

87-0109
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA 34

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México 2ej

Escuela de Derecho

U.A.B.A.
[Handwritten signature]



[Handwritten signature]
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 22
DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION"

TESIS PROFESIONAL

que para obtener el título de:

LICENCIADO EN DERECHO

presenta:

JAIME VILLASEÑOR PEREZ-VERDIA



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

| | Pág. |
|---|------|
| INTRODUCCION - - - - - | 1 |
| CAPITULO I. | |
| EL DERECHO TRIBUTARIO - - - - - | 4 |
| 1.- Concepto de Derecho Tributario - - - - - | 4 |
| 2.- Definición de Tributo o Contribución -- | 5 |
| 3.- Definición adoptada por el Código Fis-- cal de la Federación - - - - - | 8 |
| 4.- Nacimiento del Tributo - - - - - | 9 |
| 5.- Concepto y Naturaleza Jurídica de los - Impuestos. - - - - - | 11 |
| 6.- Definición - - - - - | 12 |
| 7.- Definición adoptada por el Código Fis-- cal de la Federación - - - - - | 16 |
| CAPITULO II. | |
| PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FIS CAL. - - - - - | 18 |
| 1.- Su Clasificación - - - - - | 18 |
| 2.- Principio de Generalidad - - - - - | 20 |
| 3.- Principio de Obligatoriedad - - - - - | 22 |
| 4.- Principio de Proporcionalidad y Equidad | 24 |
| 5.- Principio de Legalidad - - - - - | 30 |
| 6.- Artículos 14 y 16 Constitucionales - - - | 36 |
| CAPITULO III. | |
| DEVOLUCION DE IMPUESTOS - - - - - | 47 |

| | |
|---|----|
| 1.- La Relación Tributaria de la Devolución de Impuestos - - - - - | 47 |
| 2.- El Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de 1982 - - - - - | 50 |
| 3.- El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1983 - - - - - | 52 |
| 4.- El Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1986 - - - - - | 55 |
| 5.- El Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1986 en relación con los artículos 17 y 18 de la ley de Servicios de la Tesorería de la Federación - | 57 |
| 6.- Instancia de Devolución de Impuestos - | 59 |

CAPITULO IV.

| | |
|---|----|
| PROBLEMAS RELATIVOS A LAS CARACTERISTICAS - DE LOS CERTIFICADOS DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS, EXPRESADA EN LOS ARTICULOS 17 Y 18 DE LA LEY DE SERVICIOS DE TESORERIA DE LA FEDERACION - - - - - | 64 |
| 1.- El pago de lo indebido - - - - - | 64 |
| 2.- La baja de un contribuyente ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público | 69 |
| 3.- Derechos Sucesorios en cuanto a los certificados - - - - - | 75 |
| 4.- Pérdidas de un contribuyente durante el ejercicio fiscal - - - - - | 78 |
| 5.- En caso de Disolución y Liquidación de una Sociedad Mercantil, se puede cancelar el certificado por dinero en efec- | |

| | Pág. |
|--|------|
| tivo? - - - - - | 79 |
| 6.- Seguirán generándose los intereses moratorios a cargo del Fisco? - - - - - | 81 |
| 7.- El pago parcial de impuestos con el certificado. - - - - - | 85 |

CAPITULO V.

| | |
|--|----|
| LA VIOLACION DE GARANTIAS INDIVIDUALES POR EL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION - - - - - | 88 |
| 1.- La Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución - - - - - | 89 |
| 2.- Artículo 14 Constitucional - - - - - | 93 |
| 3.- Artículo 16 Constitucional - - - - - | 94 |

CAPITULO VI.

| | |
|------------------------|----|
| CONCLUSIONES - - - - - | 97 |
|------------------------|----|

I N T R O D U C C I O N

Si bien es cierto, México enfrenta una grave crisis económica de imprevisibles consecuencias, en las que ha tenido la necesidad de utilizar la legislación hacendaria, como un instrumento esencialmente recaudatorio. También lo es, el que por encima de contingencias económicas, deben de prevalecer los principios jurídicos rectores de nuestra comunidad, sin olvidar que la experiencia nos ha de mostrado que se puede subsistir en medio de una o varias crisis económicas, pero que no se puede vivir sin justicia y libertad.

También es sabido que actualmente México se encuentra entre las naciones que imponen una mayor carga impositiva a su población. El Estado en su afán desmedido de recaudación, ha estructurado un sistema fiscal en esencia -contraproducente.

Esta política tributaria desproporcionada e inequitativa ha limitado y casi nulificado las posibilidades de expansión y desarrollo de los contribuyentes, frenando por consiguiente la creación de fuentes de trabajo, actividad que en un futuro provocará una disminución en las percepciones que en términos reales son recaudadas para financiar el gasto público, siendo ésto perjudicial para nuestro país, retardando la posibilidad de superar la crisis por la que atravesamos.

La extralimitación en las facultades de re-

caudación por parte del Estado, propicia el incumplimiento de las obligaciones tributarias, no por mala fé o dolo por parte de los contribuyentes, sino por imposibilidad material para atender intelectual, administrativa y financieramente a las diversas cargas impositivas.

Lo anterior, aunado a que el contribuyente - difícilmente recupera las cantidades que hubiera pagado in debidamente al Fisco o las que resulten conforme a las le- yes fiscales es la razón de la elaboración del presente tra- bajo, con el cual se demuestra la inconstitucionalidad del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

C A P I T U L O I

EL DERECHO TRIBUTARIO

C A P I T U L O I

EL DERECHO TRIBUTARIO

1.- CONCEPTO DEL DERECHO TRIBUTARIO.-

El origen de esta denominación es mas bien de caracter historico, pues parte de la noción de tributo que en épocas anteriores tuvo una doble significación: a).- especie de contribución forzosa que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos después de una guerra; y b).-- ofrenda a los dioses.

Con el transcurso del tiempo, esta significación - fué cambiando, y en la actualidad la palabra tributo se utiliza en forma bastante generalizada para definir las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado.

Dentro de este contexto, el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones puede válidamente denominarse como Derecho Tributario, puesto que tal denominación define en forma bastante precisa uno de los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto de nuestra materia: el de los particulares que deben tributar para sufragar los gastos públicos.

La coacción se erige en el elemento característico definitivo del ámbito del Derecho Tributario. Este comprende únicamente aquellos ingresos que obtiene el Estado en virtud de su poder coactivo, de su poder de imposición para su

tisfacer las necesidades del Estado. Quedan fuera del Derecho Tributario todos aquellos ingresos (rentas pecuniarias) que el Estado obtiene mediante una actividad económica privada (ingresos patrimoniales, empresas públicas....), puesto que no constituyen una manifestación del ejercicio del poder tributario o poder de imposición, sino que el Estado actúa como ente desprovisto de supremacía y en un plano de igualdad jurídica con los particulares (1).

La coacción viene a significar el sustituto de la voluntad en los actos negociales, de tal manera que lo que es la voluntad de las partes en los actos consensuales es la ley en el ámbito de lo tributario.

2.- DEFINICIÓN DE TRIBUTO O CONTRIBUCIÓN.

Según estuve revisando algunas definiciones de varios autores, la definición que nos da el autor Emilio Margain Manatou es la que me parece más clara y se expresa en los siguientes términos: "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" (2).

Explicaré el contenido de esta definición, descomponiéndola en sus diferentes elementos que la integran:

a) LA EXISTENCIA DE UN VINCULO JURIDICO.-

La base del Derecho Tributario está constituida -

(1) Rodríguez Bereijo Alvarez; Introducción al Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975; p. 165.
(2) Margain Manatou, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, p. 253.

por el principio de legalidad, según el cuál, ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cuál no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. De tal manera, todo tributo requiere para su validez y eficacia, el estar debidamente previsto de una norma jurídica y expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecería de validez y su posible aplicación implicaría en forma automática un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. Como podemos recordar en el Derecho Romano existía este principio: - NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE (No puede existir ningún tributo - válido sin una ley que lo establezca).

b) EL ESTADO COMO SUJETO ACTIVO.-

Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo, que viene a ser aquél en cuyo favor se establece el crédito o deber de dar, hacer o prestar. En este caso, - las obligaciones se establecen en favor del Fisco, misma que es la entidad estatal encargada de la determinación recaudación, y administración de las contribuciones.

c) LOS PARTICULARES COMO SUJETO PASIVO.-

Con base en lo explicado en el inciso anterior, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que viene a ser aquél que tiene la carga de cumplirla, o el deber de dar, hacer o prestar; en materia impositiva, son llamados contribuyentes, quienes deben de contribuir de acuerdo a las leyes fiscales al sostenimiento de los gastos públicos.

