



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN**

**ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN VIGENTE, Y PROPUESTA PARA SU DEBIDA
REGLAMENTACIÓN**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ROSALÍA NANCY RAMÍREZ GERMÁN**

ASESOR:

LIC. GUSTAVO JIMENEZ GALVÁN

BOSQUES DE ARAGÓN

MÉXICO 2005

AGRADECIMIENTOS

A Dios le agradezco el haberme dado la oportunidad terrenal de participar en la competencia por la máxima aspiración humana, la trascendencia, le agradezco inmensamente por no darme todo lo que deseo, ya que en realidad me ha dado todo lo que necesito, amor.

A mi mamá le agradezco haberme dado la vida, le agradezco todo su tiempo, su espacio, su paciencia, gracias por enseñarme que todo lo que nos proponemos por muy difícil que parezca lo podemos lograr, eres un ejemplo a seguir mamá, admiro tu fortaleza. Te amo.

A toda mi familia, quienes me han enseñado que la integración se da más allá de los lazos consanguíneos, mi admiración y respeto por cada uno de Ustedes, sus experiencias fructifican mi vida

A mis primos espero servirles como un ejemplo para que no claudiquen en sus metas, y luchen por ellas a pesar de todas las adversidades.

A una persona muy especial en mi vida, te agradezco todo tu apoyo y comprensión, llegaste a mi vida para darle sentido, sin tu apoyo no hubiese podido concluir el presente trabajo, te amo.

A mis amigos, porque su amistad es pura y original, en su compañía encuentro el sentido de la humanidad y la razón por la que vale la pena pelear por ella.

A mi Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Estudios Profesionales Aragón, por haberme abierto las puertas del conocimiento y tener una formación profesional y humana.

A mi asesor de tesis, el Lic Gustavo Jiménez Galván, le agradezco infinitamente el haberme brindado su tiempo, su disposición, porque además es un gran ser humano.

A este Honorable Jurado por su tiempo y aportaciones.

**ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
VIGENTE, Y PROPUESTA PARA SU DEBIDA REGLAMENTACIÓN**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....I

CAPÍTULO I

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1.1.- Definición de Relación Jurídica Tributaria.....	1
1.2.- La Obligación Tributaria.....	6
1.2.1.- El Nacimiento de la Obligación Tributaria.....	8
1.2.1.1.- Potestad Tributaria.....	8
1.2.1.2.- El Hecho Imponible.....	10
1.2.1.3.- El Hecho Generador.....	13
1.2.2.- Sujetos que intervienen en la Obligación Tributaria.....	15
1.2.2.1.- Sujeto Activo.....	15
1.2.2.2.- Sujeto Pasivo.....	17
1.2.2.2.1.- Clases de Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria.....	19
1.2.2.2.1.1.- Sujeto Principal.....	19
1.2.2.2.1.2.- Sujeto Solidario.....	20
1.2.2.2.1.3.- Sujeto Sustituto.....	26
2.3.- Extinción de la Obligación Tributaria.....	27
2.3.1.- El pago.....	27
2.3.2.- La Prescripción.....	29
2.3.3.- La Caducidad.....	31
2.3.4.- La Compensación.....	35
2.3.5.- La Cancelación.....	37

CAPÍTULO II

DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1.- Definición de la Contribución.....	39
2.2.- Clasificación legal de las Contribuciones.....	41
2.3.-Principios Contributivos.....	44
2.3.1.- Principios Constitucionales que rigen las Contribuciones.....	44
2.3.1.1.- Principio de Reserva de Ley.....	46
2.3.1.2.- Principio de Generalidad.....	52
2.3.1.3.- Principio de Obligatoriedad.....	55
2.3.1.4.- Principio de Vinculación con el Gasto Público.....	56
2.3.1.5.- Principio de Proporcionalidad.....	59
2.3.1.6.- Principio de Equidad.....	61

2.3.2.- Principios Doctrinales de las Contribuciones.....	64
2.3.2.1.- Principio de Certidumbre.....	64
2.3.2.2.- Principio de Comodidad.....	66
2.3.2.3.- Principio de Economía.....	68
2.4.- Elementos de los Impuestos.....	69
2.4.1. Objeto.....	70
2.4.2. Cuota o Tasa.....	72
2.3.3. Base.....	73
2.3.4. Tarifa.....	74

CAPITULO III

LA DEVOLUCIÓN FISCAL

3.1. Pago de lo indebido.....	76
3.1.1. Concepto.....	76
3.2. La Devolución Fiscal.....	80
3.2.1. Concepto de Devolución.....	82
3.2.2. Sujetos que intervienen.....	83
3.2.3. Procedimiento.....	84
3.2.4. Requisitos.....	95
3.2.5. Plazos para la Devolución.....	98
3.2.5.1. Actualización de Saldos a Favor de Contribuciones en caso de Devolución, y Pago de Intereses por parte de la Autoridad.....	99
3.2.6. Formas de efectuar la Devolución.....	106
3.2.7. Prescripción en la Devolución.....	108
3.2.8. La necesidad de regular en un mismo ordenamiento legal la devolución fiscal.....	110
3.2.9. Propuesta para la debida reglamentación de la Devolución, figura prevista en el artículo 22 el Código Fiscal de la Federación.....	111
CONCLUSIONES.....	116
BIBLIOGRAFÍA.....	123

INTRODUCCIÓN

Dentro de la actividad financiera que cotidianamente un Estado realiza, ésta la recaudación de contribuciones y ello constituye un elemento indispensable y de gran importancia como medio para desarrollar su función pública; también es verdad que los contribuyentes tienen obligaciones tributarias y que una vez que se cumplen y que se demuestre que fue pago indebido o en demasía se traducen en derechos para ese mismo contribuyente, que van orientados a establecer las condiciones más favorables para un mejor cumplimiento por parte del contribuyente. Uno de esos derechos es la devolución de cantidades pagadas indebidamente.

En el ámbito recaudatorio, la función de la devolución tiene como objetivo controlar los saldos a favor y pagos considerados como indebidos, a efecto de devolver las cantidades que procedan.

La autoridad encargada de realizar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente es el Servicio de Administración Tributaria a través de las Administraciones Locales de Recaudación; sin embargo, dicha autoridad fiscal constantemente emite resoluciones injustas, tardías y cicateras.

Los hechos demuestran que la autoridad fiscal encargada de realizar la devolución, constantemente emite resoluciones injustas, tardías y cicateras; de ahí la importancia de la devolución del pago de lo indebido ya que es una figura que vigila el equilibrio patrimonial de los contribuyentes, por ende, es necesario contar con un ordenamiento legal el cual debe de ser justo tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal, dirigido a los órganos de gestión para que determinen unas devoluciones rápidas, precisas y más respetuosas con los derechos de los contribuyentes.

La presente investigación se encuentra motivada por todos aquellos obstáculos con los que se enfrentan los contribuyentes al ejercer un derecho previsto

en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, ante la autoridad fiscal, el cual, aún no es suficiente para regular a las devoluciones fiscales; es por eso que la investigación se encamino a realizar un análisis del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente y una propuesta para su debida reglamentación.

El presente trabajo de investigación tiene por título: Análisis del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, y propuesta para su debida reglamentación, el cual se ha dividido en tres capítulos.

En el primer capítulo denominado: Relación Jurídica Tributaria, se estudio a la relación jurídica tributaria que surge entre el Estado y el contribuyente; cabe resaltar que en la figura de la devolución fiscal, el Estado es quien ocupa la posición de deudor y los contribuyentes la de acreedores. Así mismo, se analizo a los sujetos que intervinieron en la obligación tributaria y las diferentes formas en que se puede extinguir la obligación tributaria.

El capítulo segundo titulado: De la Contribuciones, verso sobre los principios constitucionales que rigen a las contribuciones desde dos puntos de vista, tanto constitucional como doctrinal, analizando también los elementos de los impuestos.

Por último, en el tercer capítulo titulado: La Devolución Fiscal, en primer lugar se conceptualizó a la devolución, y se analizaron a los sujetos que intervienen en dicha figura, así como los requisitos y el procedimiento previsto en el Código Fiscal de la Federación vigente. Es importante que dicha figura sea regulada en un mismo ordenamiento legal, es decir, se debe de colmar en un mismo ordenamiento legal las regulaciones necesarias para evitar eventuales lagunas, en lugar de acudir supletoriamente al Código Civil Federal, a las misceláneas fiscales, al Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, es decir, el reglamento que se propone es un ordenamiento orientado a los órganos de gestión para que determinen unas devoluciones rápidas, precisas y más respetuosas con los derechos de los

contribuyentes, y a estos mismos para que conozcan el procedimiento que deben de seguir para solicitar su devolución.

De igual forma dicho reglamento tiene como finalidad normar y homogeneizar los procedimientos para la elaboración de las resoluciones sobre las devoluciones en los plazos que establece el Código Fiscal de la Federación vigente.

Los métodos que se utilizaron por considerarlos los más adecuados para desarrollar el presente trabajo son el analítico y deductivo.

CAPÍTULO I

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1.1.- Definición de Relación Jurídica Tributaria.

En este primer punto de nuestra investigación, por considerarlo de imprescindible importancia, se estudiarán los diversos enfoques que la doctrina postula para explicar a la relación jurídica tributaria. Una parte de la doctrina, nos explica que la relación jurídica tributaria, es concebida y explicada desde tres puntos de vista: 1) como sinónimo de obligación jurídica tributaria; 2) como relación jurídica tributaria principal u obligación tributaria sustancial y 3) como el cúmulo de derechos y obligaciones tributarios, indicando lo que continuación se transcribe:

“Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba de entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado. Para algunos esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configuran un concepto más amplio que es la relación jurídica tributaria.”

“Otra parte de la doctrina distingue : 1) la obligación tributaria de carácter sustancial, a la cual también suele llamar “relación jurídica tributaria principal”., que es el objeto del derecho tributario materia o sustantivo; y las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de los deberes formales que están reguladas en el derecho tributario formal o administrativo.”¹

Otros autores crean una figura nueva: la relación jurídico - tributaria , diferenciando las diversas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario, sin desmedro de destacar un nexo común vinculatorio. En tal sentido, Blumenstein conceptúa la relación jurídico - tributaria como determinante de las

¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Vol. I, Editorial De palma, Quinta Edición, Buenos Aires Argentina, 1993, p.p. 385-389.

obligaciones del individuo sometido al poder de imposición dando lugar por una parte a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria), y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), por el otro, con lo cual establece el carácter paralelo de ambos deberes. Asimismo, se refiere a las obligaciones que son impuestas a terceras personas con relación al procedimiento de determinación, que para éste profesor tienen el carácter de un “deber cívico especial establecido en interés de la comunidad y de la conservación de orden público”. En esta tendencia también se ubica a Giannini, quien vislumbra la relación jurídico-tributaria como de contenido complejo, habida cuenta de que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y derechos de las personas sometidas a su potestad, incluye en la mencionada relación a la deuda tributaria (débito d’imposta), que nace sólo del presupuesto materia del impuesto y que tiene por objeto el pago del tributo, reservando la más genérica expresión “derechos y obligaciones tributarios” para las demás facultades y deberes de la relación jurídico-tributaria, que pueden originarse en actos administrativos.

Algunos de los doctrinarios que conciben a la relación jurídico-tributaria como sinónimo de la obligación fiscal, son los que continuación se presenta:

Fernando Lanz Cárdenas, refiere que la relación jurídica tributaria:

“Es el vínculo que se establece como consecuencia de la realización de un hecho generador del tributo entre la administración pública que como acreedor es titular de un derecho y deber de exigir una prestación que el contribuyente como deudor debe efectuar, la que puede consistir según lo prevenga la ley, en un dar, hacer, no hacer o tolerar.”²

Para Héctor Villegas, la relación jurídica tributaria o la obligación tributaria consiste en el:

² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo P- Z, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 1994, p. 2775.

“Vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”³

Explicando el referido autor, que de la definición plasmada con antelación se puede entender a la obligación tributaria desde dos vertientes que son:

a) Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante y una consecuencia jurídica.

b) Como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquél que la ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su obligación correctiva integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante.

Narciso Sánchez Gómez, indica que la relación jurídica tributaria es:

“El enlace o vínculo jurídico que se estatuye entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo y a quién compete determinarlo y exigirlo.”⁴

Por su parte el autor Raúl Rodríguez Lobato, refiere que la relación jurídica tributaria se encuentra constituida por:

“El conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se distinguen al cesar el principio en las actividades reguladas por la ley tributaria.”⁵

De las anteriores definiciones, como ya se dijo, se desprende que la relación jurídico - tributaria, estudiada como sinónimo de la obligación tributaria,

³ VILLEGAS B., Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario, Quinta Edición, Editorial De palma, Buenos Aires, Argentina, 1993, p. 246.

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 337.

⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1986, p. 112.

consistente en el vínculo jurídico emanado de la materialización del hecho imponible que permite al sujeto activo (Administración Pública ya sea Federal, Local, del Distrito Federal y /o Municipal) exigir a otro denominado y el sujeto pasivo (contribuyente), una prestación de índole económica.

Respecto a la segunda postura doctrinal que explica a la relación jurídica tributaria como una obligación jurídica tributaria principal o sustancial, distinguiendo de ella los deberes de índole formal regulados por las normas tributarias, se destacan los comentarios de los autores que a continuación se indican:

Hensel, citado por Catalina García Vizcaíno, sostiene que la relación fundamental del derecho tributario consiste en:

“El vínculo obligacional por el cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica determinada “impuesto” que se origina en la realización del presupuesto del hecho previsto en la ley, de modo que la obligación tributaria, es una obligación de dar, coexistiendo con ella obligaciones accesorias que en algunos casos mantienen estrecha conexión, de tal suerte que hay sólo una obligación de dar, coexistiendo con ella obligaciones paralelas de tipo accesorio.”⁶

Por su parte Pugliese, a señalado que a la obligación de pagar como relación fundamental y a las relaciones accesorias que son obligaciones de carácter administrativo, están a cargo de todos los ciudadanos pero no constituyen obligaciones en sentido técnico - jurídico del vocablo.

En tanto Tesoro, señala al respecto que la existencia de obligaciones jurídicas múltiples, siendo una principal (de dar) y otras accesorias o secundarias (dare, facere, o non facere), a efecto de facilitar el cumplimiento de la primera.

Podemos decir que esta segunda corriente doctrinaria considera que la relación jurídica tributaria se encuentra constituida por una obligación jurídica tributaria

⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Tomo I, Editorial De palma, Buenos Aires, 1996, p. 303

sustancial o principal, la cual estriba en pagar el importe del crédito fiscal, coexistiendo a ésta relaciones accesorias que pueden ser consideradas como obligaciones formales o administrativas.

Por su parte, en cuanto a la postura doctrinal que sostiene que la relación jurídica tributaria se encuentra constituida por el cúmulo de derechos y obligaciones tributarios, encontramos a los siguientes exponentes:

El imperio de las relaciones jurídicas tributarias normativas surgen entre el Estado y los contribuyentes el contenido de una relación especial: la relación jurídica tributaria, de modo que esta relación especial se integra con múltiples deberes de diferente naturaleza, teniendo entonces un contenido complejo. La obligación del contribuyente puede designarse con el término de "deuda", impositiva, con el correspondiente crédito a favor del Estado, en tanto que a los otros deberes y derechos que surgen de la obligación tributaria se les puede designar "derechos y obligaciones" tributarios.

Para Delgadillo Gutiérrez, citado por Narciso Sánchez Gómez, la relación jurídico tributaria se encuentra constituida por:

"El vínculo jurídico entre diversos sujetos, respecto al nacimiento, modificación transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria."⁷

Catalina García V. también sostiene que la doctrina moderna del derecho tributario tiene como objeto principal la "relación jurídica tributaria", expresión mediante el cual, en general, se alude a la obligación de pagar el tributo (obligación de dar), sin que queden fuera de ella las obligaciones accesorias como los intereses (aunque la mora es el hecho que les da origen), suplementos de impuestos, etc. Es decir componen el derecho tributario sustantivo o material las relaciones de dar el tributo propiamente dicho y sus accesorias. Asimismo forman parte de este derecho las

⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., p. 338.

relaciones concernientes a la repetición del pago indebido en concepto de tributos, la obligación de pagar anticipos y las obligaciones de retención y percepción en la fuente.

En conclusión, y en adhesión a esta última parte de la doctrina, podemos decir que la relación jurídico tributaria se encuentra constituida por las obligaciones y derechos contributivos, puesto que considerar a la relación jurídica tributaria como sinónimo de la obligación tributaria sería desde nuestro punto de vista limitativo, en virtud de que quedarían fuera de la relación tributaria los derechos que surgen por disposición de la ley a favor del contribuyente, como puede ser el derecho de respetar las formalidades para la determinación de un crédito fiscal por parte de la autoridad competente o el de solicitar en caso de ser procedente la devolución del pago de lo indebido, entre otros supuestos en los cuales surgen autónomamente y no accesorias a las obligaciones tributarias.

1.2.- La Obligación Tributaria.

En este apartado, entraremos al estudio de la obligación tributaria, resaltando que como se vio en el punto que antecede, la obligación tributaria es una especie del género relación jurídica tributaria, apoyándonos para ello en diversas definiciones de tratadistas que a continuación se indican:

Leopoldo Rolando Arreola, define a la obligación tributaria como:

“El vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales.”⁸

⁸ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I a O, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México 1994, p. 2247.

