución del impuesto sobre la renta pagado

indebidamente, la autoridad remitirá al contribuyente junto con el requerimiento respectivo, el formato correspondiente en número de ejemplares necesarios (cuatro tantos).

Integrado debidamente el expediente relativo, se verificará en primer lugar que la obligación del fisco para devolver el pago indebido no haya prescrito, de acuerdo con lo señalado por el artículo 22, séptimo párrafo, en relación con el artículo 146, ambos preceptos del Código Fiscal citado; es decir, se corroborará que no hayan transcurrido 5 años a partir de la fecha en que se efectuó el pago, hasta el día de la presentación de la solicitud, ya que de haberse consumado dicho término, sin estudiar el fondo del asunto, se remitirá éste a la Tesorería de la Federación con conocimiento del interesado, para que esa Dependencia declare la prescripción del crédito a cargo del fisco federal, por estar facultada para hacerlo según el artículo 11, fracción XX, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Si la obligación de devolver no ha prescrito, se realizará el análisis de la documentación exhibida de acuerdo a las disposiciones aplicables al caso de que se trate, para resolver si procede o no la devolución solicitada, formulándose dictámen en un

sentido u otro por parte del técnico encargado del asunto, mismo dictámen que acompañado del oficio que corresponda, se someterá a la aprobación del superior jerárquico.

En caso de improcedencia de la solicitud planteada, se girará oficio al peticionario por correo certificado con acuse de recibo, negándole la devolución y en caso de procedencia se elaborará oficio autorizando la devolución de la cantidad solicitada o de la que haya resultado pagada indebidamente, remitiéndolo a la Dependencia a la que le corresponda devolver la cantidad, destinándole copia del mismo a la Unidad de Vigilancia de Fondos y Valores de la Tesorería de la Federación para su conocimiento, al interesado para que continúe con el trámite respectivo y, en su caso, a alguna otra autoridad que deba conocer del asunto por tener injerencia en él.

Tanto los oficios que nieguen la devolución, como los que la autoricen, deberán señalar en forma clara y precisa los motivos y fundamentos legales del sentido de la resolución emitida, para satisfacer los extremos de legalidad de los actos de autoridad, de acuerdo con las exigencias establecidas por los artículos 14 y 16 constitucionales, toda vez que de no ser así, las resolu-

ciones, principalmente las negativas, estarían condenadas a ser declaradas sin efectos en el recurso o juicio de nulidad que se planteara.

2.2. Autoridades competentes.

Son competentes para resolver sobre la procedencia o improcedencia de la solicitud de devolución de pago indebido y por lo tanto para, en su caso, expedir la autorización de devolución respectiva, las diversas autoridades administradoras de las contribuciones, o sea las siguientes: Dirección General Técnica de Ingresos, Dirección General de Aduanas, Administraciones Fiscales Federales, autoridades fiscales de las Entidades Federativas y del Distrito Federal e Institutos de Seguridad Social, teniendo tal competencia su fundamento legal, en lo que respecta a las tres primeras autoridades mencionadas, en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por lo que se refiere a las Entidades Federativas, en los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal; en lo que toca al Distrito Federal, en el Acuerdo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Departamento del Distrito Federal para la Colaboración Administrativa de éste en Materia Fiscal Federal; y en las Leyes de los di--

versos Institutos de Seguridad Social, respecto de estos organismos.

A) La Dirección General Técnica de Ingresos

La existencia de esta Dirección General, está contemplada en el artículo 2o. del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y es una de tantas unidades administrativas que el Ejecutivo Federal ha creado para auxiliar al desahogo de los asuntos de la competencia de tal Secretaría; sus múltiples facultades están señaladas por el artículo 71 del mencionado Reglamento y entre ellas se encuentra, de acuerdo con la fracción XII de dicho precepto, la de resolver las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente, función que desempeñará a través de su Dirección de Servicios al Contribuyente, la que para ello cuenta con un Departamento denominado de Autorizaciones de Devoluciones y Compensaciones.