Por otra parte, en el artículo 1º. del Código Fiscal de la Federación, se expresa quiénes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalarse que: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas....." (3).

Del precepto legal transcrito, se desprende la existencia de dos tipos de sujetos pasivos: Personas Físicas y Personas Morales, sean nacionales o extranjeras, y en el caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etcétera.

Ahora bien, por personas físicas entendemos todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cuál amplía en forma bastante el concepto, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego, por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución. En tanto que las personas morales están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecido su domicilio social.

d) EL PAGO O CUMPLIMIENTO DE UNA PRESTACION PECUNIARIA, EXCEPCIONALMENTE EN ESPECIE.-

Como los fines que se persiguen en la relación jurídico-tributaria, es el de dotar al Estado de los medios

(3) Código Fiscal de la Federación de Enero de 1985, Artículo Sexto, Tercera Edición, Editorial Themis.

que sean necesarios para sufragar los gastos públicos y principalmente esta contribución se hace en moneda de curso legal, con algunas excepciones que serán en especie, como es el caso de algunos de los gravámenes establecidos en materia de extracción de metales preciosos, en que debe pagarse la aportación al sostenimiento del gasto público en la misma especie.

Puede decirse que el tributo viene a ser la noción central en torno a la cual gira todo el derecho tributario, de tal manera que es el tributo al derecho tributario, lo que el delito al derecho penal, o la teoría del proceso al derecho procesal.

3.- DEFINICION ADOPTADA POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-

Aún cuando ya expliqué en el punto que antecede lo que debemos de entender por Tributo o Contribución, considero importante analizar la definición que nos da nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo sexto, que establece textualmente que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran" (4).

Como se advierte, el Código más que proporcionarnos una definición, se limita a señalar en términos vagos, cuando se causa una contribución, pero se abstiene de indicarnos en qué consiste y cuáles son los elementos que le dan origen. Asimismo omite mencionar quiénes asumen el carácter

(4) Código Fiscal de la Federación de Enero de 1985, Artículo Sexto, Tercera Edición, Editorial Themis.

de sujeto activo y sujeto pasivo, además de aclarar que el pago debe ser numerativo y excepcionalmente en especie.

4.- NACIMIENTO DEL TRIBUTO.-

Es un principio fundamental de la Ciencia del Derecho, el que nos indica que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto, de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.

Este método de redacción es escrupulosamente seguido por el Derecho Fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de hipótesis o supuestos.

Con base en lo anterior, se puede afirmar que el nacimiento del tributo tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable. De igual manera la postura del legislador mexicano coincide con la afirmación expuesta, en el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1967 que dice: "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales". (5).

Algunos autores, denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente HECHO GENERADOR o HECHO IMPONIBLE.

Así, Lucien Mehl, señala: "La existencia de la ma

(5) Código Fiscal de la Federación, del 30 de Diciembre de 1966, Artículo 17.

teria Imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El Crédito del Impuesto a provecho del Tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea éstas condiciones, constituyen el hecho generador del impuesto" (6).

Por otra parte, Don Adolfo Carretero Pérez, afirma: "El Hecho Imponible se define..... como el presupuesto de naturalidad jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento - de la relación jurídico-tributaria; equivale, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo". (7).

Amilcar de Araujo Falcao ofrece el siguiente concepto: "Hecho Generador, es pues, el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado - tributo". (8).

El artículo 6°. del Código Fiscal de la Federación señala: "Las contribuciones se causan cuando se realizan - las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran". (9).

De tal manera que mientras no se realice tal hipó-

(6) Mehl, Lucien; Ciencia y Técnicas Fiscales, Ed. P.V. - - Franco, p. 59.

(7) Carretero Pérez, Adolfo; Derecho Financiero, p. 441.

(8) Araujo Falcao, Amilcar; El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Buenos Aires, 1964, Dupalma, p. 2.

(9) Código Fiscal de la Federación de Enero de 1985, Artículo Sexto, Tercera Edición, Editorial Themis.

tesis la obligación de pagar ese tributo no ha nacido.

5.- CONCEPTO Y NATURALEZA JURIDICA DE LOS IMPUESTOS.

Debemos entender como ingresos tributarios cualquier recurso económico, ya sea en dinero o en especie, que el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando éstos participan al Estado de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir con los gastos públicos. Nuestra legislación Tributaria tiene cinco clases de ingresos tributarios: Impuestos, Derechos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones Especiales y Tributos Accesorios.

Los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado. Un impuesto refleja el objetivo que el Estado persigue mediante la relación jurídico-tributaria, consistente en obligar a todos y cada uno de los ciudadanos a contribuir proporcionalmente a sus capacidades económicas, al sostenimiento de los gastos públicos. El Impuesto se ha definido como un acto de soberanía del Estado.

Como su nombre lo indica, es una imposición de la autoridad, que debe acutarse aún en contra de la voluntad de los mismos sujetos pasivos.

El ciudadano no recibe absolutamente nada a cambio del pago de sus impuestos, de manera general los únicos beneficios serían en relación con todas las obras y servicios de interés general que la administración pública lleva a cabo; pero definitivamente se trata de un beneficio indirecto y compartido, pues dichas obras y servicios benefician por igual tanto a los que pagan como a los que no pagan impuestos y tanto a los que pagan elevadas cantidades, como a los que exclusivamente pagan gravámenes mínimos.

Todo lo anterior nos demuestra la importancia de la naturaleza jurídica de los impuestos, debido a que se trata del principal instrumento jurídico que el Estado tiene para recibir fondos de la ciudadanía.

6.- DEFINICION.-

Existen muchas definiciones de impuestos, debido a que como lo señalaba con anterioridad, los impuestos son el más importante de los ingresos tributarios que tiene el Estado, así pues señalaré algunas de ellas y posteriormente comentaré la que a mi criterio resulta ser la más completa.

Para Gian Antonio Micheli, tributarista italiano, - el impuesto es: "Prestación coactiva, generalmente pecuniaria, debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación - (fijada por la ley) con el presupuesto de hecho legalmente establecido". (10).

Micheli en la noción de impuesto hace resaltar su carácter coactivo, su ausencia de cualquier rasgo retributivo, mismo que en ocasiones se le dá a otras figuras tributarias como por ejemplo al derecho o tasa, y finalmente su soporte siempre legal, es decir, vincula su surgimiento a la realización de ciertos hechos jurídicos, los cuales obtienen dicha juridicidad por ser creación de la ley.

Matías Cortés Domínguez define el impuesto como: -

(10) Micheli, Gian Antonio; Curso de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, p. 48.

"Una obligación legal, de Derecho Público y pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por la ley, surgida por la realización de un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo, que no supone en ningún caso una actividad administrativa". (11).

Cortés Domínguez en la definición que nos dá sobre impuestos, la reduce a una especie de relación jurídica como es la obligación, surgida por determinación de la ley, como consecuencia de la realización de un hecho jurídico, siempre el hecho imponible es un objeto jurídico, que no supone jamás el beneficio recibido del ejercicio de una función administrativa provocada por el obligado al pago.

El Código Fiscal de la Federación del 30 de Diciembre de 1966 establecía en su artículo 2º. el concepto de Impuestos que a la letra se transcribe: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos". (12).