Agrega el autor en estudio que la obligación tributaria deriva de una relación tributaria, la cual se da cuando una persona física o moral materializa con esa actividad (hecho imponible), la hipótesis abstracta establecida por la ley fiscal.

Carlos Guiuliani sostiene que la obligación fiscal es el:

“Vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.”⁹

Para Gregorio Sánchez León la obligación tributaria la define como:

“El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie.”¹⁰

Podemos concluir que la obligación tributaria es la especie del género relación jurídica tributaria consistente en el vínculo jurídico emanado de la materialización del hecho imponible (hecho generador) que permite al sujeto activo exigir a otro denominado sujeto pasivo (contribuyente) una prestación económica.

Es decir que la obligación tributaria constituye la prestación pecuniaria la cual recaee sobre el contribuyente a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición, dicho de otra forma es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria.

⁹ GIULIANI FORNROUGE, Carlos, Ob. Cit., p. 392.

¹⁰ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Quinta Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1986, p. 294.

1.2.1.- El Nacimiento de la Obligación Tributaria.

En el presente apartado, a través de subíndices, estudiaremos tres puntos que son: la potestad contributiva, el hecho imponible y el hecho generador, lo anterior con la finalidad de lograr una mejor explicación del surgimiento de la obligación tributaria.

1.2.1.1.- Potestad Tributaria.

Consideramos de importancia, hacer referencia de la potestad contributiva para lograr un mejor punto de partida en la explicación del nacimiento de la obligación tributaria, para lo cual, nos permitimos señalar lo que algunos autores exponen sobre el tema.

Héctor B. Villegas, sostiene que la potestad tributaria consiste en la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. Sostiene que la potestad tributaria considerada en un plano abstracto, significa por un lado, supremacía y por otro sujeción.¹¹

El autor de mérito sostiene que la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención.

Para Humberto Delgadillo Gutiérrez indica que la potestad tributaria es:

“La facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y se ejerce con el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica.”¹²

¹¹ VILLEGAS B., Héctor, Ob. Cit., p. 186.

¹² DELGADILLO GUTIERREZ, HUMBERTO, Principios de Derecho Tributario, Tercera Edición, Editorial Limusa, México 1998, p. 46.

La potestad tributaria para el autor Narciso Sánchez Gómez es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieran dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.

Indicando el autor en estudio que la potestad tributaria tiene las características siguientes:

“a) ABSTRACTA.- Significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica, expedida por el poder legislativo, que no se requiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad.”

“b) PERMANENTE.- Desde el momento en que se le identifica como una función connatural del Estado y propia de su soberanía, sólo puede extinguirse con la desaparición del propio Estado.”

“c) IRRENUNCIABLE.- El Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de sí, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo.”

“d) INDELEGABLE.- No puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal o permanente, sobre todo entre Estados soberanos en el ámbito internacional.”¹³

De lo anterior, podemos llegar a la conclusión que la potestad tributaria es la facultad que constitucionalmente corresponde al Estado de establecer en las leyes las contribuciones que en su caso se requieren para el funcionamiento de su cometido.

¹³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., p.p. 192 y 193.

1.2.1.2.- El Hecho Imponible

Una vez estudiada la potestad tributaria, en el punto que antecede, entraremos al estudio del hecho imponible cuya existencia es indispensable para el surgimiento de la obligación tributaria.

En este contexto, el hecho imponible también llamado presupuesto de la obligación tributaria a decir de Hugo Carrasco Iriarte, es:

“El hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria.”¹⁴

Para Catalina García Vizcaíno, el hecho imponible:

“Constituye la hipótesis legal condicionante de que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios).”¹⁵

Es así como señala que el hecho imponible siempre es un hecho jurídico aunque en su sustancia se podría afirmar que constituye, primero, un hecho económico al cual el derecho le atribuye trascendencia jurídica. Este puede consistir en un hecho, acto o actividad, o conjunto de hechos, actos o actividades de los particulares; en una actividad administrativa o jurisdiccional particularizada en los sujetos etc., previstos de forma abstracta por una norma jurídica como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria.

Para el autor H. Soler, el hecho imponible se encuentra integrado por todos los elementos necesarios que, al verificarse en su totalidad dan, lugar al nacimiento de la obligación tributaria.¹⁶

¹⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México 1993, p. 193.

¹⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Ob. Cit., p. 303

¹⁶ H. SOLER, Osvaldo, Derecho Tributario, Editorial La Ley S.A., Buenos Aires Argentina 2002, p.179.

De lo señalado por el autor Villegas se puede decir que el hecho imponible, necesariamente debe contar con los siguientes supuestos:

- a) La descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material).
- b) La individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (aspecto personal).
- c) El momento en que debe producirse la configuración o se debe de tener por configurada la realización del hecho imponible (aspecto temporal).
- d) El lugar donde tiene que acaecer o de debe tener por acaecida la realización del hecho imponible (aspecto espacial).

El Código Fiscal de la Federación vigente no hace descripción legal o definición del hecho imponible, sino que sus elementos se hallan dispersos en todas las leyes fiscales especiales. Solo el artículo 6 del citado ordenamiento jurídico señala que las contribuciones se causarán conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en la leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

A mayor abundamiento respecto de los incisos que se acaban de señalar, resulta conveniente transcribir el numeral 6º del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra dice:

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

“Dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre el procedimiento que se expidan con posterioridad.”

El hecho imponible es aquel que esta previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización de dicha hipótesis surge el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho imponible, contiene los elementos siguientes: objetivo, subjetivo, espacial y temporal:

Elemento objetivo: Es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establece el tributo. A título de ejemplo se puede citar la propiedad o la posesión de un bien en cuanto al predial y la enajenación o la prestación de un servicio al impuesto al valor agregado.

El elemento objetivo puede contener diversas modalidades, las cuales pueden consistir en:

- a) Un hecho o fenómeno económico, por ejemplo la obtención de una renta o una ganancia.
- b) Un acto o un negocio jurídico, por ejemplo la donación, el fideicomiso y el usufructo.
- c) El estado o cualidad de una persona, por ejemplo el domicilio o la nacionalidad.
- d) La titularidad de los derechos o de los bienes, por ejemplo el propietario o poseedor en el impuesto predial y la tenencia de los vehículos respectivamente.

Elemento subjetivo: El supuesto normativo debe vincularse a una o varias personas o individuos en particular, que con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación fiscal.

Elemento temporal: Es natural que el hecho previsto en la norma jurídica de forma hipotética y que provoca el surgimiento de la obligación impositiva se realiza en un territorio o espacio temporal determinado.

Dicho elemento es de gran importancia para saber cuando se crea la obligación fiscal y en consecuencia, en que momento surge su exigibilidad y en función de su acontecimiento, determinar cual es la ley aplicable.

Elemento espacial: Este elemento se refiere a que el hecho imponible se realiza dentro de una circunstancia, en un lugar determinado, por ejemplo un Municipio o una Entidad Federativa.

Dicho elemento puede atender conforme a la estructura jurídico - administrativa de la república al:

- a) Territorio Nacional.
- b) Territorio de los Estados.
- c) Territorio de los Municipios.
- d) Territorio del Distrito Federal.
- e) Territorio de las delegaciones políticas del Distrito Federal.

En conclusión, podemos decir que el hecho imponible o también llamado presupuesto de la obligación tributaria, se encuentra constituido por la hipótesis jurídica o de hecho, prevista de manera abstracta en la norma tributaria (creada como consecuencia del ejercicio por parte de la potestad tributaria) misma que se encuentra dirigida a la observancia de uno varios sujetos en un tiempo y espacio determinado.

1.2.1.3.- El Hecho Generador.

El hecho generador, como se verá en el presente apartado, representa el nacimiento de la obligación tributaria.

De la Garza, menciona que el hecho generador es:

“El hecho concreto que, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico que por corresponder rigurosamente a la descripción previa hipotéticamente formulada por la hipótesis da nacimiento a la obligación tributaria.”¹⁷

Entonces, hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ella se provoca el surgimiento de la obligación fiscal o sea, se convierte en la materialización de la normatividad tributaria.

Araujo Falcao, menciona que el hecho generador es importante para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones:

- a) Identificación del momento en que nace la obligación principal.
- b) Determinación del sujeto principal de la obligación tributaria.
- c) Fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.
- d) Determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; alícuota, base de cálculo, exenciones, etc.
- e) Distinción de los tributos in genere.
- f) Distinción de los tributos en especie.
- g) Clasificación de los impuestos en directos e indirectos.
- h) Elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria.

¹⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Décima Octava Edición, Editorial Porrúa, México 1994, p. 412.

- i) Determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto.

Concluyendo, podemos decir que el hecho generador es la materialización del hecho imponible, es decir, de la hipótesis jurídica o de hecho, prevista de manera abstracta en la norma tributaria creada por el estado en ejercicio de la potestad tributaria, lo origina el nacimiento de la obligación contributiva.

1.2.2.- Sujetos que intervienen en la Obligación Tributaria.

En el presente punto, nos abocaremos a efectuar el estudio de los sujetos que intervienen en la obligación tributaria, que por una parte encontramos al sujeto activo y por otra al sujeto pasivo.

1.2.2.1.- Sujeto Activo.

El sujeto activo o acreedor fiscal, Para Narciso Sánchez Gómez, se encuentra integrado por la:

“Entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a la norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria y que por tal motivo se le conoce como acreedor de la prestación y en congruencia con este nuevo marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social.”¹⁸

Sobre el tópico, se afirma que el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la

¹⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., pág. 366.

Federación, los Estados o los Municipios y no prevé tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, es sentido lato de nación, provincias, municipios y entes parafiscales.

El Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, cumple el papel de fisco y actúa principalmente por medio de órganos que se hallan en la esfera de los diferentes poderes ejecutivos. En este rol no ejerce poder tributario el cual se agota con el dictado de la norma tributaria, que básicamente emana de los poderes legislativos.

Nos referimos a los entes parafiscales toda vez que el Estado delega la recaudación y administración de ciertos tributos para garantizarles su funcionamiento autónomo.

Entonces, es sujeto activo el ente al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales se debe atribuir el producto de la recaudación de los tributos.

No obstante, existen algunos doctrinarios que señalan que los Municipios no tienen la calidad de sujeto activo dentro de la obligación tributaria, ya que afirman que la federación y las entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, en cambio el Municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales, ya que son fijados por las legislaturas de los Estados, por ende el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos.

Tal consideración es compartida por Gregorio Sánchez León quien afirma que:

“Es necesario resaltar que el sujeto activo del impuesto debe diferenciarse de las entidades que ejercen la soberanía fiscal como lo son los poderes legislativos (federal y local), porque la misma se traduce en la facultad impositiva o capacidad de establecer

impuestos, en virtud de que la titularidad de la soberanía fiscal, sólo puede recaer en el Poder Legislativo, tanto federal como local y por lo que respecta a los municipios, las legislaturas de los Estados, establecen las contribuciones municipales, de lo que se desprende que el municipio no es titular del poder fiscal, pero por lo contrario, si puede ser titular del crédito fiscal o posible sujeto activo del mismo.”¹⁹

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

Podemos concluir que el sujeto activo de la obligación tributaria, en nuestro sistema jurídico, se encuentra constituido por la Administración Pública Federal, Local Estatal, del Distrito Federal y Municipal, aclarando que el Municipio no cuenta constitucionalmente con la facultad tributaria para crear contribuciones por cuenta propia, sin embargo, se encuentra dotado de la competencia contributiva de exigir coercitivamente el cumplimiento de una obligación fiscal por lo tanto, es sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

1.2.2.2.- Sujeto Pasivo.

En el presente apartado entraremos al estudio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y para ello plasmaremos definiciones de algunos doctrinarios que con sus obras han enriquecido el tema de referencia.

Ernesto Flores Zavala nos menciona que:

¹⁹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., p. 294.

“Es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien también la ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntivamente con aquél.”²⁰

Por lo que para nosotros el sujeto pasivo es la persona física o moral, mexicana o extranjera que al realizar el acto o el hecho generador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en el precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, lo cual debe hacerlo de manera proporcional y equitativa especificada en la ley.

Carlos Giuliani, subraya que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es:

“La persona moral o colectiva que a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o tercero.”²¹

Rodríguez Lobato, por su parte indica que el sujeto activo de la obligación fiscal se encuentra constituido por:

“La persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco ya sea propia o de un tercero o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.”²²

Para Hugo Carrasco, los sujetos pasivos son aquellas personas físicas o morales obligadas al pago de los impuestos, derechos aportaciones de seguridad social y contribución de mejoras.

²⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicana, Trigésima Primera Edición, Editorial Porrúa, México 1995, p. 53.

²¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos, Ob. Cit., p. 392.

²² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., p. 147.

Se concibe al sujeto pasivo como la persona física o moral o cualquier agrupación, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una contribución al fisco por haberse colocado inicialmente o continuado por cualquier causa legítima en la situación de hecho jurídico que genera el crédito fiscal.

En conclusión, podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es toda aquella persona física o moral mexicana o extranjera que materializó el hecho imponible prevista por la norma jurídica (obligado principal) o que por voluntad propia o disposición de ley (obligado solidario) queda constreñido a la realización del pago de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y/o contribuciones de mejoras en favor del sujeto activo (Estado).

1.2.2.2.1.- Clases de Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria.

En el presente punto, entraremos al estudio de las diversas clases de sujetos pasivos que de conformidad con algunos doctrinarios pueden presentarse en la obligación tributaria y que en específico son: el principal, responsables solidarios y sujetos sustitutos.

1.2.2.2.1.1.- Sujeto Principal.

El sujeto principal, es también denominado sujeto pasivo, obligado principal, causante y contribuyente.

Ernesto Flotes Zavala, denomina al sujeto principal como el titular de la responsabilidad directa y lo conceptualiza como:

“Aquella persona física o moral cuya situación coincide con lo que la ley señala como nacimiento del crédito fiscal, es decir el

individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc.”²³

Carlos Giuliani, sostiene que el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria es La persona ya se a de manera individual o colectiva a cuyo cargo le impone la ley el cumplimiento de la prestación.²⁴

Podemos concluir que el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, es aquella persona física o moral, nacional o extranjera que ha realizado el hecho generador, es decir la materialización de la hipótesis jurídica o de hecho prevista en la norma tributaria, razón por la cual queda constreñido al pago de un impuesto, contribución de mejoras, aportaciones de seguridad social o de derechos a favor del sujeto activo (Estado).

1.2.2.1.2.- Sujeto Solidario.

Como se vio en el punto que antecede, el sujeto principal de la obligación jurídica tributaria es aquella persona física o moral realizadora del hecho generador, por su parte, el sujeto solidario, a diferencia de aquél, es aquella persona física o moral que sin haber realizado el hecho generador de la obligación fiscal, por alguna circunstancia prevista en la ley o por voluntad propia, es el encargado de cumplir las exigencias del sujeto activo.

En el Derecho Fiscal la solidaridad tiene significado completamente distinto del que se tiene en el Derecho Privado, lo característico de dicha materia es que establece que cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones no habrá derecho de repetición porque no lo establece la ley.

²³ Ibidem.

²⁴ Ibidem.

La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por eso es el responsable legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no es exigible al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal.

Para Refugio de Jesús Fernández, la responsabilidad solidaria contributiva es:

“Aquella que recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera que no siendo sujeto pasivo directo del hecho generador de la obligación contributiva, es responsable de tal obligación contributiva, por disposición expresa de la ley o por haber intervenido directa o indirectamente en la realización del mismo.”²⁵

La obligación tributaria tiene las características siguientes:

1.- Responsable solidario, lo puede ser una persona física o moral, mexicana o extranjera.

2.- Para que se presente la responsabilidad solidaria, debe existir una relación jurídica entre el sujeto pasivo directo y el responsable solidario.

3.- El responsable solidario está obligado para con las autoridades fiscales, en los mismos términos y hasta por el monto del crédito fiscal que corresponderá al sujeto pasivo directo.

4.- La justificación de la responsabilidad solidaria, es de que permite al fisco elegir indistintamente entre el obligado solidario y el contribuyente para exigirle a cualquiera de los dos el importe de la contribución de que se trate.

²⁵ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial Mc Graw Hill, México 1998, p. 250.

5.- La responsabilidad solidaria sólo puede existir por disposición expresa de la ley o porque se asuma voluntariamente.

6.- El responsable solidario que haga el pago de una contribución tiene derecho a recuperar su importe demandado su cobro al contribuyente directo.

Es decir que la sujeción pasiva consiste en que no se excluye de la relación jurídica tributaria al destinatario legal del tributo y sigue conservando el carácter de contribuyente, pero a su vez se ubica a su lado a un tercero ajeno a la producción del hecho generador y se asigna también a ese tercero el carácter de sujeto pasivo de la relación tributaria.

El realizador del hecho imponible y el tercero extraño a la relación del hecho imponible coexisten como sujetos indistintos. Este es uno de los casos de solidaridad tributaria.

Podemos agregar, que si bien es cierto la ley crea un responsable solidario, también es cierto que el destinatario legal del tributo dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente es permanente. Entonces surge un doble vínculo obligacional cuyo objeto es único. Ambos vínculos son autónomos, pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto, pero a su vez también son independientes.

Los supuestos de responsabilidad solidaria de la obligación tributaria, se encuentran contemplados en el numeral 26 del Código Fiscal de la Federación , que para una mejor exposición del tema a continuación se transcribe:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes:

“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 esos pagos."