Las atribuciones de la Dirección General que nos ocupa, para resolver las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco federal, son en relación a las siguientes entidades y sujetos: los Estados de la República y el Distrito Federal; los organismos descentralizados y las empresas de participa

ción estatal mayoritaria de la Federación sujetas a control presupuestal; los partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidas; las instituciones de crédito y las organizaciones auxiliares de créditos; las instituciones para el depósito de valores, de seguros y de fianzas, así como las sociedades de inversión, las bolsas de valores y las casas de bolsa; las sociedades mutualistas - que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios; las sociedades mercantiles que cuenten - con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para operar como controladoras y las controladas en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, - y; los contribuyentes que residan en el extranjero, así como los servidores públicos cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero, en el año de calendario, por más de 183 días naturales, consecutivos o no.

En la práctica la referida Dirección General también resuelve las solicitudes de devolución planteadas por personal diplomático de las embajadas acreditadas en nuestro país, sujetos que, - al parecer por error, no fueron incluidos en los señalados anteriormente, que son a los que se refiere el artículo 129 Apartado B del citado Reglamento Interior y de los cuales, por excepción, co-

responde conocer a la aludida Dirección General.

La Dirección General Técnica de Ingresos, conocerá de -- las solicitudes de devolución formuladas por los sujetos y entidades mencionadas en relación con cualquier contribución federal, -- excluyendo a las que sean materia de otra unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda, de otra Secretaría de Estado, Entidad -- Federativa o institución de seguridad social, tales como impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos en materia de importación o exportación, impuestos que gra -- van los vehículos, derechos por servicios del Registro Federal de Vehículos, Impuesto al Valor Agregado y las aportaciones de seguri -- dad social.

B) Las Administraciones Fiscales Federales.

Estas Dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédi -- to Público, surgieron con motivo del desarrollo del programa de -- desconcentración administrativa puesto en marcha por el Gobierno -- Federal, programa con el que se busca eliminar la concentración de trámites y decisiones en las oficinas centrales ubicadas en la Ca -- pital de la República y que responde a la explosión demográfica -- exagerada en el país y a la necesidad de consolidar nuevos centros

de desarrollo regional, amén de que se pretenda con el referido programa brindar mejores servicios a los contribuyentes dentro de su localidad, dando solución a sus problemas administrativos fiscales, en forma más ágil, en el propio lugar donde surgen y dentro del marco de circunstancias que los originan, lo que traerá consigo el ejercicio efectivo de los derechos y el cumplimiento oportuno de las obligaciones de los propios contribuyentes, situaciones éstas que a fin de cuentas se traducirán en una mejor recaudación para el Estado.

Así, las Administraciones Fiscales Federales, que son 45, están distribuidas en las principales ciudades de los Estados de la República y en los cuatro puntos cardinales del Distrito Federal, y agrupadas por regiones dependen de las Coordinaciones de Administración Fiscal; para su adecuado funcionamiento y cumplimiento de su cometido se les ha asignado diversas facultades, entre las que se encuentra la de tramitar y resolver las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco, de acuerdo con la fracción XVI del artículo 129 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, excluyendo del ejercicio de esa facultad a las contribuciones que sean competencia de otra Dependencia y a las entidades y sujetos cuyos asuntos deberá conocer la Di-

rección General Técnica de Ingresos, según ha quedado precisado con anterioridad.

C) La Dirección General de Aduanas.

Esta es una Dependencia creada para conocer el aspecto fiscal de todo lo relativo a la entrada y salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte, del despacho aduanero y de los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada y salida, conociendo también por lo tanto de los Impuestos al Comercio Exterior, derechos por servicios aduaneros y aprovechamiento en materia de importación y exportación; de los impuestos que gravan los vehículos excepto el de Tenencia o uso de Vehículos del cual conocerá solamente sobre Aeronaves, y de los derechos por servicios del Registro Federal de Vehículos; por lo tanto, la Dirección General de Aduanas está facultada para resolver las solicitudes de devolución de pagos indebidos efectuados en relación con las citadas contribuciones de su competencia.

Las facultades y competencia de la Dirección General en mención, están contenidas en el artículo 80 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el titular de aquélla está auxiliado en el desarrollo de sus funciones por los

Directores de Política Aduanera; de Inspección Aduanera; del Res--
guardo Aduanal de Operación Aduanera; de Procedimientos Legales; -
del Registro y Control de Almacenes y Vehículos, de Laboratorio -
Central y de Técnica Operativa; así como por el Jefe de la Unidad_
de Informática, Contabilidad y Glosa, por los Administradores de -
Aduanas, Comandantes de Jefatura de Zona del Resguardo Aduanal y -
por el Personal de Vistas, de Inspección y de Vigilancia necesario.

