

ANÁLISIS DE LA
EVOLUCION DEL
SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

Autor: Ruben Jiménez
Uribe.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A MIS PADRES:

RUBÉN JIMÉNEZ (Q.E.P.D.) Y
MARTHA URIBE, por todo su
apoyo a lo largo de mi vida,
ya que sin él no hubiera
logrado llegar a la
culminación de esta meta.

A MI TÍO ANGEL (Q.E.P.D.)
por brindarme siempre su
cariño y comprensión el
cual me ayudó a superarme
día con día. SIEMPRE TE
RECORDARÉ.

A MI ESPOSA GUADALUPE:

Por su apoyo incondicional
aún en los momentos
difíciles de nuestro
matrimonio. Con todo el
amor que te tengo.

A MIS HIJAS JESSY Y ANGUIE:

Porque ustedes son el más
grande tesoro que Dios me
dio y a quienes hasta el
final de mi existencia
siempre protegeré y amaré.

ANGUIE

A MI ASESORA DE TESIS LA
LIC. ALICIA RIVAS GARCIA:
*Por compartir sus bastos
conocimientos en materia
fiscal y darme siempre su
apoyo para la culminación
de este trabajo. CON CARIÑO
Y ADMIRACIÓN.*

A MIS PROFESORES:
*Por transmitir sus vivencias
y conocimientos mismos que
me han servido en mi vida
profesional.*

CON ESPECIAL AFECTO Y
CARIÑO A MIS AMIGOS
ALEJANDRO, EDGAR Y
EUGENIO:
*Por aceptarme como soy y
brindarme su amistad leal
y desinteresada.*

ANÁLISIS DE LA DEVOLUCIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1

DE LA RELACIÓN JURÍDICA

Págs.

1.1. Sujetos.	1
1.2. Objeto.	26
1.3. La Relación Jurídica Tributaria de Regreso.	29
1.4. El Nacimiento de la Obligación Fiscal.	30
1.4.1. Concepto de Obligación Fiscal.	33
1.4.2. Hecho Imponible.	37
1.4.3. Hecho Generador	50
1.5. La Determinación de la Obligación Fiscal.	51
1.6. Extinción de Obligaciones Fiscales	53
1.6.1 Pago.	54
1.6.2. Prescripción.	57

1.6.3. Caducidad.	61
1.6.4. Compensación.	65
1.6.5. Cancelación.	66
1.7. Causales que Determinan El Saldo a Favor.	67

CAPÍTULO 2

LA DEVOLUCIÓN

2.1. La Devolución.	73
2.1.1. Definición.	77
2.2. Regulación Jurídica de la Devolución en el Código Fiscal de la Federación. .77	
2.3. La Compensación.	86
2.4. Regulación jurídica de la Compensación en el Código Fiscal de la Federación.	90

CAPÍTULO 3

TRATAMIENTO DE LA DEVOLUCIÓN EN LAS LEYES TRIBUTARIAS ESPECIFICAS.

3.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.	97
3.2. Ley del Impuesto al Activo.	105
3.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado.	115
3.4. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.	121

CAPÍTULO 4

PROCEDIMIENTO PARA TRAMITAR ANTE LAS AUTORIDADES COMPETENTES LA DEVOLUCIÓN.

4.1. Administraciones Locales de Recaudación de la S.H.C.P.	126
4.2. Modificación al Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.. . . .	132

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION.

Al ser nuestro país un estado que basa gran parte de su economía en la recaudación tributaria, es menester conocer las formas en que los contribuyentes puedan cumplir con esta obligación, y aun más, en el caso de que exista una diferencia por parte del ente gobernante a favor del causante del impuesto siendo el Estado a través de la Secretaría de Hacienda, quien deberá señalar las disposiciones y los medios por los cuales el contribuyente pueda recuperar parte de lo cubierto en los pagos provisionales realizados por exceso o error en los mismos, que son a cuenta del impuesto anual, contemplando en nuestra legislación fiscal la figura de la devolución, la cual debe ser en forma rápida y sin tanto trámite burocrático, pues con ello causa perjuicio a los contribuyentes que cumplen puntualmente a lo consignado en nuestra Carta Magna en su artículo 31 fracción cuarta, atentando asimismo, a la recuperación de su capital para poder invertir nuevamente y hacer más grande la economía particular que traerá como consecuencia lógica un mejor presupuesto de la Nación.

Esta investigación, pretende que los errores existentes sean eliminados en favor de todos los contribuyentes, o personas que tengan derecho a la devolución del mismo en la celebración de un acto jurídico, regulando la figura en mención y subsanando vicios existentes al solicitarla.

En virtud de la deficiencia y lentitud en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en la esperanza de poder recuperar lo pagado en exceso, y así seguir cumpliendo oportunamente es necesario que la administración publica elimine todos los vicios existentes.

Por tal motivo, los temas a tratar serán:

En el primer Capítulo se abordarán tanto a los Sujetos Activo y Pasivo de la Relación Tributaria, la Extinción de las Obligaciones Fiscales y la causal que determina el saldo a su favor.

Para el Segundo Capítulo se tratarán los temas referentes a la devolución y la compensación, así como de su Regulación Jurídica en el Código Fiscal de la Federación.

El Tercer Capítulo tratará de la Devolución en las diversas Leyes Fiscales como lo son La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Activo, IVA y la LEY Especial Sobre Producción Y Servicios.

Para Finalizar nuestro trabajo el último Capítulo se hablará sobre la Autoridad Competente en la materia de la Devolución como lo es la S.H.C.P., y el tema de mayor relevancia en este trabajo de investigación, la propuesta de modificación al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

LA RELACIÓN JURÍDICA

1.1 Sujetos.

Para definir la Relación Jurídica –Tributaria daremos la definición que el Maestro Margain señala que: “La Relación Jurídica-Tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el Sujeto Pasivo y el Sujeto Activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley Tributaria.”¹

Con apoyo en lo anterior, podemos decir, que de toda relación jurídica derivan derechos y obligaciones, y cuando en la misma uno de los sujetos es la Administración Pública, y la función administrativa realizada, se traduce en vigilar el cumplimiento de la obligación constitucional, consistente en contribuir para los gastos de la Federación, las Entidades Federativas y Municipios, se le denomina Relación Jurídico-Tributaria

Dentro de cualquier relación jurídica siempre encontraremos la intervención de sujetos. La existencia del fisco como encargado de la recaudación de tributos la “teoría de la relación jurídico tributaria” nos delimita el sistema legal tributario, pues por un lado existe el organismo en mención como encargado de recaudar las

LA RELACIÓN JURÍDICA

1.1 Sujetos.

Para definir la Relación Jurídica –Tributaria daremos la definición que el Maestro Margain señala que: “La Relación Jurídica-Tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el Sujeto Pasivo y el Sujeto Activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley Tributaria.”¹

Con apoyo en lo anterior, podemos decir, que de toda relación jurídica derivan derechos y obligaciones, y cuando en la misma uno de los sujetos es la Administración Pública, y la función administrativa realizada, se traduce en vigilar el cumplimiento de la obligación constitucional, consistente en contribuir para los gastos de la Federación, las Entidades Federativas y Municipios, se le denomina Relación Jurídico-Tributaria

Dentro de cualquier relación jurídica siempre encontraremos la intervención de sujetos. La existencia del fisco como encargado de la recaudación de tributos la “teoría de la relación jurídico tributaria” nos delimita el sistema legal tributario, pues por un lado existe el organismo en mención como encargado de recaudar las

¹ Enrique Gómez Ruiz, *Derecho de Tributación y Tributos*, México, 1997, p. 10.

contribuciones, con sus respectivos privilegios y obligaciones, y por otro lado existe el sujeto que paga el impuesto, también con sus respectivos derechos y obligaciones.

Tenemos en primer lugar al sujeto activo de la relación jurídico tributaria, dentro del derecho financiero solamente existe un sujeto activo. Investido de potestad jurídica y soberanía financiera plena, solamente el Estado tiene todas estas atribuciones quien con su poder de imperio se dirige hacia el logro de sus finalidades políticas nacionales, colectivas e individuales. La Federación, las Entidades Locales, incluyendo el Distrito Federal y los Municipios son sujeto activo porque tienen derecho a exigir de los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, más no todos ellos tienen la misma amplitud en cuanto al cobro de impuestos, la Federación y las Entidades locales incluyendo el Distrito Federal, salvo algunas limitaciones Constitucionales, pueden establecer los impuestos que a su consideración sean necesarios para cubrir sus presupuestos, los Municipios en cambio no pueden fijar por si los impuestos municipales, recordemos que existe un Congreso de la Unión que legisla en materia tributaria para toda la Federación y el Distrito Federal y existen además Legislaturas de los Estados que legislan para las Entidades Federativas que son los que fijan los impuestos que pueden cobrar los Municipios, por lo que se deduce que la Federación y las Entidades Locales tienen potestad tributaria plena y los Municipios la tienen subordinada.

El artículo 115 de la Constitución en su fracción IV dice: Los Municipios podrán administrar libremente su Hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y en todo caso:

a)- Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b)- Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c)- Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones o subsidios respecto de las contribuciones, en

favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas.

Sólo los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al respecto ha sostenido la siguiente tesis jurisprudencial: "Los impuestos Municipales decretados por los ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de leyes y hacerlos efectivos importa una violación constitucional."²

Anteriormente existían otros entes que gozaban de soberanía financiera, como por ejemplo la Iglesia o algunas comunidades religiosas, sin tener concesión estatal, y podrían hacer cobros en el momento que lo consideraran oportuno, lo que ya está en desuso.

Existen además de la Federación, los Estados y Municipios, otro tipo de organismos que se encargan de recaudar contribuciones, llamados organismos fiscales autónomos y que tienen potestad financiera subordinada, esto porque por delegación estatal otorgada por vía

² Segundo Juicio de la Federación. Sesión 1188. Vol. I, p. 385. (artículo 109, fr. IV, de la Constitución)

legislativa puedan establecer y cobrar impuestos, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución en la medida que fije el Estado y en algunos casos por sí mismos o a través de la oficina de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Conforme a esta temática cuando un crédito adquiere el carácter de tributo en virtud de que se deriva de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social etcétera, es el sujeto activo (EL Estado) el que tiene potestad fiscal, más cuando él que cobra determinados impuestos como son cuotas de caminos, aeropuertos, de seguro social (Instituto del Seguro Social para los Trabajadores del Estado, Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores) el sujeto activo adquiere otra personalidad distinta a la del Estado, al respecto el Instituto Mexicano del Seguro Social, adquiere un punto de apoyo al tema, ya que éste tiene una facultad fiscal plena además de determinar sus ingresos, tiene la facultad de ejercer coacción para lograrlo, así como de ejecutar sus propias resoluciones.

El sujeto activo sea el Estado o un organismo autónomo tiene diversos tipos de obligaciones, las principales y las secundarias:

La obligación principal que tiene el sujeto activo es la de recaudar el impuesto, en efecto, si se dejase de cumplir con esta obligación se

estaría actuando anticonstitucionalmente ya que sería una disminución a los ingresos del Estado.

Las obligaciones secundarias se dividen en dos grupos, las de hacer y las de no hacer, las de hacer son: determinar el nacimiento del crédito fiscal, practicar visitas de inspección, proporcionar el código de barras a los causantes para una mejor identificación. Las de no hacer son por ejemplo. No cobrar dos veces el mismo impuesto, no realizar tramites tendientes al pago de un impuesto cuando no se compruebe la existencia del mismo, no expedir licencias al particular cuando éste no cumpla con los requisitos esenciales para adquirirla. Etcétera.

En segundo lugar de la relación jurídico tributaria se encuentra el sujeto pasivo, quien es la persona física o moral que jurídicamente tiene la obligación de pagar el impuesto, más como veremos adelante, no siempre es el sujeto pasivo aquél que en vista de las circunstancias que generan el crédito fiscal, debe de reducir su patrimonio por consecuencia de las cargas contributivas.

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria suele también tener dos tipos de obligaciones, una de carácter principal y otras secundarias:

Las obligaciones de carácter principal se traducen exclusivamente en pagar el impuesto.

Las secundarias son de tres clases, las de hacer, de no hacer y de tolerar, las de hacer, por ejemplo son: dar aviso cuando inicie sus operaciones, realizar declaraciones, llevar libros de control, facilitar al fisco el control de sus contribuciones, etcétera: las de no hacer son por ejemplo no alterar la información al fisco en perjuicio de éste, no realizar una determinada actividad si no cuenta con los permisos correspondientes, no comercializar con productos que se encuentren fuera de la ley, no cambiar de objeto social sin autorización expresa, no interrumpir las labores fiscales, tales como la inspección, no alterar sellos o envolturas, las obligaciones de tolerar son permitir el acceso a sus locales o bodegas para una inspección.

En algunas ocasiones y bajo ciertas circunstancias, el sujeto pasivo no tiene que cumplir los tres tipos de obligaciones, es decir, hay veces que cumple con la obligación principal, pero no con las secundarias, legalmente los terceros no deben tener la obligación principal como más adelante lo comentaremos.

Existen además diversos criterios de atribución para tener a un sujeto con el carácter de sujeto pasivo independientemente de que sea una persona física o moral, en un principio debe de tomarse en cuenta la capacidad jurídica, podemos pensar inmediatamente en la capacidad legal, es decir la de goce y la de ejercicio, la de ejercicio en ser apto para obligarse por si mismo, más según las disposiciones legales tributarias no importa dicha capacidad para tener la obligación de cumplir con el fisco esto porque siendo los impuestos no derivados de

la voluntad de los individuos, sino una consecuencia de la imposición de la ley, la única capacidad que reconoce el fisco es la economía, esto es que cuando un sujeto adquiere la obligación de contribuir con los gastos públicos, no importa si es apto para adquirir por si obligaciones, lo único que le interesa al fisco es cumplir con su obligación fiscal como lo es el cobro de los impuestos.

No debemos confundir las obligaciones tributarias con las administrativas, ya vimos que para cumplir con las tributarias solamente es necesario que el sujeto encuadre en lo que la ley señala como hecho que genera un crédito fiscal, más para el desarrollo de los procedimientos administrativos se requiere la capacidad de ejercicio y si el sujeto pasivo no tiene dicha capacidad, existe la figura jurídica llamada representación, (Responsabilidad Solidaria) recordemos que la representación permite que una persona llamada representante actúe en nombre y cuenta de otro llamado representado, sin alterar la esfera jurídica económica del representante, por otro lado, debemos diferenciar quien es el titular de la obligación y es quien asume el carácter de suplente en el cumplimiento del deber.

Dentro de las características que ostenta el Sujeto Pasivo encontramos:

A)- El sexo.- Si estuviéramos hablando de personas morales sería inútil mencionar del sexo al cual pertenecen, ya que es una de las atribuciones con las cuales no cuentan, sin embargo, Ernesto Flores

Zavala en su obra "Elementos de Finanzas Públicas, nos expone que el sexo de la persona "Influye en la relación tributaria" en dos diferentes maneras y como ejemplo nos marca que la ley de impuesto sobre herencias le concede a la cónyuge o concubina un descuento del 10% sobre sus impuestos con relación a la herencia.³

B)- La edad.- Puede tener también en ciertos aspectos influencia en la relación jurídico tributaria, hemos visto que normalmente no importa la edad para que una persona adquiera la calidad de sujeto pasivo, sin embargo, existe otro tipo de impuestos como los de inmigración que establece la ley de población cuando nos dice que si un extranjero se interna como inmigrado en nuestro territorio bajo la custodia de algún pariente, inmigrante, inmigrado o mexicano, causan una exención cuando éste sea menor de quince años.

C)- El estado civil.- Influye también en la relación tributaria ya que es indispensable saber si un contribuyente es soltero o casado y tomando en cuenta el ejemplo anterior, vemos que se conceden exenciones y/o reducciones al cónyuge que ha heredado, además, dentro de los derechos de inmigración se conceden exenciones cuando una persona se interna al territorio nacional cuando éste sea casado con un mexicano (a).

D)-. La nacionalidad.- De acuerdo a la nacionalidad que tenga el sujeto pasivo es el impuesto que se le puede cobrar.

³ Véase Zavala, Enrique. Elementos de Finanzas Públicas. México: Editorial Porrúa, 1997. p. 111.

Por ejemplo, a los extranjeros es lógico que se le cobren derechos de inmigración, sin embargo no debemos confundir con los extranjeros que tengan algún establecimiento dentro del territorio nacional ya que este tipo de sujetos debe de cubrir las contribuciones que se hayan creado por motivo de su aumento de capital.

E).- Personalidad.- Sabemos de antemano que existen dos tipos de personas, las físicas y las morales, existen impuestos que solamente se le cobrarán a las personas físicas como el Impuesto Sobre la Renta. La religión en nuestro Sistema Jurídico no influye en ningún aspecto en las relaciones tributarias; sin embargo, recientemente se la ha atribuido a las organizaciones religiosas el carácter de sujeto pasivo del impuesto, puesto que anteriormente eran sujetos exentos del pago de impuestos.

F).- Domicilio.- Como un criterio fundamental de atribución del crédito fiscal, el domicilio es considerado como un factor determinante en la relación tributaria, ya que como hemos visto anteriormente, existen créditos fiscales que varían de una entidad a otra y el domicilio nos marca incluso la jurisdicción para realizar los trámites legales como las notificaciones, el concepto de domicilio fiscal, tanto de las personas físicas como de las personas morales nos lo proporciona el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, esto con el fin de llevar a cabo un mejor control del cumplimiento de las obligaciones por parte del sujeto pasivo.

Existen diversas categorías de sujetos pasivos, las cuales diversos autores se han dado a la tarea de clasificar de la siguiente manera:

A)- Sujeto pasivo principal.- También llamado sujeto pasivo obligado directo, causante, contribuyente. El Doctor Ernesto Flores Zavala la denomina "Responsabilidad directa y lo conceptualiza como aquella persona física o moral cuya situación coincide con lo que la ley señala como nacimiento de créditos fiscales"⁴ ante la ausencia de definición en el Código Fiscal de la Federación tenemos que explicar de una manera precisa lo que es el sujeto pasivo principal puede encontrar a este tipo de sujetos relacionándolos con la propiedad, así, aquel sujeto que posee un patrimonio (un vehículo por ejemplo) tiene la obligación de pagar la contribución que se genere con la tenencia de dicho bien, otro caso lo encontramos con los productores de alguna cosa o cuando se realiza un acto gravado (traslado de dominio de un bien inmueble, Impuesto Sobre la Renta, etcétera) podemos encontrar dentro de este tipo de sujetos pasivos diversas hipótesis:

Cuando el sujeto pasivo principal es únicamente una persona que se puede precisar con exactitud debido a que se encuentra en una situación jurídica y material que lo identifica plenamente como deudor fiscal, como el Impuesto Sobre la Renta por ejemplo.