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

"No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de prestar los avisos de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento."

"La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarle o enterarse durante las misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:"

"a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes."

"b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de las facultades de comprobación, previstas en el Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se la hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos."

"c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya."

"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 que se les designe de personas no residentes en el país , con cuya intervención estés efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones."

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

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

"VIII.- Quines manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria."

"IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyen depósito, prenda o hipotética o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.2

"X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubiesen 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, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate."

"XI.- Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, reteniendo y entregando en su caso, de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo, y en su caso copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente."

"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 causa por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en el territorio nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados en

términos del artículo 1 de la Ley del impuesto Activo, hasta por el monto de dicha contribución.”

“XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando estos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.”

“XV.- La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.”

“XVI.- Derogada.”

“XVII.- Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, en cuanto tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la Fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate.”

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

En conclusión, podemos decir que el sujeto solidario, es aquella persona física o moral, que sin haber realizado el hecho generador, la cual es responsable del cumplimiento de la obligación contributiva, ya sea por disposición de ley o por voluntad propia.

1.2.2.1.3- Sujeto Sustituto.

Existen algunos doctrinarios que sostienen que dentro de la obligación tributaria, puede existir, además del sujeto principal y solidario un tercer sujeto denominado sujeto sustituto.

Este tipo de sujetos pasivos a diferencia de los responsables solidarios, nos dice parte de la doctrina que pretende explicarlos, que a diferencia de los responsables solidarios, como su nombre lo indica, sustituyen de la obligación de pagar, por lo tanto, el contribuyente de la obligación de pagar, quedando como único responsable el sustituto. Sobre tal postulado, se puede decir en consecuencia que también nace una obligación entre el contribuyente como responsable directo y el sustituto, ya que éste último puede exigir del primero que le restituye las cantidades que pagó al sujeto activo de la obligación fiscal.

Respecto al sujeto sustituto de la obligación tributaria, Héctor B. Villegas, nos menciona que:

“El legislador instituye al sustituto tributario cuando resuelve remplazar al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria. Surge allí un solo vínculo jurídico entre el sujeto activo fisco y el sujeto pasivo sustituto. El sustituto que es ajeno a la realización del hecho imponible y desplaza a éste último de la relación jurídica tributaria. Por ello, el sustituto no queda obligado “junto” al destinatario legal tributario sino en “lugar” del destinatario legal del tributo.”²⁶

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato, nos menciona que:

“Son sujetos pasivos de deuda ajena con responsabilidad sustituta, el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sean voluntario o por ministerio de ley a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.”²⁷

²⁶ VILLEGAS B., Héctor, Ob. Cit., p. 260.

²⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., p. 150.

Anteriormente un ordenamiento fiscal definía al sujeto sustituto, cosa que en la actualidad ya no se da, ya ningún ordenamiento fiscal vigente a la fecha, nos da una definición de lo que se entiende por sujeto sustituto. Sin embargo, por la importancia que reviste que un ordenamiento contenga una definición al respecto nos permite plasmar lo que con anterioridad disponía el Código Fiscal de la Federación el cual señalaba que: serán sujetos del crédito fiscal, en sustitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal.

En conclusión, podemos decir que la falta de definición y reglamentación por parte de la legislación fiscal vigente del sujeto sustituto de la obligación tributaria y toda vez que ésta misma sólo define al obligado principal (contribuyente) y responsable solidario, tenemos que lo que parte de la doctrina denominó y estudió al sujeto sustituto, hoy en día se trata de un sujeto con responsabilidad solidaria, el cual ha sido estudiado en el punto que antecede.

2.3.- Extinción de las Obligación Tributaria.

En el presente punto a través de sus subíndices, entraremos al estudio de las figuras legales que extinguen la existencia de la obligación fiscal y que en específico son: el pago, prescripción, caducidad, compensación y cancelación.

2.3.1- El pago.

A falta de definición del término jurídico “pago” en la legislación fiscal vigente, tendremos que transcribir para una mejor explicación, respecto del tópico, lo que debe entenderse por pago en general como forma de pago de las obligaciones en general y posteriormente por pago como cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El pago proviene de pagar y éste a su vez de pacare. Pago es sinónimo de cumplimiento de las obligación, al efecto que entenderemos por cumplimiento de una obligación, la realización de la prestación a que estaba obligado el deudor frente al acreedor.²⁸

Para Rafael de Pina, el pago es:

“El cumplimiento normal de una obligación civil. Entrega por el deudor al acreedor de la cantidad de dinero que le debe.”²⁹

El artículo 2062 del Código Civil vigente en el Distrito Federal establece lo siguiente:

“Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.”

Más técnicamente, en materia fiscal, el pago contributivo, es el cumplimiento de la obligación contributiva por medio del cual queda satisfecha la prestación tributaria que ha sido determinada y que como consecuencia dió margen a su pago, quedando satisfecha la aportación que debe hacer al Estado la persona física o moral, cuya situación coincida con el hecho generador del impuesto y como consecuencia, se extingue el vínculo entre el acreedor y el deudor de la obligación.

Para Narciso Sánchez Gómez, el pago constituye el cumplimiento de la relación jurídica tributaria, con lo que se presume la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco.³⁰

Refugio De Jesús Fernández, concibe al pago como:

“La forma más común de extinguir las obligaciones fiscales y se cumple entregando la cosa o la cantidad debida, es el que satisface

²⁸ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo P-Z, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México 1994, p. 2315

²⁹ DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, Trigésima Primera Edición, Editorial Porrúa, México 2003, p. 394.

³⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO, Ob. Cit., p. 534.

plenamente los fines y los propósitos de la obligación contributiva, porque una de las funciones propias del derecho fiscal es regular la forma en que el Estado obtiene en los particulares, los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos.”³¹

Adolfo Arrijo Vizcaíno, define al pago como:

“El 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 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 tributos, tenemos que entenderlo en función tanto de su acepción económica como jurídica.”³²

Sobre la forma de pago de las contribuciones, el numeral 20 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

“Las contribuciones y sus accesorios se causan y pagan en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.”

... “Se aceptará como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia de fondos a favor de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.”

Luego entonces, podemos decir que el pago es la extinción de la obligación tributaria por excelencia, consistente en la prestación de carácter económico que el sujeto activo de la obligación tributaria realiza a favor del sujeto activo por haber realizado el hecho generador.

2.3.2.- La Prescripción.

La prescripción para Rafael de Pina, es:

³¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial Mac Graw Hill, México 1998.

³² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1999, p. 462.

“Medio de adquirir bienes (positiva) o de liberarse de obligaciones (negativa) mediante el transcurso del tiempo y mediante las condiciones establecidas al efecto por la ley.”³³

En el Derecho Fiscal, la única modalidad de prescripción contemplada y reglamentaria es la prescripción negativa o también llamada liberatoria, ya que ésta sólo opera como una forma de extinguir las obligaciones fiscales, las cuales se clasifican en dos formas que son:

1.- La obligación a cargo del sujeto pasivo de pagar las contribuciones y;

2.- La obligación del fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que éstos últimos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley.

En consecuencia la prescripción en materia fiscal es un instrumento de índole legal extintor de las obligaciones tanto del contribuyente como del fisco, mediante el transcurso del tiempo y cumpliendo los requisitos enmarcados por la ley.

Para una mejor explicación del tópico, a continuación, me permito transcribir el numeral 146 del Código Fiscal de la Federación vigente:

“Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el termino de cinco años.2

“El termino de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. el termino para que se consuma 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

³³ DE PINA VARA, Rafael, Ob. Cit., p. 394.

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

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

“Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.”

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

En conclusión diremos que la prescripción en materia fiscal es el instrumento jurídico en virtud del cual se extingue la obligación tributaria por el simple transcurso del tiempo (cinco años a partir de la fecha en que pudo ser exigido el crédito fiscal) y siempre que no haya sido legal y formalmente interrumpido tal término por parte del sujeto activo (Fisco), mediante alguna gestión de cobro.

2.3.3.- La Caducidad.

Respecto al tema, Jorge A. Sánchez Cordero, nos dice que:

“La palabra caducidad implica la acción o efecto de caducar perder su fuerza una ley o un derecho, doctrinalmente se entiende cómo una sanción por falta del ejercicio oportuno de un derecho. El legislador subordina la adquisición de un derecho a una manifestación de voluntad en cierto plazo o bien permite una opción. Si ésta manifestación no se produce en ese tiempo se pierde el derecho o la opción.”³⁴

³⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo A-CH, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 1994, p. 2775.

Para Rafael de Pina, la caducidad se puede definir como: “La extinción de un derecho, facultad, instancia o recurso.”³⁵

En esta misma tesitura, dentro de las leyes fiscales la figura jurídica de la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarías, no ejercitan sus facultades competenciales de comprobación del 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.

A mayor abundamiento, a continuación se transcribe el numeral 67 del Código Fiscal de la Federación vigente:

“Artículo 67. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

“I. Se presento la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con calculo mensual definitivo, el plazo se computara a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. en estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. no obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezara a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la ultima declaración de esa misma contribución en el ejercicio.”

“II. Se presento 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. “

³⁵ DE PINA VARA, Rafael, Ob. Cit., p. 138.

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

"IV. se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora."

"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, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computara a partir del día siguiente a aquel en el que se debió haber presentado la declaración señalada. en los casos en los 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 la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la 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 esta sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones ii, iii y iv del artículo 42 de este código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. en estos dos últimos casos, se reiniciara el computo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al

contribuyente. asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la ley del impuesto sobre la renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.”

“El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. la suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. de no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. no será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones i y ii del artículo 46-a de este código.”

“En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.”

“Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos 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.”

En conclusión, podemos mencionar que la caducidad no es una forma de extinguir las obligaciones fiscales, sino una figura jurídica de la extinción de facultades de la autoridad fiscal de comprobar y determinar la existencia y cuantificación de una obligación fiscal, es decir en la caducidad, el crédito u obligación tributaria no nace, es decir, como ya se dijo sólo se extingue la facultad de comprobación y determinación de la obligación tributaria por parte de la autoridad fiscalizadora.

La diferencia principal entre la caducidad y la prescripción estriba en que en la primera el crédito u obligación tributaria no nace en la vida jurídica, sino que sólo se extingue la potestad de la autoridad fiscal para la comprobación y/o determinación del crédito fiscal, en cambio en la prescripción se extingue la obligación tributaria existente en la vida jurídica por el transcurso del tiempo y cumpliendo con las formalidades enmarcadas por la ley para tal efecto.

2.3.4.- La Compensación.

Carmen García Mendieta, nos dice que la palabra compensación, proviene de latín: “Compensación - nis y efecto de compensar, compensar: compensare, de cum, con y pensare, pensar. Una de las formas de extinguir obligaciones. Es el balance entre dos obligaciones que se extinguen recíprocamente si ambas son de igual valor o sólo hasta donde alcance la menor, si son de valores diferentes.”³⁶

Para Rafael de Pina la compensación es el: “Modo de extinción de las obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentre comprendido en la otra.”³⁷

El Código Civil vigente en el Distrito Federal en sus numerales 2185, 2186 y 2187 definen a la compensación de la siguiente manera:

³⁶ Citado por el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo A-CH, Ob. Cit., pág. 541.

³⁷ DE PINA VARA, Rafael, Ob. Cit., pág. 172.

Artículo 2185: “Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.”

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

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

De lo anterior, tenemos que la compensación es una figura jurídica de extinción de obligaciones que tiene lugar cuando dos personas dentro de una misma relación jurídica tienen el carácter recíproco de deudores y acreedores, supuesto en el cual podrán extinguirse sus obligaciones existentes entre uno y otro, si tales obligaciones son de igual valor o sólo en la medida del importe de la de menor alcance.

Tal figura jurídica es retomada por el Código Fiscal de la Federación , aclarando que las obligaciones en esta materia son de carácter económico y para un mejor entendimiento a continuación se transcribe el numeral 23 del ordenamiento jurídico en cita que en sus párrafos conducentes establece:

“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico incluyendo sus accesorios...”

“Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de ese Código, aún en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por

retención a terceros cuando estos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.”

Concluiremos diciendo que la compensación en materia fiscal, es la figura jurídica en virtud de la cual se pueden extinguir obligaciones tributarias del sujeto pasivo, en alcance y medida del valor de los saldos que a su favor tenga debida y formalmente reconocidos por el sujeto activo (fisco).

2.3.5.- La Cancelación.

La cancelación fiscal, no es propiamente un instrumento jurídico de extinguir las obligaciones fiscales, sino que permiten la consumación de la prescripción.

Sobre el particular el artículo 146 - A del Código Fiscal de la Federación establece lo que a continuación se transcribe:

“La secretaria de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.”

“Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en e moneda nacional a 200 Unidades de Inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional de 20,000 Unidades de Inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyos costo de recuperación se igual o mayor a su importe.”

“Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito fiscal o estos ya se hubieran realizado, cuando no se pueda localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puédanse objeto del procediendo administrativo de ejecución.”

“La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera del pago.”

En conclusión respecto a la cancelación diremos que no es propiamente una forma jurídica de extinción de la obligación tributaria, sino un instrumento administrativo consistente en dejar sin efecto dentro de la cuenta pública los créditos fiscales por incosteabilidad y/o insolvencia del deudor o los responsables solidarios, no obstante permite la prescripción de tales créditos, al dejar la autoridad fiscalizadora de gestionar el cobro de los mismos, por haberlos dejado sin efecto en la cuenta pública.

CAPITULO II

DE LAS CONTRIBUCIONES

En este segundo capítulo de la presente investigación, estudiaremos a la contribución en general, su clasificación legal en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejores y derechos, prevista en el numeral 2º del Código Fiscal de la Federación, los principios constitucionales y doctrinarios que la deben regir, profundizando en el impuesto en cuanto a su definición y elementos que lo integran.

2.1.- Definición de la Contribución.

En este punto a desarrollar definiremos a la contribución, refiriendo para ello de manera breve definiciones de algunos doctrinarios y sobre tal aspecto, nos dicen que la contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir los gastos públicos. En México, la fracción IV del artículo 31 constitucional se determinan las obligaciones de los mexicanos, señalando la de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa que determinen las leyes.” De esta forma las contribuciones en México deben reunir los requisitos referidos.

Para Rafael De Pina, la contribución es aquella: “Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales.”³⁸

³⁸ DE PINA VARA, Rafael, Ob. Cit., p. 194.

Arrijoa Vizcaino sostiene que la contribución es la: “Manifestación económica de la relación jurídico - tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.”³⁹

Es decir, el tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Narciso Sánchez Gómez, nos explica que las contribuciones son: “Las aportaciones en dinero o en especie que con el carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se concede cómo necesidades colectivas.”⁴⁰

Es decir, las contribuciones, se tratan de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales, por el sólo hecho de ser miembros de la nación o por percibir ingresos, rentas, utilidades, o ganancias dentro de su territorio, tal es el caso del impuesto sobre la renta que es el tributo que involucra de alguna manera a todos los individuos de un país determinado o que tienen relajaciones comerciales, industriales o presten servicios dentro de su espacio físico - geográfico, aunque sean de nacionalidad extranjera o no radiquen en dicho Estado.

A un Estado le es imposible subsistir sin los tributos o contribuciones de sus gobernados, los cuales deben percibirse conforme al presupuesto y las leyes relativas año con año, para afrontar el gasto público.

Cabe señalar que de ser entendida la obligación como un deber, se puede asegurar que, antes que el contribuyente, es el gobierno el primer obligado, ya que si bien es cierto no a pagar contribuciones, pero sí a cumplir con las funciones inherentes a su condición de autoridad, razón misma de la contribución;

³⁹ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob. Cit., p.119.

⁴⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., p. 207.

para ello, el Estado requerirá de aquellos medios económicos que le permitan lograrlo y, se deberá interpretar en una imperante relación de causalidad entre el pago de contribuciones y a su vez el recibir los beneficios por haber contribuido.

En síntesis diremos que la contribución es el ingreso ordinario que el Estado percibe por conceptos de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, por parte de las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, realizadoras del hecho generador previsto en las leyes fiscales previamente establecidas, para sufragar los gastos y funciones públicas.

2.2.- Clasificación legal de las Contribuciones.

La mayoría de estudiosos del derecho coinciden en considerar en forma tradicional que la clasificación doctrinal de las contribuciones es la siguiente:

- I. Impuestos.
- II. Derechos o tasas.
- III. Contribuciones especiales. Estas a su vez se dividen en:
 - a) Aportaciones de Seguridad Social.
 - b) Contribuciones de Mejoras.

Algunos agregan las que se conocen como contribuciones al gasto, desde luego no falta quienes agregan como una cuarta categoría los accesorios legales de las mismas. compuestos por las multas, recargos, gastos de ejecución y las indemnizaciones, así como las que se conocen como exacciones parafiscales.

La clasificación de las contribuciones, se encuentra prescrita en el numeral 2º del vigente Código Fiscal de la Federación que para una mejor explicación a continuación se transcribe:

Artículo 2. “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derecho, las que se definen de la siguiente manera:”

“I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la 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.”

Los Impuestos representan el más importante ingreso tributario, de tal manera que se le ubica en primer lugar dentro del catálogo de los ingresos públicos que año con año perciben la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y Municipios.

Los Impuestos son contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es cubrir el gasto público. Para su pago no se requiere esperar o recibir una compensación o beneficio personal directo por el contribuyente, ya que es un deber de los súbditos del Estado aportar una parte de sus ganancias, ingresos o capital para atender los altos fines de la colectividad, bajo el principio de legalidad en congruencia con los alcances de la fracción IV del artículo 31 de la Ley Suprema.