Esta definición ya fué sustituida por otra definición que a mi punto de vista muy personal resulta bastante deficiente y la cual comentaré en su oportunidad. Ahora bien, esta definición que acabo de transcribir y que es la del Código Fiscal del 30 de Diciembre de 1966, es la que me resulta más completa y por lo tanto el análisis de la misma lo haré desglosandola en los siguientes elementos:

a) Todo impuesto implica una prestación y según el

(11) Cortés Domínguez, Natias: Ordenamiento Tributario Español, Editorial Tecnos, Madrid, p. 195.

(12) Código Fiscal de la Federación del 30 de Diciembre de 1966, Artículo Segundo.

Derecho Civil, debemos entender por prestación toda obligación de dar o hacer. En el caso particular de los impuestos, dicha obligación consiste en el deber jurídico que todo causante tiene de participar al Estado una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

b) La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Por pago en dinero debemos entender todo aquél que se realice en moneda de curso legal de la República Mexicana, o sea en pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley Monetaria en vigor, en tanto que por pago en especie debemos entender aquél que se lleve a cabo mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un valor económico, como es el caso de los metales preciosos.

Cabe aclarar que en la actualidad la gran mayoría de los impuestos se deben pagar en moneda de curso legal y que sólo en situaciones excepcionales se admiten pagos en especie, por lo que de ésta definición se deduce que por regla general el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo, salvo en aquellos casos en los que las disposiciones legales aplicables establezcan que se haga en especie.

c) El tercer elemento de esta definición, está -- constituido por el principio de la legalidad tributaria, ya que ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después del proceso legislativo que en materia fiscal nos señala nuestra Constitución.

Al definir los impuestos, forzosamente se requiere

que siempre estén previstos y regulados por normas jurídicas, ya que esta regulación normativa, es la única garantía para que el contribuyente cuente con que las disposiciones impositivas se encuentren ajustadas a los principios constitucionales básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad.

d) Otro elemento de esta definición, es la relativa a que los impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general, es decir, aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas aquellas personas que por cualquier causa se ubiquen o se coloquen dentro de las hipótesis normativas, haciendo la aclaración que cuando mencione que las leyes impositivas deben aplicarse en forma general, no estoy con ello indicando que todas las personas, sin excepción deben de pagar impuestos, sino que sólo deben de pagarlos, aquellas personas que realicen el supuesto que en la propia ley impositiva se consigna.

e) Otra característica de la definición está constituida por el principio de obligatoriedad, que es una consecuencia directa e inmediata del de generalidad, esto es, -- cuando una persona se coloca dentro de la hipótesis normativa, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos establecidos en la Ley Tributaria aplicable.

f) Por otra parte, la definición señala que los impuestos son a cargo de personas físicas y morales, ya sean éstas nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos, cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se coloquen dentro de las hipótesis normativas, contempladas en nuestra legislación tributaria.

g) Como último elemento de la definición, tenemos

el vínculo entre impuesto y gasto público. En la medida en que el Estado destina el producto de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de servicios públicos, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y en esa misma medida posee no sólo autoridad legal, sino también autoridad moral, para exigir de la ciudadanía el pago fiel y oportuno de los impuestos.

7.- DEFINICION ADOPTADA POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

De acuerdo con la fracción I del artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación vigente, "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 y III de este artículo (Aportaciones de Seguridad Social y Derechos). (13).

Si se compara esta definición con la anterior, nos damos cuenta que el concepto que de impuestos nos da el Código Fiscal de la Federación en vigor se encuentra muy deficiente, pues omite referirse a varios elementos que son esenciales, sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos.

(13) Código Fiscal de la Federación de Enero de 1985; Artículo segundo, Tercera Edición, Editorial Themis.

BIBLIOGRAFIA DEL CAPITULO I

- RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro: Introducción al Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales - del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.
- MARGAIN MANATOU, Emilio: Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.
- Código Fiscal de la Federación de Enero de 1985, Artículo Sexto, Tercera Edición, Editorial Themis.
- Código Fiscal de la Federación del 30 de Diciembre de 1966, Artículo Diecisiete.
- MEHL, Lucien: Ciencia y Técnicas Fiscales, Ed. - P.V. Francó,
- CARRETERO PEREZ, Adolfo: Derecho Financiero.
- ARAUJO FALCAO, Amicar: El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Buenos Aires, 1964, Depalma.
- MICHELI, Gian Antonio: Curso de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- CORTES DOMINGUEZ, Matías: Ordenamiento Tributario Español, Ed. Tecnos, Madrid.

C A P I T U L O I I

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

EN MATERIA FISCAL

C A P I T U L O I I

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

EN MATERIA FISCAL

1.- SU CLASIFICACION.-

Uno de los pilares del Derecho Fiscal está - constituido por el Principio de Constitucionalidad, el cual, de manera general, implica una sumisión de las normas fiscales a las normas expresadas en la Constitución, puesto que nos indica que no basta con que la relación jurídico-tributaria se maneje con lo que expresamente contemple la ley de la materia, sino que ésta ley debe además encontrarse fundada - en los preceptos constitucionales, o cuando menos evitar el contradecirlos, es decir, siempre debe estar subordinada la norma fiscal a la norma constitucional, de tal manera, que los principios que en materia tributaria aparecen en la Constitución, representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que forman ese orden, deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de - lo contrario tendrían carácter de inconstitucionales y por lo tanto no tendrían validez jurídica puesto que los sujetos pasivos, al verse afectados, tramitarían el juicio de amparo y de esta forma se evitarían la aplicación de cualquier norma que contravenga los principios que la Constitución consagra.

De conformidad con los postulados de la Jerar

quía normativa, no todas las leyes tienen el mismo rango y por lo tanto hay que distinguirlas por su importancia, para saber cuales se deben aplicar preferentemente. Dentro del orden jurídico de cualquier Estado, el primer rango corresponde a la Constitución, cuya función consiste en expresar las bases fundamentales de dicho orden jurídico. De tal manera que las legislaciones restantes quedan obligadas a tener como base y a no contravenir los principios constitucionales; es por eso que la Constitución es llamada LEY SUPREMA ó LEY FUNDAMENTAL.

La norma Suprema es un principio límite, es decir, una norma sobre la que no existe ningún precepto de superior categoría.

El precepto fundamental del orden jerárquico normativo del derecho mexicano, lo encontramos en el texto del artículo 133 de nuestra Constitución, mismo que a la letra dice: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados". (1)

Como he dejado señalado, los principios constitucionales rigen nuestro derecho tributario, y como podemos ver, de la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna vigente, se desprenden cuatro principios fundamentales en ma

(1) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, - Art. 133, 83a. Edición. Editorial Porrúa, S.A., 1987.

teria de impuestos. El texto se expresa de la siguiente forma:

ARTICULO 31: SON OBLIGACIONES DE LOS MEXICANOS:

FRACCION IV.- "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". (2).

Los principios fundamentales a que me refería son:

- a) Principio de Generalidad.
- b) Principio de Obligatoriedad.
- c) Principio de Proporcionalidad y Equidad.
- d) Principio de Legalidad.

2.- PRINCIPIO DE GENERALIDAD.-

Se puede afirmar que la ley es general, cuando se aplica sin excepción a todas las personas físicas o morales que se coloquen dentro de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias y se lleve a cabo el hecho generador de los tributos. Por eso se dice que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, o sea, a todos aquellos que realicen de alguna manera los supuestos normativos contemplados en las mismas leyes y sólo esas personas, están obligadas al pago del tributo corres-

(2) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 31, Fracción IV, 31a. Edición, Editorial Porrúa, S. A., 1987.

pondiente.

El autor Flores Zavala nos indica que: "El Principio de Generalidad no significa que todos deben de pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, éste principio puede también 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 excepciones."- (3).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en Jurisprudencia definida que: "Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de 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 casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogados. Una ley que carece de esos 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 material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia". (4).

Este Principio de Generalidad encuentra su fundamento Constitucional en el encabezado del artículo 31,

(3) Flores Zavala Ernesto: Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, D.F. p. 179.