D) Autoridades Fiscales Locales.

Tomando en cuenta que los Gobiernos de los Estados y Mu-
nicipios, constituyen las estructuras administrativas más adecua--
das para conocer y atender las necesidades de los miembros de su -
comunidad, debido al contacto directo que tienen con la misma, y -
en atención a que los mecanismos de coordinación, aceptados por el
artículo 115 fracción X de la Constitución Política de los Estados
Unidos Mexicanos, son las más viables para que el Estado, como reg
tor de la vida económica, social, política y cultural del país, -
realice los fines que a su naturaleza atañe, el Gobierno Federal,-
por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los
Gobiernos Estatales, han celebrado convenios de colaboración admi-
nistrativa en materia fiscal federal, con la finalidad de que las_

Entidades Federativas y sus municipios, coordinadamente con el Ejecutivo Federal, ejerzan funciones operativas de administración de los ingresos que deriven del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos excepto Aeronaves, Impuesto sobre la Renta en sus rubros de ingresos por actividades empresariales de contribuyentes menores, Ingresos por Actividades Agrícolas, Ganaderas, de Pesca y Conexas de contribuyentes sujetos a Bases Especiales de Tributación; de Retenciones que estén obligados a efectuar los contribuyentes señalados; así como de los Ingresos resultantes del Impuesto sobre las Erogaciones o Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón, que deban enterar los contribuyentes señalados en lo referente al Impuesto sobre la Renta; de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores respecto de dichos contribuyentes; de las multas impuestas por autoridades administrativas federales no fiscales a infractores domiciliados dentro de la circunscripción territorial de cada Estado, excepto las destinadas a un fin específico o participables con terceros; y, en su caso, de los derechos por el uso o goce de los inmuebles ubicados en la zona federal marítimo-terrestre.

Las funciones operativas de Administración delegadas a -

las Entidades Federativas en relación con los ingresos derivados de las mencionadas contribuciones se ejercerán, de acuerdo con los citados convenios de colaboración administrativa, en las siguientes materias: Registro Federal de Contribuyentes, Recaudación, Notificación y Cobranza, Informática, Asistencia al Contribuyente, Consultas y Autorizaciones, Comprobación del Cumplimiento de las Funciones Fiscales, Determinación de Impuestos y sus Accesorios, Imposición y Condonación de Multas, Recursos Administrativos e Intervención en Juicios.

Ahora bien, dentro de la materia de consultas y autorizaciones señalada, los gobiernos de los estados, de conformidad con la Cláusula Décima de los convenios relativos, ejercerán la función de autorizar sobre las solicitudes de devolución o compensación de cantidades pagadas indebidamente, al través de sus autoridades locales o municipales facultadas para administrar contribuciones.

E) Los Institutos de Seguridad Social

Los Institutos de Seguridad Social tal como el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas y el Instituto del Fondo Nacional

de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismos fiscales autónomos, serán los competentes para autorizar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente en relación con las cuotas o aportaciones de seguridad social respectivas, por ser los administradores de éstas, salvo el caso de las cuotas del INFONAVIT que están coordinadas con las Entidades Federativas, según ya lo hemos visto.

Por lo tanto, considerándose a las aportaciones de seguridad social contribuciones, de acuerdo con la fracción II del artículo 20. del Código Fiscal de la Federación, la devolución de las cantidades pagadas indebidamente por dicho concepto, se registrarán por lo establecido al efecto por el artículo 22 del mencionado Código; no obstante lo apuntado, las leyes de los institutos de seguridad social, o son omisas en cuanto a la regulación de la devolución de pagos indebidos, lo cual no presenta mayor problema, o al referirse a tal devolución fijan, en perjuicio de los contribuyentes, reglas contrarias a las señaladas por el citado artículo 22; así, la Ley del Seguro Social en su artículo 278, establece que las cuotas pagadas sin justificación legal serán devueltas sin causar intereses, lo cual va en contra de lo preceptuado por el indicado Código.

Para evitar irregularidades como la apuntada, es necesario que las leyes de los institutos de seguridad social, al referirse a conceptos regulados por el Código Fiscal de la Federación, sean acordes con éste, para dar uniformidad al Derecho Fiscal y evitar contradicciones que perjudiquen a los contribuyentes.