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

Se tratan de las contribuciones establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales, que coincidan con la hipótesis normativa para cubrir los servicios de previsión social a favor de trabajadores, familiares o derechohabientes, en la forma y términos estatuidos en la norma de la materia.

Generalmente se trata de cuotas obrero-patronales, que deben enterarse en una forma proporcional y equitativa, bajo los principios constitucionales de generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, para que de esta forma los destinatarios de dichos servicios tengan derecho a la asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, etc.

“III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”

Estos son los tributos previstos en la legislación fiscal, que deben cubrirse por los particulares que alcancen los beneficios de índole económico, por la realización de obras públicas por cooperación, y los correspondientes servicios públicos que así se establezcan.

“IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son Derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

También conocidos como tasas, constituyen el segundo tributo en jerarquía recaudatoria, después de los impuestos, y difieren de éstos, en virtud de los beneficios personales y directos que alcanzan los contribuyentes por los servicios públicos que les presta el Estado o por usar explotar o aprovechar bienes del dominio público, de tal manera que la obligación debe cubrirse en proporción con las ventajas alcanzadas por los sujetos pasivos, y en congruencia con las disposiciones legales que regulan cada caso, respetándose las máximas de proporcionalidad y equidad contributiva.

“Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las

contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.”

“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.”

En síntesis y como se desprende, las contribuciones, dentro de nuestra legislación fiscal, se clasifica en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los cuales, son definidos de manera clara por el numeral antes transcrito.

2.3.-Principios Contributivos.

Los principios de las contribuciones, serán estudiados en el presente trabajo desde dos vertientes, una desde el punto de vista constitucional y otra desde la perspectiva doctrinal. En la primera de ellas abordaremos a los principios de reserva de ley, generalidad, obligatoriedad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad y equidad que deben regir a toda contribución; asimismo, en el segundo subíndice se estudiará a los principios tributarios doctrinarios de certidumbre, comodidad y economía.

2.3.1.- Principios Constitucionales de las Contribuciones.

En este punto se tratara del estudio de los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen los particulares frente al poder público, para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y que se observen los derechos fundamentales contenidos en la misma Carta Magna, para que la obligación contributiva siempre se ajuste al principio de legalidad, que se respeten las garantías de libertad, igualdad,

seguridad jurídica, proporcionalidad, equidad entre otras, que permitan alcanzar la justicia y la armonía en las relaciones de gobernantes y gobernados. Pero también, para que exista un pleno entendimiento y respeto en el ejercicio de esa facultad tributaria de cada uno de los gobiernos involucrados para darle vigencia y eficacia a lo que es propio de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios.

Las disposiciones de las autoridades fiscales, en bien del interés público deben sus disposiciones u ordenamientos tener como limite o marco de referencia, el que la Constitución Política Federal señale.

Sobre el particular, Flores Zavala nos indica que, los principios jurídicos de las contribuciones son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país. Pueden clasificarse en dos categorías: constitucionales y ordinarios. Los primeros son aquellos que están establecidos en la Constitución; los segundos son los establecidos en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado.

Algunas ideas del autor Sergio Francisco de la Garza sobre el tópico nos señalan que el poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los Estados, a través de Congreso General y de las legislaturas locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República, algunas de esas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones del Poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen al Estado mexicano, un estado de Derecho.

De lo anterior se desprende que los principios constitucionales tributarios, son aquellos emanados de la propia Carta Magna y que deben contener toda contribución, por ello a través de los siguientes subíndices se explica cada uno de estos.

2.3.1.1.- Principio de Reserva de Ley.

En este apartado, entraremos al estudio del principio de reserva de ley que debe existir en nuestro sistema tributario nacional, el cual preceptúa que toda contribución para poder ser exigida, requiere forzosamente encontrarse establecida por alguna ley fiscal, emanada con todas cada y una de las formalidades establecidas para su creación.

A continuación y para una mejor explicación, nos permitimos transcribir definiciones de tratadistas que han enriquecido el principio en comento.

García Belsunce, nos dice que el principio de ley constituye:

“Una garantía esencial en el derecho constitucional tributario en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendiéndose ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica.”⁴¹

Flores Zavala menciona respecto al tópico que:

“Los impuestos se deben establecer por medio de leyes tanto desde el punto de vista material, como del formal, es decir, por medio de las disposiciones de carácter generales, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo.”⁴²

Héctor Villegas, por su parte nos refiere en cuanto al principio de reserva de ley, haya su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a este derecho ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares.

⁴¹ VILLEGAS B. Héctor, Ob. Cit., pág. 190.

⁴² FLORES ZAVALA, Ernesto, Ob. Cit., pág. 211.

A mayor abundamiento resulta conveniente señalar los supuestos que según el propio Villegas, resulta procedente la invocación y aplicación del principio de reserva de ley y que en específico son:

a) Cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no está íntegramente fijado por la ley.

b) Cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por la ley.

c) Cuando se pretenda recurrir a bases imponibles a las que determine la ley.

d) Cuando el poder administrador implemente las alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley aún cuando exista delegación legal, al no existir expresa autorización constitucional para ello.

e) Cuando se cree administrativamente infracciones o sanciones no establecidas por la ley.

f) Cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente regulado.

g) Cuando se produzca, aún por ley alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del sujeto pasivo, ya sea la creación retroactiva de tributos no existentes, alteración retroactiva de la base imponible o incremento retroactivo de alícuotas.

En esta misma tesitura, podemos decir que el principio de reserva de ley en materia tributaria puede enunciarse mediante la analogía del derecho penal resultando aplicable la frase "nullum tributum sine lege", es decir no hay impuesto sin norma jurídica.

La necesidad de la carga tributaria de los gobernados está establecida en una ley, no significa que el acto acreedor del impuesto debe emanar de aquél poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa ya que eso se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus representantes los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino fundadamente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuesto imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado y a la autoridad no quede otra cosa de aplicar las disposiciones generales de observación de la obligación dictadas con antelación al caso concreto del causante.

En consecuencia y acorde al principio general de Reserva de Ley, ningún órgano del Estato puede realizar actos que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y en los impuesto que tengan un claro apoyo legal deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Resulta conveniente para mayor ahondamiento transcribir el siguiente criterio jurisprudencial:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”. “Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean lo propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente

pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal, en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal ya local. En este supuesto, la materia reservada la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitadamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación e las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios o criterios dentro de los cuales la concreta disciplina reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria: Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero si que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador. En suma la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Precizando lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria, y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudadora”

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Novena época, Tomo IV, noviembre de 1997, pág. 78.

Como se desprende del criterio jurisprudencial transcrito el principio tributario de legalidad es explicado a través del principio de reserva de ley, en

específico lo que la doctrina conoce como la reserva de ley relativa, consistente en que las contribuciones deben ser establecidas y cuantificadas mediante leyes emanadas del formal proceso legislativo por el Poder Legislativo local o federal, existiendo la posibilidad de la existencia de normas secundarias para la perfección de tales contribuciones, siempre que la ley de su creación exija tal posibilidad con sus respectivas limitaciones y cuantificaciones.

Cabe hacer mención de dos excepciones al principio tributario de reserva de ley, contemplado en los numerales 29 y 131 segundo de la Carta Magna, que para una mayor claridad a continuación se transcriben:

“Artículo 29.- En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo, haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”

“Artículo 131. Párrafo segundo: “El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso. Y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.”

Sobre la primera excepción al principio tributario de reserva de ley, prevista en el numeral 29 de la Carta Magna, tenemos que el Presidente de la

República Mexicana teniendo el consentimiento de los Secretarios de Estado y titulares de los Departamentos Administrativos, previa la aprobación del Congreso de la Unión o Comisión Permanente, podrá en casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, suspender las garantías necesarias para hacer frente a tal situación ya sea en el país en general o en lugar determinado, sólo por un determinado tiempo, sin que tal suspensión, sea dirigida a uno varios sujetos determinados o específicos, supuesto en el cual, dicho Ejecutivo Federal, podrá también en caso de ser necesario crear contribuciones, las cuales no requerirán para su validez y eficacia estar contempladas en un ley tributaria.

En cuanto a la segunda excepción del principio que nos ocupa, contemplada en el numeral 131 de la Ley Fundamental, de no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución el Presidente de la República no podría alterar tasas de los impuestos de importación y exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad.

Ésta facultad del ejecutivo constituye, pues una excepción al sistema de división de poderes consagrada en la misma Constitución y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de 1950, debido a poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

En conclusión, podemos decir que el principio tributario de reserva de ley establece de la contribución en general o en específico el impuesto, debe estar definido y cuantificado de manera previa a la realización del hecho generador en alguna ley, debiendo ésta haber cumplido de manera formal con el procedimiento prescrito para su creación o por alguna disposición secundaria o reglamentaria exigida y permitida por la propia ley creadora de la contribución, existiendo sólo dos excepciones a tal principio, consagradas en el numeral 29 y 131 párrafo segundo

de la Constitución de la República para aquellos casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro, conflicto, o casos urgentes para regular el comercio exterior, la economía del país, la actividad productiva o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, supuestos en los cuales el ejecutivo federal, previa autorización del Congreso de la Unión o Comisión Permanente, podrá crear, aumentar o disminuir impuestos.

2.3.1.2.- Principio de Generalidad.

Este principio de generalidad tributaria, como se verá en el presente apartado, consiste en que toda persona física o moral nacional o extranjera que tenga la capacidad contributiva, es decir, todo aquél que realice el hecho generador, previsto por la norma fiscal, tendrá en consecuencia la obligación de contribuir para los gastos públicos del Estado.

En este contexto, para Sergio Francisco De la Garza el principio de generalidad se refiere a que:

“Todos deben pagar impuestos o en términos negativos, que nadie puede estar exento de la obligación de pagar impuesto, ésta obligación está limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos, nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de pagarlos.”⁴³

Gregorio Sánchez León, subraya que el principio en estudio significa que.

“El impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (físicas, morales, unidades económicas sin personalidad jurídica, mexicanas o extranjeras) cuya situación jurídica particular o concreta

⁴³ Ídem, p. 269.

exactamente con la hipótesis contenida en la ley como el acto o hecho que genera el crédito fiscal.”⁴⁴

Es decir, este principio tributario de generalidad nos alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o moral se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, ese deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

La ley debe abarcar todas las personas cuya situación se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación principal.

El principio en comento no significa que todos deben pagar impuestos, sino que sólo los que tienen la capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo este principio puede aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepción.

La Suprema Corte de Justicia se ha pronuncia por el criterio que a continuación se transcribe:

“Es carácter de constante de las leyes, que sean de aplicación genera y abstracta, que deben contener una disposición que no desaparezca después aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los caos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Un ley que caree de estos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido materia, puesto que le falta algo que pretende a su esencia.”

SEMARIO JUDICIAL DELA FEDERACIÓN, 1995, Primera parte, pág. 58, Tesis 17.

⁴⁴ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., p. 297.

Adolfo Arrijoa Vizcaíno, nos dice que el principio generador significa que: “Toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligado a contribuir a los gastos públicos.”⁴⁵

Resulta propicio hacer mención que el principio de generalidad, es de estricto cumplimiento, es decir, abarca a toda persona física o moral nacional o extranjera que materialice el hecho generador previsto por la norma fiscal, para obligarse a realizar la contribución prescrita por la misma norma, y para reforzar tal consideración respecto a la inclusión de los extranjeros en tal principio, nos permitimos transcribir el criterio de la Suprema Corte de Justicia siguiente:

“Es incuestionable que en el caso en que la fuente de la riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo “de las obligaciones de los mexicanos”; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana.”

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Amparo en Revisión. Societe Anonyme des Manufactures des Glaces et Produits Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry y Fertilizantes Monclova, S.A., p.p. 290 a 282.

Por lo anteriormente vertido a manera de conclusión, podemos decir que el principio de generalidad consiste en que ninguna persona física o moral, ya sea nacional o extranjera que realizó el hecho generador previsto por la norma fiscal queda exenta de la obligación de contribuir para los gastos del Estado, es decir, a todas aquellas personas que realizaron el hecho generador o lo que parte

⁴⁵ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob. Cit., p. 241.

de la doctrina denomina con la capacidad contributiva, tienen la obligación por igual de contribuir en los términos establecidos por la norma fiscal.

2.3.1.3.- Principio de Obligatoriedad.

Este principio de obligatoriedad emana del numeral 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala como obligación de los mexicanos contribuir al gasto público; sin embargo, dicha obligación no nace materialmente de la ley por sí sólo, porque ésta establece únicamente los supuestos que una vez utilizados por los particulares, generan la obligación con cargo al contribuyente, el cual no puede dejar de pagar el impuesto causado, ni la autoridad puede dejar de exigir su pago de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas para no recurrir en violación por la ley.

Sobre el principio de obligatoriedad Adolfo Arrijo Vizcaino, nos dice que:

“De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público, como puede serlo el prestar servicio militar o de hacer que los hijos concurren a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental.”⁴⁶

Este deber vinculado al Principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en la hipótesis normativa prevista en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Cabe hacer mención que la obligatoriedad de las contribuciones no es exclusiva de los mexicanos, sino de todas aquellas personas físicas o morales nacionales o extranjeras que se colocan como bien refiere Adolfo Arrijo, en la hipótesis prevista por las normas tributarias ya que como se estudio en el punto

⁴⁶ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Ob. Cit., p. 242.

que antecede tal criterio de aplicación no transgrede la fracción IV del numeral 31 de la Ley Fundamental, puesto que tal precepto no limita o prohíbe contribuir a los extranjeros, sino que sólo es un ejercicio de la soberanía tributaria por parte del Estado Mexicano.

En conclusión, podemos decir que el principio de obligatoriedad, es el deber jurídico de toda persona física o moral nacional o extranjera de contribuir al gasto público, con motivo de haber materializado el hecho imponible previsto por la norma fiscal en los términos y plazos previstos por esta misma.

2.3.1.4.- Principio de Vinculación con el Gasto Público.

El principio de vinculación tributaria con el gasto público se refiere a que toda contribución, debe tener como esencia y única finalidad sufragar los gastos para el funcionamiento del Estado como soberano.

Narciso Sánchez Gómez nos explica en relación con el principio de vinculación con el gasto Público que:

“La finalidad de la contribuciones es la de cubrir al gasto público, para atender la seguridad social, la educación, la seguridad pública, la defensa nacional, la administración y procuración de justicia, la construcción y mantenimiento de escuelas, hospitales, mercados, centrales de abasto, etc.”⁴⁷

“El gasto público se refiere a que el importe de lo recaudado por la Federación a través de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.”⁴⁸

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno el principio en estudio establece:

⁴⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., p. 156.

⁴⁸ Ídem, p. 150.

“Una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional, cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene el derecho y por su puesto el gobierno la obligación correlativa de conocer detalladamente en que forma se manejan las contribuciones. De lo contrario la Administración Pública de que se trate quedará automáticamente colocada al margen de la Constitución.”⁴⁹

Para nosotros la importancia de este tópico radica en la manera clara en que por disposición de nuestra Carta Magna solo se deberá pagar contribuciones a efecto de que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines, por lo que dichas contribuciones únicamente estarán dirigidas a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades del Estado, es decir, que el deber de contribuir no podrá encontrar más razón que la de atender al bien común, de conformidad con el artículo 31 de la Constitución que establece la obligación de contribuir para el gasto público.

Para una mejor claridad en la explicación del principio tributario vinculación con el gasto público a continuación se transcribe el siguiente criterio de nuestro poder judicial federal:

“GASTO PÚBLICO NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia o el hecho de que el impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tienen fines específico, como lo son, comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales y vecinales, de puentes calles y banquetas, pago de sueldos, etc., el “gasto público” y doctrina y constitucionalmente, tiene un sentido social un alcance de interés colectivo, y es y será siempre “gasto público”, que el importe de lo recaudado por la federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas

⁴⁹ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob. Cit., pág. 245.

con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos, sostener otro criterio o apartarse en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado, ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad si se le aprecia también de su concepto formal de la fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República, que estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el primero de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo, en consecuencia con esta norma constitucional la fracción VII del artículo 73 de la Carta Fundamental de la nación, prescribe que el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto y el texto 126 de la citada ley suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior, estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el presupuesto de egresos de la federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinada a la construcción, conservación y mejoramiento de los caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución de Estado apoyada en el interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general a través de la erogación que realice la federación directamente por conducta del organismo descentralizado encargado al respecto formalmente, este concepto de gasto público se da cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la práctica, cosa que sucede en la especie, como se comprende de la consulta ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de los caminos vecinales a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión, en los términos del artículo 73 de la Carta General de la República."

INFORME 1969, INSTANCIA SALA AUXILIAR, PARTE II, TESIS, p. 25.

Diremos a manera de conclusión, que el principio tributario de vinculación con el gasto público, consiste en que todas las personas físicas o morales nacionales, sin que queden exentas los extranjeros, es decir, todos

aquellos que realicen el hecho generador previsto en la norma fiscal, se encuentran obligados a contribuir para los gastos públicos del Estado, objetivo que debe tener toda contribución.

2.3.1.5.- Principio de Proporcionalidad .

Señala nuestra Constitución que la obligación de contribuir, no sólo las contribuciones, sino también las leyes que las regulen, tendrán que ser proporcionales y equitativas.