(4) Tesis 17, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera Parte, p. 58.

el que a la letra dice:

"SON OBLIGACIONES DE LOS MEXICANOS:". (5).

Lo que significa, que toda persona que se co-
loque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas
en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente
queda obligada a contribuir a los gastos públicos.

3.- PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.-

Conforme con lo indicado en la fracción IV -
del artículo 31 de nuestra Constitución, el contribuir a -
los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Fede-
rativas y de los Municipios, constituye una obligación ciu-
dadana de carácter público. Esta obligación que está estre-
chamente relacionada con el Principio de Generalidad, que
re decir, que cualquier persona que se ubique en alguna de
las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria ex-
pedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la
obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del
plazo y en la forma que la misma ley lo señala.

Asimismo, cabe mencionar que los tributos o
contribuciones son ingresos que el Estado requiere de una -
forma imprescindible para el desarrollo de sus actividades,
por lo que, una vez que se ha expedido una ley que reúne -
los requisitos constitucionales respectivos, el fisco está
facultado para hacerlos efectivos, mediante el uso de sus -
atribuciones que le han sido conferidas por ser un órgano -
representativo de los poderes públicos.

(5) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,
Art. 31, Fracción IV, 83a. Edición. Editorial Porrúa, S'
A., 1987.

Por tal razón, se puede afirmar que el cobro de los tributos es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de imperio. El Fisco no puede quedar sujeto a la buena voluntad de los contribuyentes, toda vez que la función recaudatoria no es una colecta de caridad, sino una cuestión de vital interés público. De ahí que sea lícito el que para llevarla a cabo, la Hacienda Pública esté autorizada a emplear todos los medios y arbitrios que su personalidad jurídica, como órgano representativo del Estado, le confiere, incluyendo de una manera especial la llamada ejecución forzosa.

Una vez que ha transcurrido el plazo que la ley concedió para el pago del impuesto causado, sin que el contribuyente obligado haya efectuado el pago respectivo, - dicho crédito se vuelve exigible, lo que trae como consecuencia más importante el que el Fisco inicie en contra del contribuyente remiso el llamado procedimiento económico-coactivo, el que, si no se paga el tributo adeudado en el plazo que marca la ley fiscal respectiva, puede culminar en el embargo o secuestro administrativo y en el remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la contribución de que se trate, más el de los correspondientes accesorios como son los recargos, - multas y gastos de ejecución.

El Principio de Obligatoriedad en materia - fiscal debemos entenderlo como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de - un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que pueda contar con

una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible. Por eso nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten el procedimiento económico-coactivo.

De igual manera el artículo 22 de la Constitución dispone textualmente que: "No se considerará como - confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas". (6).

De tal manera, la propia Constitución, al tiempo de imponer el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su vigencia y por su cabal cumplimiento.

4.- PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.-

La sociedad en que vivimos, al paso del tiempo ha incrementado notablemente su complejidad en cuanto a su estructuración, situación particular de los individuos que la integran y relaciones correctas entre dichos entes y las autoridades estatales. En otras palabras sería ilusorio el sólo intento de ubicar a todos los individuos socialmente considerados en un estrato o nivel uniforme entre ellos mismos y respecto del tratamiento que reciban de las

(6) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 22, 83a. Edición, Ed. Porrúa, S.A., 1987.

autoridades.

Al estar constituida la sociedad, destinataria de la norma de derecho, por diversas y aún diferentes - clases perfectamente encuadradas, dicha norma inspirada en un estricto sentido de justicia social, debe tratar con - igualdad a los desiguales. Al hacer referencia expresa a la legislación fiscal, debe concluirse que inspirada la norma en los anteriores principios, la fijación de un determinado tributo por el órgano legislativo correspondiente debe tomar en cuenta, imprescindiblemente, al grupo de destinatarios de dicha ley fiscal, en el sentido de que los principios de proporcionalidad y equidad, deben siempre respetarse.

Estos dos principios se desprenden de la parte final de la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional, que señala que los obligados a contribuir a los gastos públicos, deben hacerlo "De la manera Proporcional y Equitativa que dispongan las leyes". (7).

Respecto a éstos principios el autor Sergio F. de la Garza, establece que: "De justicia tributaria y - que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre - ellos los tributos. En la distribución de las cargas la - justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más

(7) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 31, Fracción IV, 83a. Edición, Editorial Porrúa, S. A., 1987.

adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional". (8).

Asimismo considera que "deben hacerse distinciones respecto a los diversos tipos de tributos, pues los requisitos de proporcionalidad y equidad deben de aplicarse o interpretarse en forma diferente tratándose de impuestos, de derechos o contribuciones especiales". (9).

A).- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.-

De acuerdo a la definición de Serra Rojas, - "Proporcionalidad es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí". (10).

Aplicando esta definición a la materia fiscal, podemos decir que la proporcionalidad es la correcta - disposición entre las cuotas, tasas, o tarifas, previstas - en las leyes fiscales y la capacidad económica de los sujetos pasivos, por ellas obligadas al pago de los mismos.

Podemos afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben de contribuir con los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando al fisco una parte -

(8) Garza, de la, Sergio F.: Derecho Financiero Mexicano, - Editorial Porrúa, S.A., México, 1975, 6a. Edición.p.273.

(9) Garza, de la, Sergio F.: Derecho Financiero Mexicano, - Ed. Porrúa, S.A., México, 1975, 6a. Edición. p. 274.

(10) Serra Rojas, Andrés.: Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A., p. 773.

justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, o rendimientos, de tal forma que las personas que obtienen ingresos elevados tributen en forma superior a los de medianos y reducidos recursos.

Por otra parte Don José Rivera Pérez Campos, opina: "La proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del País. Cómo ha de considerarse la actividad de producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive al servicio de diversión, así como frente a actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía general". (11).

El principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.

Este concepto queda corroborado por el crite

(11) Rivera Pérez Campos, José: Revista de Investigación - Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Número 51, Marzo de 1970, págs. 71 a 90.

rio que ha sostenido nuestra Suprema Corte de Justicia, el cual en su parte conducente expresa textualmente lo que a continuación se transcribe:

"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; éstos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación". (12).

B).- PRINCIPIO DE EQUIDAD.-

Según el autor Andrés Serra Rojas, por equidad debemos entender "Una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley". (13).

Por otra parte, Margain Manatou, sostiene - que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "Sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". (14).

(12) Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1969. Jurisprudencia, Sala Administrativa, p. 52.

(13) Serra Rojas, Andrés: Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A., págs. 773 y 774.

(14) Margain Manatou, Emilio: La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967, p. 109.

Asimismo Rivera Pérez Campos indica que: - "EL ELEMENTO EQUIDAD MIRA FUNDAMENTALMENTE A LA GENERALIDAD DE LA OBLIGACION. En éstos términos, CUANDO LA LEY NO ES GENERAL, YA SOLO POR ELLO ES INEQUITATIVA. POR SER GENERAL, YA SE PODRA ADMITIR QUE GOZA DE CARACTERES DE JUSTICIA, PRECISAMENTE PORQUE NO HAY EXCEPCION NI PRIVILEGIO. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. SI ADOLECE DE FALTA DE GENERALIDAD, POR SOLO ELLO ES INEQUITATIVA Y CONTRARIA A LA FRACCION IV, DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL...." (15).

De las transcripciones anteriores, podemos observar que el Principio de Equidad va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico por lo que se refiere a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo tan sólo variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones - en cuanto, a que existan mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sanciones impuestas no con la misma severidad al mismo tipo de infracción, etc.

De igual manera no hay que confundir la igualdad con la proporcionalidad o equidad.

La igualdad se traduce en la posibilidad o -

(15) Rivera Pérez Campos, José: Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Número 51, Marzo de 1970, págs. 71 a 90.

capacidad que tiene una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones del que es titular todo sujeto que se encuentre en una determinada situación abstracta establecida. Por consiguiente la igualdad se refiere a la calidad o naturaleza de los derechos y obligaciones propios de un estado jurídico específico. Por el contrario la Proporcionalidad, que supone cierta igualdad, implica la fijación de derechos y obligaciones para una persona desde un punto de vista cuantitativo, dentro de una misma situación jurídica.