Cuando se da la existencia de varios sujetos pasivos obligados directos y en cada uno de ellos recae la responsabilidad de pagar el impuesto,

un ejemplo lo encontramos con los herederos cuya mása hereditaria es gravada por un impuesto y siendo aquellos varias personas, cada uno de ellos tiene la obligación de pagar la parte proporcional que le corresponda, otro caso se da en la copropiedad, donde se da la misma situación semejante, con la salvedad de que las partes que intervienes en ellos pueden de común acuerdo estipular quien va a ser el obligado a pagar las contribuciones que dicho acto jurídico ocasione, vemos pues que el sujeto obligado directo es el clásico sujeto pasivo, se trata de persona física, moral, nacional ó extranjera siempre y cuando realice el acto que genere el crédito fiscal.

Existe también la figura jurídica del sujeto pasivo por adeudo ajeno del cual existen a su vez diversas clasificaciones consistentes en que un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria pague el impuesto por el deudor directo sea por su propio patrimonio o como un simple mediador para que se complemente dicha relación, de los cuales tenemos los siguientes:

B)- Sujeto pasivo obligado solidario.- Llamado también por deuda ajena, con responsabilidad solidaria, y por el Código Fiscal de la Federación "Responsables solidarios de los contribuyentes", la solidaridad consiste en imponer el pago de una prestación fiscal a un tercero que no haya cumplido con una obligación tributaria.

Al respecto, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación dice que son responsables solidarios...

I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones:

II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos:

III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaron durante su gestión...

IV.- 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, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI.- Quiénes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII.- Quiénes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma.

X.- Las sociedades que, debiendo inscribir en el Registro o Libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XI.- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por ésta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XII.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio Nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados.

XIII.- Las personas a quiénes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas. Lo dispuesto en éste párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Es de hacerse notar, que entre este tipo de obligados encontramos a los jueces, notarios, abogados, funcionarios, entre otros, ya que, sin que éstos sean deudores directos por haber participado en algún acto jurídico que cause un impuesto y no haberlo pagado, son responsables de su pago, un ejemplo, los jueces junto con los secretarios de acuerdos al emitir un auto en donde se imponga una sanción para el infractor, tiene la obligación de verificar que dicha infracción sea satisfecha ya que de no hacerlo, ellos tendrán que satisfacer ese ingreso a favor del Estado, otro ejemplo lo encontramos en los notarios, quiénes al otorgar su fe de algún acto jurídico tienen la

obligación de retener el porcentaje que como impuesto se origine, también los funcionarios públicos pueden adquirir el carácter de responsables solidarios, los encargados de registro deben actuar solamente cuando el interesado demuestre haber pagado sus respectivos derechos.

Dentro de este tipo de sujetos pasivos se encuentran diferentes hipótesis pero siempre coinciden en ciertos fundamentos prácticos como lo son:

- 1.- Que el deudor solidario no tiene obligación de su parte de cubrir el impuesto.
- 2.- Que el deudor solidario solamente interviene en el acto que genera el crédito fiscal como un mediador o prestador de servicios.
- 3.- Que la regla general es que esta responsabilidad la establece la ley para los tercero, a quiénes impuso ciertas obligaciones secundarias que no cumplieron.
- 4.- Que la figura de responsabilidad solidaria se inspiró en garantizar al fisco los ingresos propuestos.
- 5.- Que los que pueden adquirir ese carácter son “Los representantes que administren o vigilen bienes u operaciones del sujeto pasivo principal”

6.- Que para que se de esa responsabilidad solidaria es necesario que se encuentre expresamente en una ley. (Código Fiscal de la Federación artículo 26)

Dentro de nuestra legislación fiscal se considera que el deudor solidario debe cubrir no solamente la obligación principal, sino también las accesorias a excepción de las multas. Podemos decir, que existe una verdadera relación entre el responsable y el deudor principal. Sin embargo existe un divorcio de ideas entre los diferentes autores en cuanto a la relación que existe entre el responsable solidario y el deudor principal, así para el Doctor Ernesto Flores Zavala en sus Finanzas Públicas Mexicanas menciona que no habrá derecho de repetición si el solidario paga, en cambio el autor Sergio Francisco de la Garza opina que si es factible el reclamo de pago al deudor principal en vía de regreso opinión a la que nos adherimos ya que existen diversas figuras jurídicas tendientes a la rectificación de las omisiones legales que existen al respecto (En la copropiedad si un copropietario cumple con todas las obligaciones puede por vía judicial exigir a los demás copropietarios la restitución de la parte alícuota que les corresponde) más no en todos los casos se da la hipótesis del derecho de regreso como lo menciona el Código Fiscal de la Federación, que en los casos de omisiones por parte de los representantes pueden éstos convertirse en deudores principales por multas o sanciones que se le impongan debido a tales omisiones, es decir, por infracciones a la norma fiscal.

C)- Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva.- Esta categoría de sujeto pasivo podemos decir que es elitista debido a que se basa principalmente en la posesión o propiedad de una cosa que da lugar al nacimiento o existencia de un crédito fiscal es decir, aquella persona que no posee ningún bien ni tenga la capacidad económica para hacerlo no tiene ninguna importancia para el fisco, en cambio aquella persona que adquiera un determinado bien o que lo posea, adquiere ese carácter de sujeto pasivo y por ende la atención del fisco, más esa responsabilidad objetiva puede terminar al momento en que el propietario o poseedor abandona la cosa o se deshace de ella lo que a diferencia de la responsabilidad solidaria no pasa sino que la obligación se extingue hasta el momento en que sea satisfecha.

D)- Sujeto Pasivo con responsabilidad sustituta.- Llamado también responsable por sustitución, se da cuando una persona se obliga a pagar un impuesto en nombre y cuenta de otra sin que esto quiera decir que lo va a hacer con su patrimonio, es de confundirse este tipo de sujeto con el responsable solidario, más tiene su diferencia técnica y material, el solidario responde ante el fisco cuando no cumple con sus obligaciones secundarias con su patrimonio, el sustituto en cambio es un simple agente retenedor del impuesto, así, el patrón tiene que retener al trabajador la parte proporcional que su salario haya sido gravado con un impuesto e informarle al fisco (recaudador) de dicha retención y nunca toma el lugar de sujeto pasivo obligado directo ya que efectivamente el fisco obliga solamente al sustituto al pago del impuesto, pero en realidad la relación jurídico tributaria la tiene con el

deudor principal (sea empleado, prestador de servicios etcétera) ya que es éste el que disminuye su patrimonio en favor del fisco. Se ha dado este tipo de sujeto pasivo con el fin de simplificar al fisco su tarea recaudadora de impuesto, vemos pues que esta responsabilidad tributaria es tripartita, por un lado tenemos al sujeto que verdaderamente paga el impuesto, ya que se le descuenta de su percepción de activo la parte alícuota que le corresponde y solamente tiene la obligación principal que es la de pagar el impuesto, por otro lado tenemos al retenedor que puede obrar como simple mediador en la relación jurídica tributaria y cuyas obligaciones son de carácter secundario que se convierten en meros trámites formales como lo es retener el impuesto, informarle al sujeto activo, presentándole declaraciones y por último al recaudador cuya obligación principal como ya hemos expresado es la de cobrar los impuestos que resulten a su favor.

Encontramos dos hipótesis en las cuales se da una sustitución del deudor principal la primera de ellas es cuando el patrón retiene del asalariado un porcentaje de su ingreso por concepto de impuesto y si se diera el caso que no lo hiciera, el fisco tiene la posibilidad de pedir el cumplimiento de esa obligación a cualquiera de ellos convirtiéndolos en obligados solidarios, otro caso se da cuando una persona cubre por otra su obligación tributaria, sin que exista una retención indirecta, sino más bien una sustitución material ya que cambia el sujeto pagador, más no el obligado directo siendo la primera una verdadera

retención indirecta y la segunda una sustitución del deudor principal por otra persona.

F).- Existe también el sujeto pagador, quien es en realidad el que paga el impuesto, en las prácticas comerciales es muy común que el enajenante aumente al precio de sus productos el impuesto, el sujeto pagador es la clásica persona que al adquirir algún producto tienen que cubrir además del precio de tal producto, el impuesto recibe una ganancia es quien debe de cubrir el impuesto, ya que está incrementando sus rentas, más en la práctica como ya lo hemos visto sucede lo contrario.

Mientras tanto el Estado puede por definición ser sujeto pasivo de la relación tributaria puesto que de acuerdo a nuestra legislación, el Estado posee dos personalidades, una de derecho público y otra de derecho privado, de derecho público cuando ejerce la soberanía que constitucionalmente le es atribuida, emitiendo resoluciones unilateralmente, imponiendo su voluntad, cuidando de la seguridad social y en general cuando realiza actos que interesan a la colectividad y como de derecho privado cuando los actos que realiza son puramente civiles, es decir cuando ya existe un acuerdo de voluntades al cual el Estado tiene que acatarlo.

De acuerdo a lo anterior, el Estado puede ser sujeto pasivo del crédito fiscal cuando actúa en calidad de persona de derecho privado, y cuando la ley aplicable al caso concreto así lo determine expresamente

y en otros casos las entidades públicas están exentas del pago de impuestos, como más adelante lo veremos; sin embargo, a pesar de que los diversos autores argumentan que el Estado si debe de conocer su actividad financiera, y evitar que las empresas estatales obtengan ventaja sobre los particulares por no pagar impuestos etcétera, no estamos de acuerdo con lo anterior, debido a que si bien es cierto que el Estado en ocasiones actúa como particular y los actos que realiza están conceptuados en ley como generadores de créditos fiscales, también lo es que el Estado materialmente no puede ser sujeto activo y pasivo al mismo tiempo, ya que quedaría en una situación idéntica si paga o no paga el impuesto o dicho de otra manera, seria como si una persona pasara una cantidad de dinero de su bolsa derecha a su bolsa izquierda, es la misma circunstancia y su situación financiera no varia, es por eso que nos encontramos en desacuerdo con la opinión de los tratadistas del derecho tributario.

Existen sin embargo sujetos exentos del pago de impuestos a pesar de que se perfeccione su situación impositiva, debido a que se encuentran dentro de la organización estatal en una situación de privilegio ente el fisco, lo que se conoce como Inmunidad Fiscal, sea por circunstancias de "naturaleza política, económica o social" no tienen la obligación principal, o sea pagar el impuesto y no se quiere decir que no estén sujetos al impuesto porque reuniéndose los elementos que hacen posible el fisco exigir la cantidad líquida del impuesto, no lo hace, no debemos confundirla con la sujeción, que se traduce en la falta de algún elemento que no permite a la persona ser

sujeto pasivo de la obligación tributaria, entre estos entes exentos encontramos por ejemplo que el impuesto sobre tenencia de vehículos, exenta a los inmigrantes, rentistas y a los vehículos que se encuentren al servicio del cuerpo diplomático o consultar así como los Municipios, los Estados y la Federación; El reglamento sobre sorteos y rifas exenta a la Lotería Nacional, Pronósticos Deportivos y los Partidos Políticos; de acuerdo con la ley de Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles exenta también a la Federación, Entidades Federativas y Municipios, a los partidos políticos y a los particulares cuando se liquide la sociedad conyugal, así como a las adquisiciones realizadas por Instituciones de beneficencia pública.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto a dicho "Causante es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco"⁵: esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley; es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con lo que la ley señala como fuente del crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no esta obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia"

Las características de la exención son las siguientes:

1- Por ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo. Debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta, es decir, debe estarse exactamente a los términos en que fue creada la exención, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o mayoría de razón

2- La aplicación de la exención es para el futuro, sería indebido y causa de inseguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de ella.

3- La exención es temporal y personal. Es temporal porque solo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decreta y personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal.

Existe además una clasificación de las exenciones en objetivas y subjetivas, objetivas porque se otorgan tomando en consideración las características y cualidades del objeto así, los artículos de primera necesidad para que el hombre subsista, las segundas toman en consideración a la persona por ejemplo, los miembros del cuerpo diplomático, consular, tienen exenciones en el pago de impuestos.

Permanentes y transitorias, contradiciendo en parte las características que nos da Emilio Margain, existen exenciones que subsisten hasta

que la ley sea reformada además existen las que se emiten por un tiempo determinado o por un ejercicio fiscal.

Absolutas y relativas, las primeras son las que exentan al sujeto pasivo de sus obligaciones principales y secundarias, las relativas en cambio solamente exentan al pasivo de su obligación principal mientras que si tiene que cumplir con las secundarias.

Constitucionales, que se encuentran establecidas en la Constitución como por ejemplo el salario mínimo se encuentra exento de cualquier pago de impuestos.

Económicas, porque se dictan con la finalidad de promover el desarrollo económico del país.

Distributivas, que se decretan con el fin de distribuir en forma equitativa las cargas tributarias.

Con fines sociales, que se otorgan con la finalidad de promover dentro de la población en ciertos aspectos, actividades deportivas, culturales, de sanidad, de fomento recreativo, tecnológico etcétera. Tenemos muchos ejemplos de los sujetos exentos, por el contrario, como hemos visto, el Instituto Mexicano del Seguro Social, por ser un organismo autónomo e independiente con la capacidad de emitir sus propias resoluciones, no puede quedar exento del pago de impuestos.

1.2 OBJETO.

El objeto de las contribuciones, para algunos autores, es tomado como finalidad y partiendo de esta diferencia y con fundamento en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, vemos que la finalidad de las contribuciones, va a ser que la totalidad o la mayor parte de éstas se destinan a cubrir el gasto público.

Pero además de un fin fiscal se persiguen fines sociales de distribución de la riqueza y de impedir su excesiva acumulación en poco menos.

La obligación tributaria es en sí el entero de una prestación económica al Estado como ente soberano; él objeto de la relación tributaria es el acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la Ley señala y que dará origen al crédito tributario, es decir, lo que va a ser gravado por las leyes correspondientes.

Pareciera que se está hablando del momento de la causación de las contribuciones, sin embargo él objeto es la consecuencia del acto o hecho que realiza el sujeto pasivo, y el primero es el momento en que se realiza ese acto o hecho.

El objeto es la derivación de la obligación y que concluirá en el pago; como acto secundario, se encuentra el mantener un control de los sujetos pasivos, existiendo la necesidad de crear un padrón confiable

mediante el Registro Federal de Contribuyentes, el estar registrado en él o dado de alta, es una de las primeras obligaciones que exige el Código Fiscal de la Federación para aquellas personas físicas o morales que por la naturaleza de sus actividades, deban inscribirse en él.

El objeto es un elemento básico, por lo tanto, amerita un análisis especial para comprender los alcances de la ley. Así la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al no definir el concepto de renta para efectos de la misma, obliga a tomar como tal su aceptación genérica, que es demasiado amplia y que estriba en el concepto de utilidad; el rendimiento o beneficio que producen los bienes, el trabajo, los derechos, los intereses, los contratos, etc.

Pero no concluye ahí la renta puede ser tratada en bruto, en retribución, o en neto, y puede hasta fijarse arbitrariamente permitiendo deducciones fijas o las que la ley autorice.

Puede provenir de la explotación de recursos privados o de concesiones sobre recurso o bienes públicos; puede ser originaria, en tanto que procede de bienes de inversión o esfuerzos propios; o derivada que provenga de bienes, de responsabilidades o de esfuerzos ajenos; fortuita, proveniente de sorteos o rifas; o convencional, si se fija una base arbitraria o porcentual para obtener la base del gravamen; temporal, vitalicia o hereditaria, con sus respectivas consecuencias; puede derivar de fusiones, escisiones, de liquidaciones o de adquisiciones de negociaciones. En la actualidad se ha

incorporado dentro de nuestra legislación un concepto de renta que deriva de considerar como tal el efecto de la inflación.

Como ejemplo claro, tenemos el artículo 15 de esta Ley, que señala como objeto de las personas morales la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito de cualquier otro tipo, incluso los provenientes de establecimientos en el extranjero, y como dentro de la expresión "de cualquier otro tipo", se supone incluida la ganancia inflacionaria; a continuación se encarga de precisar, qué se entiende por ésta, que estriba en la disminución real de sus deudas; en su artículo 74 repite la formula para las personas físicas al señalar como sujetos a quienes obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, en los casos que señale dicha ley, o de cualquier otro tipo. Finalmente reproducen seguida los temás de la ganancia inflacionaria y los establecimientos en el extranjero.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 1º, determina como objeto de este impuesto el valor de ciertos actos o actividades: la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento de uso o goce de bienes y la importación de bienes y servicios.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en su artículo 1º, la tenencia de activo; el activo que se les atribuya a los residentes en el extranjero en el caso de que tengan establecimiento

previamente los siguientes aspectos de la relación jurídica que se establece entre el Fisco y los contribuyentes por adecuación de conductas al mandato de ley:

- El nacimiento de la obligación fiscal.
- La determinación de la obligación fiscal.
- Las tarifas aplicables para determinar la cuantificación económica de los tributos.
- El pago.
- La prescripción.

1.4. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Las obligaciones en general, pueden tener tres fuentes según lo menciona el Jurista Sergio Francisco de la Garza ⁶ y estamos de acuerdo con ellas:

a)-" La Ley por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico; a las obligaciones que nacen en esta forma, se les da el nombre de obligaciones legales.

⁶ Sergio Francisco de la Garza, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, S.A. de C.V., 1997, p. 15.

Que en la materia tributaria se traduce en mandatos inexcusables de naturaleza general contenido en el texto constitucional dirigidos a gobernados y gobernantes; ejemplo de ello es lo consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece: "Son obligaciones de los mexicanos." "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

b)- La Ley unida a la realización de un hecho generador previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse: a estas obligaciones se les llama obligaciones ex-lege.

Ejemplo de ello es la devolución de impuestos, ya que la determinación del impuesto corresponde al sujeto pasivo, y siendo la obligación de restitución o de reembolso una obligación ex-lege, consideramos que su nacimiento resulta del concurso de la hipótesis legal y del hecho del pago, por lo que es concomitante con el referido pago de lo indebido.

C)- La voluntad de un sujeto, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado y reconocida por la ley como tal fuente de obligaciones se les denomina voluntaria."