Para Narciso Sánchez Gómez:

“La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recurso pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de la que debemos entender como justicia social.”⁵⁰

Héctor Villegas, nos indica lo siguiente: “Este principio exige de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación, sea en propósito a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella.”⁵¹

Para Adolfo Pérez Becerril el principio de proporcionalidad constituye en si: “Un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias, según la capacidad individual de pago de las contribuciones.”

Consideramos que conforme a este principio, los impuestos deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera

⁵⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., p. 146.

⁵¹ VILLEGAS B., Héctor, Ob. Cit., p. 204

que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cuantitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, el cumplimiento de este principio, se realiza a través de tarifas graduales, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, las contribuciones de más elevados recursos y uno inferior de los menores ingreso, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos.

Narciso Sánchez Gómez, subraya que:

“La excesiva contribución molesta e irrita al particular, lo desilusiona, lo orilla a evadir las obligaciones tributaria ello es grave y perjudicial tanto para la economía de los particulares como para el propio fisco, pues el abuso se vuelve confiscatorio de los ingresos o de la riqueza del contribuyente y por tal motivo se estará en presencia de una medida ilegal y arbitraria que se encuentre prohibida por el Derecho Constitucional”⁵²

Estamos de acuerdo con el autor ya que todos los impuestos, derechos y contribuciones especiales deben ser moderados, con cuotas o tarifas livianas y con una tendencia progresiva para que en forma gradual se determinen las obligaciones tributarias, para que paguen más los que más ganan o tiene más bienes, que pague menos el que tiene ingresos menores y que no pague nada el que no tiene que aportar al fisco, por ese motivo, en todas las leyes fiscales debe haber un margen para las excepciones de la obligación tributaria.

Sobre el particular, resulta conveniente transcribir el siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.” “La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos

⁵² Ibidem pág. 146.

utilidades o rendimientos y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad pues este principio debe delimitarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Tesis: P/J. 4/1990 Pleno Primera aparte, p. 143

En conclusión diremos que el principio tributario de proporcionalidad, consiste en que toda persona física o moral nacional o extranjera realizadora del hecho generador, debe contribuir a los gastos del Estado, de acuerdo a su capacidad económica, nunca por encima de la misma, lo anterior para evitar el cobro desmedido de los tributos y perjudicar con ello injustamente la esfera patrimonial de los contribuyentes.

2.3.1.6.- Principio de Equidad.

Etimológicamente, equidad significa igualdad, es decir debe afirmarse que consiste en el tratamiento normativo desigualdad para desiguales e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica de México, en función precisamente, a esa situación a que pertenezcan.

La equidad es el tratar igual a los iguales, y sobre el particular, Sánchez Gómez, nos dice lo que a continuación se precisa:

“Es principio de la Constitución Política Mexicana el que las contribuciones establecidas en la ley sean iguales fijadas con equidad. La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias; por tanto, dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, debiendo únicamente variar

las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente.”⁵³

Para Hugo Carrasco Iriarte, el Principio de Equidad , significa que :

“El impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas que estén colocadas de en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realicen iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igual de condiciones. En cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, ya sea equidad sea general, uniforme, justa, apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.”⁵⁴

Al igual que la proporcionalidad, la equidad se desprende del artículo 31 Facción IV de la Constitución Política Mexicana, ya que estos dos elementos son fundamentales para toda contribución, ya que de no ser así, se estará violando las garantías del contribuyente.

Sobre el multicitado principio tributario, resulta conveniente para una mejor explicación transcribir los criterios de la Suprema Corte de Justicia siguientes:

“IMPUESTOS REQUISITOS DE LOS” “El constituyente no concedió una facultad omnimoda al Estado para establecer los impuestos que a su juicio fuesen convenientes, sino limitada por tres requisitos fundamentales que sean proporcionales, que sean equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos. De manera que debe estimarse que considerado el constitucionalmente, será únicamente obligatorio aquél en el que concurren los requisitos antes mencionados.”

AMPARO ADMINISTRATIVO EN REVISIÓN 3630/1939, que consta en la página 2723 del Tomo LXV de la Quinta Época.

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”
“El artículo 31 Fracción IV de la Constitución, establece los principio de proporcionalidad, radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva

⁵³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., pág. 147.

⁵⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Ob. Cit., pág. 108.

capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de las tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que deba ser gravada diferencialmente conforme a las tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor y menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica, medularmente en la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributaria aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Tesis, Instancia. Pleno, Parte: 199 - 2004, primera parte, p. 144.

“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un

impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se endurezcan contra leyes o actos del Poder Legislativo.”

Sexta Época, primera parte: Vol. XLI, p. 198, AR 190/57, Fomento Inmobiliario, S.A., mayoría de 15 votos. Apéndice al SJF 1917-1985, primera parte, Tribunal Pleno, México, 1985, p. 96 y 97.

Podemos decir entonces, que la equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente.

Por lo anteriormente vertido, en conclusión, diremos que el principio tributario de equidad consiste en esa igualdad jurídica reconocida por el numeral 31 Fracción IV de la Ley Fundamental, para todas aquellas personas físicas y morales, nacionales o extranjeras realizadoras del hecho generador de una misma contribución.

2.3.2.- Principios Doctrinales de las Contribuciones.

En este apartado, a través de subíndices, entraremos al estudio de los principios de las contribuciones que de acuerdo con la mayor parte de la doctrina, toda y que para el caso son: certidumbre, comodidad y economía.

2.3.2.1.- Principio de Certidumbre.

Este principio se refiere a que el contribuyente debe tener la certeza de la existencia de una contribución a la que está obligada.

Gregorio Sánchez León, nos dice que:

“Este principio requiere que el impuesto sea cierto y preciso en la ley por lo que respecta a sus elementos y características fundamentales como lo son: sujetos, objeto, tasas, cuotas, tarifas, momentos de nacimiento, época y forma de liquidación y pago, obligaciones y sanciones. Este principio que nos ocupa tiene por fin que los elementos fundamentales del impuesto no queden al arbitrio del fisco y así a evitar que conduzcan a crear incertidumbre en los causantes.”⁵⁵

Flores Zavala, por su parte nos comenta:

“El impuesto que cada persona está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. La inseguridad en los impuestos estimula la insolvencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos.”⁵⁶

Para cumplir con lo expuesto, la ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de pago, quien paga a quien, las penas en caso de infracción, los recursos que proceden frente a una actuación ilegal de la administración, etc.

Refugio de Jesús Martínez señala al respecto: “Según este principio radica en la importancia de que las contribuciones deben poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Pública.”⁵⁷

De acuerdo a las definiciones de los autores señalados en este punto de la investigación, el principio en estudio debe desarrollarse de la siguiente manera:

⁵⁵ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., p. 296.

⁵⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, Ob. Cit., p. 56.

⁵⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial Mac Graw Hill, México 1998, p. 56.

1. Las leyes sobre los impuestos deben ser relacionadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos, o deben comprender fórmulas ambiguas o imprecisas.
2. Las contribuciones deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten, es decir las disposiciones fiscales deben ser publicadas, no sólo en los medios que normalmente señala la ley como obligatorios, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean realmente conocidas por los afectados en el menor tiempo posible.
3. Debe precisarse si trata de un impuesto federal o local.
4. Se debe de preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.
5. La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

En conclusión, diremos que el principio tributario de certidumbre, establece que toda contribución debidamente prescrita en las leyes fiscales, debe ~~ser~~ ser precisa en cuanto a su objeto, sujetos, tasa, forma lugar y plazo de pago, lo anterior para evitar arbitrariedades por parte de la autoridad fiscalizadora.

2.3.2.2.- Principio de Comodidad.

Este principio como su propio nombre lo dice, establece que la contribución debe ser recaudado en la época y con las mayores facilidades para el contribuyente.

Flores Zavala, nos explica que:

“Este principio nos dice que el procedimiento para recaudar los impuestos se realice de la forma más sencilla para el contribuyente, ya que en muchas ocasiones el procedimiento de pago es realmente complicado para el contribuyente y de esta manera le causa un perjuicio, es por eso que los impuestos deben estar establecidos de manera tal que haya un organismo o un procedimiento que sea sencillo para el contribuyente.”⁵⁸

Adolfo Arrija Vizcaíno, resume tres aspectos referentes al principio de comodidad y que son:

“a) Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben acogerse aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen sean propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.”

“b) Asimismo, debe facilitarse el entero tributario designando lugares adecuados para el desarrollo de las funciones recaudatorias del Estado en donde los sujetos pasivos sean tratados con decoro y atención, como sostenedores que son del gasto público y no como insignificante vasallo o presunto delincuente. Además se deben proporcionar otro tipo de facilidades como el que el pago de determinadas contribuciones pueda efectuarse por correo.”

“c) Finalmente el acatamiento al principio de comodidad implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago (declaraciones de impuestos, formularios, etcétera) aparezcan redactadas en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que puedan ser requisitados sin incurrir en error, por cualquier ciudadano promedio.”

En conclusión, respecto al principio tributario de comodidad, diremos dicho principio indica que deben existir los mecanismos necesarios en cuanto a forma plazo y el sitio, todo esto para facilitar y agilizar el cumplimiento de la

⁵⁸ Ídem, p. 146.

obligación tributaria por parte del contribuyente, por ser éste el sostenedor del gasto público.

2.3.2.3.- Principio de Economía.

A decir de Ernesto Flores Zavala, este principio, se refiere a que: “Todo impuesto debe planearse a modo de que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa al tesoro del Estado, sean lo más pequeño posible.”⁵⁹

Para Gregorio Sánchez León, subraya en lo referente al principio de economía lo siguiente:

“Tiene por objetivo lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de un impuesto, utilizando para ello las técnicas administrativas más adecuadas, con el objetivo de que la mayor parte del rendimiento del impuesto pueda ser utilizado por el Estado para satisfacer las necesidades públicas y realizar sus atribuciones.”⁶⁰

Asimismo, para Adolfo Arrijo Vizcaíno, nos dice que el principio de economía significa que: “La diferencia de entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que verdaderamente ingresa a las arcas del Estado Público debe ser la menor posible.”⁶¹

En conclusión, con base en lo anteriormente esgrimido, diremos que el principio tributario de economía, prescribe que toda contribución debe generar a la Administración Pública, el menor gasto posible en cuanto al cobro de la misma, lo anterior para lograr un mayor erario que permita una mejor satisfacción de las necesidades sociales.

⁵⁹ Idem, p. 148

⁶⁰ Idem, p. 299.

⁶¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob. Cit., p. 124.

2.4.- Elementos de los Impuestos.

Los impuestos, podemos decir que son las contribuciones por excelencia que permiten sufragar los gastos públicos, por ello su estudio en este apartado de manera específica.

El impuesto, recurriendo al numeral 2º del Código Fiscal de la Federación vigente, podemos definirlo como aquella contribución establecida por la ley que deben pagar toda aquella persona física o moral, nacional o extranjera que materialicen el hecho imponible previsto en la propia ley fiscal y que es diferente a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

En este orden de ideas, tenemos que el impuesto se integra de cuatro elementos que son: sujeto, objeto, cuota, base y tarifa y sobre tal aseveración, se considera para un mayor ahondamiento transcribir el criterio de nuestros máximos tribunales judiciales siguiente:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR EXPRESAMENTE EN LA LEY” “Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción I, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario, que primero, esté establecido por la ley, sea proporcional y equitativo y tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que, a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Instancia Pleno, Parte 91 - 0, Primera Parte, Tesis, p. 172.

En los subíndices del presente apartado, entraremos al estudio, del objeto, cuota, base y tarifa, que propiamente dicho constituyen los elementos esenciales del impuesto, ya que en lo referente a los sujetos que lo integren ha quedado explicado en el punto 1.1 de la presente investigación, al hablar de la relación Jurídico Tributaria y en cuanto a la época de pago, sólo se refiere al plazo en que el contribuyente debe efectuar el pago del tributo y que en sí, constituye un elemento del principio de certeza que todo contribuyente debe tener, mismo que de igual forma ha sido estudiado en el punto 2.3.2.1 del presente capítulo.

2.4.1. Objeto.

Curiel Villaseñor, señala que el objeto de la contribución; es el que “Señalara las causas o motivos que den origen a la existencia y cobro de toda contribución, determinando el hecho generador del tributo.”⁶²

Por su parte Ernesto Flores Zavala define el objeto del impuesto como:

“La circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc.”⁶³

Se ha subrayado por algunos autores que el objeto del impuesto ésta constituido por la situación jurídica o de hecho prevista en la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria.

Otros definen al objeto del impuesto como si fueran la circunstancia lo que en razón de la cual da lugar al pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser a percepción de utilidades, de una herencia, de intereses, elaboración de

⁶² CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Principios Constitucionales, Ediciones Fiscales ISEF, México 2001, p. 74

⁶³ FLORES ZAVALA, Ernesto, Ob. Cit., p.p. 114 y 115.

determinados productos, realización de un acto, o la celebración de un contrato etc. Es frecuentemente que se considere como del impuesto la cosa o acto a que está ligada el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo.

Específicamente el autor Gregorio Sánchez León, explica que:

“No nace la obligación fiscal por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en una ley, sino hasta que el particular realiza el hecho o acto que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge la obligación fiscal”⁶⁴

Sobre el particular, Narciso Sánchez Gómez, nos dice que el objeto del impuesto es:

“La materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos y circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal, también puede decir que ello se refiere a los a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuales, una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado tributo.”⁶⁵

Enrique Fuentes Quintana, menciona que el objeto del impuesto es:

“La cantidad normalmente cierta, cantidad de dinero, si bien es el caso de algunos gravámenes puede efectuarse el pago en especie.”⁶⁶

En conclusión, diremos que el objeto del impuesto es la circunstancia o materia sobre la cual recae el gravamen a pagar , es decir las condiciones cuya realización, amerita de conformidad con las normas fiscales el nacimiento del impuesto, por ejemplo en el impuesto sobre la renta su objeto está constituido por los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o en servicios que una persona física o moral percibe como consecuencia del desarrollo de sus actividades industriales, comerciales, profesionales, etc.

⁶⁴ Idem, p. 193.

⁶⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., pág. 233.

⁶⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA, Tomo I - O, Ob. Cit., pág. 1639.

2.4.2. Cuota o Tasa.

Par Ernesto Flores Zavala, la cuota se encuentra constituida por:

“La cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.”⁶⁷

Cabe hacer mención que la cuota es conocida y estudiada por parte de la doctrina como tasa o alícuota. Hugo Carrasco Iriarte, al hablar de este elemento de los impuestos, nos menciona que:

“La tasa es un parámetro, parte alícuota que, aplicada a la base del impuesto a pagar y puede ser de cuatro tipos de clase y que a saber son:”

“a) Tasa Fija. No tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa.”

“b) Tasa Proporcional. No varía la tasa, pero si la base dado a que ésta se hace más grande o más chica. Se dice que es injusta porque no se considera la calidad o capacidad económica .”

“c) Tasa progresiva. Es la medida en que varía la tasa, varía la base. Se dice que es injusta porque se pagará el tributo conforme a la capacidad económica. De esta forma, quien tiene mayor ingreso pagará más que aquel que tenga poco ingreso.”

“d) Tasa regresiva. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.”⁶⁸

En conclusión, podemos aseverar que la tasa o tarifa del impuesto es aquella cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria

⁶⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, Ob. Cit., p. 115

⁶⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Ob. Cit. p.199.

2.3.3. Base.

La base se encuentra representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determine el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor local de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa cuota o tarifa correspondiente.

Para Narciso Sánchez Gómez, la base del impuesto es:

“La cuantía, el monto de los ingresos o el valor de las cosas sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal o de los responsables solidarios.”⁶⁹

Por su parte Ernesto Flores Zavala sostiene que la base del impuesto, es aquella:

“Sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de libros producidos, etc.”⁷⁰

A mayor abundamiento, consideremos propicio transcribir la clasificación de la base del impuesto realizada por Hugo Carrasco Iriarte y que a saber es:

“a) Base Pura. Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.”

“b) Base Disminuida. Es aquella en la que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una emergencia o acontecimiento, etc.”

“c) Base Amplia. Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad,

⁶⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., pág. 255.

⁷⁰ Ibidem, p. 115.

así, se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación de consumo.”

“d) Base Restringida. Se presenta cuando el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo en el impuesto del predial a los bienes del dominio público de la federación de los Estados o del Distrito Federal.”⁷¹

En conclusión, podemos decir que la base gravable es la cantidad sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en la ley, debiendo estar medida por el precio, el valor, el peso, el volumen, la altura, la longitud, la superficie, etc.

2.3.4. Tarifa.

Ernesto Flores Zavala nos indica que las tarifas tributarias son:

“Las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.”

Refugio De Jesús Fernández, lo define como:

“La combinación de cuotas y tasas aplicables entre un mínimo y un máximo aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.”⁷²

Para Narciso Sánchez Gómez, las tarifas son:

“Las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados.”⁷³

⁷¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Ob. Cit., p.p. 200 y 201.

⁷² FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Ob. Cit., p. 60.

⁷³ SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO, Ob. Cit., p. 235.

En conclusión, podemos decir que las tarifas son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

CAPÍTULO III

DEVOLUCIÓN FISCAL

3.1. Pago de lo indebido.

Este tercer capítulo, en primer lugar versará sobre el pago de lo indebido. Se conceptuará el pago de lo indebido, toda vez que de éste deriva la figura de devolución, la cual nos encontramos estudiando.