La igualdad como garantía individual, traducida en esa situación negativa de toda diferencia entre los hombres provenientes de circunstancias " atributos originarios emanados de la propia personalidad humana particular, como son la raza, religión, nacionalidad, etc., es el fundamento de la igualdad jurídica que opera en cada una de las disposiciones determinadas y correlativas derivadas de los distintos ordenamientos legales.

5.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD.-

La garantía consagrada en la primera parte del artículo 16 constitucional, es una de las garantías que proporciona mayor protección al gobernado, toda vez que condiciona todo acto o actos de molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de éste, realizados por la autoridad competente, ya que dicho acto o actos deben no sólo tener una causa o elemento que los determine, sino que debe ser legal, es decir fundado y motivado en una ley que prevea la hipótesis realizada por el gobernado.

a).- Concepto de Fundamentación.- La fundamentación legal de todo acto de autoridad que origine mo-

lestias, conforme a lo previsto por el artículo 16 constitucional, debe basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual proceda realizar el acto de autoridad; que exista una ley que lo autorice. La fundamentación legal de todo acto de autoridad no es sino una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. En este sentido la Suprema Corte ha afirmado que: "Las autoridades no tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios - por carecer de fundamento legal". (16).

La exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades una serie de obligaciones, que se traducen en las siguientes condiciones:

- 1.- En que el Órgano del Estado del que provenga dicho acto, esté investido con facultades consignadas en la norma jurídica para emitirlo, ya sea en la ley o reglamento.
- 2.- En que el acto en cuestión esté previsto en dicha norma.
- 3.- En que su sentido y alcance se apeguen a las normas que lo rijan.
- 4.- En que el mencionado acto provenga de un

(16) Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XIII, pág. 514.

mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos legales en que se apoye.

Las condiciones mencionadas han sido corroboradas por la Suprema Corte, según podemos apreciar de las distintas ejecutorias que su Segunda Sala ha dictado, y cuya parte conducente me permito transcribir a continuación:

"Cuando el artículo 16 de nuestra Ley Suprema previene que nadie puede ser molestado en su persona, si no en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a las autoridades no simplemente que se apeguen, según criterio escondido en la conciencia de ellas, a una ley, sin que se conozca de qué ley se trata y los preceptos de ella, que sirvan de apoyo al mandamiento relativo de las propias autoridades, pues ésto ni remotamente constituiría garantía para el particular. Por lo contrario, LO QUE DICHO ARTICULO LES ESTA EXIGIENDO ES QUE CITEN LA LEY Y LOS PRECEPTOS DE ELLA EN QUE SE APOYEN, YA QUE SE TRATA DE QUE JUSTIFIQUEN LEGALMENTE SUS PROVEIDOS HACIENDO VER QUE NO SON ARBITRARIOS. Forma de justificación tanto más necesaria, cuando que dentro de nuestro régimen constitucional - las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley". (17).

"El requisito constitucional de legal fundamentación estriba, no en la invocación global de un código o de un cuerpo de disposiciones legales, pues de ser esto -

(17) Amparo en Revisión, 1,259/59, Octavio Ramos E. y Coags. 10 de Agosto de 1959. Unanimidad de 4 votos. Fuente: José Rivera, F.C. Tomo XXVI, Segunda Sala, Págs. 13 y 14, Sexta Época.

así, bastaría que los mandamientos civiles se fundamentaran diciendo CON APOYO EN LAS DISPOSICIONES DEL CODIGO CIVIL, - las procesales penales CON APOYO EN LAS DISPOSICIONES DEL CODIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES, etc., lo cuál evidentemente dejaría al particular en igual desamparo que si la garantía de fundamentación no existiera, así como expuesto a los desmanes de la potestad pública, el no sujetarse éste al cauce institucional de dicha garantía." (18).

"El requisito de fundamentación que exige el artículo 16 constitucional, no se satisface con la citación de la ley de la materia, en que se haya apoyado la autoridad responsable, sino que es indispensable, para que el acto pueda reputarse fundado, que precise en concreto, el precepto legal en que pretenda sustentarse." (19).

"Es un contrasentido considerar que no es necesario que las resoluciones de las autoridades estén expresamente fundadas y motivadas, sino que es suficiente con que realicen sus actos de gobierno dentro del marco de la legalidad que tienen señalada, ya que si la autoridad no indica cuáles son los dispositivos legales que a su juicio le conceden la facultad para obrar en la forma que lo hace, se coloca a los particulares en la situación de adivinar en qué preceptos legales pretendió fundarse, lo que de ninguna manera es el espíritu que informa el artículo 16 constitucional, el cual exige expresamente que las autoridades responsables funden y motiven sus resoluciones". (20).

- (18) Amparo en Revisión, 5,079/58, Eduardo Solís Guillón. - 30 de Enero de 1961, Ponente: José Rivera P.C., Tomo XLIII, Segunda Sala, Pág. 14, Sexta Epoca.
- (19) Amparo en Revisión, 1,645/60, Humberto Avilés Rocha. - 16 de Noviembre de 1960, 5 votos, Ponente: Felipe Tena Ramírez, Tomo LI, Segunda Sala, Pág. 9, Sexta Epoca.
- (20) Amparo en Revisión, 3,929/58, Gustavo Lassieur L. y Coags. 27 de Octubre de 1958, 5 votos, Ponente: José Rivera P.C., Tomo XVI, Segunda Sala, Pág. 30, Sexta Epoca.

"El artículo 16 constitucional impone la obligación a las autoridades de fundar y motivar expresamente su resolución, por lo que no es bastante para cumplir con esa obligación el que las autoridades citen globalmente un cuerpo de ley, ya que esta forma de proceder obligaría a los interesados a adivinar cuál fué el precepto expreso de esa ley en que pretendieron fundarse las autoridades, lo que traería como consecuencia la deficiencia en la defensa del interesado". (21).

"Si en una resolución no se cita ningún precepto legal que se hubiera tomado en consideración para dictarla, procede conceder al quejoso el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita, para el efecto de que la autoridad responsable dicte la resolución que proceda, pero fundándola debidamente en la ley". (22).

b).- CONCEPTO DE MOTIVACION.- La Motivación que debe tener todo acto de autoridad, consiste en la necesaria apreciación que debe hacer la autoridad entre la norma en que se funda, el acto de molestia y el caso específico en el que éste vá a surtir sus efectos. Sin tal apreciación, se violaría, la mencionada sub-garantía, que aunada a la fundamentación legal, integra la de legalidad.

De tal manera, la autoridad responsable debe relacionar el caso concreto en donde vá a operar el acto de molestia, con la norma jurídica: la autoridad debe indicar

-
- (21) Amparo en Revisión, 183/58, LUDWIG BACHMANN. 8 de Septiembre de 1958, Unanidad de 4 votos. Ponente: José Rivera P.C. Tomo XV, Segunda Sala, Pág. 16, Sexta Epoca.
- (22) Amparo en Revisión, 2,316/61, Ricardo Méndez Zermeno. 6 de Noviembre de 1961. Unanidad de 4 votos. Ponente: José Rivera P.C. Tomo LIII, Segunda Sala, Pág. 41, Sexta Epoca.

los motivos que justifiquen la aplicación del precepto legal en que se funde, mismos que deben manifestarse en los hechos y circunstancias del caso en cuestión. La mención de estos motivos deben señalarse en el mandamiento escrito, con objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa.

De igual manera lo ha considerado la Segunda Sala de la Suprema Corte al sostener que:

"No basta que las responsables invoquen determinados preceptos legales para estimar que sus acuerdos están debidamente fundados, sino que es necesario que los preceptos invocados sean precisamente los aplicables al caso de que se trate". (23).