Hipótesis que se actualiza cuando un contribuyente tiene adeudos de carácter fiscal y por consiguiente la obligación de efectuar el pago de impuestos y solicita ante la autoridad fiscal el pago diferido o en parcialidades dicho adeudo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, en este momento nace la obligación por voluntad propia del contribuyente a cumplir con el pago de impuestos y convertirse en obligado, obligación que está reconocida por la ley.

Por lo que podemos conceptuar que:

a)- La situación jurídica (el hecho generador) prevista en la Ley, se considera ocurrida desde el momento en que está realizada en la realidad jurídica en términos del derecho aplicable y la existencia de la obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos.

b)- La situación de hecho.- Cuando la hipótesis de incidencia contempla situaciones de hecho, el hecho generador se considera ocurrido en el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponde.

Se puede apreciar que el artículo 2o, fracción I del Código Fiscal de la Federación, recoge estos conceptos al señalar que "Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben de pagar las personas

físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo."

Las fórmulas anotadas originan la causación de impuestos y la consecuente obligación de pago de los mismos; sin embargo habrá de anotarse la posibilidad de que el cumplimiento inadecuado o indebido de tal obligación pueda traer como consecuencia que se esté, por diversas circunstancias ajenas al hecho mismo, en la posibilidad de determinarse un saldo a favor susceptible de devolución o compensación, ya que para que se esté en presencia de estas figuras jurídicas es necesario un previo pago de impuestos.

1.4.1 CONCEPTO DE OBLIGACIÓN FISCAL

Podemos deducir que una obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho generador, es decir, cuando la conducta es asumida por el contribuyente encuadra en la hipótesis prevista en la norma fiscal.

Tomando en consideración la noción romana de lo que es una obligación, dentro del derecho fiscal podríamos llamar a la obligación tributaria como:

El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado Sujeto Activo, exige a un deudor conocido como Sujeto Pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

El hecho generador del crédito fiscal se produce cuando se materializa la hipótesis normativa y se da en consecuencia del asociamiento entre la hipótesis legal y la realización del hecho, lo que trae el nacimiento de la obligación fiscal, que es lo que sucede tratándose de impuestos, dicha obligación fiscal nace desde el momento en que el Estado presta algún servicio al particular (con relación a los derechos), o en cuanto a que se beneficie a alguna persona por la realización de una obra (en las contribuciones de mejoras) es muy importante precisar en que momento nace la obligación fiscal, ya que permite entre otras cosas:

1- Determinar en que momento se origina la obligación a efecto de distinguir cuales son las obligaciones que se deben de cumplir, sea la principal o las secundarias.

2- Precisar de acuerdo con el momento en que nace la obligación fiscal, el monto del pago de acuerdo con la ley aplicable en el tiempo, en base de una evaluación de la renta obtenida y reconocimiento de los bienes o actividades gravadas.

3- Conocer el lugar donde nace la obligación fiscal y así determinar el domicilio fiscal del contribuyente.

4- Determinar la época de pago y en que momento puede el fisco exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación fiscal, así como reconocer cuando una obligación por el simple paso del tiempo ha prescrito.

5- Distinguir entre el cumplimiento de la obligación y el cumplimiento de las sanciones a que por incumplimiento se hubiese hecho acreedor el sujeto pasivo.

No debemos confundir la relación tributaria con la obligación de pago, la primera nace desde el momento en que el sujeto pasivo realiza la situación hipotética que marcan los preceptos legales tributarios es decir que en virtud de haberse "consumado el hecho generador en todos sus aspectos a lo que se le llama obligación fiscal formal ya que puede consistir en un hacer, no hacer o tolerar y la obligación de pago se determina de acuerdo con los alcances de esa actividad, a lo que se le conoce como obligación sustantiva por ser una obligación de dar.

Como en toda relación jurídica, existen en la obligación fiscal elementos que la integran, el objeto, los sujetos y la tasa, que está muy relacionada con la base. Al referirnos al objeto hablamos de lo material, de la cosa, de la prestación de un servicio: Los sujetos representan por un lado al fisco y por el otro al causante o contribuyente, mientras que la tasa y la base representan, la primera el porcentaje a cobrar con motivo de impuestos como es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del 15 %, y por último la base se da

considerando al producto y puede ser muy diversa, tomando en cuenta el tiempo, el peso, la longitud entre otros como lo son: litros, unidades de producción, etcétera.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain Manatou, citado por el autor Rodríguez Lobato en su obra Derecho Fiscal, en los siguientes términos: la obligación tributaria es " él vinculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie".

Como podemos observar, la obligación fiscal se enfoca principalmente a la obligación fiscal principal y no a las accesorias, se supone que es porque la obligación principal del sujeto activo es la del cobro, independientemente de las obligaciones meramente formales

La obligación fiscal tiene diversas características, concretamente son las siguientes:

- a)- La obligación fiscal se regula conforme a derecho público, por ser únicamente el Estado el que tiene la calidad de acreedor.
- b)- Tiene su principal fuente en la ley y solamente surge cuando el sujeto pasivo realiza actos o hechos jurídicos, se caracteriza además por ser una obligación de dar.

c)- Representa los medios necesarios para que el Estado tenga la cantidad necesaria para sufragar los gastos públicos.

Queremos precisar lo que es la obligación fiscal debido a que muy frecuentemente se confunde con el término "relación fiscal", ó "relación tributaria", lo que es completamente independiente, ya que, una relación fiscal se puede dar sin necesidad de que exista una obligación tributaria, la primera consiste en meros tramites de carácter formal tendientes a que se origine la obligación sustantiva, como lo es el pago del impuesto, más esto presupone pero no obliga la segunda en cambio se identifica por ser de carácter pecuniario, por tener establecido el monto del impuesto y la posibilidad que el fisco persiga por métodos coactivos el cumplimiento de dicha obligación.

1.4.2 EL HECHO IMPONIBLE

Los tratadistas de derecho tributario manejan al hecho imponible como punto de partida de la relación tributaria debido a que según su definición el hecho imponible "es un hecho jurídico tipificado previamente en una ley fiscal, en cuanto a síntoma ó indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una serie de situaciones jurídicas subjetivas, de contenido no recíproco, abocadas a desembocar una prestación de dar" en este orden de ideas, vemos que el hecho imponible presupone solo supuestos ideales por lo que debemos distinguir entre hecho

generador y hecho imponible, el hecho generador es aquel que se adecua a una hipótesis prevista por el legislador y genera un crédito tributario, es decir, es un hecho real, material, en cambio el hecho imponible es solamente una expresión convencional que nos indica la descripción ideal de un hecho en forma genérica, es la proposición que hace el legislador para allegar al Estado fondos monetarios.

Otra diferencia fundamental entre hecho generador y hecho imponible es que el hecho generador comprende no solamente la realización de la hipótesis tributaria, sino también lleva implícita la cantidad y en algunas ocasiones la forma y época de pago y en él se identifica a él o los sujetos pasivos del impuesto mientras que el hecho imponible se refiere únicamente al presupuesto del impuesto y no mezcla el monto o tasa, ni mucho menos determina en forma directa quien es el sujeto pasivo del impuesto.

El hecho imponible, aún cuando de lo anteriormente expuesto se deduce que es un todo, que abarca una generalidad, personal, el material, el temporal y el espacial.

El aspecto legal se refiere a que necesariamente el impuesto debe de estar establecido en una ley, en nuestro caso lo está en forma general establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política, además de que debe de estar enunciada en una ley de materia de impuestos, debido a que pueden existir hechos que no estén consagrados en materia positiva como ley, entonces estaremos

en presencia de un hecho común, sin interés para a vida del derecho tributario.

El aspecto personal se refiere a la identificación de las partes que intervienen en la relación tributaria, como se ha expresado anteriormente, existe un solo sujeto activo, El Estado, quien es el que crea el hecho imponible, por ser el ente investido de potestad jurídica tributaria, mientras tanto para la identificación del sujeto pasivo es necesario trasladarnos al estudio del mismo, de acuerdo con la categoría que como pasivos ellos tengan.

Aspecto material, el legislador al seleccionar los hechos imponibles lo considera como un simple hecho, agrupándolos en general bajo "una denominación genérica de presupuesto de hecho" y en razón de la generalidad, es preciso clasificar y distinguir los diversos tipos de tributo de acuerdo con la naturaleza del acto o negocio jurídico, tarea que es realizada de acuerdo con el hecho generador.

El aspecto temporal es importante tal como lo vimos anteriormente, el nacimiento de la obligación tributaria se da de acuerdo con el tiempo en que se realice el acto jurídico así, nos encontramos ante el problema de aplicación del hecho imponible, porque siendo éste un supuesto general, debemos estar pendientes del momento en que tenga validez o bien en que momento ese hecho imponible alude su abstracción para dar nacimiento a una relación material entre el sujeto

activo y el pasivo, tenemos entonces diversos criterios de clasificación en cuanto al aspecto temporal del hecho imponible como lo son:

1- Los hechos instantáneos que se dan por una sola vez y dan nacimiento a una obligación autónoma la cual por su propia naturaleza no puede repetirse, como ejemplo tenemos el impuesto sobre adquisición de inmuebles el cual se debe pagar por una sola vez y en un mismo acto se da por terminada la obligación tributaria.

2- Los hechos periódicos, llamados también conjuntivos, poseen la característica de complementarse en un lapso determinado de tiempo a lo que se le conoce como " periodo impositivo" y que va de acuerdo con el carácter del impuesto, por ejemplo, la tenencia por uso de vehículos es anual se repetiría en cada periodo impositivo, en cambio el impuesto predial de bienes inmuebles será bimestral.

3- El aspecto espacial del hecho imponible determina "los límites especiales dentro de los cuales haya de surtir sus efectos jurídicos", su importancia radica en que determina "el lugar en el que el hecho imponible se haya producido" para actualizar si el sujeto activo es la federación. Por haberse realizado el acto dentro de territorio mexicano o bien cuando realizándose en el extranjero produzca efectos en territorio Nacional, además de que, como vimos en un principio, existen contribuciones que se establecen en una Entidad Federativa, pero que en otra no son considerados como tales.

el hecho imponible puede ser un acto lícito ó ilícito, debido a que para efectos de la tributación lo único que importa es el aspecto económico y sería injusto que aquel que ha violado la ley esté exento de pago alguno cuando aquel que si la cumplió tenga que pagar una determinada cantidad por pago del impuesto, existe además una íntima relación entre el objeto del impuesto y el hecho imponible, ya que el hecho imponible, precisa cual es el acto que causa el gravamen y el objeto del tributo identifica cual es la cosa sobre la cual, con un acto procrea un impuesto, por lo que deducimos que no puede existir uno sin la presencia del otro.

EXIGIBILIDAD DE PAGO

Una vez que se ha dado la causa-efecto en la relación tributaria, se le da al sujeto pasivo un determinado plazo para que de una forma espontánea y voluntaria acuda a las oficinas de hacienda a realizar sus declaraciones y cubrir el monto que como impuesto se haya generado, a esto se le conoce como "época de pago de la obligación fiscal", en caso contrario puede el Estado o mejor dicho el fisco por medio de métodos coactivos exigirle al pasivo el cumplimiento de su obligación principal en contra de la voluntad del deudor, es decir que "la exigibilidad de pago nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara el pago respectivo. Sin la intervención de la autoridad. A partir del momento en que transcurrió

de la autoridad está legitimada para requerir al deudor la prestación incumplida.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación nos indica en que momento deben de hacerse los pagos y nos dice:

Plazo para liquidar las contribuciones.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas: A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley en los casos de retención o recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

La exigibilidad de pago, concretamente consiste en que las autoridades fiscales por medio de un "procedimiento administrativo de ejecución" realicen un embargo precautorio para garantizar el pago

de la obligación fiscal y además los recargos que se hayan generado hasta el momento en que se cubra el pago de dicha obligación.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene dos fases, la oficiosa y la contenciosa, además tiene tres clasificaciones:

a).- Actos de iniciación.

b).- Actos de desarrollo

c).- Actos de conclusión.

El tratadista Sergio Francisco de la Garza menciona que además de estos actos existe un cuarto, a lo que llama actos de coerción, pero creemos que estos se incluyen en los de desarrollo, por lo que más adelante veremos.

Los actos de iniciación son de requerir el pago que no fue cubierto dentro del plazo establecido en ley, al deudor principal y en su defecto el solidario, dicho acto es indispensable para arrancar el procedimiento, una vez que ha sido notificado el deudor (sea personalmente o por edictos) de la falta de pago, éste tiene 6 días para que de una manera voluntaria acuda a realizar el pago de lo reclamado, si no lo hace, la autoridad fiscal puede proseguir con los actos de desarrollo.

Los actos de desarrollo son aquellos en los que se busca conseguir el desarrollo del procedimiento con la finalidad de conseguir el pago de lo reclamado para formar de hecho el procedimiento, dichos actos comienzan con el embargo, la adjudicación y el remate, (a lo que el autor antes citado define como actos de coerción). Efectivamente son actos de coerción pero encuadran en lo que señalamos como actos de desarrollo, debido a que, es aquí cuando se materializa el procedimiento de ejecución.

Los actos de conclusión son aquellos que persiguen poner fin al procedimiento y se da cuando ya se ha dado el remate, la importancia de este momento se deriva de la naturaleza del impuesto debido a que puede existir concurrencia entre el fisco federal y el local en cuanto a la aplicación del producto del remate, así, cuando el producto del remate sea perseguido únicamente por el fisco federal no existirá problema, más cuando ese producto sea perseguido por el fisco federal y el fisco local, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 148, dice: Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurren contra un mismo deudor, el fisco federal con los fiscos locales convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará, según sea el caso, el procedimiento administrativo de ejecución por todos los créditos fiscales federales omitidos:

El producto obtenido en los términos de este artículo, se aplicara a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

I.- Los accesorios de aportaciones de seguridad social.

II.- Las aportaciones de seguridad social.

III.- Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

IV.- Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

El jurista Sergio Francisco de la Garza ha señalado en su compendio titulado Derecho Financiero Mexicano que doctrinalmente la figura de la determinación ha sido definida "como el acto u operación posterior al señalamiento en la Ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo". " Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos"⁷ esta determinación requiere de varios momentos, sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y concluye con el pago del mismo por medio de una liquidación de impuesto ya sea autodeterminada, como lo prevé el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación o bien como consecuencia del ejercicio de las facultades de

comprobación contenidas en el artículo 42 del citado ordenamiento, una de cuyas consecuencias sería que estas liquidaciones sean indebidas, y se determine el pago de lo indebido, susceptible de devolución o compensación.

Tomando en cuenta el concepto de determinación la "liquidación" se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza, por lo que tiene un carácter declarativo, cumpliendo además con la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; en la determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto (quantum) de la deuda, misma que se exterioriza por medio de una "declaración" ya sea como un pago provisional o del ejercicio.

Como se ha señalado anteriormente, la determinación de contribuciones es efectuada por el sujeto pasivo como un acto jurídico o bien por el sujeto activo como un acto administrativo, emanado de su autoridad tributaria, misma que define el citado jurista Sergio Francisco De la Garza, de la siguiente manera:

1- La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa, la cual es llamada como autodeterminación o auto imposición.

2- La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí sola, sin tal colaboración a ésta se le denomina de oficio.

Se puede apreciar que independientemente de a quien corresponda la determinación de contribuciones ésta puede adolecer de errores y determinarse en cantidad superior a la debida, lo que generalmente provoca el pago de lo indebido o inexacto, aquí encontramos para determinar nuestra obligación fiscal las siguientes:

Tarifas.- Las cuotas o tarifas que utiliza la ley para solventar los procedimientos aplicables para determinar o cuantificar el monto de la deuda tributaria o pago del impuesto, por lo general resultan complejas en su aplicación y sin duda hoy por hoy son la principal causa de determinación de impuestos a cargo o favor en exceso o indebidos.

Las tarifas más usuales son las siguientes y son definidas por el Maestro Ernesto Flores Zavala⁸ de la siguiente manera.

DE DERRAMA O CONTINGENCIA:

-FIJA.

-PROPORCIONAL.

-PROGRESIVA.

-DEGRESIVA.

REGRESIVA O PROGRESIVA, INVERSA O AL REVÉS.

"CUOTA DE DERRAMA.- Esta se determina, en primer lugar como la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto después se distribuye entre los sujetos teniendo en cuenta la base imponible y por último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponda a cada unidad fiscal."

"CUOTA FIJA Cuando se señala una cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria."

"CUOTA PROPORCIONAL.- Cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base."

"CUOTA PROGRESIVA INDIRECTA.- La cuota es proporcional y lo que crece es la proporción gravable del objeto del impuesto."

"CUOTA PROGRESIVA DIRECTA.- Cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base."

"CUOTA DEGRESIVA.- Son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base del impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba, debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base."

"CUOTA REGRESIVA O PROGRESIVA, INVERSA O AL REVES.- Este tipo de cuota mientras es la base, menor es el tanto por ciento."

A fin de que los contribuyentes cometan menos errores de esta índole, se sugiere que únicamente se establezca un solo tipo de tarifa o tasa y que sea la denominada cuota proporcional, ya que al determinar la base gravable del impuesto, se determina el porcentaje de causación; cabe hacer mención que las tarifas aplicables a las personas físicas en el impuesto sobre la renta es la más compleja y ocasiona que dichos contribuyentes cometan errores en la determinación del impuesto, por no estar en presencia de una sola tarifa.

1.4.3. HECHO GENERADOR

El hecho generador, es el hecho concreto material, que se realiza en la vida real y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose al presupuesto, genera la obligación.

Ya hemos visto quien es el ente investido de potestad jurídica para exigir el pago de ellos y quiénes deben de pagar esos impuestos, más basta solamente con tener especificados estos aspectos puesto que para que se perfeccione la relación tributaria es necesario que exista un hecho o hipótesis que coincida con la "descripción de un hecho en forma hipotética" para que una vez que se materialice esa hipótesis, se produzca en concreto un hecho generador en el tiempo y en espacio que por ser coincidente con la norma hipotética de en consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria.

El hecho generador se refiere a una persona determinada, concreta y cada uno de ellos da nacimiento a una obligación distinta e individualizada.

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible existe una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva solo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cual es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el

particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho contenido en el hecho imponible.