3.1.1. Concepto

Para Refugio de Jesús Fernández M., el pago de lo indebido consiste en:

“El entero de una cantidad mayor a la debida, o que no se adeuda. Cuando se paga una cantidad mayor a la debida, en este caso, el contribuyente es deudor de los créditos fiscales, pero al hacer el pago en la oficina correspondiente entrega por error una cantidad mayor a la que legalmente le corresponde pagar”⁷⁴.

En el Derecho Civil este término se define de la siguiente manera por el autor Joaquín Martínez Alfalo:

“Este pago es la principal especie del enriquecimiento sin causa y consiste en que se ejecuta una prestación, sin haber obligación entre el que la ejecuta y el que la recibe, habiéndose realizando la prestación por error.”⁷⁵

Y que para mayor apreciación se transcribe el numeral 1883 del Código Civil Federal que a la letra dice:

⁷⁴ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Ob. Cit., p. 292.

⁷⁵ MARTÍNEZ ALFALO, Joaquín, Teoría de las Obligaciones, Quinta Edición, Editorial Porrúa, México, 1998, p. 160.

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

El pago en cantidad mayor, puede derivar de un error de hecho o un error de derecho, o bien porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente.

Existen varios supuestos que llevan al contribuyente a pagar indebidamente al fisco, como son los siguientes:

a) El pago por error de hecho, tiene su origen en simples equivocaciones o apreciaciones falsas de la realidad, que el contribuyente comete sobre determinados hechos que originan que pague una cantidad mayor a la debida, por ejemplo, realizar un calculo aritmético de la contribución en forma equivocada.

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

b) El pago de cantidad mayor a la debida por error de derecho, surge cuando la aplicación o interpretación equivocada que hace el contribuyente de la ley fiscal respectiva, como el considerar que dicha ley grava un ingreso que realmente está exento.

En este punto, cabe señalar que de la interpretación o aplicación de la ley que realiza el contribuyente, cree erróneamente que es sujeto de

determinada contribución, siendo que no es así, ya sea por no ubicarse en la hipótesis normativa para que sea considerado sujeto del impuesto, o bien, cuando ubicándose en el supuesto normativo previsto por la norma jurídica, por las características especiales de su actividad, se encuentre exento del pago.

c) El pago de la cantidad mayor a la debida porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente.

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

d) El pago liso y llano de lo indebido de una cantidad que no es adecuada, tiene su origen en un error de hecho o en un error de derecho. El pago de lo indebido por un error de hecho, deriva de situaciones que hacen creer al contribuyente que es deudor del crédito fiscal que se le reclama y paga inmediatamente, y en realidad no es deudor.

e) Cuando no exista el crédito fiscal, es decir, en este caso el contribuyente paga una cantidad de dinero.

f) Cuando se paga indebidamente recargos o multas y éstas no procedieran por alguna circunstancia que invalidara su cobro.

Entonces, el pago de lo indebido encuentra su consecuencia en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual obliga a la autoridad fiscal a su devolución.

Para el autor Emilio Margain Manautou, el pago de lo indebido consiste:

“El entero de una cantidad mayor a la debida o que no se adeuda. En el primer caso el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago a la Hacienda Pública entrega por error una cantidad mayor a la que legalmente le corresponde pagar. En el segundo caso, el contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error. Como se observa, el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente”⁷⁶

Por nuestra parte, podemos concluir que el pago de lo indebido es el entero de una cantidad al fisco, la cual, por error o alguna causa establecida en ley, se efectuó sin que exista una obligación legal para el sujeto que realizó el entero, o que, existiendo dicha obligación, la cantidad se enteró en exceso, quedando por tales circunstancias un saldo a favor del contribuyente el cual puede recuperarlo, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la ley.

Nos permitimos transcribir el siguiente criterio jurisprudencial:

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

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

⁷⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Quinta Edición Editorial Porrúa, México 1989, p. 298.

Jurisprudencia. Tribunales Colegiados de Circuito, Novena época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, abril de 1998, p.665.

3.2. La Devolución Fiscal.

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

En el Derecho Común no se encuentra regulada la figura jurídica de la devolución como tal, sin embargo el numeral 1883 del Código Civil Federal, que aunque se refiere al enriquecimiento ilegítimo, del mismo se despende la figura del pago de lo indebido, misma que inevitablemente se encuentra relacionada con la devolución.

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

Por su parte, el Derecho Fiscal da un tratamiento distinto al que deriva del numeral 1883 del Código Civil Federal, debido a la naturaleza de la obligación que la origina; es decir, mientras el enriquecimiento ilegítimo surge de un error en el pago de una prestación civil derivada de un acto jurídico celebrado entre particulares, en el cual manifestaron su consentimiento para obligarse entre ellos, en el ámbito del Derecho Fiscal, el pago de lo indebido del cual puede solicitarse su devolución a la autoridad fiscal, surge de una obligación constitucional del particular contribuyente a favor del Estado.

A este tenor, cabe citar la tesis del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, que a la letra señala:

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

TERCER COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.
Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, de abril de 1999, pág. 579.

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

3.2.1. Concepto de Devolución

Entrando al estudio del tema que nos ocupa, cabe señalar que en nuestra legislación fiscal no encontramos una definición de lo que se debe entender por devolución, pero podemos señalar que: “La expresión responde a todas aquellas actuaciones llevadas a efecto por órganos de la Administración Tributaria y en virtud de los cuales se procede al reintegro de cantidades a los interesados”⁷⁷.

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

La figura de la devolución fiscal se encuentra regulada en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

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

Nosotros definiremos a la devolución fiscal como la obligación que tienen la autoridad fiscal de reintegrar o devolver las cantidades que procedan conforme a derecho, cantidades pagadas indebidamente.

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

⁷⁷ Enciclopedia Jurídica Básica, Volumen II COR-IND, Editorial Civitas, España 1995, p. 2488.

3.2.2. Sujetos que intervienen.

Cabe señalar que en la relación jurídica que se constituye en esta figura, entre el Estado (la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria) y los contribuyentes, son estos últimos y no el Estado los que ocupan la posición de acreedores.

Sujeto Activo.

En la devolución fiscal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, se desprende que el contribuyente es el único que puede solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo en este caso, quien ocupa el lugar de deudor es el Estado, quien a través de la Administración General de Recaudación y de las Administraciones Locales de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria efectúan la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, tal y como lo dispone en su reglamento interior en el Capítulo VI, artículo 20, fracción XXXII; tratándose de grandes contribuyentes lo dispuesto en el Capítulo V, artículo 17, apartado A, fracción XXIV, que para mayor comprensión a continuación se transcriben:

“Artículo 20. Compete a la Administración General de Recaudación:..XXXII.- Tramitar y resolver las solicitudes presentadas por los contribuyentes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco o cuando legalmente así proceda, así como verificar, determinar y cobrar las diferencias por devoluciones improcedentes e imponer las multas correspondientes; solicitar documentación para verificar su procedencia.”

“Artículo 17. Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el Apartado A de

este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el Apartado B de este mismo artículo...A. Competencia: XXIV.- Tramitar y resolver las solicitudes presentadas por los contribuyentes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco o cuando legalmente así proceda; verificar, determinar y cobrar las diferencias por devoluciones improcedentes; imponer las multas correspondientes; solicitar documentación para verificar la procedencia de tales devoluciones; requerir y calificar la garantía del interés fiscal de devoluciones que en su caso procedan, y solicitar el cobro o liberación de las mismas.”

3.2.3. Procedimiento.

El procedimiento a seguir para solicitar la devolución fiscal, se encuentra contemplado en el numeral 22 del Código Fiscal de la Federación, y que para una mejor exposición del tema a continuación se transcribe:

“Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.”

Es decir, la devolución solo se realizara directamente a quien se le haya retenido, en caso de impuestos indirectos se le hará la devolución a quien lo causo siempre y cuando lo acredite, toda vez que en ocasiones se incluye en el precio.

“Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.”

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

A decir de lo anterior solo se podrá solicitar la devolución cuando se haya presentado la declaración del ejercicio. Situación contraria cuando se trata del cumplimiento de una resolución o sentencia firme en la que podrá solicitarse la devolución sin necesidad de presentar tal declaración.

“Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.”

“Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes

o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contara con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que estos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.”

Al solicitar el contribuyente la devolución la autoridad en este caso la Administración Local de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria que corresponda al domicilio del contribuyente deberá efectuarse dentro de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se presento dicha solicitud o en veinticinco días cuando se trate de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado

Ahora bien, la autoridad por su parte podrá requerir al contribuyente en un plazo no mayor a veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución los datos, informes o documentos adicionales todo esto para verificar la procedencia de la devolución y los relacionados con la misma y en caso de que el solicitante no cumpla con lo solicitado se le tendrá por desistido de su solicitud de devolución. Si la autoridad lo considera necesario puede emitir un segundo requerimiento al cual deberá atender en un plazo de diez días, aplicándosele el mismo apercibimiento ya comentado, es muy importante señalar que el tiempo transcurrido entre la notificación del requerimiento y la fecha en que sea atendido por el contribuyente en su totalidad no se computa dentro de los cuarenta y cinco días ya señalados.

“Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, se considerará negada por la parte que no sea devuelta. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.”

En caso de que la autoridad devuelva una cantidad menor a la solicitada, la otra parte se considerara negada, o también puede negarla en su totalidad, pero la autoridad deberá fundar y motivar las causas que llevaron a la negativa ya sea parcial o total de la devolución.

“No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes, y documentos, a que se refiere el quinto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.”

La autoridad fiscal puede ejercer en cualquier momento sus facultades de comprobación, sin embargo la solicitud de datos, informes o documentos para verificar la procedencia de la devolución no se considera como inicio de éstas.

“El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquel en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.”

Para nosotros este párrafo es de gran importancia ya que nos habla de que el fisco federal le pagará al contribuyente la devolución que proceda actualizada la cual se realizara desde el mes en que se realizo el pago de lo indebido o desde que se presento la declaración que contenga el saldo a favor, y hasta el mes en que este a disposición del contribuyente.

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

procediera, se 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 obligación de la autoridad fiscal prescribe en cinco años, es decir en los mismos términos que el crédito fiscal tal como lo señala el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación vigente.

“La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.”

De este último párrafo podemos decir entonces que las formas en que la devolución fiscal podrá hacerse será de oficio o a petición de parte del interesado.

De oficio. A pesar de que el artículo en comento establece que la devolución podrá hacerse de oficio, es decir, que la autoridad fiscal sin que el contribuyente lo solicite devolverá a éste las cantidades pagadas indebidamente, sin embargo, no encontramos otra disposición que establezca qué procedimiento seguirá la autoridad para realizar dicha devolución, por lo que en la práctica esta modalidad de devolución no se lleva a cabo.

A petición de parte. En este segundo supuesto es el interesado quien ejercita su derecho ante la autoridad fiscal para que le sean devueltas las cantidades pagadas indebidamente. La solicitud de devolución debe cumplir con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Automática. También se establece en el párrafo tercero del artículo en comento la denominada devolución automática, la cual consiste en que las personas físicas determinan saldo a favor en su declaración del ejercicio, que se tomando la opción en el espacio de la carátula del formato de declaración anual.

Este supuesto técnicamente no constituye una solicitud de devolución, sino que simplemente es declarar que se tiene un saldo a favor, en nuestro particular punto de vista, lo más recomendable es presentar la solicitud de devolución "Formato 32".

Del contenido del anterior numeral, se puede apreciar que este artículo no señala con claridad ante qué autoridad se solicitará la devolución, ni qué procedimiento deberá seguir, o qué documentación debe presentar el contribuyente, por lo que recurrimos al artículo 11 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual a continuación se señala y comenta:

"Artículo 11. La devolución de las cantidades pagadas indebidamente y las demás que procedan de conformidad con las disposiciones fiscales en los términos del artículo 22 del Código, se solicitará ante la autoridad administradora."

Nuevamente, al consultar el numeral 11 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, podemos apreciar que tampoco nos señala el procedimiento a seguir para solicitar la devolución.

Ahora bien, al remitimos al numeral 31 del Código Fiscal de la Federación, tampoco se señala qué formato se podrá utilizar para solicitar la devolución. Se transcribe a continuación dicho artículo:

"Artículo 31. Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el servicio de administración tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos."

“Los contribuyentes podrán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior, en las oficinas de asistencia al contribuyente del servicio de administración tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos...”.

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

“Artículo 18. Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. el servicio de administración tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.”

“Las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el servicio de administración tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

“I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.”

“II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.”

“III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.”

“Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el

requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.”

“Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el servicio de administración tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. Además deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.”

“Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.”

“Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.”

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

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

Por lo que para saber qué formatos se deben de utilizar para solicitar la devolución y a los que se refiere el precepto aludido, nos remitimos a la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2004, en sus reglas 2.2.2. y 2.2.3., que a continuación se transcriben:

“2.2.2. Para los efectos de los artículos 22, 22-A y 23 del Código, las personas físicas que determinen saldo a favor en su declaración del ejercicio darán a conocer a las autoridades fiscales la opción de que solicitan la devolución o efectúan la compensación del saldo a favor en el ISR correspondiente al ejercicio fiscal de 2003, marcando el recuadro respectivo en las formas oficiales 13 ó 13-A o formato electrónico, según corresponda.”

De acuerdo a lo anterior a través de la declaración las personas físicas señalaran si desean solicitar su devolución o efectúan la compensación del saldo a favor en el formato correspondiente.

“La opción elegida por el contribuyente para recuperar el saldo a favor no podrá variarse una vez que se haya señalado.”

“Cuando se solicite la devolución en los términos del primer párrafo de esta regla, salvo que se trate de contribuyentes a que se refiere el artículo 22-B, segundo párrafo del Código, se deberá anotar en la forma oficial o formato electrónico correspondiente el número de su cuenta bancaria para transferencias electrónicas a 18 dígitos “CLABE” a que se refiere la regla 2.2.6. de esta Resolución, así como la denominación de la institución de crédito, para que, en caso de que proceda, el importe autorizado sea depositado en dicha cuenta. De no proporcionarse el citado número de cuenta en el formulario o formato electrónico correspondiente, el contribuyente deberá solicitar la devolución a través del formato 32 y presentarlo ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, señalando el número de cuenta referido.”

Cuando se solicite la devolución a través de la declaración del ejercicio se deberá proporcionar número de cuenta bancaria a dieciocho posiciones y la denominación de la institución de crédito, para que sea depositado el importe que proceda a autorizar la autoridad fiscal. Cuando el

contribuyente no señale cuenta bancaria deberá realizar la devolución a través del Formato 32 y presentarlo en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal señalando dicho número de cuenta bancaria.

“Los contribuyentes a que se refiere el artículo 22-B, segundo párrafo del Código, opcionalmente podrán solicitar que el importe de su devolución se efectúe, en caso de que proceda, en cuenta bancaria, debiendo señalar el número de su cuenta bancaria para transferencias electrónicas a 18 dígitos “CLABE” y la denominación de la institución de crédito a que se refiere el párrafo anterior.”

“Una vez autorizada la devolución, ésta se depositará en el número de cuenta bancaria para transferencias electrónicas “CLABE” proporcionada por el contribuyente. En caso de que el depósito no se pueda realizar por causas ajenas a la autoridad, se le comunicará al contribuyente que presente el formato 32, señalando correctamente su número de cuenta bancaria, acompañando el original que le haya sido notificado.”

“Tratándose de residentes en el extranjero que no tengan una cuenta bancaria en México, la devolución podrá hacerse mediante transferencia electrónica de fondos a su cuenta bancaria en el extranjero, o a través de cheque nominativo.”

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

“Adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, deberán presentar los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 10, inciso d), punto (2), del Anexo 1 de esta Resolución que contengan la información de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior (operaciones de importación y exportación).”

“No obstante lo anterior, los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, podrán presentar solicitud de devolución acompañada de la declaratoria a que se refiere el artículo 15-A del Reglamento de la Ley del IVA, siempre que se formule en los términos establecidos por el artículo 52, fracción II del Código, y el Anexo 1 de las formas oficiales 32 y 41, quedando relevados de presentar la información en medios magnéticos de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores y operaciones de comercio exterior.”

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

Sin embargo, en la práctica en su mayoría la solicitud de devolución se realiza a través de la Forma Fiscal 32, la que se utiliza para que las personas físicas y morales soliciten la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan de conformidad con las disposiciones fiscales.

Se considera pertinente, para una mayor claridad transcribir la jurisprudencia de la Segunda Sala, siguiente:

“DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE AL FISCO FEDERAL O LAS QUE PROCEDAN DE CONFORMIDAD CON LAS LEYES FISCALES FORMATOS PARA SU SOLICITUD. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales se encuentran obligadas a devolver de oficio o a petición de parte, las cantidades pagadas indebidamente al fisco federal, así como las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. Ahora bien, cuando la devolución se realice a petición de parte, los contribuyentes podrán solicitar utilizando, indistintamente e independientemente del monto de que se trate, la declaración correspondiente en que aparezca el saldo a favor, o bien, el formato 32 denominado “solicitud de devolución”, ya que ambas son formas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tal efecto, en el número de ejemplares que se requiera y con los datos, informes y documentos que establezcan

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

Contradicción de tesis 30/2003-SS. Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Julio de 2003, p. 197.

El criterio transcrito, establece que bastará con que se señale en la declaración del ejercicio saldo a favor o en su caso presentar la solicitud de devolución "Formato 32", para que la autoridad hacendaria resuelva lo conducente en torno a dicha solicitud de devolución.