"Si la autoridad responsable reconoce que por FUNDAR debe entenderse la expresión de los fundamentos legales o de derecho del acto reclamado, precisamente por ello se concluye que LA RESOLUCION RECLAMADA NO QUEDO DEBIDAMENTE FUNDADA, SI EN ELLA NO SE CONTIENE LA EXPRESION DE NINGUN FUNDAMENTO LEGAL O DE DERECHO. Y, si por otra parte, la propia autoridad responsable reconoce que POR MOTIVAR debe entenderse el señalamiento de las causas materiales o de derecho que hayan dado lugar al acto reclamado, no puede admitirse que la motivación consista en la expresión general y abstracta de que por razones de interés público el gobierno federal había decidido constituir por sí mismo y por sus propios medios el puente a fin de operarlo en forma directa, ya que ASI LA MENCIONADA EXPRESION NO SEÑALA EN PRINCIPIO

(23) Amparo en Revisión, 2,479/58, Ignacio Negrete Hernández, 7 de Mayo de 1959, 5 votos, Ponente: Franco Carreño. Tomo XXIII, Segunda Sala, Página 9, Sexta Epoca.

LAS CAUSAS MATERIALES O DE HECHO QUE HUBIEREN DADO LUGAR AL ACTO RECLAMADO". (24).

6.- ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.-

Estos dos preceptos constitucionales, son los que proporcionan a los gobernados las garantías de Seguridad Jurídica, que podemos determinar como el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida en los múltiples derechos del gobernado.

Todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus diferentes derechos, por tal razón, debe obedecer a determinados principios previos, ligar ciertos requisitos legales, sin cuya observancia no sería válido su proceder desde el punto de vista del derecho.

De esta forma al conceptuarse la Seguridad Jurídica, como el contenido de varias garantías individuales, previstas en nuestra Constitución, otorga al gobernado diversos derechos subjetivos públicos individuales, oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos y observarlos.

a) EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.- Este precepto constitucional, a través de las garantías de seguridad jurídica que contiene, otorga al gobernado una amplifi-

(24) Amparo en Revisión, 2,248/61, Puentes Internacionales, S.A. de C.V., 19 de Octubre de 1961, 5 votos, Ponente: Rafael Mateo Escobedo. Tomo LII, Segunda Sala, Pág.- 63, Sexta Epoca.

ma protección a sus derechos. El Artículo 14 Constitucional contiene cuatro garantías individuales que son: la de irro- troactividad legal; la de audiencia; la de legalidad en ma- teria judicial civil y judicial administrativa; y la de le- galidad en materia penal.

1.- Garantía de Irretroactividad de las Le- yes.- Está concebida en los siguientes términos: "A ningun- na ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona - alguna". (25).

El problema de la retroactividad legal con- siste en determinar, en presencia de dos leyes, una antigua que se supone derogada, y otra nueva o vigente, actual, -- cual de las dos debe regir a determinada situación de hecho.

Toda disposición legal tiene una vigencia de- terminada en cuanto al tiempo. Desde que se crea hasta que se deroga o abroga expresa o tácitamente por una norma nue- va, está destinada a regular determinadas circunstancias de carácter jurídico, que tengan lugar durante ese lapso limi- tado por esos dos instantes. De tal manera, toda ley, a - partir del momento en que entra en vigor, rige para el futu- ro, esto es, está dotada de validez a efecto de que regule respecto de todos aquellos hechos que se suceden después - del momento de su vigencia. Por tal razón, una norma legal no debe regular acontecimientos o hechos producidos con an- terioridad al momento en que ésta adquiere su fuerza de nor- matividad, ya que éstos quedan sujetos al imperio de la ley antigua.

(25) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 14, 83a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., 1987.

La retroactividad consiste en la aplicación de una norma jurídica, sobre hechos, actos o situaciones - producidas con antelación al momento en que entró en vigor ésta, ya sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alterando un estado jurídico preexistente a falta de ésta. Por el contrario el Principio de Irretroactividad estriba en que una ley no debe regular los actos, hechos o situaciones que hubieren tenido lugar antes de que ésta adquiriera su fuerza normativa, ya que una ley se crea para que rija en el futuro y no hacia el pasado.

2.- La Garantía de Audiencia.- Es una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del Poder Público que tiendan a privarlo de sus más preciados derechos e intereses, está prevista en el segundo párrafo de nuestro Artículo Constitucional que señala:

"Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus posesiones, propiedades o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho". (26).

Tal como se desprende, la garantía de audiencia comprende cuatro garantías de seguridad jurídica, que son: a) Tiene que haber previo juicio a la privación de derechos; b) Que dicho juicio se desarrolle ante tribunales previamente establecidos; c) Que en el mismo se acaten las

(26) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 14, 8da. Edición, Editorial Porrúa, S.A., 1987.

formalidades esenciales del procedimiento; y d) Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho que originó tal juicio.

Asimismo, existen excepciones a la garantía de audiencia, mismas que deben de señalarse en la misma Constitución, debido a que por significar limitaciones a los derechos públicos individuales del gobernado, la fuente formal única de las mismas es la Ley Suprema.

Así, dentro de nuestro orden constitucional podemos señalar las principales excepciones a dicha garantía:

a) La que se prevé en el artículo 33 de la Constitución, en el sentido de que los extranjeros que juzgue o estime indeseables el Presidente de la República, pueden ser expulsados del país, sin juicio previo.

b) La que se desprende del artículo 27 constitucional en lo referente a las expropiaciones por causa de utilidad pública, conforme al cual el Presidente de la República o los gobernadores de los Estados, en sus respectivos casos, pueden, con apoyo en las leyes correspondientes, dictar el auto expropiatorio antes de que el particular afectado produzca su defensa.

3.- Garantía de la exacta aplicación de la ley en materia Penal.- Está prevista en el párrafo tercero del artículo 14 constitucional, en los siguientes términos:

"En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exacta--

mente aplicable al delito de que se trate." (27).

a) Extensión de la garantía.- Un hecho cualquiera, que no esté reputado por la ley en su sentido material como delito, no será delictuoso, o sea, susceptible de engendrar una penalidad al que lo realice, ya que es necesario para que un hecho constituya un delito, el que esté previsto como tal en una disposición legal y que esté sancionado por una pena para su autor, por lo que cuando no exista aquella, el acto u omisión no tiene el carácter de delictivo.

El principio de legalidad en materia penal no sólo exige la conceptualización delictiva de un hecho, sino que se refiere también a las penas. Bajo este segundo carácter, está prohibida la aplicación de una sanción penal si no existe alguna disposición legal que expresamente la imponga por la comisión de un hecho determinado. En otras palabras, para todo delito la ley debe señalar expresamente la penalidad correspondiente. Se infringiría el precepto en cuanto se aplicara a una persona una pena que no se atribuya por la ley directa y expresamente a un delito determinado. Puede suceder, por ejemplo que un hecho esté catalogado o tipificado por una disposición legal como delito; no obstante ello, si dicha disposición legal no consigna la pena que ha de imponerse a su autor, la autoridad correspondiente no puede aplicar sanción alguna, ya que mediante dicha aplicación se violaría el mencionado precepto de la Constitución. Este es el sentido en que debe tomarse el adverbio EXACTAMENTE empleado en la disposición constitucional, como indicativo de la expresa correspondencia fijada -

(27) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 14, 83a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., 1987.

por una disposición legal entre un hecho delictivo y una de terminada penalidad señalada por la ley.

b) Imposición analógica y por mayoría de razón.- Toda ley tiene por objeto regular un determinado he cho o situación jurídica. Asimismo, en razón de la gene ralidad de una norma, su regulación que la misma establece, - se extiende a todos aquellos casos concretos entre los cu ales exista una relación de identidad absoluta. Una ley se - aplica a dos o más hechos o situaciones jurídicas, exacta- mente iguales en substancia, sin que en tal aplicación, se pueda hablar de analogía.