1.5 LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL.

Relacionado con el hecho generador del crédito fiscal tenemos a la fuente de la relación jurídico tributaria, lo es en este caso los impuestos, la fuente de la relación tributaria es "la actividad económica gravada por el registrador" ya que ahí se precisan los diversos objetos y actividades o hechos imponibles, como vemos la fuente de la relación tributaria tiene dos aspectos, el primero en cuanto se grava la propiedad, por ejemplo los impuestos que se deben pagar por la posesión de una cosa (un inmueble por ejemplo), el segundo en cuanto a que grava la actividad como lo es el caso de la actividad industrial, producción, enajenación, distribución o consumos generales, a esta relación entre la hipótesis prevista por el legislador y el hecho que da nacimiento al crédito fiscal, se le conoce como "causación del Tributo" tal situación la marca el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º al mencionar que " Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho (hechos generadores), previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

La fuente del tributo le encontramos en la relación existente entre la vigencia de una ley y no puede exigirse el cumplimiento de esa ley si

no se ha realizado el hecho que abstractamente predice dicho precepto legal.

OBJETO DE LAS CONTRIBUCIONES.

Sin confundir con la finalidad de los tributos que como ya lo mencionamos anteriormente es el de proporcionar al Estado medios necesarios para la realización de sus fines, el objeto de las contribuciones tiene un significado diferente, puesto que la ley tributaria debe señalar expresamente cual es el objeto que se grava una cosa o una actividad que las diferencia, el Impuesto Sobre la Renta por ejemplo grava las percepciones de las personas físicas,(en este caso el objeto del tributo es el salario), el Impuesto al Valor Agregado grava la adquisición de bienes,(en este caso el objeto de la contribución es la cosa que se adquiere), como una generalidad podemos mencionar, las rentas obtenidas, la circulación de riqueza y el consumo de bienes y servicios como objeto de las contribuciones.

1.6. EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES.

Las obligaciones tributarias, tanto los principales, como los accesorios, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud , de las necesidades de dar una certeza de su principio y fin.

Por regla general la extinción de las obligaciones, es que una vez satisfecha la conducta debida, DAR, HACER, NO HACER O TOLERAR, culmina su existencia, de donde se deriva que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma, serán el cumplimiento de un mandato y, por lo tanto, la extinción de la obligación formal.

Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria principal, la extinción puede presentar diversos matices y formás, es decir, se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria, o cuando la ley autoriza a declarar extinguida la obligación.

1.6.1. Pago

El Pago de Tributos.

Diversos tratadistas consideran que una forma de extinción de la obligación fiscal es el pago, situación que consideramos es susceptible de discusión ya que si bien es cierto que el pago de tributos puede ser una forma de extinción de obligaciones, para ello se requiere que se actualicen otros supuestos como son: que el pago de impuestos se haya determinado y efectuado de manera correcta aplicando cada uno de los preceptos normativos; para la determinación del ingreso acumulable, efectuando solo aquellas deducciones a que tenga derecho, y que éstas sean estrictamente indispensables para él desarrollo de la actividad, la conceptualización del término estrictamente indispensable no debe quedar ni al arbitrio del contribuyente ni al de la Autoridad, ya que esto puede ocasionar el rechazo de partidas deducibles, además para que un pago quede como definitivo es necesario que hayan transcurridos los términos (5 años) que prevé la ley, para que se configuren las figuras jurídicas de la caducidad o prescripción ya que en el supuesto de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación antes de que fenezcan dichos términos el pago de tributos queda condicionado a que la autoridad determine el que éste se haya pagado en la cantidad exacta, y en su gran mayoría la autoridad determine diferencias de impuestos por rechazo a partidas deducibles que dan como resultado diferencias a cargo del contribuyente.

EL PAGO:- El Jurista Adolfo Arrijo Vizcaíno⁹ en su obra denominada Derecho Fiscal señala "que de acuerdo con su acepción jurídica clásica, pago significa cumplimiento de una obligación, de ahí que en general se le considera como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir. Por consiguiente, cuando se habla del pago de los tributos, tenemos que entenderlo en función tanto de su acepción económica como jurídica." por lo que el pago de tributos origina, la extinción de obligaciones si este fue correcto y otras el que se determine un saldo a favor, por diversas causales que con posterioridad analizaremos, o bien que exista un adeudo.

El Código fiscal de la Federación en su artículo 20 dispone que "Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate", esta norma obliga a los contribuyentes a no poder utilizar otra forma de pago, a excepción de aquellos que tengan saldo a favor y efectúen la compensación, ya que ambos créditos son cuantificables en ciertas cantidades de dinero determinadas tanto en moneda nacional como en la moneda del país de que se trate además existen algunos casos en que la ley permite el

pago en especie, el cual esta condicionado a una autorización previa. La forma y tipo de pago es factor determinante para las figura jurídica motivo de la presente tesis.

Dicho Artículo establece la relación de créditos aplicable en los casos de que se tengan créditos a favor del Fisco Federal, tratándose de devoluciones el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no señala la relación de créditos, por lo que pondremos a consideración el siguiente caso: un contribuyente solicita la devolución de un pago de lo indebido y la autoridad para efectuar el pago se excede del término de 50 días que establece el Código Fiscal de la Federación para efectuar la devolución, y la autoridad al efectuar el pago por concepto de devolución, no realiza el pago de intereses que se han causado por excederse del plazo antes citado de acuerdo a lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, o bien que el pago por concepto de intereses se efectúe en cantidad menor a la debida, por tales motivos el contribuyente al no estar conforme con dicho pago interpone en tiempo y forma, un medio de defensa, señalando como agravio el pago de intereses por la extemporaneidad además que el pago efectuado por la autoridad se aplique primero a los intereses vencidos (relación de créditos), y él Tribunal le resuelve favorablemente al contribuyente, obligando a la autoridad a que reintegre el total del monto solicitado y sus accesorios, por lo que la Autoridad efectúa la devolución únicamente la parte no devuelta por concepto de intereses, sin atender lo dispuesto en el artículo 20, párrafo 8º del citado Código

Fiscal de la Federación que dispone: "Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden: I.- Gastos de Ejecución; II.- Recargos; III Multas. IV La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código; En tal virtud se configura la queja por ejecución indebida de sentencia, porque no tomo en cuenta el precepto contenido en el artículo 20 antes citado respecto a la relación de créditos; por tal motivo los tribunales han resuelto de manera específica que las cantidades ya devueltas al contribuyente se deben aplicar primero a los accesorios devengados y no al crédito principal, en atención a lo dispuesto por el artículo 20 antes citado. Por todo lo anterior se infiere que, para que el artículo 22 de dicho Código en comento, reúna el principio constitucional de Legalidad, la relación de créditos debe contemplarse en el citado precepto y aplicarse a este tipo de devoluciones sin que se tengan que acudir a los tribunales.

1.6.2 PRESCRIPCION

Tradicionalmente se ha definido a la prescripción como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca. En este sentido se habla de la existencia de dos tipos de prescripción: La Adquisitiva y La Liberatoria.

La primera se caracteriza por ser un medio legal para llegar a adquirir ciertos bienes, por ejemplo se puede citar conforme al Derecho Civil, la persona que posea un inmueble a título de dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante un período de cinco años cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo; en cambio la prescripción liberatoria consiste en la extinción de una obligación, generalmente de una deuda, y del correlativo derecho a hacerla efectiva, así pues, en materia mercantil la obligación de pagar el adeudo contenido en un título de crédito se extingue por prescripción en un plazo de tres años a partir de la fecha del vencimiento respectivo de dicho título, en caso de que durante dicho plazo el acreedor no ejercite en contra de su deudor ninguna acción encaminada al cobro del título.

Como podemos observar, la prescripción tanto adquisitiva como liberatoria se configura cuando se reúnen sus dos elementos principales o esenciales: El simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva.

En el Derecho Fiscal el único tipo de prescripción que se contempla es la prescripción liberatoria, ya que esta opera como una forma de extinguir las obligaciones fiscales, las cuales se clasifican en dos formás:

1- La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar contribuciones, y,

2- La obligación del Fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que estos últimos le hayan pagado indebidamente, o las cantidades que procedan conforme a la ley, v.g. el impuesto al valor agregado, en el que no obstante que hay un pago de lo debido, procede, bajo ciertas condiciones, que le sea devuelto al contribuyente el importe que hubiere pagado.

Por consiguiente, en materia fiscal la prescripción es un instrumento extintivo de obligaciones, tanto a cargo del contribuyente, como del fisco, por el simple transcurso del tiempo, bajo los requisitos que la misma ley fija.

Por lo tanto, el Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece:

“El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

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

procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

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

Como conclusión a lo antes referido se puede definir a la prescripción como la forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de los particulares, así como la obligación del Fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago de lo debido se efectuó. Esta puede hacerse tanto de forma procesal o como solicitud administrativa, y se interrumpe con cada gestión de cobro notificado por la autoridad. O bien por el reconocimiento tácito por parte del deudor respecto a la existencia del crédito.

1.6.3 CADUCIDAD

La caducidad se define, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca, siendo un ejemplo claro la que proporciona el Derecho Procesal a través de la llamada “Caducidad de la Instancia” que consiste en la pérdida del derecho de seguir promoviendo un juicio por no efectuar trámite procesal alguno durante el término de seis meses; dentro de las leyes fiscales, esta se

presenta cuando las autoridades hacendarías no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años.

Sobre el particular el Artículo 67 del multicitado Código Fiscal refiere:

“Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios así como imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que”

I.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga la obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de las de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados con relación a la última declaración de esta misma contribución del ejercicio.

II.- Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a

partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III.- Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve contabilidad así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que debió haberse presentado la declaración del ejercicio.

En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando esta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción, y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delito en materia fiscal no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.”

Como conclusión podemos definir a la caducidad en los siguientes términos:

La caducidad es la figura jurídico tributaria por medio de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas con todo y sus accesorios, la imposición de sanciones, que posean las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años, o de diez años tratándose de contribuyentes no registrados, que no lleven contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades, mismo

término que no está sujeto a interrupción ni a suspensión; hay que hacer notar que la caducidad sólo opera en contra del Fisco y puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa o como medio de defensa.

A manera de poder distinguir y diferenciar plenamente las diferencias existentes entre la prescripción y la caducidad mencionaremos algunas de sus principales diferencias sin perder de vista qué ambas tienen por objeto extinguir contribuciones, en un plazo de cinco años y que pueden hacerse valer tanto como solicitudes administrativas como por medios de defensa, sin embargo, existen entre ellas diferencias, las cuales mencionare a continuación:

1- La prescripción opera tanto en contra del Fisco como a favor de éste; La caducidad exclusivamente opera contra el Fisco.

2- El plazo para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito que este último formule respecto de la existencia del crédito; En la caducidad por su misma naturaleza no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión, pues esta consiste esencialmente en la pérdida de uno o varios derechos por su no ejercicio durante el término que la ley marca.

3- En la prescripción el computo para que se consume se inicia a partir de la fecha de exigibilidad del crédito de que se trate; En la caducidad

se inicia a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades fiscales.

1.6.4 COMPENSACION

En términos generales puede definirse a la compensación diciendo que es una forma de extinguir dos deudas, hasta por el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de deudores y acreedores recíprocos.

La compensación es una forma de extinguir contribuciones o tributos, y tiene lugar cuando el Fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al Fisco, pero este último a su vez está obligado a devolverle cantidades pagadas indebidamente; en consecuencia, deben compararse las cifras correspondientes y extinguirse la obligación recíproca hasta el monto de la menor.

Para mayor explicación de esta figura jurídica, en el Capítulo II de este trabajo hablaremos más ampliamente sobre este tema.

1.6.5. CANCELACION

Aunque la cancelación no es una forma de extinguir los créditos fiscales, da lugar a que se configure la prescripción.

La cancelación consiste en dar administrativamente de baja un crédito por incobrabilidad o por ser este incosteable, para la Dependencia Administrativa que lo tenga, con el fin de depurar su cartera de créditos.

Cancelación de créditos por incosteabilidad

La Ley de Ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 1999 y 2000 contemplan en su artículo 14 la cancelación de créditos:

ARTICULO 14: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 30 de junio de 1998, hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago".

A través de la cancelación, se anulan los créditos fiscales por incosteabilidad del cobro o imposibilidad de obtenerlo.

Así mismo el artículo 146 del Código Fiscal también hace referencia a la cancelación al mencionar:

Artículo 146- "La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago".

1.7. CAUSALES QUE DETERMINAN EL SALDO A FAVOR.

Consideramos que las causales que determinan el saldo a favor, pueden provenir de actos que realicen: ya el contribuyente en cumplimiento de la obligación tributaria, ya las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación.

a)- Actos que realizan los contribuyentes que pueden constituir el saldo a favor:

Estos se originan principalmente, por error en la determinación de los montos de contribuciones a pagar; bien porque no se haya generado la obligación tributaria, bien porque se paga más de lo debido; o bien porque se paga un impuesto por otro, el elemento común y generalizado en el pago de lo indebido está constituido, por la inexistencia o exceso del "quantum" de la obligación tributaria al momento de realizar el pago.

b)- El caso de mayor incidencia tanto en personas físicas como morales, de pago en exceso, deriva de la obligación establecida en ley de efectuar pagos provisionales y de los procedimientos que se establecen en Ley para determinar éstos, así:

c)- En los actos de Autoridad, en ejercicio de las facultades de comprobación que prevé el artículo 42 del citado Código Fiscal de la Federación, el error consiste en la ilegitimidad del acto de liquidación, esto deriva de que las visitas de auditoria no reúnen los requisitos contenidos en los preceptos constitucionales 14 y 16; la inobservancia de las disposiciones legales que regulan la determinación de los impuestos; incompetencia; o errores técnicos en que incurre el personal revisor lo que se traduce en actos de autoridad, cuya culminación lo es una liquidación con vicios tanto formales como legales.

d)- La duplicidad de pago; ésta puede provenir tanto del contribuyente como de actos de autoridad; en el primer caso se da cuando él contribuyente paga dos o más veces el impuesto que hubiera generado, un mismo hecho imponible; y en el segundo, la autoridad liquida dos veces el mismo impuesto por el mismo hecho imponible, por lo que la duplicidad implica la existencia del error, el que se traduce en pago de lo indebido.

e)- El pago de lo indebido también se puede constituir por la derogación o modificación de la ley que estableció el tributo, caso palpable de esta situación se dio en el año de 1991, cuando por medio

de un Decreto Presidencial, se modificó la tasa impositiva (15%) del impuesto al valor agregado, para establecer la tasa del 10% que se le denomina tasa general, por tal motivo se presentaron un mayor número de devoluciones por concepto de dicho impuesto ya que la aplicación de la nueva tasa fue retroactiva a la fecha de publicación del Decreto.

Pago de lo indebido, por declaratoria de Inconstitucional de la Ley, se ha presentado cuando se interpone, el juicio de amparo, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto: amparo en revisión 1102/91¹⁰ se detalla el mismo a fin de exponer un ejemplo de esta causal de inconstitucionalidad, en la cual "la Justicia de la Unión Ampara y Protege al Quejoso, contra actos del Congreso de la Unión, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Secretario de Gobernación, Secretario de Hacienda y Crédito Público y Director del Diario Oficial de la Federación, consistente en la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 1990 y la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga, Diversas Disposiciones Legales, que Adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles Capítulo V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículos: 10, 10-B, 68 y 70, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por estimarlos violatorios de las garantías consagradas por los artículos 13 y 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos"

¹⁰ Amparo en Revisión No. 1102/91 Relativo al Juicio de Amparo En 2112/90 Suprema Corte De Justicia de la Nación Sentencia de Fección 28 de Noviembre de 1992

CONCEPTO DE VIOLACIÓN "La Ley que se analiza, no cumple con el requisito de equidad ya que impone el tributo únicamente a las sociedades cooperativas de producción y no a las de consumo, aunque la ley de sociedades mercantiles y cooperativas, las considera a ambas como personas morales con fines no lucrativos sin hacer distinción de desigualdad de los contribuyentes que se encuentran obligados al pago del tributo."

Como se puede apreciar esta sentencia obliga a las autoridades a dar al quejoso (sociedad cooperativa de producción), el mismo tratamiento a las sociedades cooperativas de producción que a las de consumo ya que las citadas en primer termino se encuentran reguladas en los artículos, 10 y 10-B, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo al régimen general de ley y las segundas en los artículos 68 y 70 de la citada ley, relativos a las personas morales no contribuyentes, y en el caso, de que el quejoso haya tributado conforme al régimen general de ley, se determina un pago de lo indebido por la declaración de inconstitucionalidad de la norma jurídica.

El Maestro Francisco de la Garza¹¹, al ocuparse de las clases o supuestos de pagos indebidos, ha escrito: "En materia de impuestos, el pago de lo indebido puede surgir porque no se haya producido el hecho generador, porque éste no le sea imputable al que hizo el pago o porque se haya practicado erróneamente la liquidación con el resultado de haberse hecho un pago en exceso de lo debido", se

puede observar que solamente señala tres supuestos que son: inexistencia del hecho imponible, inexistencia del verdadero contribuyente, liquidación excesiva, ya que estas causas son las más comunes que determinan el pago de lo indebido.

Como casuística tenemos pagos que se constituyen como indebidos, en virtud de que se interpuso oportunamente un medio de defensa, el cual resuelve la inexistencia del acto reclamado, en el caso planteado el efecto es el transformar el pago inicial y aparentemente debido; en realmente indebido, igual sucede al efectuar los pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, en el momento de efectuarse éste el pago si es debido, sin embargo al presentar la declaración anual se convierte en indebido atentos a los procedimientos que se deben seguir para determinar el impuesto definitivo.

CAPÍTULO 2

LA DEVOLUCIÓN

2.1. La Devolución.

2.1.1. Definición.

2.2. Regulación Jurídica de la Devolución en el Código Fiscal de la Federación.

LA DEVOLUCIÓN

2.1 LA DEVOLUCIÓN.

Consideramos que la devolución de impuesto, tiene la misma naturaleza de la relación jurídica tributaria, por ser una consecuencia de la otra, ya que si no existiera la relación jurídica, no daría lugar la devolución de impuestos indebidos, por cualquiera de las causas señaladas en el capítulo anterior, al respecto diversos tratadistas como son A. D. Giannini, Hensel y Jarach, incluyen a la devolución de impuestos dentro de la categoría conceptual de la relación jurídica tributaria al considerar, lo siguiente:

A. D. Giannini,¹: La devolución es parte integrante de la relación jurídica tributaria "puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos de las personas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagarla cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso".

Podemos decir que el pensamiento del Maestro Albert Hensel² es semejante a la de Giannini al exponer sobre la naturaleza jurídica de la

¹ Giannini Achille. Derecho Instituciones de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1957. Págs. 68.