3.2.4. Requisitos

Para que proceda la solicitud de devolución, el contribuyente debe reunir ciertos requisitos, mismos que se encuentran previstos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y que iremos analizando a continuación.

Cuando la solicitud de devolución se efectúa a través del formato 32, en la misma solicitud se debe señalar:

- ✓ El origen de la devolución que se solicita, es decir, si deriva de un saldo a favor o de algún pago de lo indebido.

- ✓ Sobre qué impuesto o aprovechamiento resultaron tales cantidades.
- ✓ Señalar el medio de pago por el cual quiera se le haga la devolución; en caso de ser depósito en cuenta bancaria señalarla a 18 posiciones, y la institución bancaria a la pertenezca.
- ✓ Igualmente debe acompañar los documentos que la misma forma fiscal señala y que contienen los antecedentes que dieron origen al saldo a favor o bien, al pago de lo indebido.

Los documentos que tienen que acompañar el formato 32 varían de acuerdo al Impuesto del que se esté solicitando su devolución; entre otros los siguientes:

- ✓ Original y dos fotocopias de la declaración del ejercicio con sello original de la institución bancaria donde manifiesta el saldo a favor que solicita y en el caso de que el saldo a favor se manifieste en declaración complementaria se tiene que acompañar además el original y dos copias de la declaración normal y complementaria anteriores, en su caso.
- ✓ Si la presentación se efectuó por el esquema de medios electrónicos (banca electrónica o ventanilla bancaria), original y fotocopia del acuse de recibo.
- ✓ Si la presentación se efectuó a través del pago por internet o ventanilla bancaria con tarjeta tributaria, indicar el número de operación (folio).
- ✓ En caso de fusión o escisión, copia del acta protocolizada ante notario sólo tratándose de la primera promoción que se realice.
- ✓ Original y fotocopia de identificación oficial del contribuyente o del representante legal.

- ✓ Si es la primera vez que se solicita la devolución o lo hagan ante una unidad administrativa (Administración Local de Recaudación) diferente a la que venían presentando, original o copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y en su caso, original y copia fotostática del poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve.
- ✓ Cuando se modifique la denominación o razón social, o bien se designe o sustituya otro representante legal, deberá anexar original o copia certificada y fotocopia del acta de asamblea protocolizada o del poder notarial que acredite la personalidad del firmante de la promoción.
- ✓ Fotocopia del estado de cuenta bancaria que contenga el número de cuenta bancaria a 18 posiciones (CLABE), esto es opcional.
- ✓ Original y fotocopia de los comprobantes del impuesto acreditable a recuperar. En caso de tratarse del Impuesto Sobre la Renta, constancias de retenciones, comprobantes de pago (con sello original y/o firma autógrafa), estados de cuenta bancarios, etc.

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

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

3.2.5. Plazos para la Devolución.

Para el desarrollo del presente punto y para una mayor precisión y claridad en la explicación del tema, transcribimos lo que dispone el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en su párrafo quinto que a la letra dice:

“Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días.”

De tal forma que son dos los plazos para que se efectúe la devolución al contribuyente, de acuerdo al precepto señalado:

- ✓ 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución “Formato 32”.

- ✓ 25 días, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, el mismo párrafo del numeral en comento señala que las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios para verificar la procedencia de la devolución, en el caso de que no cumpla con dicho requerimiento se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución. Adicional a este requerimiento, la autoridad dentro de los diez días siguiente a que haya cumplido el

primer requerimiento el contribuyente, podrá emitir uno adicional. Esto quiere decir que los requerimientos señalados suspenden los términos que inicialmente se establecen, y no se computarán dentro de los cuarenta o veinticinco días a los que nos referimos en principio.

3.2.5.1. Actualización de Saldos a Favor de Contribuciones en caso de Devolución, y Pago de Intereses por parte de la Autoridad Fiscal.

Una vez presentada la "Solicitud de Devolución" Formato 32, por el contribuyente, y como ya se señaló con anterioridad, en caso de que la autoridad fiscal no efectuó dicha devolución en los plazos señalados en el numeral 22 del Código Fiscal de la Federación, se producen los siguientes efectos:

La actualización, prevista en el tantas veces citado artículo 22, en su párrafo octavo, del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquel en el que la devolución esté a disposición del contribuyente..."

De lo anteriormente esgrimido, podemos decir que el fisco deberá pagar el monto de la devolución actualizado conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la devolución esté a disposición del contribuyente, que para su mayor comprensión se transcribe su párrafo primero:

"Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se

obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado Índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.”

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

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

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

Saldo a favor actualizado = Saldo a Favor x Factor de actualización

Factor de Actualización = $\frac{\text{INPC mes anterior al mes en que se efectuó la devolución.}}{\text{INPC mes anterior al mes en que se presentó la declaración}}$

Para ilustrar lo anterior supongamos el siguiente ejemplo:

La autoridad fiscal tiene que devolver la cantidad pagada indebidamente , la actualización se calculará a partir de la fecha en que se presenta a declaración del ejercicio como sigue:

FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN	MONTO DEL PAGO DE LO INDEBIDO	PERIODO DE ACTUALIZACION	FACTOR DE ACTUALIZACION	CANTIDAD ACTUALIZADA	DIFERENCIA DE ACTUALIZACION
17/04/2002	\$28,286.72	OCTUBRE 03/ MARZO 02	1.0706	\$30,283.76	\$1,997.04

IMPORTE DEL PAGO DE LO INDEBIDO	\$28,286.72
IMPORTE DE LA ACTUALIZACIÓN	\$1,997.04
IMPORTE TOTAL A DEVOLVER	\$30,283.76

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

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

Para más abundamiento se transcribe el siguiente criterio del Tribunal Colegiado de Circuito:

“PAGO DE LO INDEBIDO. LA ACTUALIZACIÓN DE SU DEVOLUCIÓN AL CONTRIBUYENTE ES A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE REALIZÓ EL PAGO Y NO A PARTIR DE LA DECLARACIÓN QUE CONTENGA SALDO A FAVOR. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo cuarto establece: “El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la devolución se efectuó...”. El precepto legal transcrito contempla la devolución de cantidades, debidamente actualizadas a cargo del fisco federal y a favor de los contribuyentes, generado por dos situaciones: a) El pago de lo indebido; y, b) La existencia de saldos a favor derivados de pago de contribuciones. Por lo tanto, si se realizó un pago de lo indebido, la actualización deberá realizarse desde el mes en que se realizó el pago y no a partir de la fecha de presentación de la declaración que contenga el saldo a favor, porque se trata de hipótesis diversa.”

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO. Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Septiembre de 1999, p. 829.

Otro efecto derivado de que la autoridad fiscal no efectúe la devolución fiscal dentro de los plazos establecido en el ya multicitado artículo 22 del Código Fiscal de la Federación es el pago de intereses, tal y como se establece en el artículo 22-A, que a la letra dice que:

“Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectuó fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicara sobre la devolución actualizada.”

En efecto, si la autoridad no realiza la devolución dentro de los plazos señalados en el multicitado artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, empezará a pagar intereses sobre la cantidad a devolver actualizada hasta el momento en que se realice el pago.

- ✓ Cuando una solicitud de devolución fue negada y posteriormente concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de :
 - a) Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el mismo contribuyente, a partir de que se negó la autorización o del vencimiento del plazo de 40 días, según sea el caso.
 - b) Cuando el pago de lo indebido fue determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.
- ✓ Tratándose de devolución en cumplimiento de una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, a partir de que se interpuso el recurso administrativo, o en su caso la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos, y por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

Para más abundamiento se transcribe el siguiente criterio de nuestros tribunales colegiados:

“DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA FISCAL. REGLAS PARA EL CÁLCULO DE INTERESES TRATÁNDOSE DE LA DETERMINACIÓN DE SU PROCEDENCIA POR RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL (ARTÍCULO 22, PÁRRAFOS PRIMERO Y OCTAVO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2003). De conformidad con los párrafos primero y octavo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, cuando se trata de devoluciones del pago de lo indebido provenientes de una resolución emitida en un recurso administrativo y/o de una dictada por un órgano jurisdiccional, los intereses que deberá pagar la autoridad fiscal se calcularán a partir de dos momentos: a) Desde que se interpuso el medio de impugnación que originó la resolución que ordena la devolución, o bien, b) Desde

que emitió la resolución de la que deriva la obligación de efectuar la devolución. Estimar que el cálculo de intereses respecto de todos los pagos provisionales deba retrotraerse a la fecha de presentación de la demanda implicaría desconocer la esencia de los intereses, que en sentido genérico constituyen el rendimiento, provecho o beneficio económico que se obtiene de un capital en dinero; de tal suerte que si a la fecha en que se interpuso el juicio de amparo (medio de impugnación), el contribuyente únicamente había efectuado el pago provisional relativo a determinado mes, es claro que solamente ese monto había ingresado al erario federal, no así los pagos provisionales restantes, de lo que resulta lógico y sobre todo jurídico, que sólo respecto de aquél se calculen dichos intereses acorde con la primera hipótesis del numeral citado y no concluir que los intereses a cubrir con relación a todos los pagos provisionales de un determinado ejercicio fiscal, se calcularán a partir del día en que se promovió la demanda de garantías lo que ocasionaría un detrimento a la hacienda pública y un beneficio económico al contribuyente quien obtendría indebidamente intereses cuantificados desde una fecha en que las cantidades que los originaron aún no habían salido de su peculio.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO, Clave: IV.1o.A. , Núm.: 18 A, Tipo: Tesis Aislada.

Este criterio clarifica el hecho de que en caso de que se efectúe la devolución en cumplimiento de una resolución emitida en un recurso administrativo y/o de una dictada por un órgano jurisdiccional, los intereses se calcularán a partir de que se admitió la demanda, por los pagos anteriores y posteriores a ésta.

Asimismo, se establece en el artículo 22-A de la ley en comento que el fisco federal aunado a que debe 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 y en caso de que las autoridades fiscales no paguen los intereses o se paguen en cantidad menor, se considerará negado el derecho al pago de los mismos, en su totalidad o por la parte no pagada, según corresponda.

Esto es, el artículo 22-A del citado Código, no le impone al contribuyente la obligación de gestionar ante la autoridad hacendaria, autorización alguna para obtener el pago de los intereses correspondientes, toda vez que

conforme a lo dispuesto en el numeral 12 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, una vez que tal autorización o aprobación se extiende por dicha autoridad fiscal, que es la competente para tal efecto, el "fisco federal" se encuentra obligado frente al contribuyente al "pago de intereses" sobre las cantidades cuya devolución se haya autorizado, esto es, el pago de los intereses correspondientes no queda sujeto a más requisitos que a la sola autorización de la devolución de las cantidades cubiertas indebidamente ante la autoridad fiscal, y si en la especie ya se cumplió con tal requisito, procede en consecuencia el pago de los intereses que conforme a la ley correspondan.

Sobre el particular, a continuación se transcribe el siguiente criterio jurisprudencial que define el momento en que procede la actualización sobre los saldos a favor:

“DEVOLUCIÓN PARCIAL DE SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. LA ACTUALIZACIÓN DE LA DIFERENCIA PROCEDE A PARTIR DE QUE SE PRESENTÓ LA DECLARACIÓN EN LA QUE SE MANIFESTÓ DICHO SALDO. Cuando el contribuyente solicita la devolución del importe manifestado como saldo a favor en una declaración de pago provisional y la autoridad la efectúa en forma parcial, procede la actualización de la diferencia a partir de la fecha en que se presentó la declaración en la que se manifestó ese saldo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22, párrafo séptimo, del Código Fiscal de la Federación, el cual establece la obligación de realizar dicha devolución actualizada de acuerdo con lo previsto en el artículo 17-A del código citado, desde que se presentó la declaración respectiva que contenga el saldo a favor y hasta que se efectúe el pago de la cantidad a devolver. Ello es así, ya que si bien es cierto que esa diferencia actualizada deriva de la actualización indebida del importe manifestado como saldo a favor, también lo es que, en términos del referido artículo 17-A, participa de la misma naturaleza de la contribución que resultó a favor, cuya devolución fue solicitada y autorizada en forma parcial, por lo que conserva la naturaleza jurídica que tenía antes de la actualización y, en consecuencia, la cantidad por contribuciones o saldos a favor, actualizada conforme a lo establecido en los señalados artículos 17-A y 22, mediante la aplicación del factor relativo determinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y publicado en el Diario Oficial de la Federación, no pierde ese carácter, pues no constituye un accesorio, por lo que esa diferencia forma parte del crédito principal

objeto de la devolución solicitada; de ahí que procede su actualización en los mismos términos que la contribución, a fin de darle su valor real al momento en que aquélla se efectúe, y para que el contribuyente reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse realizado la devolución total.”

Tribunales Colegiados Tercero y Primero en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito, Clave: 2a./J. , Núm.: 122/2003, Jurisprudencia Contradicción.

Para ilustrar con claridad el pago de intereses continuaremos con el anterior ejemplo:

ACTUALIZACION

FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN	MONTO DEL PAGO DE LO INDEBIDO	PERIODO DE ACTUALIZACION	FACTOR DE ACTUALIZACION	CANTIDAD ACTUALIZADA	DIFERENCIA DE ACTUALIZACION
17/04/2002	\$28,286.72	OCTUBRE 03/ MARZO 02	1.0706	\$30,283.76	\$1,997.04

INTERESES

PERIODO DE INTERESES	TASA DE INTERESES	INTERESES	TOTAL A DEVOLVER
ABRIL-02 A NOVIEMBRE 03	33.32%	\$10,090.55	\$40,374.31

IMPORTE DEL PAGO DE LO INDEBIDO	\$28,286.72
IMPORTE DE LA ACTUALIZACIÓN	\$1,997.04
IMPORTE DE INTERESES	\$10,090.55
IMPORTE TOTAL A DEVOLVER	\$40,374.31

3.2.6. Formas de efectuar la Devolución.

Las formas en que la autoridad hacendaria deberá efectuar la devolución se encuentran señaladas en el artículo 22-B del Código Fiscal de la Federación vigente, las cuales se señalan a continuación.

De acuerdo al procedimiento interno establecido para la resolución de los trámites de devoluciones que para tal efecto se lleva a cabo en la Administración Local de Recaudación que corresponda a su domicilio fiscal del contribuyente, se da de la siguiente forma:

1. Se asigna un número de control.
2. Se le da resolución en el subsistema de devoluciones y compensaciones
3. Posteriormente se envía el archivo electrónico a la Tesorería de la Federación para que libere los pagos correspondientes en cuyo caso se actualizan dos supuestos:
 - ✓ Depósito en cuenta bancaria. El contribuyente deberá proporcionar número de cuenta bancaria a 18 posiciones en su solicitud de devolución "Formato 32" o en la declaración correspondiente; en este caso se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectuó el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

Es decir, cuando el contribuyente señale número de cuenta bancaria en su solicitud de devolución a 18 posiciones como lo establecen las disposiciones del Banco de México, la Tesorería de la Federación le hará directamente en cinco días hábiles después de la resolución, el depósito en la cuenta señalada.

- ✓ Cheque nominativo. Las personas morales o físicas que realicen actividades empresariales y en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$ 1,000,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$ 150, 000.00, podrán optar por que la devolución se realice mediante cheque nominativo.

En este caso, se libera el pago en diez días hábiles, se imprime un documento que se conoce con el nombre de "comunicado", que es una orden de pago que contiene los datos del contribuyente, el importe autorizado y el banco en el que debe efectuarse el cobro respectivo.

- ✓ Certificados especiales previa autorización de la Tesorería de la Federación.

3.2.7. Prescripción en la Devolución

La prescripción fiscal es la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. Como lo ha dicho el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del Fisco, como los de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del Erario, ni de los negocios particulares.

La obligación de las autoridades fiscales de efectuar las devoluciones, prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Así podemos señalar que en concordancia al presente punto señalaremos el numeral 146 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

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

"El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. el término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto 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.”

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

“Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.”

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

De acuerdo a lo anterior entendemos que el plazo que tiene el contribuyente para solicitar la devolución a que se refiere el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y 146 primer párrafo del mismo código, es de cinco años, mismo que de acuerdo al precepto transcrito, empezaran a contarse a partir de la fecha en la que pudo ser legalmente exigido el pago de las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan de conformidad con las disposiciones aplicables.

De lo anterior se deben destacar dos puntos de gran importancia aplicables a la devolución fiscal:

- a) Inactividad del acreedor, que como ya se señaló en esta figura jurídica se trata del contribuyente. Es decir, el silencio o quietud de la relación jurídica durante el tiempo determinado legalmente 5 años, sin embargo, se necesita saber con precisión el momento en que comienza a computarse el plazo de prescripción.
- b) Momento inicial y final del plazo de prescripción de la obligación por parte de la autoridad fiscal de efectuar la devolución.

El siguiente criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito, nos permitirán con mayor claridad cuando se inicia el plazo en que prescribe el derecho a la devolución:

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

Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, Agosto de 2002, Materia Administrativa, p. 1267.

Podemos concluir entonces que la prescripción es esencial para la seguridad jurídica que tienen como objeto eliminar la incertidumbre jurídica a través de plazos, es decir, constituye una forma de extinción de las obligaciones por su no ejercicio en el lapso de tiempo fijado por la Ley, en este caso el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

3.2.8. La necesidad de regular en un mismo ordenamiento legal la devolución fiscal.

La importancia de la devolución fiscal es que es una figura que vigila el equilibrio patrimonial de los contribuyentes, por ende, es necesario contar con un

ordenamiento legal que dé tanto a la autoridad fiscal y los contribuyentes una equidad, toda vez que los hechos demuestran que las Administraciones Locales de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria, constantemente emiten resoluciones injustas, tardías y cicateras.