3. Trámite definitivo para obtener la devolución

Una vez obtenida la autorización de devolución del pago indebido, será necesario acudir ante la autoridad recaudadora de las contribuciones para lograr, en cumplimiento de la autorización citada, la devolución material de la cantidad pagada indebidamente.

3.1 Autoridades competentes

A) La Tesorería de la Federación.

Los antecedentes de la Tesorería de la Federación, se remontan al inicio de la Colonia, ya que apenas sometido el Imperio Azteca por los invasores españoles y sus aliados, se designó Tesorero al Capitán Julio Alderete quien al poco tiempo, en 1552, fue sustituido por Alonzo de Estrada, Rodrigo Albornoz y Gonzálo Zalarzar, como Tesorero, Contador y Factor respectivamente, quienes en

razón de la implantación del derecho de importación (almojarifazgo) que debería pagarse en Veracruz, tuvieron que recidir alternadamente en aquel Puerto hasta el año de 1533, en que se les autorizó la designación de personas (almojarifes) que los sustituyeran.

A partir de 1544 se le dió cierta organización a la Tesorería con la creación del arca de tres llaves, sistema que duró todo el siglo XVII hasta comienzos del XVIII, siglo en que se crearon las plazas de Veedor y Proveedor, las que al poco tiempo fueron eliminadas pasándose sus funciones a la plaza del Factor; en 1672 se creó dentro de la Tesorería una Mesa de Guerra, para que se encargara de pasar revista y ajustar a la tropa. Con la expedición de la Ordenanza de Intendentes se suprimió la plaza de Factor distribuyéndose las funciones de éste entre el Tesorero y el Contador, creándose a cambio los empleos de Guarda General de Almacenes y de Tenientes, quienes custodiarían los depósitos.

La complejidad en el manejo de los fondos públicos en la época de la Colonia, propició la multiplicación de empleos en la Tesorería y al comenzar el siglo XIX ésta contaba con dos ministros un ensayador mayor, un teniente, dos oficiales mayores, dos segundos para balas, papel sellado y libro común; tres para el ramo de

guerra, dos para media anata, un guarda general de almacenes y un ayudante, un ministro ejecutor, un portero marcador, dos contadores de moneda, dos oficiales de libros principales, dos de menores, dos recaudadores de pulperías, un escribiente de operaciones y un archivero.

Después de pasar por una serie de adecuaciones y reestructuraciones desde la Colonia, actualmente la Tesorería de la Federación tiene como funciones esenciales las de recaudar, concentrar, custodiar, vigilar y situar los fondos provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación y de otros conceptos que deba percibir el Gobierno Federal por cuenta propia o ajena, depositándolos diariamente en el Banco de México; asimismo, la Tesorería tiene facultades inherentes a dichas funciones, como determinar créditos fiscales a cargo de contribuyentes y demás obligados de su competencia, ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos que le sean radicados u otros créditos a los que por disposición legal deba aplicarse dicho procedimiento, hacer los pagos autorizados que afecten el presupuesto de egresos de la Federación y los demás que legalmente deba hacer el Gobierno Federal en función de las disponibilidades, requerir y llevar la cuenta del movimiento de los mismos.

En relación con las funciones de la Tesorería de la Federación y de acuerdo con las atribuciones que tiene para desarrollar tales funciones, esa Dependencia, de conformidad con el artículo 11, fracción XXIV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está facultada para devolver las cantidades pagadas indebidamente al fisco, aprobadas por autoridad competente, mediante la expedición de cheques o certificados.

B) Las Tesorerías de los Estados.

De conformidad con los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, las funciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público delegadas a cada Estado, comprendiendo en ellas la de devolver cantidades pagadas indebidamente en relación con las contribuciones coordinadas, podrán ser ejercidas por el Gobernador de la Entidad y por quienes de acuerdo con las disposiciones locales o municipales tengan facultades para administrar contribuciones y a falta de esas disposiciones, dichas facultades serán ejercidas por quienes realicen funciones de igual naturaleza a las mencionadas en el convenio respectivo; en consecuencia, toda vez que cada Estado cuenta con Tesorería, ésta será la facultada para efectuar la devolución de las cantidades pagadas in

debidamente, en relación con las contribuciones coordinadas con la Entidad de que se trate.