² Hensel. Nuevo Derecho Tributario. Ed. Gualter. Milán 1956. Pág. 295.

devolución cuando escribe "Las relaciones jurídicas entre acreedor y deudor de la restitución deben, por su naturaleza, compararse a los derechos nacidos de la relación obligatoria impositiva, entre el acreedor y el deudor del mismo impuesto".

Sitúan su reflexión desde la perspectiva de la relación jurídica tributaria, ya que consideran a la devolución como una conexión de aquella. Jarach³ atribuye a la devolución la misma naturaleza jurídica tributaria afirmando que es "una relación de igual y contraria paralela pero opuesta" trata de la "relación de reembolso dentro de las relaciones jurídicas tributarias".

Por lo anterior podemos considerar además que: en la relación jurídica tributaria, el sujeto activo siempre es el Estado (acreedor) y el pasivo el contribuyente (deudor). En la figura jurídica de la devolución esta relación se invierte, ya que el obligado a restituir es el estado (deudor) y el contribuyente (acreedor) es quien exige que se le restituya.

En el Derecho Tributario Mexicano, la devolución para proceder, comprende a los siguientes sujetos: contribuyente, responsable solidario y deudor sustituto quienes cada uno en su caso, no sólo pueden solicitar devolución de la obligación impositiva principal, sino también de los accesorios, como son la actualización de contribuciones ya que ésta (se efectúa por el transcurso del tiempo y con motivo de

los cambios de precios en el país, para lo cual se aplica un factor que se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período), además pueden solicitar la devolución de recargos y multas, así como de cualquier cantidad pagada y recibida por el erario y que no le corresponda, por virtud de no tener derecho a ella.

La devolución de impuestos posee una consideración jurídica integral en el sentido de que comprende, tanto la perspectiva sustancial como la formal, la primera como una relación obligatoria de carácter principal y previa como es la determinación del saldo a favor de conformidad con las leyes fiscales o en cumplimiento de resolución o sentencia firme de autoridad competente y la segunda como procedimiento, de carácter subordinado y posterior como es presentar una solicitud en las formás fiscales aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o bien cuando éstas no existan, en escrito de libre redacción con las formalidades que prevén los artículos 18 y 19 del Código Fiscal de la Federación, así como una serie de documentos que obliga la forma establecida, debiéndose presentar ésta ante la autoridad competente de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Jurista Luis Corral Guerrero⁴ en su obra *El Derecho del Contribuyente a la Devolución*, define la devolución de impuestos,

⁴ Corral Guerrero, Luis. *El Derecho del Contribuyente a la Devolución*. *Tratado de Derecho Tributario*. México, 1977. Págs. 41-42.

como "el derecho a la restitución" y apoya esta en lo dicho por algunos tratadistas como son:

A. D. GIANNINI, incluye expresamente el "Derecho a la restitución" que nace de la "recaudación de un impuesto no debido o llevado a cabo en cantidad superior a la debida de la que es correlativa la obligación de devolución por parte de la administración financiera

A. BERLIERI.- "Ha observado atentamente las diversas leyes tributarias, y puede advertirse la existencia de varios tipos de obligaciones de naturaleza civil, que se oponen a las propiamente penales, las cuales, no teniendo naturaleza de obligación tributaria, consisten en la devolución de impuestos "obligaciones, a cargo del sujeto activo, de restituir en todo o en parte un impuesto percibido legalmente cuando se produzca un hecho que, según la ley, legitima la acción de reembolso y la obligación a cargo del sujeto activo, de restituir cuando se haya percibido ilegalmente o de más, debido a error, duplicación, etc."

SAINZ DE BUJANDA.- "Considera la devolución de impuestos indebidos, tomando en cuenta a que el impuesto inicial y presuntivamente debido, se convierte en indebido por virtud de la revisión de los actos tributarios."

Se puede apreciar que los diversos tratadistas, coinciden al señalar que la figura jurídica de la devolución la constituye el previo pago de

un impuesto por imposición de las leyes tributarias y que en un momento dado pudo haber sido legal y otro acto la convierte en ilegal, en ese momento nace la obligación de restituir lo percibido de más o indebidamente.

2.1.1 DEFINICIÓN

Como ya se ha expresado anteriormente la devolución la regula el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al disponer: **"...las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente...."**, al respecto, después de haber leído las diversas definiciones de los diferentes tratadistas, **para nosotros, la devolución es el derecho a la restitución que nace de la recaudación de un impuesto que no se debe y la obligación que tiene el Estado, Sujeto Activo de devolver lo pagado.**

2.2 REGULACIÓN JURÍDICA DE LA DEVOLUCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dispone: "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales". Se puede apreciar que las causales que determinan la devolución son:

a)- Que exista un pago y que este sea indebido.

b)- Concluye "La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor".

La ley prevé dos tipos de devolución: la de oficio que consiste en que la autoridad sin que medie solicitud alguna por parte del contribuyente la realice este tipo de devolución presenta el siguiente inconveniente:

El término para devolver, corre a favor del fisco y no del interesado ya que si el fisco no devuelve tenemos el problema de la prescripción (artículo 146 del Código Fiscal de la Federación) y el daño económico que se causaría al contribuyente.

Y a petición de parte, que encuentra su apoyo legal en la Constitución Política en el artículo 8, que prevé el derecho de petición.

"Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes".

Aunque la retención la efectúen los retenedores por disposición expresa de las leyes quien causa el impuesto es el contribuyente, y en

caso de que se haga una retención indebida queda el contribuyente al arbitrio del retenedor.

“Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firme, de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración”.

Como podemos observar, existe condición de procedencia en el primero de los casos que señala en el sentido de que se presente la declaración del ejercicio para solicitar la devolución, esto afecta fuertemente a aquellos contribuyentes que en el ejercicio fiscal por razones adversas al mismo llegue a la suspensión de pagos por no tener capacidad económica.

“Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución en los términos del último párrafo de este artículo”.

Este párrafo corrobora lo dicho en el capítulo anterior sobre la determinación de la obligación fiscal.

“Cuando se solicite la devolución, esta deberá efectuarse dentro del término de 50 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señala la forma oficial respectiva. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquel en que la devolución se efectúe. Si la devolución no se hubiera efectuado en el plazo de 50 días, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución actualizada y que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del citado Código.”.

En este párrafo se establece la obligación para el Estado, de restituir el pago de lo indebido, dicho pago deberá además comprender, el pago de lo indebido, la actualización e intereses si estos se llegaran a causar. El contribuyente no tiene obligación de solicitar por separado el pago de intereses ya que es una obligación de la autoridad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, dicha disposición se ve reforzada por lo dispuesto en el artículo 12 de su Reglamento, no así la Regla 20 de la Resolución que establece para 1995, y vigente actualmente, Reglas de carácter general aplicables a los Impuestos y Derechos Federales, excepto a los relacionados con el Comercio Exterior, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 1995, que señala que en caso de que

la autoridad no cumpla con la obligación establecida en los artículos antes mencionados, podrá solicitar el pago de los mencionados intereses, dicha disposición releva a la autoridad de una obligación establecida en ley, por lo que se recomendaría que se interponga Juicio de Nulidad a fin de que lo devuelto por la autoridad se aplique a los intereses de acuerdo a los precedentes que existen en las diversas Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, respecto a la relación de créditos, no se recomendaría el Recurso de Revocación en virtud de que sería la propia Secretaría quien ordena el pago de intereses, en cumplimiento de lo dispuesto en los preceptos, 22 del Código Fiscal de la Federación y 12 de su Reglamento.

“El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por el mismo o por autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que esta efectuó el pago. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución”.

Hay que tener especial cuidado en esta disposición ya que cuando se esté en presencia del cumplimiento de una sentencia, la autoridad debe emitir resolución sin que medie solicitud de parte del contribuyente, ya que la autoridad tiene obligación de dar cumplimiento a la sentencia en el término de cuatro meses, como lo establece el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, aún cuando se esté en presencia de la caducidad prevista en el artículo 67 del citado código, además los intereses se contabilizan a partir de la fecha en que se efectuó el pago, por lo tanto si se deja sin efectos algún pago provisional, el pago de intereses de la fecha en que se efectuó el pago provisional aunque este sea a cuenta del pago anual. Podemos apreciar que el legislador no prevé además del pago de intereses, sanción alguna por el daño económico que causa la no restitución; Empero de que el contribuyente no pague sus impuestos y que esta omisión sea descubierta por la autoridad se prevé el pago de multas.

En este párrafo podemos entender que la autoridad tendría hasta diez años para efectuar la devolución ya que el pago de intereses es por la devolución extemporánea, la cual se efectuó en fecha posterior a los 50 días que establece el Código Fiscal de la Federación, causándole un daño económico al contribuyente, en el caso de que la autoridad no efectúe la devolución en dicho plazo, se sugiere que al haber transcurrido el mismo, interponga un medio de defensa señalando como agravio la negativa ficta prevista en el artículo 37 del Código en comentario mismo que dispone: "Las instancias o peticiones que se

formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte”.

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

Desde el momento en que se obliga a los contribuyentes a la simple comprobación de los pagos efectuados podríamos estar en presencia de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y se exonera a la autoridad de que la orden de devolución sea favorable.

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

Este párrafo nos remite al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación y que ya se mencionó en el capítulo anterior.

“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”.

Este párrafo va en contra de lo previsto en el artículo 20 del Código en comento ya que cuando se trata de la obligación de pagar los impuestos éste se debe efectuar en moneda nacional.

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

Se puede apreciar que hay disposiciones que se refieren a la compensación dentro de las disposiciones que regulan la devolución, lo que puede traer como consecuencia que no se apliquen.

Independientemente de las observaciones antes mencionadas podríamos concluir que las normas jurídicas establecida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se desprenden:

a)- La instancia de devolución debe presentarse en cualquier momento, antes de que se haya consumado el término de 5 años previsto en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación para que se configure la prescripción del crédito fiscal.

b)- Que en la declaración se determine saldo a favor, ya sea por pago de lo indebido o bien que el pago haya quedado insubsistente en resolución favorable o sentencia firme de autoridad competente.

c)- Que exista petición en la cual se solicite la devolución, dicha petición deberá presentarse ante la autoridad competente con las formalidades que obliguen los artículos 18 y 19 del Código Fiscal de la Federación.

d)- En dicha norma existe la limitante cuando la contribución se calcula por ejercicios, ya que en estos casos se puede solicitar devolución del saldo a favor solo aquellas personas que hayan presentado la declaración del ejercicio, ya que los pagos provisionales son a cuenta del pago anual.

e)- Regula el plazo para que la autoridad efectúe la devolución y éste es de 50 días a partir de la fecha de la presentación de la solicitud, así como del pago de intereses por excederse de dicho plazo y que estos intereses no excederán de los que se causen en diez años.

Además dispone que el monto a devolver deberá actualizarse en términos del artículo 17-A del Código Fiscal Federación.

f)- El precepto en cuestión dispone que la orden de devolución no implica resolución favorable para el contribuyente.

g)- La forma en que debe efectuarse el pago, ya sea mediante cheque nominativo, para abono en cuenta o certificado deberá ser expedido a nombre del contribuyente.

2.3 LA COMPENSACIÓN.

La compensación al igual que la figura jurídica de la devolución para que existan es necesario que se haya efectuado un pago y se determine que fue indebido.

La compensación tiene naturaleza civil y es definida por los Civilistas LUIS MUÑOZ y J. SABINO MORALES CAMACHO⁵ de la siguiente manera:...."es una especie de pago abreviado, que proporciona a cada uno de los deudores una doble ventaja: facilidad para el pago de la deuda (evitando el empleo numerario) y garantía para la efectividad del crédito pues si una de las partes pagará efectivamente, sin esperar a ser pagada por la otra podría ser víctima de fraude o de la

⁵ Muñoz Luis A Morales Camacho, "Sobre la Compensación al Código Civil para el Distrito Federal y Territorios Federales (DFNT)", Ponencia de los Simposios Oficiales, Cálculo de Impuestos, 1977, Pág. 82.

insolvencia de ésta, que disipara la suma recibida sin entregar la equivalente”, esta definición considera que la compensación es el medio idóneo de pago cuando existen dos deudas, se esta dé acuerdo con ello pero las autoridades han complicado este medio de pago.

El Código Civil para el Distrito Federal define a la compensación en el artículo 2185 de la siguiente manera: “Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.” Este concepto lo recoge el Código Fiscal de la Federación en su artículo 23 al disponer que: “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención de terceros” ya que contribuyente y fisco reúnen la calidad de deudor y acreedor.

La fracción VIII, del artículo 2192 del Código Civil para el Distrito Federal dispone que “La compensación no tendrá lugar si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice”, este precepto remite de ipso facto a lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y se podría entender que no es aplicable el derecho común en materia de compensación, situación errónea a nuestro juicio, ya que el artículo 5º, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación establece: “A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza

propia del Derecho Fiscal”, por lo que analizaremos algunos preceptos contenidos en el Código Civil para el Distrito Federal y lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

El artículo 2187 del Código Civil para el Distrito Federal prevé que: “La compensación no procede sino cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas son de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al celebrarse el contrato”.

En materia fiscal se da el supuesto de que ambas deudas son de dinero, ya que el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, determina que los impuestos se pagan en moneda nacional, no podemos hablar de contratos ya que el pago de impuestos proviene de la relación jurídica tributaria, que se traduce, “Ex Lege” en el cumplimiento de la obligación fiscal.

El artículo 2188 del Código Civil para el Distrito Federal, dispone que “Para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles, las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expresa de los interesados”.

Este supuesto se da en materia fiscal ya que el saldo a favor fue determinado en una declaración, y la deuda o pago de impuesto se determina de igual manera, existe consentimiento expreso de los interesados, ya que Estado acepta esta forma de pago por estar

contemplada en la ley y para que proceda se requiere que el contribuyente ejerza esta opción.

El artículo 2189 del Código Civil para el Distrito Federal, prevé "Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o pueda determinarse dentro del plazo de nueve días".

En materia fiscal la cuantía fue previamente determinada, antes de ejercer la opción que quizá alguna de las partes no conozca el monto quantum de la deuda hasta que se ejerza la opción, ya que esta se ejerce en forma simultánea, en el momento de presentar la declaración ante las oficinas autorizadas.

El artículo 2191 del Código Civil para el Distrito Federal.- Dispone que "Si las deudas no fueren de igual cantidad hecha la compensación queda expedita la acción por el resto de la deuda".

En materia fiscal independientemente de que la cantidad a compensar sea igual a la deuda, la autoridad tiene expedita la acción cuando la compensación es indebida o improcedente

El artículo 2186 del Código para el Distrito Federal dispone que "El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor".

En materia fiscal, para que se extingan las dos deudas, es necesario que además de que se efectúe la compensación transcurra el término establecido en el Código Fiscal de la Federación, para la caducidad, ya que si no actualiza esta figura jurídica la autoridad puede requerir de pago por compensación indebida, o bien, que la autoridad determine la verificación de que la compensación fue realizada debidamente.

2.4 REGULACION JURÍDICA DE LA COMPENSACIÓN EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone: “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención de terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios”; en principio este precepto limita en que se compense cualquier tipo de contribución como referencia el artículo 2º del Código en comento establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”, por lo que estamos de acuerdo con la limitante contenida en el artículo 23 del

Código Fiscal de la Federación ya que los impuestos son contribuciones y contribuir proviene de un precepto Constitucional sin prever que este sea sobre la renta, al valor agregado, al activo, producción y servicios, además de que todas estas contribuciones son aplicables al gasto público.

“Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquel en que la compensación se realice” este precepto permite que los montos se actualicen de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación: el término bastará, es muy subjetivo, ya que la regla 18 de la Resolución que establece para 1995, Reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto los relacionados con el Comercio Exterior, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 1995, obliga a los contribuyentes a presentar ante la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, dentro los cinco días siguientes a la presentación de la declaración donde hubieran efectuado la compensación relativa, aviso de compensación, utilizando para ello las formás oficiales o bien mediante escrito de libre redacción cuando no haya forma oficial; se supone que las reglas regulan facilidades administrativas y esto es una obligación más y se está en presencia de un riesgo fiscal traducido en que la autoridad por el hecho de efectuar la compensación y presentar la documentación, a que obliga esta regla, ejerza las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

“Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual estén obligados a efectuar el pago, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general” disposición que contraría lo establecido en el artículo 2º ya citado que definen cuales son las contribuciones y esta definición no atiende al objeto del tributo, además el obligado a restituir es el Estado, y porque condicionar un derecho adquirido a la publicación de reglas de carácter general que tienen vigencia anual se traduce en una limitación a su ejercicio.

“Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la Compensación indebidamente efectuado”.

En este párrafo tenemos lo siguiente: que el contribuyente se de cuenta y presente declaración complementaria y aviso que modifique la compensación indebida, en este caso sólo se causan los recargos, pero en caso de que la autoridad sea la que determine que la compensación fue indebida aparte de los recargos se aplicarán multas por la presentación de declaraciones o solicitudes que sin derecho den a lugar a una devolución o compensación.

“No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas”, cabe señalar que una cosa es solicitar la devolución y otra es la devolución misma, ya que el contribuyente habiendo solicitado devolución puede desistirse de dicha promoción y efectuar la compensación.

“Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención de terceros cuando estos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aún cuando la devolución ya hubiera sido solicitada. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación”.

Esta forma de compensación garantiza al estado el pago de tributos que le adeuden habiéndose efectuado sólo la notificación del crédito al contribuyente y así la autoridad evita el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de tributos adeudados, obligando de esta forma al contribuyente al pago de sus adeudos fiscales, en este caso no se prevé que para que surta efectos la compensación se requiere que el adeudo y el monto a compensar deriven de un mismo impuesto, ya que el estado asegura el pago de los tributos.

“Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos”. El pago de contribuciones deriva de la Constitución al señalar que es obligación de los mexicanos a contribuir con el gasto público el cual no se ve afectado si se permite que se compense cualquier contribución. Se sugiere no restringir un derecho adquirido atendiendo al objeto del tributo.

La compensación en el derecho común y en el derecho fiscal, tienen las siguientes características:

- a)- **RECIPROCIDAD Y PROPIO DERECHO.**- Es necesario que los acreedores y los deudores lo sean por propio derecho y que la obligación sea propia.

- b)- **PRINCIPALIDAD DE LAS OBLIGACIONES.**- Los créditos compensables deben ser principales.

- c)- **FUNGIBILIDAD.**- Los créditos compensables deben ser de dinero o traducibles en dinero.