El cual debe de estar orientado más hacia el principio de justicia, dirigido a los órganos de gestión que determinen unas devoluciones rápidas, precisas y más respetuosas con los derechos de los contribuyentes.

Es necesario crear un reglamento que norme y homogenice el procedimiento de operación para la elaboración de las resoluciones sobre la devolución; que su estructura permita que el contribuyente identifique de manera clara y precisa las actividades que tendrá que realizar, y así mismo, conocer las que realizan las diferentes áreas que intervienen en el proceso de devolución, de acuerdo con el flujo que debe seguir el trámite desde su recepción hasta la notificación al contribuyente sobre la procedencia o improcedencia del saldo a favor o pago de lo indebido promovido.

3.2.9. Propuesta para la debida reglamentación de la Devolución, figura prevista en el artículo 22 el Código Fiscal de la Federación.

Hemos llegado al punto más importante de nuestra investigación, y queremos destacar que en el ámbito recaudatorio, la función de devoluciones de contribuciones tiene como objetivo controlar los saldos a favor y pagos considerados como indebidos, a efecto de devolver las cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

El reglamento de las devoluciones tendrá por objetivo proveer a las Administraciones Generales y/o Locales de Recaudación de los procedimientos conforme a los cuales ejerzan sus atribuciones para controlar los saldos de los contribuyentes, emitir resoluciones dentro del marco legal y normativo vigente, así

como homogeneizar su operación a nivel nacional, proporcionando al contribuyente un servicio eficaz, eficiente y de calidad, y sobre todo que los contribuyentes tengan conocimiento de la autoridad ante quien tienen que acudir, los requisitos que tienen que cumplir para que se les efectúe la devolución, y el procedimiento que lleva a cabo la autoridad fiscal.

Tiene la finalidad de normar y homogenizar el procedimiento de operación para la elaboración de dictámenes y resoluciones sobre devoluciones, en los plazos que establece el Código Fiscal de la Federación; la estructura que tenga permitirá identificar de manera clara de la devolución fiscal.

Derivado de la presente investigación, se propone el siguiente reglamento para las devoluciones fiscales:

REGLAMENTO PARA LA FIGURA JURÍDICA DE LA DEVOLUCIÓN FISCAL

CAPITULO PRIMERO DISPOSICIONES GENERALES

ARTICULO 1.- Cuando en este Reglamento se haga referencia al Código, se entenderá que se trata del Código Fiscal de la Federación; asimismo, cuando se aluda al Servicio de Administración Tributaria, será al órgano desconcentrado dependiente de la Secretaría Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 2.- Las disposiciones contenidas en este Reglamento, regulan la devolución fiscal, figura prevista en el artículo 22 del Código Fiscal Federal vigente, y su aplicación corresponde al Servicio de Administración Tributaria, a través de las Administraciones Locales de Recaudación.

ARTICULO 3.- El Servicio de Administración Tributaria es el encargado, a través de las Administraciones Locales de Recaudación para efectuar la devolución del pago de lo indebido a los contribuyentes.

CAPITULO SEGUNDO

ARTICULO 4.- El personal de las Administraciones que se encuentren involucradas en el proceso de devoluciones, deberá cumplir en todo momento con los compromisos establecidos en el Código de Conducta de la Administración General de Recaudación.

ARTICULO 5.- El procedimiento establecido será de estricta observancia para todas las Administraciones Locales de Recaudación que corresponda de acuerdo al domicilio fiscal del contribuyente.

ARTICULO 6.- La recepción de solicitudes de devolución, reexpedición de comunicados, órdenes de pago, así como la documentación adicional que presenten los contribuyentes relacionada con dichos trámites, se llevará a cabo a través de las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente.

ARTICULO 7.- Para la resolución de las solicitudes de devolución se deberá integrar un expediente.

ARTICULO 8.- Para los casos en que el contribuyente efectuó cambio de domicilio fiscal posterior a la recepción del trámite de devolución, la Administración Local ante la que se inició el mismo, será la responsable de su conclusión.

ARTICULO 9.- El monto de la devolución deberá comprender, en su caso, la actualización y siempre que proceda, el pago de intereses, de acuerdo con lo previsto en el Código.

ARTICULO 10.- La resolución se emitirá una vez realizado el análisis integral del expediente, debiendo elaborar la resolución correspondiente dentro del marco de las disposiciones legales y normativas aplicables.

ARTICULO 11.- Para la adecuada sustentación de las resoluciones que se emitan en materia de devoluciones, se podrá requerir, en los casos que proceda, la información o documentación necesaria a los contribuyentes.

ARTICULO 12.- Posterior al hecho de que en la Administración Local de Recaudación se dé resolución en el subsistema de devoluciones y compensaciones, se enviara el archivo electrónico a la Tesorería de la Federación para que libere los pagos correspondientes, ya sea a través de depósito en cuenta bancaria, cheque nominativo ó en su caso certificados especiales.

ARTICULO 13.- La devolución se deberá efectuar dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución, y tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación será de veinticinco días.

ARTICULO 14.- La resolución le será notificada al contribuyente en su domicilio fiscal. La notificación de los resoluciones en materia de devolución a los contribuyentes, se realizará dentro de los plazos establecidos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente.

ARTICULO 15.- Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos aplicando la tasa correspondiente, sobre las cantidades devueltas indebidamente y los intereses pagados en su caso por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

ARTICULO 16.- Las autoridades que resuelvan sobre la devolución de cantidades pagadas indebidamente, durante el desarrollo del procedimiento administrativo para

la procedencia de dicha devolución, se percataren de hechos que se traduzcan en posibles infracciones administrativas, delitos fiscales y que provengan tanto de los particulares y/o servidores públicos, darán aviso y por escrito a las autoridades competentes a fin de que ejerzan las facultades correspondientes.

ARTICULO 17.-En caso de no haber contestación por parte de la autoridad fiscal el contribuyente podrá apegarse a lo previsto por el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación.

ARTICULO 18.- Si la resolución emitida por la autoridad fiscal es en sentido negativo, el interesado podrá impugnarla, quedando a su elección, hacer uso del recurso de revocación o el juicio de nulidad.

ARTICULO 19.- El término para el ejercicio de este derecho será de cinco años contados a partir de la fecha en que se haga el pago indebido.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cantidades de cosas si los tributos fueren en especie, lo que ha llevado a que una parte de la doctrina considere dicha obligación como el centro del derecho tributario. Por lo que una parte de la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria; en cambio, otro sector estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio; la relación jurídico-tributaria, de tal modo que la obligación vendría a ser una especie de la relación jurídica tributaria, el género. En conclusión, podemos decir que la relación jurídico tributaria se encuentra constituida por las obligaciones y derechos contributivos, puesto que considerar a la relación jurídica tributaria como sinónimo de la obligación tributaria es desde nuestro punto de vista limitativo, en virtud de que quedarían fuera de la relación tributaria los derechos que surgen por disposición de la ley a favor del contribuyente, como puede ser el derecho de respetar las formalidades para la determinación de un crédito fiscal por parte de la autoridad competente o el de solicitar en caso de ser procedente la devolución del pago de lo indebido, entre otros supuestos en los cuales surgen autónomamente y no accesoria a las obligaciones tributarias.

SEGUNDA. La obligación tributaria, es el deber de cumplir la prestación establecida por ley, el vínculo jurídico emanado de la materialización del hecho imponible que permite al sujeto activo, el Estado, exigir al sujeto, el contribuyente, una prestación económica.

TERCERA. No podíamos dejar de referirnos a la potestad tributaria, la cual concluimos que es la facultad que constitucionalmente le corresponde al Estado, siempre debe materializarse en una norma jurídica, expedida por el poder

legislativo; dicho atributo es esencial para cumplir los múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo.

CUARTA. El hecho imponible es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria, el cual cuenta con los siguientes elementos: subjetivo, objetivo, espacial y temporal. En nuestro Código Fiscal de la Federación vigente no se define el hecho imponible sino que sus elementos se hallan dispersos en todas las leyes fiscales especiales. Por su parte, el hecho generador se puede delimitar como la coincidencia de la realidad con la hipótesis normativa, y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, es decir, la materialización de la normatividad tributaria.

QUINTA. Una vez que se ha realizado el hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo el sujeto activo de la obligación tributaria en nuestro sistema jurídico: la Administración Pública Federal, Local Estatal, del Distrito Federal, y Municipal, aclarando que el Municipio no cuenta constitucionalmente con la facultad tributaria para crear contribuciones por cuenta propia; sin embargo, sí se encuentra dotado de la competencia tributaria de exigir coercitivamente el cumplimiento de una obligación fiscal, por lo tanto, es sujeto activo de la relación jurídica tributaria. En cuanto al sujeto pasivo, de la definición que hemos dado, se desprende que pueden serlo las personas físicas y morales, que se encuentren obligadas al pago de una contribución al fisco por haberse colocado por voluntad propia o disposición de ley queda constreñido al pago de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y/o contribuciones de mejoras a favor el sujeto activo; sin embargo, dentro de los sujetos pasivos se puede hablar también del sujeto pasivo solidario.

SEXTA. Las obligaciones tributarias, tanto las principales, como las accesorias, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que como fenómenos jurídicos no pueden permanecer por siempre en virtud de dar una

certeza de su principio y fin. Por regla general, la extinción de las obligaciones, se da una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolera, así culmina su existencia. Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria principal, la extinción puede presentar diversos matices y formas, 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. Algunas formas de extinguir la obligación fiscal son: el pago, la prescripción, la caducidad, la compensación y la cancelación.

SÉPTIMA. El artículo 31 Constitucional en su fracción IV determina que una de las obligaciones de los mexicanos es contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado, D.F. y el Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa que determinen las leyes. Nosotros concluimos que la contribución es el ingreso ordinario por concepto de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, con el carácter general y obligatorio que deben hacer los particulares al Estado, para sufragar los gastos y funciones públicas. En nuestra legislación la clasificación de las contribuciones se encuentra prescrita en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente.

OCTAVA. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como pilar del sistema jurídico mexicano, también es el fundamento de todas las leyes, las cuales se rigen bajo un principio de constitucionalidad; es decir, que deben ajustarse a las disposiciones que establezcan la Constitución. En el ámbito tributario, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce una serie de derechos fundamentales para los contribuyentes, y siendo ésta la ley fundamental del país, las disposiciones u ordenamientos de las autoridades fiscales deben tener como límite o marco de referencia las que ella señale, es decir, la obligación de contribuir siempre debe ajustarse al principio de legalidad, que se respeten las garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica, proporcionalidad, equidad entre otras para que haya una armonía y justicia en las relaciones de gobernantes y gobernados.

NOVENA. El pago de lo indebido es el entero de una cantidad al fisco, la cual, por error o alguna causa establecida en ley, se efectuó sin que exista una obligación legal para el sujeto que realizó el entero, o que, existiendo dicha obligación, la cantidad se enteró en exceso, quedando, por tales circunstancias, un saldo a favor del contribuyente el cual puede recuperarlo, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la ley.

DÉCIMA. La devolución a que alude nuestra legislación fiscal se identifica con el reembolso o reintegro de cantidades por parte de la autoridad hacendaria a los contribuyentes que tengan derecho a ella. La figura de la devolución fiscal se encuentra regulada en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual establece que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

DÉCIMA PRIMERA. Es importante señalar que en la relación jurídica que se constituye en la figura de la devolución fiscal, entre el Estado (la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria), y los contribuyentes, son éstos últimos y no el Estado los que ocupan la posición de acreedores.

DÉCIMA SEGUNDA. Para el ejercicio de el derecho de la devolución fiscal, es necesario tener presente lo establecido por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que señala que por regla general, procede a petición del interesado y excepcionalmente de oficio, esto es, tomando la iniciativa de la autoridad. El trámite de la devolución deberá hacerse utilizando las formas oficiales existentes para tal efecto, a la que se acompañarán los documentos con los que se acredite el derecho que se reclama (declaraciones, comprobantes de pago, resoluciones administrativa o jurisdiccionales, etc.); si la solicitud se presenta por los retenedores, la devolución la hará directamente la autoridad a los contribuyentes; la devolución se efectuará a través de depósito bancario, cheque nominativo o cheque especial, previa autorización de la Tesorería de la Federación.

DÉCIMA TERCERA. La figura de la devolución fiscal es de gran importancia ya que vigila el equilibrio patrimonial de los contribuyentes, por lo que de la presente investigación se llegó a la conclusión de que es necesario contar con un reglamento, que dé a la autoridad fiscal y a los contribuyentes igualdad, en este caso entre los contribuyentes y el Servicio de Administración Tributaria a través de las Administraciones Locales de Recaudación para que resuelvan las solicitudes de devolución con rapidez, precisión y respetuosas de los derechos de los contribuyentes, ya que los hechos demuestran que dicha autoridad constantemente emite resoluciones injustas, tardías y cicateras.

DÉCIMA CUARTA. Así mismo dicho reglamento debe de homogeneizar su operación a nivel nacional, proporcionando al contribuyente un servicio eficaz, todo esto para que los contribuyentes tengan conocimiento de la autoridad ante quien tienen que acudir, los requisitos que tienen que cumplir y su procedimiento. Por lo que derivado de la presente investigación consideramos que los puntos más relevantes que deba contener el reglamento que se propone, son los siguiente:

- ✓ El procedimiento establecido será de estricta observancia para todas las Administraciones Locales de Recaudación.
- ✓ El personal de las Administraciones que se encuentren involucradas en el proceso de devoluciones, deberá cumplir en todo momento con los compromisos establecidos en el Código de Conducta de la Administración General de Recaudación.
- ✓ La recepción de solicitudes de devolución, reexpedición de comunicados (órdenes de pago), así como la documentación adicional que presenten los contribuyentes relacionada con dichos trámites, se llevará a cabo a través de las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente.

- ✓ Para la resolución de las solicitudes de devolución se deberá integrar el expediente conforme a lo dispuesto en el reglamento.
- ✓ Para los casos en que el contribuyente efectue cambio de domicilio fiscal posterior a la recepción del trámite de devolución, la Administración Local ante la que se inició el mismo, será la responsable de su conclusión.
- ✓ El dictamen se emitirá una vez realizado el análisis integral del expediente, debiendo elaborar en su caso la resolución correspondiente dentro del marco de las disposiciones legales y normativas aplicables.
- ✓ La devolución se deberá efectuar dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución, y tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación será de veinticinco días.
- ✓ La notificación de las resoluciones en materia de devolución a los contribuyentes, se realizará dentro de los plazos establecidos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.
- ✓ Para la adecuada sustentación de las resoluciones que se emitan en materia de devoluciones, se podrá requerir, en los casos que proceda, la información, validación o documentación, siguiendo para ello los lineamientos establecidos sobre el particular en el reglamento.
- ✓ El monto de la devolución deberá comprender, en su caso, la actualización y siempre que proceda, el pago de intereses, de acuerdo con lo previsto en las disposiciones legales y en los términos del reglamento.
- ✓ Las autoridades que resuelvan sobre la devolución de cantidades pagadas indebidamente, durante el desarrollo del procedimiento administrativo para la

procedencia de dicha devolución, se percataren de hechos que se traduzcan en posibles infracciones administrativas, delitos fiscales y que provengan tanto de los particulares y/o servidores públicos, darán aviso y por escrito a las autoridades competentes a fin de que ejerzan las facultades correspondientes.

BIBLIOGRAFIA

- ARRIOJA VIZCAÍNA, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1999.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México 1993.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Décima Octava Edición, Editorial Porrúa, México 1994.
- DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, Trigésima Primera Edición, Editorial Porrúa, México 2003.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto, Principios de Derecho Tributario, Tercera Edición, Editorial Limusa, México 1998.
- Enciclopedia Jurídica Básica, Volumen II COR-IND, Editorial Civitas, España 1995.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial Mc Graw Hill, México 1998.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicana, Trigésima Primera Edición, Editorial Porrúa, México 1995.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Tomo I, Editorial De palma, Buenos Aires, 1996.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Vol. I, Editorial De palma, Quinta Edición, Buenos Aires Argentina, 1993.
- H. SOLER, Osvaldo, Derecho Tributario, Editorial La Ley S.A., Buenos Aires Argentina 2002.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS Diccionario Jurídico Mexicano, Tomos: A-CH, I-O, P-Z, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 1994.
- MARTINEZ ALFALO, Joaquín, Teoría de las Obligaciones, Quinta Edición, Editorial Porrúa, México, 1998.
- RODRÍGUEZ LOBATÓ, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1986.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2001.

VILLEGAS B., Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario, Quinta Edición, Editorial De palma, Buenos Aires, Argentina 1993.

BIBLIOGRAFÍA PARA LA METODOLOGÍA DE LA ELABORACIÓN DE LA TESIS

MARTINEZ PICHARDO, José, Lineamientos para la Investigación Jurídica, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México 2003.

AZÚA REYES, Sergio T., Metodología de la Investigación Jurídica, Tercera Edición, Editorial Porrúa, México 1999.

LARA SÁENZ LEONCIO, Procesos de Investigación Jurídica, Quinta Edición, Editorial Porrúa – UNAM, México 2000.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.