C) Los Institutos de Seguridad Social

Considerando que los recursos de cada instituto están integrados por las cuotas o aportaciones correspondientes, así como por otros ingresos, de acuerdo con sus leyes respectivas, y que los propios institutos, en su carácter de organismos autónomos, administran tales recursos para la consecución de los fines que tienen encomendados, ellos son los competentes para devolver las cantidades pagadas indebidamente por concepto de cuotas o aportaciones de seguridad social.

4. Plazo para devolver las cantidades pagadas indebidamente.

Planteada la solicitud de devolución, de proceder, ésta deberá efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se presentó aquella ante la autoridad competente con todos los datos, informes y documentos a los que hemos hecho referencia en páginas anteriores; en el supuesto de que la devolución no se hubiera efectuado en el plazo señalado, el fisco está obligado, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 22 del Código Fis-

cal de la Federación, a pagar intereses al contribuyente como recargos en concepto de indemnización, mismos recargos que se calcularán de acuerdo a la tasa prevista por el artículo 21 del Código en mención, sobre las cantidades que proceda devolver excluyendo los propios intereses y desde la fecha en que se venció el citado plazo, hasta que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

El plazo de referencia es en beneficio del solicitante, sólo que en la práctica está en condiciones de ser manejado, e inclusive se ha manejado al arbitrio de la autoridad, para no pagar los intereses relativos, ya que en los casos en que no existen formas oficiales para solicitar la devolución de pagos indebidos, y aún existiendo éstas, las autoridades pueden pedir al interesado algún dato o documento no esencial para resolver la solicitud planteada, pero sí suficiente para interrumpir el plazo de dos meses comentado y de esa forma no pagar los intereses previstos.

En atención a lo anterior, sería conveniente que se fijara un término no mayor de 15 días a partir de la presentación de la solicitud, para que la autoridad pida los documentos que hagan falta para resolver la devolución formulada, con la observación de

que de no pedir documento alguno en ese término, se tendrá por integrada para su resolución la solicitud presentada, empezando a correr por consiguiente el aludido plazo de dos meses, una vez transcurridos los 15 días o a partir de que se exhiba el documento o dato requerido por la autoridad.

CONCLUSIONES

- Primera. El pago de lo indebido en el Derecho Fiscal, es el entero de una cantidad determinada de dinero en efectivo o en especie a favor del fisco, que se realiza sin - - existir obligación tributaria y por error de hecho o - de derecho del presunto sujeto pasivo directo, de un - tercero o del propio fisco.
- Segunda. El pago de lo indebido en el Derecho Fiscal, así como - otras instituciones de esta importante rama jurídica, - tiene su antecedente en el Derecho Civil, ya que de - éste fue trasladado, con las adecuaciones necesarias, - al derecho tributario.
- Tercera. Del pago de lo indebido surge para el Estado la obliga - ción de devolver y nace para el que ha pagado, un dere - cho creditorio para repetir lo indebido, originándose - con ello una relación jurídica tributaria opuesta a la - relación que tiene como objeto la prestación del tribu - to y que no puede confundirse con ésta ya que el su - - puesto es distinto e inclusive contrario al que da ori - gen a la relación jurídica tributaria propiamente di - - cha.

Cuarta. En atención al principio de legalidad que rige en materia tributaria, la devolución del pago indebido está prevista por la Ley, ya que con tal pago se da un enriquecimiento ilegítimo por parte del fisco, partiendo de la idea de que el sujeto pasivo de la contribución sólo debe enterar lo que la Ley respectiva establezca, por lo tanto si paga una cantidad mayor a la señalada o por un hecho no previsto legalmente, el Estado tiene la obligación ineludible de devolver el pago efectuado indebidamente.

Quinta. El pago indebido en materia fiscal puede ser en efectivo o en especie, tomando en cuenta que hay contribuciones que se cubren en especie, como sucede en el derecho sobre minería por la explotación de oro, que invariablemente se paga con dicho mineral, y en los impuestos al ingreso de las personas físicas y al valor agregado, que pueden ser pagados por quienes produzcan obras de arte plástica, con obras realizadas por ellos mismos; por lo tanto, la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, en ambos casos debe ser en especie, siempre que ésto sea factible.

Sexta. La devolución de las contribuciones pagadas indebidamente, deberá efectuarse en efectivo o en la especie que fueron cubiertas, siempre que ésto sea legalmente posible; sólo cuando el interesado lo solicite, el fisco realizará la entrega de certificado por la cantidad pagada indebidamente, siendo requisito además para que proceda dicha entrega, que aquél tenga obligación de retener contribuciones y de efectuar pagos provisionales mediante declaración.