Por consiguiente la aplicación analógica de una norma legal, consiste en la aplicación de una ley a un hecho concreto a que se refiere la ley, pero que es distinto al mismo. La aplicación por analogía de una sanción pe nal, supone la ausencia de una disposición legal que regule exactamente el caso en cuestión, en virtud de que tan sólo exista una semejanza relativa entre el caso que tipifica la norma legal y el caso al que es semejante parcialmente.

La imposición por analogía de una pena, im- plica la aplicación, también por analogía de una ley que - contenga una determinada sanción penal, a un hecho que no - está expresamente castigado por ésta y que ofrece semejanza substancial, pero discrepancia en cuanto a los accidentes - naturales con el delito legalmente penado.

Toda ley tiene su motivación en diversos fac tores y que en su conjunto forman su causa final, preten- - diendo resolver de una manera algún problema económico, co sial o político.

De igual manera, puede suceder que un caso concreto revele los atributos de motivación de la ley con mayores proporciones o mayor magnitud. Entonces tomando en cuenta el objetivo o causa final de la ley con vista a tales atributos y la presencia de éstos en el caso concreto, la regulación legal puede imputarse a éste, y se estaría frente a un caso de imposición de la ley por mayoría de razón.

4.- GARANTIAS DE LEGALIDAD EN MATERIA JURISDICCIONAL CIVIL.

Dichas garantías se derivan del cuarto párrafo del artículo 14 Constitucional, el cual establece:

"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho" (28).

Como se desprende del párrafo transcrito, el acto de autoridad a que se refiere la garantía de legalidad es la sentencia definitiva que se pronuncia en los juicios del ramo civil. Por su parte la Suprema Corte de Justicia ha reputado como actos procesales custodiados por dicha garantía de legalidad, no sólo a las sentencias de fondo, si no también a las sentencias interlocutorias y demás autos o proveídos de un juicio; de tal forma que se extiende dicha garantía en el sentido de que todo acto de autoridad y por tanto, toda resolución judicial, aunque no sea sentencia definitiva, debe fundarse en una norma legal aplicable al ca

(28) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 14, 83a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., 1987.

so en cuestión, comprendiendo también esta extensión a los procedimientos en materia de trabajo y contencioso administrativo.

b) EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.- Es uno de los preceptos constitucionales que más protección otorga a los gobernados, sobre todo con la garantía de legalidad que consagra, misma que por su extensión y efectividad jurídica, pone a la persona a salvo de cualquier afectación a su esfera de derechos, cuando dicha afectación sea en forma arbitraria y por consiguiente que no esté basada en norma legal alguna.

En su primera parte, este precepto constitucional establece:

"NADIE PUEDE SER MOLESTADO EN SU PERSONA, FAMILIA, DOMICILIO, PAPELES O POSESIONES, SINO EN VIRTUD DE MANDAMIENTO ESCRITO DE LA AUTORIDAD COMPETENTE, QUE FUNDE Y MOTIVE LA CAUSA LEGAL DEL PROCEDIMIENTO" (29).

Del precepto citado, el término NADIE interpretado a contrario sensu debe entenderse en el sentido de todo gobernado, es decir, todo sujeto cuya esfera jurídica pueda ser afectada por algún acto de autoridad.

El acto de autoridad consiste en una simple molestia, es decir, en una mera perturbación o afectación de los bienes jurídicos mencionados en dicho precepto constitucional, cuyo alcance es mucho más extenso que la protección que otorga el artículo 14 constitucional, ya que este

(29) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 16, 83a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., 1987.

último se refiere a actos privativos, o sea, definitivos.

Por DOMICILIO debe entenderse el hogar del - gobernado, o sea, su casa o habitación particular donde con vive con su familia.

Bajo la denominación de PAPELES, se comprenden todos los documentos de una persona, es decir, todas - las constancias escritas de algún hecho o acto jurídico.

Tanto los bienes muebles como los bienes in muebles que se encuentren bajo el poder posesorio de una - persona, los protege el artículo 16 constitucional, frente a actos de molestia a través del elemento posesiones.

La garantía de la competencia autoritaria a que se refiere el precepto legal en estudio, concierne al conjunto de facultades con que la propia ley suprema inviste a determinado órgano del estado, de tal manera que si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo, se excede de la órbita integrada por tales facultades, viola la garantía tutelada por el artículo 16 - constitucional.

Por MANDATO ESCRITO debe entenderse una or-- den dada no simplemente de palabra, sino por escrito que - origina una molestia al gobernado en sus bienes jurídicos - tutelados por el precepto mencionado.

Garantía de Legalidad.- En este precepto se consagra la garantía que mayor protección otorga al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional. La garantía de legalidad se contiene en la expresión FUNDAMENTA-- CION Y MOTIVACION de la primera parte del artículo en cues--

tión.

La exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia o afectación, impone a las autoridades diversas obligaciones que se traducen en las siguientes condiciones:

1.- En que el órgano del estado del que provenga tal acto esté investido con facultades consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo.

2.- En que el mismo acto esté provisto en dicha norma.

3.- En que su alcance se ajuste a las disposiciones legales que lo rijan.

4.- En que el citado acto provenga de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos legales que lo apoyen.

La motivación de la causa legal del procedimiento implica que existiendo una norma jurídica relativa al caso concreto respecto del cuál se desprende el acto autoritario de molestia, sea aquél a que alude la disposición legal fundatoria, ésto es, el concepto de motivación empleado en el artículo 16 constitucional, el cuál indica que las circunstancias y modalidades del caso en particular encuadran dentro del marco general correspondido por la ley.

BIBLIOGRAFIA DEL CAPITULO II

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 83a. Edición, Editorial Porrúa, S.A. 1987.
- FLOREZ ZAVALA, Ernesto: Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, D.F.
- Tesis 17, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera Parte.
- Garza, de la, Sergio F.: Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1975, 6a. Edición.
- Serra Rojas Andrés: Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A.
- Rivera Pérez Campos, José: Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Número 51, Marzo de 1970.
- Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1969. Jurisprudencia, Sala Administrativa.
- Margain Manatou, Emilio: La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967.
- Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XIII.
- Amparo en Revisión, 1,259/59, Octavio Ramos E. y Coags. 10 de Agosto de 1959. Unanimidad de 4 votos. Ponente: José Rivera P.C. Tomo XXIV, Segunda Sala, Sexta Epoca.
- Amparo en Revisión, 5,079/58, Eduardo Solís Guillén. 30 de Agosto de 1961, Ponente: José Rivera P.C. Tomo XLIII, Segunda Sala, Sexta Epoca.
- Amparo en Revisión, 1,645/60, Humberto Avilés Rocha. 16 de Noviembre de 1960, 5 Votos, Ponente Felipe Tena Ramírez, Tomo LI, Segunda Sala, Sexta Epoca.

- Amparo en Revisión, 3,929/58, Gustavo Lassieur L. y Coags. 27 de Octubre de 1958, 5 votos, Ponente: José Rivera Pérez Campos, Tomo XVI, Segunda Sala, Sexta Epoca:
- Amparo en Revisión, 183/58, LUDWIG BACHMANN, 8 de Septiembre de 1958, Unanimidad de 4 votos. Ponente: José Rivera P.C. Tomo XV, Segunda Sala, Sexta Epoca.
- Amparo en Revisión, 2,316/61, Ricardo Méndez Zermeno, 6 de Noviembre de 1961. Unanimidad de 4 votos, Ponente: José Rivera P.C. Tomo LIII, Segunda Sala, Sexta Epoca.
- Amparo en Revisión, 2,479/58, Ignacio Negrote Hernández, 7 de Mayo de 1959, 5 votos, Ponente: Franco Carreño. Tomo XXIII, Segunda Sala, Sexta Epoca.
- Amparo en REvisión, 2,248/61, Puentes Internacionales, S.A. de C.V., 19 de Octubre de 1961, 5 votos, Ponente: Rafael Matos Escobedo. Tomo LII, Segunda Sala, Sexta Epoca.

C A P I T U L O I I I

DEVOLUCION DE IMPUESTOS

CAPITULO III

DEVOLUCION DE IMPUESTOS

1.- LA RELACION TRIBUTARIA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS.