- d)- **LIQUIDEZ.**- Los créditos compensables deben consistir en deudas líquidas y exigibles.

- e)- **FIRMEZA.**- Los créditos no deben estar sujetos a controversia, para que puedan ser exigibles.

De todo lo anterior podemos concluir que para que proceda la compensación es necesario que existan dos personas que reúnan la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, en este caso es el Estado(deudor y acreedor) el contribuyente (acreedor y deudor) y además que se satisfagan todos y cada uno de los requisitos legales y formales que dispongan las leyes fiscales.

CAPÍTULO 3

TRATAMIENTO DE LA DEVOLUCIÓN EN LAS LEYES TRIBUTARIAS ESPECIFICAS.

3.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.2. Ley del Impuesto al Activo.

3.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3.4. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y
Servicios.

TRATAMIENTO DE LA DEVOLUCIÓN EN LAS LEYES TRIBUTARIAS ESPECIFICAS.

3.1 LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El impuesto sobre la renta ha sido considerado como la principal fuente de ingresos del Estado, por ser el impuesto directo más importante, como instrumento promotor de la eficiencia económica ya que grava todos los ingresos independientemente de la fuente de riqueza de donde procedan, por ese motivo, las cantidades que se devuelven o se compensan por este concepto son las de mayor incidencia.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta señala como sujetos del impuesto a las personas físicas y morales, por lo que es de analizar el origen del pago de lo indebido:

LAS PERSONAS MORALES.- se encuentran reguladas por el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al respecto el artículo 15, establece que "se acumularan la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio", se puede observar que el impuesto se determina por ejercicios, por tal motivo los contribuyentes solo pueden solicitar la devolución o efectuar la compensación cuando se determine en la declaración anual el saldo a favor o pago de lo indebido.

Para determinar el resultado fiscal se tiene que tener especial cuidado ya que cuando se cometan errores en dicha determinación, aparte de que se pueda constituir el pago de lo indebido (saldo a favor) se puede incurrir en infracciones que sean consideradas por la Autoridad como defraudación fiscal, por lo que deberán acumular el total de ingresos del ejercicio, efectuar las deducciones autorizadas por la ley, siempre que sean estrictamente indispensable para los fines de la actividad de los contribuyente (es muy subjetivo el término estrictamente indispensable ya que aunque el contribuyente así lo estime, la Autoridad al ejercer las facultades de comprobación puede determinar lo contrario), por todas las operaciones que se realicen se deberá tener la documentación soporte, la cual contendrá los requisitos contenidos en los artículos, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación, además deberán estar debidamente registradas en la contabilidad, y en materia de retenciones y enteros deberán hacerse estas en los términos que la ley obliga.

Tratándose de deducciones de inversiones deberán aplicar, en cada ejercicio los por cientos máximos autorizados, en el caso de deducción de pérdida fiscal, deberán disminuirla en los ejercicios que corresponda ya que en caso contrario se pierde el derecho.

Otra causal del pago de lo indebido se presenta en la determinación de pagos provisionales; el objetivo principal de estos, conforme a los principios de comodidad y economía de Adam Smith, es que la carga fiscal no sea más difícil al pagar en una sola exhibición, y se provoque

con ello la descapitalización con el pago único y que el erario federal pueda cumplir con sus funciones.

Los pagos provisionales se determinan de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el se establece como se calcula el coeficiente de utilidad, mismo que atiende a los ingresos percibidos en el último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración, tal factor puede ser excesivo para la determinación del pago provisional, sí en el ejercicio anterior se obtuvieron utilidades muy altas y en el ejercicio de aplicación se estima tener un resultado fiscal inferior, por lo que se sugiere que en estos casos se solicite autorización de disminución de pagos provisionales, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 12-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 8º de su Reglamento, dicha disminución no debería estar condicionada a una autorización previa ya que las leyes fiscales son auto aplicativas y se basan en la confianza a los contribuyentes.

Habiéndose determinado el coeficiente de utilidad este se multiplicara por los ingresos nominales, correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago, a este resultado se le aplica la tasa del 34% pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

Es determinante que para que se tenga una economía sana que los pagos provisionales mantengan relación con el impuesto anual, ya que evita erogaciones extraordinarias, como es, efectuar pagos excesivos que causen la determinación del saldo a favor, con derecho a devolución o compensación, y que se tenga que esperar para la recuperación o aplicación de él saldo a favor hasta la presentación de la declaración anual ya que el impuesto se calcula y se paga por ejercicios fiscales, y que en el caso de devolución será la autoridad quien determine la procedencia de ésta, además los obliga a cumplir con una serie de requisitos que establece la forma fiscal aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo esperar que la autoridad resuelva; se puede apreciar que se trata cuando menos de un mínimo de 6 meses a partir de que concluya el ejercicio; 3 meses para la presentación de la declaración anual y 3 meses más para que la devolución se efectúe.

Es importante señalar que en el caso de que se haya solicitado o bien optado por efectuar algún pago en parcialidades, no procede la devolución o ejercer la opción de compensación, ya que para que se tenga derecho a devolución o compensación es necesario que el impuesto haya sido pagado.

Por lo que se refiere a la tasa aplicable a las personas morales no se tiene problema alguno ya que es una tasa general del 34% denominada cuota proporcional, el pago de lo indebido consistiría en

error del porcentaje cuando se este en presencia de algún cambio de la proporción.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 12-A, fracción III, establece la obligación de efectuar un ajuste a los pagos provisionales, en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio, y que en el caso de que resulte saldo a favor de los contribuyentes, ese saldo se podrá acreditar contra los pagos provisionales del mismo ejercicio siempre y cuando se cumplan con los requisitos que señala el artículo 8-G de su Reglamento, no se prevé que en el caso de que en los pagos siguientes no se tenga impuesto a pagar, se solicite la devolución de dicho impuesto lo que permitiría a los contribuyentes tener mayor liquidez, sin afectar al erario en sus ingresos.

En el caso de que se determine saldo a favor susceptible de devolución o compensación se recomendaría que se optara por la compensación, si es que se tiene liquidez, para evitar erogaciones futuras al efectuar algún pago provisional.

DE LAS PERSONAS FÍSICAS.- Estas se encuentran reguladas por el Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y grava los ingresos que se obtengan por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, arrendamiento, enajenación de bienes, actividades empresariales, dividendos, intereses, obtención de premios y demás ingresos que no

queden comprendidos dentro de los anteriores, el aplicar disposiciones equivocadas en cuanto a la actividad constituye el pago de lo indebido por aplicación inexacta de la norma jurídica.

Otra causa que puede traer consigo el pago de lo indebido se presenta con los ingresos por los que no se causa el impuesto, los cuales atienden a razones de justicia distributiva del ingreso, de seguridad social, de reciprocidad con estados extranjeros, de promoción de la vivienda, de apoyo a actividades prioritarias en el aspecto alimentario y financiero, entre otras, las cuales se encuentran reguladas por el artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que prevé la no causación de impuestos por los ingresos provenientes entre otras causas de algunas prestaciones distintas al salario mínimo que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dichos salarios, las indemnizaciones por riesgo o enfermedades, jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias reembolso de gastos médicos y funeral, prestaciones de seguridad social, cajas y fondos de ahorro, cuotas obreras al Instituto Mexicano del Seguro Social, las rentas congeladas, los obtenidos por la enajenación de casa habitación, los provenientes de actividades silvícolas ganaderas o pesqueras, provenientes de herencias o legados, entre otras.

Al igual que en el caso de personas morales deberán aplicar las deducciones que sean estrictamente indispensables para la actividad que realizan y que se prevén en cada uno de los capítulos de este

Título, además de las autorizadas en forma genérica para las personas físicas denominadas deducciones personales como son la transportación escolar, honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, gastos de funeral, donativos, aportaciones voluntarias o subcuentas de retiro; siempre y cuando se cuente con la documentación que reúna requisitos fiscales, que se deduzcan una sola vez y que sean estrictamente indispensables.

La principal causa de determinación del pago de lo indebido proviene de la aplicación de las tarifas contenidas en los artículos 80-A, 80-B, 141, 141-A y 141-B, las cuales se van actualizando y se publican en el Diario Oficial de la Federación continuamente, el no tener actualizada la información provoca que se apliquen inadecuadamente, además que la aplicación de estas es por si complicada y cualquier error puede constituir el pago de lo indebido o inexacto.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 139 establece que: "Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligados a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán durante el período siguiente entre los meses de febrero y abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas", por lo que si en dicha declaración, en el caso de que se tenga un saldo a favor deberá marcarse la opción para determinar si se optó por la devolución o bien la compensación, la cual no es susceptible de modificación, una vez que se haya señalado en el

formulario correspondiente, según lo dispuesto por la regla 24 de la Resolución que establece para 1995, Reglas de Carácter General aplicables a los Impuestos y Derechos Federales, excepto a los relacionados con el Comercio Exterior, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 1995; podríamos considerar que se está en presencia de la devolución de oficio, aunque la autoridad la denomine automática, se considera de "oficio" porque es la autoridad quien determina si se devuelve o no, este tipo de devolución no ha funcionado ya que solo el contribuyente afortunado la recibe, el inconveniente que presenta este tipo de devolución es que el contribuyente queda al arbitrio total de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que al solicitar su devolución, presentando una petición, la Dependencia le informa que están en proceso las devoluciones automáticas y que pronto llegara su devolución, en el caso de que exista error en la determinación del saldo a favor hasta que salgan los listados se le comunica al contribuyente que su declaración fue presentada con error y no procede la devolución, por lo regular los primeros listados de devolución automática se procesan tres meses después del 30 de abril fecha límite para la presentación de la declaración, sin importar que un contribuyente haya presentado su declaración en febrero y los tres meses que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 22, hayan ya transcurrido.

En nuestra opinión, consideramos, que esta problemática la vive el país y afecta a todos los estratos sociales, y son actos de autoridad

que violan las garantías individuales, por cuanto a que limita el derecho de petición consagrado en el artículo 8º Constitucional.

3.2. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

El impuesto al activo, es un impuesto directo de carácter patrimonial que se inicio el 1º de enero de 1989, argumentándose para su establecimiento que más del 70% de las empresas de este país presentaban sus declaraciones por concepto de impuesto sobre la renta (en ceros) o sea sin impuesto a pagar y que, por tal razón, era necesario establecer un impuesto mínimo, permitiendo el acreditar contra el mismo, el impuesto sobre la renta, ya que es un gravamen complementario, en dicha argumentación no se observó que el país necesita fuentes de trabajo y que al invertir en activos éstas se incrementarían, representando a largo plazo una mayor actividad financiera.

Los sujetos del impuesto son las personas morales y las físicas que realicen actividades empresariales, y las que se dediquen al arrendamiento de bienes, por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación.

Como es sabido el establecer este impuesto ocasionó una limitación a la productividad ya que para determinar dicho gravamen se incluyen entre otros todos los activos: financieros, los fijos, gastos y cargos

diferidos, los inmuebles, los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados que utilicen el desarrollo de su actividad.

La tasa de causación es genérica (1.8%), por lo que el saldo a favor susceptible de devolución o compensación se origina principalmente por la fórmula establecida para la determinación del valor del activo, para que este impuesto esté debidamente determinado es necesario que se tenga un estricto control en sus inventarios y operaciones financieras, ya que de no ser así se verían en serios problemas para la determinación de la base gravable.

El impuesto al activo al igual que el impuesto sobre la renta se calculan por ejercicios y existe la obligación de efectuar pagos provisionales, a cuenta del impuesto del ejercicio, señalando la fecha de presentación de los mismos, y se determinan dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendido desde el ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se cubre el impuesto, efectuados con anterioridad, la aplicación de este precepto ocasiona el pago de lo indebido o en exceso, para evitar que los pagos provisionales se determinen en exceso el artículo 2º A de la Ley del Impuesto al Activo, establece la posibilidad de reducir los pagos provisionales siempre y cuando tengan derecho a reducir sus pagos provisionales en el impuesto sobre la renta, de lo dispuesto en este precepto se puede

apreciar, que el impuesto al activo es complementario al impuesto sobre la renta.

Como se ha establecido anteriormente que el impuesto al activo se creó para ser complementario del impuesto sobre la renta, en esa virtud la ley prevé, en sus artículos, 7-A, 7-B y 8-A, el procedimiento para efectuar los pagos ya sea provisionales o el anual, según sea el caso, permitiendo primero que los contribuyentes que causen este impuesto, acrediten el impuesto sobre la renta contra el impuesto al activo, los cuales se determinan en forma separada y de acuerdo a cada ley y se paga el que resulte mayor.

El artículo 9º de la Ley del Impuesto al Activo es el que establece la mecánica para determinar el saldo a favor sujeto a devolución o compensación, las fórmulas anotadas en dicho precepto son de las más complejas ya que permiten el acreditamiento y la devolución de impuestos pagados en ejercicios anteriores, por lo que se puede apreciar con esta mecánica que los contribuyentes siempre efectúan pagos para financiar al estado.

Dicho artículo ha sido modificado y la justificación que ha emitido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público⁶ al respecto es el siguiente "Este artículo ha sufrido grandes cambios, con motivo de que en ocasiones las empresas presentan utilidades muy reducidas o pérdidas fiscales, viéndose obligadas a adelantar el pago del impuesto al activo

y esperar recuperarlos en el futuro, por la mecánica que existe entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, adicionalmente el acreditamiento que prevé, este ordenamiento, la renta efectivamente pagado en los tres últimos ejercicios anteriores, es decir, que las empresas que determinen impuesto al activo a pagar a partir de 1995, reduzcan dicho impuesto, con el monto que, en su caso, hubiera excedido en los tres años anteriores" dicho comentario consideramos que es una justificación más que se da para que el impuesto al activo esté vigente, la justificación no es apegada a la realidad ya que se omitió señalar que el país vive una recesión económica y que en estos momentos se necesitan fuentes de trabajo productivas y no gravámenes a los activos, por lo que muchas empresas se ven en la necesidad de cerrar y como consecuencia se eliminan fuentes de trabajo.

Por tal motivo entraremos al estudio de la norma jurídica contenida en el artículo 9º de la Ley del Impuesto al Activo, su aplicación es de tipo contable fiscal, pero permite darnos cuenta que el comentario efectuado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es erróneo.

"Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo IV de la Ley de la materia."

De lo establecido en este párrafo, podemos darnos cuenta de que aún cuando se permite el acreditamiento del impuesto sobre la renta (34%), la carga fiscal es excesiva.

"Adicionalmente los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores conforme al siguiente procedimiento y hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad. Esta diferencia será la que resulte de disminuir al impuesto sobre la renta causado en los términos de los Títulos II o II-A o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia, el impuesto al activo causado en cada uno de los tres ejercicios citados deberá disminuirse con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución del impuesto al activo conforme al cuarto párrafo de este artículo. Los contribuyentes también podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este párrafo contra los pagos provisionales del impuesto al activo."

Para que se esté en presencia de este supuesto es necesario que los contribuyentes hayan tenido utilidades y que hayan causado el impuesto sobre la renta, en alguno o en los tres ejercicios inmediatos anteriores, ya que de otra manera el impuesto que se causa es el impuesto al activo y éste queda como pago definitivo, si es que en ejercicios posteriores no se causa el impuesto sobre la renta por no tener utilidades y como es sabido la mayoría de los contribuyentes están teniendo pérdidas fiscales y por consiguiente no pagan el

impuesto sobre la renta, razón por la cual causan y pagan el impuesto al activo, por lo que esta norma sólo beneficia a ciertos sectores de contribuyentes que cada día son más fuertes, y al Estado.

"El impuesto que resulte después del acreditamiento a que se refieren los párrafos anteriores, será el impuesto a pagar conforme a esta Ley."

La figura jurídica del acreditamiento, origina que no se paguen los dos impuestos.

"Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de este artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad la devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos."

Para que se tenga derecho a la devolución del impuesto al activo, es necesario que se cause y se pague el impuesto sobre la renta en un ejercicio fiscal, ya que la diferencia entre ambos impuestos es susceptible de devolución, en tal virtud el impuesto recaudado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, le sirvió al Estado para financiarse, sin que el impuesto al activo en realidad se cause, pero se

encuentran en desventaja aquéllos contribuyentes que no tengan utilidades para la causación del impuesto sobre la renta, ya que éstos son en realidad quienes están financiando al Estado, por no poder recuperar lo pagado por concepto de impuesto al activo.

"El impuesto sobre la renta por acreditar a que se refiere esta Ley será el efectivamente pagado."

El impuesto sobre la renta es el que se paga, no el impuesto al activo, para efectos del acreditamiento, por lo que consideramos que el impuesto al activo es una norma de control del impuesto sobre la renta, que afecta a la pequeña y mediana empresa, que no tienen contra que acreditarlo.

"Las diferencias del impuesto sobre la renta que resulten en los términos del segundo párrafo y el impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, se actualizarán por el período comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el pago del impuesto sobre la renta o el impuesto al activo, respectivamente, hasta el sexto mes del ejercicio por el que se efectúe el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, o del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al activo, según se trate."

Para efectos de actualización no es aplicable lo dispuesto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, sino lo contenido en este párrafo.

En las fracciones I y II se establecen fórmulas todavía más complejas con las que se determinan causales por las que los contribuyentes, no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso.

"Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores."

Este precepto va en contra de los derechos adquiridos y se sugiere que en caso de que la autoridad niegue la devolución o rechace el acreditamiento, se interponga el Juicio de Amparo como medio de defensa.

"Los contribuyentes podrán también acreditar contra los pagos provisionales que tengan que efectuar en el impuesto al activo, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta. Cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto sobre la renta efectivamente pagado el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales."

La razón de ser de lo contenido en este párrafo atiende a que el impuesto se causa por ejercicios fiscales y los pagos provisionales son a cuenta de lo que se cause y se pague en el ejercicio.

"Las personas morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero podrán acreditar contra el impuesto al activo, el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por dichas sociedades, hasta por el monto que resulte conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 6º de la Ley del impuesto mencionado."

El origen de lo preceptuado en este párrafo, atiende a los Tratados celebrados para Evitar la Evasión Fiscal y la Doble Tributación.

"Los derechos del acreditamiento y a la devolución previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre las sociedades escidentes y las escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión, determinado éste después de haber efectuado la disminución de las deudas deducibles en los términos del artículo 5º de esta Ley."

Lo establecido en el caso de fusión va en contra de lo preceptuado en el último párrafo del artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que en su parte conducente dispone "...la que resulte de

la fusión, tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas."