Séptima. La devolución del pago indebido mediante certificado regulada por el Código Fiscal, no es una devolución propiamente dicha, sino un reconocimiento por parte del fisco, a favor de determinado contribuyente, del adeudo de cierta cantidad de dinero, que dará lugar a la compensación en cuanto lo decida el contribuyente acreedor, una vez que adquiera el carácter de deudor con el fisco.

Octava. No obstante que el Código Fiscal de la Federación, en el primer párrafo de su artículo 22, establece la devolución de oficio por parte del fisco de cantidades pagadas indebidamente, tal devolución en la práctica no

se da, ya que siempre es necesaria la petición de la parte interesada para obtener la devolución de dichas cantidades.

Novena. Para obtener la devolución de un pago indebido originado por error de hecho o de derecho de la autoridad fiscal, es requisito indispensable que previamente el acto que dió origen al pago sea declarado insubsistente, teniendo su fundamento legal este requisito, en el principio tributario de "solve et repete", es decir pague y discuta la legitimidad del cobro, principio que tiene su base en la necesidad del Estado de obtener ingresos para cubrir los gastos públicos y que los ingresos sean regulares y ciertos, así como en la presunción de legitimidad de la obligación tributaria.

Décima. Teniendo el carácter de contribuciones las aportaciones de seguridad social, el pago indebido de las mismas se regulará de acuerdo a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación; en consecuencia, las leyes de los institutos respectivos en lo que se refieren a la devolución de dichas contribuciones, deben ser acordes con el Ordenamiento mencionado y por lo

tanto no contener disposiciones contrarias a éste, como sucede en la Ley del Seguro Social que en su artículo 278 establece: "Las cuotas enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses, ..."

Décima
Primera.

Las resoluciones que nieguen o autoricen la devolución de cantidades pagadas indebidamente, deberán señalar en forma clara y precisa los motivos y fundamento legal del sentido en que sean emitidas; ésto, para satisfacer los extremos de los artículos 14 y 16 Constitucionales, ya que de no ser así dichas resoluciones, con toda seguridad, serán declaradas sin efectos en el recurso o juicio de nulidad que se promueva en contra de ellas.

Décima
Segunda.

En el Derecho Fiscal sólo procede la compensación por disposición expresa de la ley, quedando excluidas por consiguiente la compensación judicial y la convencional, por no estar contempladas en las disposiciones tributarias, toda vez que al respecto éstas son de aplicación estricta, de conformidad con el artículo 5o. primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Décima
Tercera.

Los tratadistas del Derecho Tributario, sólo le dan importancia a la compensación como medio de extinción de las obligaciones fiscales y se han olvidado de la función que desempeña dicha institución para recuperar lo pagado indebidamente, función que se da en atención a que para operar la compensación, el fisco debe reconocer previamente el aludido pago y consecuentemente el crédito en su contra.

Décima
Cuarta.

El plazo de dos meses para devolver las cantidades pagadas indebidamente regulado por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, está en condiciones de ser manejado al arbitrio de las autoridades, ya que en los casos en que no existen formas oficiales para solicitar la devolución de pagos indebidos, y aún existiendo éstas, pueden pedir al interesado algún dato o documento no esencial para resolver la solicitud planteada, pero si suficiente para interrumpir el plazo comentado y de esa forma no pagar los intereses previstos. Para evitar la situación apuntada, se recomienda fijar un término no mayor de quince días a partir de la presentación de la solicitud, para que la autoridad pida los dedocumentos o datos que hagan falta para resolver la de

volución formulada, con la observación de que de no pe-
dir documento alguno en ese plazo, se tendrá por inte-
grada la solicitud para su resolución.

Décima
Quinta.

La existencia del recurso administrativo representa un
medio de control de la Administración Pública benéfico
tanto para ésta como para el administrado, ya que per-
mite corregir el acto deficiente que emitió aquélla y
evita a éste iniciar un conflicto oneroso como lo im-
plicaría recurrir al Tribunal Fiscal de la Federación.

Décima
Sexta.