Se recomienda que en el caso de fusión se interponga el Juicio de Amparo por la inconstitucionalidad del dicho precepto o bien que se solicite por todos y cada uno de los fusionados los saldos a favor que tengan pendientes.

Para efectos de determinar el impuesto al activo hay que tener especial cuidado en la aplicación del artículo 6º que dispone; no pagaran el impuesto al activo las siguientes personas: quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; las empresas que componen el sistema financiero, las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos o semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cuando las mismas hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal, únicamente por estos bienes; Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, únicamente por dichos bienes; así como los que utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como

quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados en las actividades señaladas por esta fracción; Por el período preoperativo, ni los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación siempre y cuando no dure más de dos años.

Ya que efectuar un pago de impuestos no estando obligado a ello por disposición de Ley, estamos en presencia de un pago de lo indebido sujeto a devolución.

Por todo lo anterior podremos concluir que el impuesto al activo es una carga fiscal que afecta principalmente a la pequeña y mediana empresa, y aquellos contribuyentes que no causan el impuesto sobre la renta y por consiguiente no tienen contra que acreditarlo.

3.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El impuesto al Valor agregado, es un impuesto específico que grava a la enajenación, la prestación de servicios, al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y a la importación de bienes y servicios es el impuesto indirecto más relevante en México, ya que evita el efecto acumulativo en cada etapa de la transferencia de los bienes y servicios y grava solo la porción del valor del satisfactor que fue agregado a

dicho satisfactor por el último transferente y en cada transferencia se calcula el impuesto sobre el valor total del mismo, hasta llegar al adquirente o consumidor final, como ventaja del impuesto es que en las relaciones internacionales el impuesto lo paga el importador, en tanto que el exportador queda exento de facto de pagar el impuesto y cada persona que ha intervenido de hecho se convierte en retenedora de la parte proporcional del impuesto, por lo que cada adquirente ha pagado al fisco la proporción equivalente al porcentaje de la tasa del valor agregado en cada operación, motivo por el cual se han incrementado los montos a devolver por este concepto.

El pago de lo indebido o saldo a favor se constituye principalmente en la determinación de pagos provisionales éstos se calculan de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5º, 3er. párrafo, de la Ley del Impuesto al valor agregado y que a la letra señala: "El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el período por el que se efectúe el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento" por tal motivo deberán trasladar el impuesto en forma expresa y por separado, además de que se traten de bienes estrictamente indispensables y que sean deducibles para el impuesto sobre la renta.

Para determinar la base gravable es importante mencionar lo dispuesto en el artículo 13, segundo párrafo, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado cuando se trata de contribuyentes

gravados sólo por una parte de sus actividades, ya que "deberá identificar los gastos e inversiones que se efectuaron en el período por el cual se realiza el pago provisional o en el ejercicio para realizar dicha parte, y considerará como impuesto acreditable de dicho período o del ejercicio, el que le hubiera sido trasladado y el que haya pagado en sus importaciones con motivo de sus gastos e inversiones, cuando no pueda identificar el destino de parte de sus gastos e inversiones, además del impuesto acreditable en la proporción que representen el valor de las actividades por las que se esté obligado al pago del impuesto, en el valor del total de sus actividades." la inobservancia de este precepto puede dar lugar a determinar un saldo a favor improcedente.

La devolución de impuestos se encuentra regulada específicamente en el artículo 6º de la Ley del Impuesto al valor Agregado al respecto dispone, "Cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre en este último caso sea sobre el total del saldo a favor."

"Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a su favor, podrá acreditarlas en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total."

"Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores."

Como podrá observarse en la parte final del primer párrafo se contempla la posibilidad de acreditar el saldo a favor de la última declaración del ejercicio fiscal del contribuyente en las declaraciones mensuales posteriores, esto es en razón de que la última declaración del ejercicio fiscal cierra el período legal de operaciones para fines fiscales, lo que implica presentar una declaración del ejercicio fiscal que muestra el resultado definitivo de la situación fiscal del ciclo, ya que conforme al artículo 5º de la misma ley, el impuesto se calcula por ejercicios fiscales; en cambio, la devolución del saldo a favor manifestado en la declaración provisional podrá ser solicitado.

Dentro del segundo párrafo, se le da la opción al contribuyente para poder acreditar el saldo a favor del ejercicio en declaraciones mensuales posteriores, siempre y cuando se cumpla con la condición de presentar la declaración anual.

El tercer párrafo señala que los saldos por los que se solicite devolución no podrán acreditarse en declaraciones posteriores que aún cuando se supone que el contribuyente al solicitar la devolución optó por no acreditarlo con posterioridad, es preferible que quede establecido por la ley para controlar y evitar acciones irregulares que pueda cometer el contribuyente y de esta forma evitar la duplicidad de saldo a favor solicitado con los saldos a favor pendientes de acreditar.

Por otra parte, es importante la forma de acreditamiento y devolución en las exportaciones, las cuales se encuentran reguladas por el artículo 30 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tratándose de los supuestos previstos en los artículos 9º y 15 de la Ley, el exportador de bienes y servicios calculara el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación o prestación de servicios. También procederá el acreditamiento cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero. En consecuencia, el exportador tiene derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado trasladado, promoviendo de esta forma las exportaciones.

De esta manera, conforme a lo anteriormente expuesto, existen contribuyentes que regularmente realizan actos o actividades a una tasa menor de la general del 15%, por lo que periódicamente les resulta saldo a favor y proceden a solicitar su devolución y así se tienen que los casos más comunes son los siguientes:

Los contribuyentes que calculan el impuesto aplicando la tasa del 0%, por las actividades que la ley prevé, como son las actividades de las editoriales, inmobiliarias, las personas que realizan las siguientes actividades de agricultura, ganadería, avicultura y pesca, la industrialización de lácteos, oleaginosas, cereales, cárnicos y en general productos destinados a la alimentación, las medicinas de patente, así como la comercialización de esas actividades, la prestación de servicios independientes directamente a agricultores o

ganaderos, cuando sean para actividades agropecuarias y la exportación de bienes y servicios.

Los contribuyentes que calculan el impuesto aplicando la tasa del 15% a los valores que señala la ley. Los períodos preoperativos y en inicio de operaciones a la realización de actividades empresariales gravadas por el impuesto al valor agregado.

Existe otra circunstancia que no se encuentra contemplada en las antes mencionadas, ya que no obstante que el contribuyente realice actos o actividades gravadas a la tasa del 15% realice inversiones de considerable cuantía o bien que sea necesario efectuar erogaciones de montos importantes, para la adquisición de materias primas, materiales y mercancías como provisión indispensable para soportar períodos económicos cíclicos de la empresa.

Las personas que enajenen o presten servicios por actividades exentas no procede el acreditamiento, en el caso de actos accidentales de comercio no procede ni el acreditamiento ni la devolución, por no ser contribuyentes de este impuesto.

Para efectos de la compensación debemos remitirnos a lo previsto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, y a las Reglas de Carácter General en las cuales existen disposiciones que permiten la compensación del Impuesto al valor Agregado, contra el impuesto sobre la renta o al activo, beneficiando solo algunos sectores de

contribuyentes, como son el agrícola y ganadero, y para aquellos que adquieran alcohol que utilicen como insumos dentro del proceso industrial, cabe señalar que la situación económica que vive el país no solo afecta a estos sectores contribuyente, por lo que se debería dar trato igual a todos los sectores.

3.4. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.

Al igual que el impuesto al valor agregado, es un impuesto específico que grava a la enajenación, la prestación de servicios y la importación de bienes, es un impuesto indirecto. Es una Ley que sufre modificaciones periódicas respecto a las tasas de causación principalmente, la que se refiere a la enajenación de cigarros.

Dicha ley al igual que las otras señala quienes son los sujetos del impuesto, y son tanto las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes: la enajenación o importación de los siguientes bienes; cerveza y bebidas refrescantes, con una graduación de alcohol de hasta 6° G:L; bebidas alcohólicas, con una graduación de hasta 13.5° a 20° G.L., el alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas no comprendidas en el inciso anterior, así como sus concentrados; gas avión, tabacos labrados, cigarros, gasolina y diesel, así como la prestación de los siguientes servicios relacionados con los insumos antes señalados como son la comisión, mediación agencia, representación, correduría, consignación y distribución, la tasa

aplicable será igual a la que correspondan a los insumos, las tasa aplicables fluctúan entre el 0% y el 79%.

El pago de lo indebido se puede originar al efectuar los pagos provisionales, mismos que deben de presentarse mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, en los mismos períodos y en las mismas fechas de pago establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de actividades realizadas en el período por el cual se efectúe el pago, a excepción de las importaciones y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

Se prevé expresamente la devolución en el artículo 5,º, 6º, y 7º párrafos de la ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, da el mismo tratamiento que en la ley del Impuesto al Valor Agregado. Por tal motivo entraremos al estudio de la figura jurídica del acreditamiento que es relevante para determinar el saldo a favor y que consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta ley las tasas que se causen, según sea el caso.

Señalando que se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios que hubiera sido trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

Requisitos para que el impuesto sea acreditable:

- Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, con motivo de la enajenación o exportación de bienes.
- Que los bienes se enajenen o exporten sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas o de sus concentrados.
- Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que esta obligado, conforme al Código Fiscal de la Federación.
- Que tratándose del impuesto trasladado por la enajenación del alcohol, el contribuyente al que se le hubiera efectuado dicho traslado, se dedique a la producción de bebidas alcohólicas, o se utilice como insumo dentro de un proceso industrial, siempre que en estos casos se cumpla con los requisitos de control que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de hacienda y Crédito Público.

Entendiéndose como traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al impuesto establecido en esta ley. No se considerará acreditable el impuesto que se traslade sin tener esta obligación.

El acreditamiento se realiza previamente a determinar el saldo a favor y es de carácter personal para los contribuyentes, excepto tratándose de fusión de sociedades.

La ley permite la devolución de impuestos efectuada en pagos provisionales, siempre y cuando se solicite por el total del saldo a favor, para efectos de la compensación es necesario remitirnos al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y consultar las Reglas de Carácter general, en las cuales se da tratamiento específico para el sector que enajene alcohol que se utilice como insumo dentro de un proceso industrial.

CAPÍTULO 4

PROCEDIMIENTO PARA TRAMITAR ANTE LAS AUTORIDADES COMPETENTES LA DEVOLUCIÓN.

- 4.1.** Administraciones Locales de Recaudación de la S.H.C.P.
- 4.2.** Modificación al Artículo 22 del Código Fiscal De La Federación.

PROCEDIMIENTO PARA TRAMITAR ANTE LAS AUTORIDADES COMPETENTES LA DEVOLUCIÓN.

4.1 ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

De acuerdo a la estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son competentes para tramitar y resolver las solicitudes de devoluciones y verificar en materia de compensaciones, respecto de los impuestos analizados, las Administraciones: De Grandes Contribuyentes y Locales de Recaudación, de acuerdo a las facultades conferidas en el Reglamento del Servicio de Administración Tributaria (SAT) en el artículo 41 que establece:

"A) Compete a las Administraciones Locales de Recaudación a que se refiere el Apartado F de este artículo, ejercer las facultades siguientes:

...

Fracción XX.- Tramitar y resolver las solicitudes presentadas por los contribuyentes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco o cuando legalmente así proceda; Orientarlos en la forma de solicitarla, así como de verificar, determinar y cobrar las diferencias

por devoluciones improcedentes e imponer las multas correspondientes; asimismo de solicitar documentación para verificar su procedencia.”

Dicha facultad, se encuentra prevista para las Administraciones Locales de Recaudación, en el artículo 41, apartado "F", fracción XX, del citado reglamento, se puede observar que en ningún momento las Administraciones Locales y De Grandes Contribuyentes pueden ejercer las facultades de comprobación prevista en los artículos 42 del Código Fiscal de la Federación, ya que sólo les permite imponer multas sobre la improcedencia de las compensaciones, y verificar la procedencia de los saldos a favor.

Para efectos de poder tramitar la devolución de saldo a favor la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha publicado en el Diario Oficial de la Federación, el anexo 32 (forma Fiscal para devolución) esta forma es genérica para todos los impuestos federales, y dependiendo del impuesto que se solicite se acompañaran los anexos que la forma fiscal requiere, la cual se solicita en original y dos copias fotostáticas, siendo estos los requisitos:

- Declaración con sello original donde manifieste el saldo a favor que solicita o comprobante de pago electrónico.
- En caso de ser complementaria, declaraciones normal y/o complementaria(s) anterior (es).

- Si es devolución del ejercicio, pagos provisionales normales y/o complementarios correspondientes a dicho ejercicio por el que solicita o comprobantes de pago electrónico.

- Declaración (es) con sello original normal y/o complementaria(s) en su caso, de donde se deriva el I.A. a recuperar o comprobante de pago electrónico.

- Declaración con sello original donde manifiesta el I.S.R. del ejercicio, cuyo importe es mayor al I.A. correspondiente al mismo ejercicio.

- En caso de haber solicitado con anterioridad, parte del I.A. a recuperar, deberá anexar fotocopia de la resolución autorizada de dicho importe.

- Papeles de trabajo donde se muestre el origen del importe que solicita en devolución y/o manifestación escrita en la que exponga claramente la motivación de su solicitud.

- Declaratoria de Contador Público Registrado en los términos del art. 15-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- Comprobantes del impuesto acreditable: Constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello original y/o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etc.

- Solo en caso de Liberación de créditos, la resolución administrativa o judicial.

Las Administraciones de Recaudación, recibirá la documentación del contribuyente, en sobre cerrado, el cual fue entregado por el contribuyente en el buzón fiscal, deberá llevar un registro pormenorizado de las solicitudes, siendo este registro un medio de control y vigilancia de las devoluciones.

Dicho sobre es entregado al área correspondiente quien examinará que se hayan aportado todos y cada uno de los datos que requiere la forma oficial, y que se haya presentado ante la administración que corresponda a su domicilio fiscal.

- Verificara que la promoción contenga todos los requisitos fiscales, y que la documentación anexa este completa y sea correcta de acuerdo a la promoción.

- Elabora una hoja de trabajo la cual depende del tipo de impuesto que se solicita, señalando si es procedente la devolución o, en caso contrario, anotará cada uno de los errores, omisiones, faltantes de documentos o cualquier otro, que haya encontrado como producto de la revisión.

Para efectos de verificar la procedencia deberá analizar, que esté debidamente acreditada la personalidad en términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

Que la obligación de devolver no haya prescrito. (artículo 146 del Código Fiscal de la Federación).

Que se haya cumplido con la obligación de presentar declaración anual cuando así se exija.

Que los documentos que requiera la forma oficial estén completos (en caso contrario se devolverá la documentación a fin de que se subsane la omisión.)

Deberán vigilar los términos a que hacen referencia las disposiciones fiscales para efectos de devolución, ya que el emitir resoluciones fuera de término implica el pago de intereses a cargo del fisco federal.

Verificación aritmética del saldo a favor.

Actualizar el saldo a favor de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Pagare los intereses cuando se exceda del plazo establecido en las diversas disposiciones fiscales.

Habiéndose realizado el estudio de la solicitud y de los documentos aportados para tales efectos la Autoridad emite, los siguientes tipos de resoluciones:

Positiva, Parcial y Negativa.

POSITIVA.- Es cuando el sentido de la resolución es de devolver el importe solicitado y procede la promoción ya que cumplió con todos los requisitos tanto formales como legales, y que no existieron errores aritméticos.

RESOLUCIÓN PARCIAL.- es aquella que después de haber sido analizada la solicitud por la autoridad fiscal, ésta determina que la devolución procede en cantidad menor de la solicitada, debido a que hay error en sus operaciones aritméticas o bien que efectuó deducciones que no proceden, en este caso se esta en presencia de que la autoridad, sin competencia alguna ejerza las facultades de comprobación contenida en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, por lo que la autoridad deberá de abstenerse de emitir este tipo de resoluciones y remitir copia del expediente respectivo a la administración de auditoría fiscal.

RESOLUCIÓN NEGATIVA.- se emite cuando la promoción carece de motivos y fundamentos legales para su procedencia, se presenta cuando un contribuyente solicita la devolución de alguna multa

impuesta y que considera es improcedente, sin acudir al recurso de revocación o juicio ante el tribunal fiscal.

Es necesario que toda resolución reúna los requisitos contenidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, conteniendo por lo menos los siguientes requisitos; señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, expresar en la resolución el objeto y propósito de que se trate; ostentar la firma del funcionario competente, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, se señalaran los datos suficientes que permitan su notificación.

NOTA: La Administración de Recaudación de acuerdo a la incidencia en la determinación del saldo a favor y de la presunción de otras irregularidades formula un expedientillo y lo envía a la Administración de Auditoría, para que esté ejerza las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código fiscal de la Federación.

4.2 PROPUESTA DE MODIFICACION AL ARTÍCULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Para iniciar este tema es necesario conocer y analizar el mencionado artículo para observar las deficiencias existentes en el mismo, y con esto pretender que la Autoridad modifique y subsane los errores contenidos en tal ordenamiento.

ARTICULO 22

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

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán

lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento de este Código.

Tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días contados en los términos de este párrafo. Las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados. No se considerará que las autoridades fiscales inician el

ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

GARANTIA PARA EL MONTO DE DEVOLUCIÓN.

Las autoridades fiscales, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir al contribuyente que no hubiese presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y el anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, que garantice por un período de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 de este Código, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución. El aviso de inversiones se presentara dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente y debe señalar las características de la inversión y el monto aproximado de la misma.

DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO ACTUALIZADO DE LAS DEVOLUCIONES.

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

DEVOLUCIÓN PROCEDENTE E IMPROCEDENTE.

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

presente dicho aviso, el contribuyente podrá retirar el importe la garantía y sus rendimientos.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente. Se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o se notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no haya señalado a la cuenta bancaria en que se debe efectuar el depósito. Si la devolución no se efectuare dentro de los plazos indicados, computados en los términos del tercer párrafo de este artículo, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, según se trate, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga

oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que se refiere este párrafo, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución. En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales a que se refiere el tercer párrafo de este artículo o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no

procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente, como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

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

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.