La incongruencia y deficiencia de las leyes tributarias,
se debe a que las mismas son elaboradas "al Vapor", só-
lo por el deseo de hacer algo. Para que no se presen-
te tal deficiencia e incongruencia, es necesario que -
se vuelva a la práctica de formar comisiones para el -
estudio y análisis de la elaboración o modificación de
los diversos ordenamientos de la materia, comisiones -
que deben estar integradas principalmente por reconoci-
dos juristas y por profesionistas y personas conocedo-
ras de las situaciones a regularse.

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

- ANDREOZZI, Manuel.- Derecho Tributario Argentino.- Tomo I y II.- Tipográfica Editora Argentina.- Buenos Aires, 1951.
- BONNECASE, Julien.- Elementos de Derecho Civil.- Tomo II.-- Trad. Por el Lic. José M. Cajica Jr.- Editorial José M. Cajica Jr., S.A.- Méco 1945.
- BORJA SORIANO, Manuel.- Derecho de las Obligaciones.- Quinta - Edición.- Editorial Cajica, S.A.- Puebla, Pue.- México 1979.
- BORJA SORIANO, Manuel.- Teoría de las Obligaciones.- Tomo I.-- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1984.
- CARBONNIER, Jean.- Derecho Civil.- Trad. a la Ed. Francesa.- Tomo II Vol. III.- Situaciones y Dinámica de las Obligaciones.- Bosch,- Casa Editorial, Barcelona.
- CODIGO CIVIL PARA EL - Editorial Porrúa, S.A.- México, 1989.
DISTRITO FEDERAL.
- CODIGO DE PROCEDIMIEN- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1989.
TOS CIVILES, PARA EL -
DISTRITO FEDERAL.
- CODIGO FISCAL DE LA - Edición preparada por la Secretaría de
FEDERACION. Hacienda y Crédito Público.- Talleres_
Gráficos de la Nación.- México, 1988.
- CONSTITUCION POLITICA_ Editorial Porrúa, México, 1989.
DE LOS ESTADOS UNIDOS_
MEXICANOS.
- DE JUANO, Manuel.- Finanzas y Derecho Tributario.- Tomo -
II.- Ediciones Molachino.- Rosario Ar-
gentina, 1964.

- DE LA GARZA, Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1968.
- DE PINA, Rafael.- Elementos de Derecho Civil Mexicano, Volumen Primero.- Primera Edición.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1956.
- ESCRICHE, Joaquín.- Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia.- Editora e Impresora - Norbajacaliforniana.- Ensenada, B.C., - 1974.
- FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio.- Jurisprudencia en Materia Fiscal.- Editorial Jus.- México, 1976.
- FLORIS MARGADANT S., Guillermo.- El Derecho Privado Romano.- Editorial - Esfinge, S.A.- México, 1978.
- FRAGA, Gabino.- Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1966.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.- Derecho Financiero.- Volúmenes I y II.- Editorial Depalma.- Buenos Aires, 1962.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ, - Ernesto.- Derecho de las Obligaciones.- Editorial Cajica, S.A.- Puebla, Pue.- México 1979.
- GUTIERRES Y GONZALEZ, - Ernesto.- El Patrimonio Pecuniario y Moral.- Editorial Cajica, S.A.- Puebla, Pue.- 1971.
- JARACH, Dino.- Curso Superior de Derecho Tributario.- Tomos I y II.- Liceo Cima.- Buenos Aires. 1957.
- JARACH, Dino.- El Hecho Imponible.- Liceo Cima.- Buenos Aires, 1943.
- LEY FEDERAL DE DERECHOS.- Edición preparada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Talleres Gráficos de la Nación.- México, 1988.
- PLANIOL, Marcelo.- Tratado Elementos de Derecho Civil.-Las Obligaciones.- Trad. de José M. Cajica Jr.- Puebla, Pue.

- PLANIOL, Marcelo y Jorge Ripert.- Tratado Práctico de Derecho Civil Francés.- Tomo VII.- Derecho de las Obligaciones.- Cultural Habana.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael.- Derecho Civil Mexicano.- Tomo Quinto -- Obligaciones, Volúmenes I y II.- Antigua Librería Robledo.- México, 1960.
- SIERRA, Carlos J. y Rogelio Martínez Vera.- Historia de la Tesorería de la Federación.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- México, 1972.

ESTA OBRA SE IMPRIMIO EN:
IMPRESA " KU - KU "

PORTAL STO. DOMINGO # 10 - INT. "D"
MEXICO 06020, D.F.

LUIS MARTINEZ PEREZ