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

A continuación expondré lo que considero de mayor relevancia para los intereses del contribuyente:

El primer párrafo del citado artículo nos dice “...**La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado...**”, lo manifestado en este párrafo en la práctica es muy difícil que se de, puesto que si en la declaración anual de personas físicas presentada en tiempo, es

decir, hasta el 30 de abril, de cada año, el contribuyente o su Representante Legal no marcan con una cruz ("X") los recuadros donde se menciona **"SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, OPTA POR: 1 COMPENSACION 2 DEVOLUCION"**, esta no procedería de oficio como lo estipula dicho párrafo, pues es claro ver que el contribuyente no llenó correctamente el formato en cuestión, y en consecuencia la autoridad correspondiente no le daría entrada a tal devolución, y el término que se establece para esta situación, o sea, los cincuenta días, correrían en contra del mismo, teniendo que solicitar su devolución por medio del formato **32 SOLICITUD DE DEVOLUCIONES**, empezando nuevamente a correr el citado término de los cincuenta días, para que la autoridad devuelva lo pagado en exceso, sin que al contribuyente se le actualizara su saldo a favor ni los recargos que por ley la administración tributaria le debería otorgar.

Como se puede observar tal situación que se da comúnmente en la práctica, afecta directamente al contribuyente en su patrimonio, y la autoridad tranquilamente evade el pago de los intereses o recargos que al mismo le corresponden, y el término de 50 días que como se manifiesta en el artículo 12 de ese mismo ordenamiento, en los plazos fijados en días no se computarán sábados, domingos ni días festivos, por lo que estaríamos hablando de un término real de dos meses y medio aproximadamente, y al presentar de nuevo la solicitud habría que agregarle otros dos meses y medio más sin que al afectado directamente se le paguen recargos y actualización de lo pagado en exceso; aquí y siendo muy optimista yo recomendaría a la autoridad

que al no marcar tal renglón que en todo caso, no afectará en absoluto la presentación de la declaración anual, se eliminara ese defecto y que en verdad se aplique de oficio la devolución para no causarle más daños en su patrimonio, pues no hay que dejar de tomar en cuenta que estamos hablando de su propio dinero, el cual fue retenido, pagado indebidamente, o en exceso.

El segundo párrafo del artículo que nos ocupa expone: "**Si el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento de acto de autoridad...**" aquí el legislador a nuestro juicio cometió una grave arbitrariedad, puesto que estamos en presencia de la facultad que tiene la autoridad de revisión, y en este sentido si al contribuyente se le determina que omitió pagar o tal vez pagó de menos en declaración anual o en pagos provisionales, y este se autocorrigue pagando lo que la autoridad fiscalizadora le finque, resultando que al final de la revisión que le fue practicada pagó en exceso y tendría que solicitarle a la misma autoridad que le sancionó con multas y recargos de lo que supuestamente omitió, las cantidades que fueron pagadas indebidamente, aquí el Fisco saldría ganador una vez más, puesto que ya sancionó al contribuyente, le hizo pagar lo que supuestamente debía y además, el contribuyente tendría que solicitar la devolución de lo pagado por una determinación de autoridad, sujetándose nuevamente al plazo de los 50 días para que le devuelvan su propio dinero, esto en el mejor de los casos, ya que tendría que agotar todos los medios legales a su alcance, como serían el Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad y tal vez hasta el Amparo de la Justicia

Federal, pues la Administración Local que le correspondiere en razón de su domicilio fiscal, no aceptaría que cometió errores en la verificación de sus facultades de comprobación, y más aún, en la práctica nos dice que al Recurso de Revocación que se presente se le daría "PALO", es decir, perdería la primera instancia, ya que es la misma Administración Local la que resuelve actuando como juez y parte y como se expuso anteriormente es muy difícil que reconozca sus propios errores, teniendo que recurrir al Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en esa virtud, si contabilizáramos todos los tiempos que el contribuyente invertiría en todas las instancias legales para poder obtener su devolución, serían aproximadamente de dos a tres años, para poder recuperar lo pagado en exceso:

Aquí surge otro problema, al exceder el término de los cinco meses que marca el artículo 144 del Código Fiscal, el cual el contribuyente tendría que garantizar en alguna de las formás que el artículo 141 del mismo ordenamiento estipula.

Misma suerte corre si se opta por demandar a la autoridad ante el Tribunal Fiscal; otro problema económico que le causaría al contribuyente si este opta por el Embargo en la Vía Administrativa, sería el que tendría que pagar los gastos de ejecución tal y como lo estipula el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal, estando en situación por demás desventajosa para el multicitado contribuyente, por lo que se sugiere que al iniciar su petición de devolución por estos

casos, la autoridad le devuelva inmediatamente lo pagado en exceso o indebido, previa comprobación lo que se haría de igual manera e inmediatamente, y si se diera el caso de irse a una instancia judicial o administrativa le dispensaran la garantía del interés fiscal, pues como ya se expuso estaría peleando por su propio dinero y no es justo que tenga que garantizar tal situación.

El tercer párrafo indica: "**Cuando se solicite la devolución, esta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha...**", volvemos a reiterar que la misma autoridad dispone de un término muy amplio para devolverle al contribuyente una cantidad que ya ha sido pagada, y no le corresponde al Fisco y por lo tanto esta se debería de efectuarse de inmediato, pues es dinero que no entra dentro del Presupuesto de Ingresos de la Federación y prácticamente no contabiliza en el mismo, y al contrario, si perjudica en su erario al contribuyente porque el mismo no puede disponer de las cantidades que fueron pagadas indebidamente, por lo que se propone que la Administración Tributaria debería de hacer la devolución en un plazo no mayor a 20 días naturales y no hábiles.

Dentro de este mismo tercer párrafo existen a mi juicio situaciones que perjudican al contribuyente, las cuales se pueden observar en las siguientes manifestaciones: "**...Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos....en un plazo**

no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud ...Para tal efecto las autoridades requerirán al promovente a fin de que en un plazo no mayor de 20 días cumpla con lo solicitado... el período transcurrido entre la fecha en que se hubiere notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que estos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución”.

Al respecto estamos en presencia de una arbitrariedad, ya que si la Administración Local de Recaudación correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente “considera” que faltan documentos que la acrediten, o bien a su “juicio” al contribuyente se le deben solicitar alguna información que permita tener la certeza que la devolución es procedente, requerirá en un plazo no mayor a 20 días, y suponiendo sin conceder que le sea notificado rápidamente al contribuyente tal determinación, no se considera que sea menor a 10 días hábiles, en lo que se emite el requerimiento y se le notifica al promovente, después este tendrá que hacerlo dentro del plazo no mayor de 20 días, apercibido que de no cumplimentarlo en ese lapso se le dará por desistido de su promoción, estaremos entonces en el supuesto que al contribuyente su devolución que inicialmente tendría que salir en un período no mayor a los 50 días esta se llevaría alrededor de 40 días más a lo estipulado por el mismo artículo, protegiéndose la autoridad de pagar recargos y actualización, porque termina el citado párrafo

“no se computará en la determinación de los plazos para la devolución”.

Como comentario, cabe señalar que es muy frecuente que la autoridad, al día 40 se dé cuenta que la devolución no va a ser resuelta en el término señalado líneas arriba, y requerirá al contribuyente otra información para interrumpir con el plazo que debe cumplir, para no pagar recargos y actualización, dejando al contribuyente en un completo estado de indefensión al no poder combatir tal requerimiento, puesto que el mismo no entra en los supuestos para poder impugnarlos; pero volviendo a suponer sin conceder que el mismo pueda ser impugnado se llevaría más tiempo su resolución que la presentación de los documentos que la autoridad requiera, aquí si es menester indicar que el legislador ponga atención y cuidado en esta situación porque deja al arbitrio de la Administración Pública decidir como y cuando devolver las cantidades que los contribuyentes han pagado de más, y lo que es peor aún, que no se respeten los términos que el mismo artículo 22 señala, la modificación sustancial que se debe hacer es que si la autoridad tiene algunas dudas sobre la procedencia de la devolución esta debería hacérsela saber dentro del plazo no mayor a tres días después de la presentación de tal solicitud, y respetar los plazos toda vez de por sí son exagerados para la devolución, no queriendo librarse de los accesorios que por ley le corresponden al contribuyente que entra en los supuestos de la devolución.

Como resultado a todo lo anterior, debo decir y reafirmar mi postura en razón de que el término para devolver lo pagado indebidamente por el contribuyente no debe exceder de 20 días naturales, independientemente de que existan dudas por parte de la autoridad en cuanto a la procedencia de la misma.

El siguiente párrafo corresponde a la garantía que el contribuyente debe presentar, aquí se estipula:

“ Las autoridades fiscales en un plazo no mayor de 20 días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir.... que garantice por un período de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 de este Código...”

Aquí estamos en una situación que a mi modo de ver es totalmente antijurídica, porque es inconcebible que la misma autoridad pida que se garantice una solicitud de devolución, porque si bien es cierto, que para poder estar en condiciones de tramitar tal solicitud, también es cierto que la esencia de dicho artículo es para garantizar créditos que al fisco se le deben, y aquí claramente y sin ser un erudito en la materia, se aprecia que la devolución no es un crédito fiscal, por el contrario, es un pago en exceso que el contribuyente hizo a la Hacienda Pública, razón de más para decir que el legislador al

reformular este artículo tuvo a bien hacerse de dinero fresco y extra por un lapso de tiempo el cual podrá disponer en la manera que al mismo le parezca, causándole perjuicios económicos al contribuyente que solicita por primera vez una devolución, o tal vez sea el primer año en que se encuentra inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, por lo que es absurdo que se pretenda que se garantice por una persona física, ya sea con actividades empresariales, honorarios, o salarios etc., que se encuentra en su primer ejercicio fiscal o que nunca había tenido pagos en exceso, y tal vez no se tenga los medios para garantizar, o bien el dinero que se solicita sea de cantidades mínimas, por lo que el contribuyente a fin de evitarse pérdidas de tiempo u honorarios de algún especialista en la materia dejará en manos de la autoridad dicho saldo; aquí la propuesta es clara y precisa, eliminar por completo esta fracción de la garantía, por ser un dinero que al erario federal no le corresponde, y de manera tajante, el contribuyente no tiene por que garantizar la devolución de su propio dinero, el cual insistimos y reiteramos, pudo ser por pago en exceso, retenciones efectuadas de más por un patrón, o cualquiera que sea la causa que da origen a dicha solicitud.

La segunda parte que forma controversia en este artículo es la que manifiesta que: “ **...El plazo transcurrido entre el día en que surta sus efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía no se computará en los plazos para la devolución.**”

Aquí se repite nuevamente lo antes tratado, el factor "tiempo", que es a favor del fisco y no del contribuyente, ya que son 20 días para la presentación de la garantía, más el tiempo transcurrido entre cuando surta efectos la notificación y ésta se presente estaremos en presencia de que la autoridad no respeta sus propios términos, sancionando al contribuyente diciéndole que de no cumplimentar lo estipulado se le tendrá por desistido, pero no se tiene ningún antecedente de que a la administración se le castigue o sancione de alguna forma distinta del pago de recargos y actualización en caso de que esta se pase del término de los cincuenta días, que si el lector es causante de algún impuesto sabrá que es muy difícil que se autocastigue la propia autoridad.

Como conclusión a todo el párrafo que venimos estudiando, diremos que el legislador debe de anular todo lo referente al otorgamiento de la garantía para que pueda proceder a la figura de la devolución, por ser una situación bastante absurda y que si causa perjuicios económicos al contribuyente, al obligar a garantizar al mismo para que pueda solicitar su propio dinero, el cual pudo ser pagado en pagos provisionales a cuenta del entero anual, o bien en la declaración anual del ejercicio a la que esta obligado a presentar.

Finalmente, como último comentario a la modificación sustancial del artículo intimado, se podrá decir que las mismas que el legislador impuso desde la miscelánea fiscal para los ejercicios de 1999 y 2000, en lugar de favorecer al contribuyente dándole facilidades

administrativas para evitarle problemás y complicaciones en la solicitud de la devolución y el correcto cumplimiento de sus obligaciones, llámese pago de impuestos oportuno y correcto, entorpecen de forma total y perjudican en su pecunio al contribuyente, desmotivándolo al pago de sus obligaciones fiscales, por lo que debe de tomarse en cuenta que lo plasmado en el multicitado artículo debe de sufrir una modificación en cuanto al término que este señala; en que la autoridad en verdad devuelva lo pagado en exceso sin que medie más trámite que la presentación de la declaración que corrobore el saldo a favor, pues existe una autoridad que es la facultada de efectuar la revisión, para comprobar que efectivamente el contribuyente manifestó correctamente dicho saldo a favor, que es, la Administración Local de Auditoría Fiscal, ejerciendo sus mismas facultades de revisión; que el trámite para garantizar la devolución sea suprimido, pues como ya se expuso es ilógico que se tenga que pagar una fianza para que la misma garantice el propio dinero del contribuyente.

Los párrafos que no fueron plasmados, del artículo en comento, se debió a que consideré que no causan perjuicio al contribuyente, por lo que los mismos no fueron objeto de estudio.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- De toda relación jurídica derivan derechos y obligaciones, entendiéndose que en dicha relación siempre existirá un Sujeto Activo (ESTADO), y un Sujeto Pasivo (PERSONAS FÍSICAS O MORALES) que tienen como obligación contribuir al gasto público, esto es, pagar.

SEGUNDA.- Tanto el Sujeto Activo como el Sujeto Pasivo tienen dos tipos de obligaciones, las cuales se clasifican en Principales y Secundarias.

TERCERA.- Las obligaciones principales para el Sujeto Activo consisten en recaudar o cobrar los impuestos; en tanto, para el Sujeto Pasivo a Contrario Sensu será pagar sus impuestos.

CUARTA.- Las obligaciones Secundarias consistirán para el Sujeto Activo en determinar los créditos fiscales, y ejercer sus facultades de comprobación, etc.

Para el Sujeto Pasivo también a Contrario Sensu, las obligaciones secundarias consistirán en otorgar las facilidades necesarias para que

la autoridad realice sus facultades de comprobación, y llevar sus libros de contabilidad, etc.

QUINTA.- La devolución debe efectuarse a petición o gestión del Contribuyente (automática o de oficio.) y presentarse en cualquier momento, antes que se de la figura de la Prescripción (5 años).

SEXTA.- Que se indique en la declaración en la que se determinó el saldo a favor del contribuyente, ya sea por pago de lo indebido, o en exceso, o bien por determinación de autoridad.

SEPTIMA.- En la figura jurídica de la devolución se regula el plazo para que la autoridad devuelva o restituya al contribuyente lo pagado en exceso, el cual no debe sobrepasar el término de los 50 días contados a partir de la fecha de su presentación; si se excediere de dicho plazo, la autoridad pagará recargos y actualización conforme a lo establecido en los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación.

OCTAVA.- La Compensación es la forma de extinguir dos deudas hasta por el monto de la menor, entre dos o más sujetos, que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos.

Para que se lleve a cabo esta figura jurídica en materia fiscal, es necesario que tanto el Estado como el Contribuyente reúnan la calidad de acreedores y deudores recíprocos, teniendo que satisfacer los requisitos que dispongan las leyes fiscales.

NOVENA.- Para que se otorgue la Devolución tanto a Personas Físicas o Morales, es necesario que ambos hayan pagado impuestos sea en forma mensual o trimestral a cuenta del impuesto anual, y en la misma se determine que existe un saldo a favor por los pagos realizados en exceso; en las Personas Físicas se puede dar también como consecuencia de las deducciones a que los contribuyentes tienen derecho, o bien por las retenciones que le fueron realizadas en forma excesiva.

DECIMA.- Para tramitar la devolución de "oficio", es necesario que el contribuyente presente el Formato 32 " AVISO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN", comprobantes del impuesto acreditable como lo son las constancias de retenciones; en cambio para la devolución " automática", sólo basta con marcar el renglón correspondiente.

DECIMA PRIMERA.- La devolución " automática" es difícil que se de, puesto que si el contribuyente no marca el recuadro correspondiente, esta no surtirá sus efectos, procediendo el contribuyente a la devolución de oficio, y se le computará nuevamente el término marcado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, sin pagársele los recargos y su actualización a que debiera tener derecho.

DECIMA SEGUNDA.- El término de 50 días marcado en el Artículo 22 del multicitado Código Fiscal, es un término muy amplio, puesto que el Estado se hace de recursos que son parte de su Presupuesto, ya que le pertenecen al contribuyente que pago de más, ocasionándole perjuicios económicos que difícilmente le son restituidos, por lo que se sugiere que debe reducirse a 20 días naturales para favorecer un poco al ya maltratado contribuyente.

DECIMA TERCERA.- Para que se pueda otorgar la devolución es necesario que el contribuyente garantice por un período de seis meses un monto equivalente a lo solicitado, teniendo muy claro que esta manifestación por parte del legislador es absurda y aberrante y que le causa un enorme perjuicio en su pecunio al contribuyente, porque el mismo tiene que garantizar lo solicitado, no importando que sea su propio dinero el que le esta pidiendo a la autoridad recaudadora.

DECIMA CUARTA.- Por lo que respecta al tema de devolución, podemos decir, que se debe modificar tanto el término de los 50 días, el cual si nos basamos al artículo 12 del Código Fiscal aquí no se toman en cuenta los sábados domingos ni días festivos, por lo que se sugiere reducir a 20 días naturales; suprimir en forma tajante lo referente a la garantía; que la devolución sea en verdad automática sin que medie más trámite que la simple presentación de la declaración en donde se demuestre que existe un saldo a favor del contribuyente; que la autoridad independientemente de requerir al contribuyente datos o documentos faltantes, que el término sea el mismo, es decir de los 20 días naturales, sin que la falta de presentación en tiempo sea motivo de que inicie nuevamente dicho término.

BIBLIOGRAFIA

ARILLA VILA, Manuel "Derecho Fiscal y Económico de la Empresa", Editorial Porrúa S.A México 1981., 1º Edición 368 paginas.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo "Derecho Fiscal", Editorial Themis S.A . México 1991, 1º Edición 368 paginas.

BRISEÑO SIERRA, Humberto "Derecho Procesal Fiscal", Editorial Cárdenas. México 1980, 2º Edición 222 páginas.

CALVO LANCARIA, Cesar "Guía para el Dictamen, Fiscal", Editorial Pac, México 1984, 1º Edición, 1er volumen, 368 páginas.

CAMARGO PEDRO, Pablo "El Control Fiscal en los Estados Americanos y México." Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM México 1969, 1º Edición 91 páginas.

CORRAL GUERRERO, Luis "El Derecho del Contribuyente a la devolución". Editorial de Derecho Reunido, Madrid España, 1977.

DE LA GARZA, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa S.A., México 1990, 12º Edición 168 paginas.

FLORES ZAVALA, Ernesto "ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS," Editorial Porrúa S.A, México, 1974, 1º Edición 368 paginas.