La relación tributaria de la devolución de impuestos, tiene como sujeto activo a un administrado y como sujeto pasivo a la Administración Fiscal y consiste en la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el Fisco y pagada por el administrado.

Respecto de su naturaleza tributaria de esta relación tributaria, el autor Dino Jarach, sostiene que es una relación igual y contraria, paralela, pero opuesta a la relación tributaria principal. Tiene su origen en el principio constitucional de que el contribuyente sólo debe pagar en concepto de impuesto lo que la ley ha establecido, y si alguien ha pagado como presupuesto de la obligación, establece o por un hecho que no esté previsto como presupuesto de la obligación surge para el Estado la obligación de devolverlo y surge para el que ha pagado el derecho de crédito para repetir lo indebido. (1).

Dentro de sus caracteres, esta relación tributaria, es una verdadera obligación, con sus dos sujetos, un acreedor y un deudor, y su objeto, que es la restitución por la Administración Fiscal del tributo indebidamente paga

(1) Jarach, Dino, Curso Superior, 2a. Edición. Pág. 164.

do.

Puede ser de caracter tributario, cuando lo pagado indebidamente fue un tributo, o de caracter fiscal, cuando la prestación pagada indebidamente no fue un tributo, como en el caso de una multa.

Es una obligación ex-lege, pero no puede exigirse su cumplimiento sin que medie un acto administrativo que reconozca su existencia.

Se trata de una relación jurídica principal, en cuanto su existencia no depende de la otra relación jurídica.

Los presupuestos de la relación tributaria - de devolución de impuestos son:

a) El pago de una suma de dinero sin que -- exista el presupuesto legal o el hecho imponible. Alguien - paga una cantidad porque considera que existe en la ley un tributo determinado y tal cosa es falsa.

b) El pago de una suma de dinero sin que -- exista el hecho generador aun cuando exista el presupuesto legal. Un contribuyente paga un impuesto de compraventa - sin haber celebrado ese contrato.

c) El pago de una suma de dinero sin que - exista la atribución subjetiva del hecho generador. Por - ejemplo el vendedor paga el impuesto sobre adquisición de - inmuebles, siendo que ese impuesto le corresponde pagarlo - al comprador.

d) El pago de una suma de dinero en cantidad mayor a la contenida en la hipótesis normativa.

El nacimiento del derecho a la devolución - por parte de aquellas personas que hubieren hecho los pagos en forma efectiva tiene lugar en los siguientes momentos:

Si el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente y esta situación no es aplicable a la determinación de errores aritméticos, ya que éstos darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación.

Cuando la determinación de la obligación tributaria corresponde a la autoridad es necesario que se revoque o se nulifique el acto administrativo de determinación para que nazca la obligación de la autoridad fiscal para - restituir lo recibido en forma ilegal.

He dejado señalado en el primer capítulo en el punto número cinco del presente trabajo, que como ingresos tributarios debemos entender cualquier recurso económico que el Fisco obtiene de los contribuyentes, con el fin - de sufragar el gasto público.

Así pues, el contribuyente sólo está obligado en forma proporcional y equitativa a contribuir con el - pago de los impuestos que le correspondan, una vez que realizan el supuesto normativo previsto en la ley hacendaria - aplicable. En consecuencia si un contribuyente ha hecho algún pago indebido al Fisco o tiene un saldo a favor al cierre de su ejercicio fiscal o antes, tiene derecho a la devolución de su dinero y por lo tanto el Fisco tiene la obliga

ción de hacer dicha devolución de dinero al contribuyente, después de haber llenado éste ciertos requisitos que en su oportunidad señalaré.

2.- EL ARTICULO 26 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1982.-

El código vigente hasta el 31 de Diciembre - de 1982 disponía en su artículo 26 lo siguiente:

"El Fisco Federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieron sido pagadas indebidamente, con forme a las reglas que siguen:

I.- Cuando el pago de lo indebido, total o - parcialmente, se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o dé las bases pa ra su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando - dicha resolución hubiere quedado insubsistente.

II.- Tratándose de créditos fiscales cuyo im porte hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pa sivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a és tos.

III.- No procederá la devolución de cantida- des pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya si do recaudado por terceros, o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa, mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiere sufrido la repercu- sión, tendrá derecho a la devolución.

IV.- En los casos no previstos en las fracciones anteriores, tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieren efectuado el entero respectivo." (2).

REQUISITOS DE LA DEVOLUCION:

Para que se haga la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, será necesario:

I.- Que se dicte acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II.- Que el derecho para reclamar no se haya extinguido.

III.- Que si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida que reporte la erogación en el presupuesto de egresos de la Federación y saldo disponible. Si no existiera dicha partida o fuera insuficiente, el Ejecutivo Federal promoverá que se autorice el gasto en el presupuesto.

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

Cuando se pida la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de noventa días siguientes a la fecha en que quede reconocido el derecho del peticionario.- Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el Fisco Federal deberá pagar intereses al 9% anual, computa--

(2) Código Fiscal de la Federación de 1982, Artículo 26, Editorial Porrúa, México.

dos desde que se constituya en mora hasta la fecha en que se devuelva la cantidad respectiva.

El tiempo para exigir la devolución se extingue a los cinco años.

El mismo código refería en su artículo 166:

"En caso de que las autoridades fiscales no hubieren hecho la devolución u operado la compensación de créditos en favor de los particulares, éstos deberán solicitarlos por escrito dirigido a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (3).

3.- EL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1983.-

Este código establecía la devolución en los siguientes términos:

"Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Los re-tenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución inde-

(3) Código Fiscal de la Federación de 1982, Artículo 166, Editorial Porrúa, México.

pendientemente de la presentación de la declaración.

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

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el Fisco Federal deberá pagar intereses conforme a la tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este código. Los intereses se calcularán sobre las cantidades que proceda devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Fisco Federal el pago de los intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos

casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier impuesto, ya sea a su cargo o que deba enterar en su cargo de retenedor.

En ningún caso los intereses a cargo del Fisco Federal excederán de 250% de la cantidad de que se trate.

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

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal." (4).

Como podemos observar al menos en 1983, se empezó a presionar a la autoridad para que fuera más eficiente, pues de lo contrario tendría ésta la obligación de pagar intereses al contribuyente que tuviera derecho a la devolución; además es bueno señalar que el porcentaje de interés es justo al pasar de un nueve por ciento anual que se manejaba hasta el 31 de Diciembre de 1982 al porcentaje

(4) Código Fiscal de la Federación de 1983, Artículo 22, Editorial Porrúa, México.

que señaló el Código Fiscal de la Federación para el año de 1983 y que era del 5.25% mensual.

Por otra parte dichas disposiciones legales crearon la posibilidad de que la devolución de contribuciones pueda operar de oficio; o sea, que la autoridad al percibirse del derecho de un contribuyente para solicitar una devolución de contribuciones podrá hacerla efectiva aunque no haya mediado solicitud por escrito de la parte interesada.

4.- EL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1986.-

Este precepto legal fué reformado según la publicación hecha en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de Diciembre de 1985, y que señala:

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

En ningún caso los intereses a cargo del Fisco Federal excederán del 300% de la cantidad de que se trata.

La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo, sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.

Lo dispuesto en el cuarto párrafo de este artículo también será aplicable cuando las autoridades fiscales hayan efectuado compensaciones de oficio en los términos del segundo párrafo del artículo 65." (5).

Como podemos observar, este artículo sufrió serias modificaciones, que perjudican a los contribuyentes que tienen el derecho a la devolución del dinero que pagan indebidamente al fisco, o que resulte por tener un saldo a favor en el pago de los impuestos que les corresponden. Lo anterior en relación al primer párrafo del artículo en estudio en la parte que señala:

"La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque o certificado expedido a nombre del contribuyente...." (6).

Considerando en primer término que en el momento en que el Fisco entrega un certificado de devolución de impuestos a un contribuyente, no le está devolviendo di

(5) Diario Oficial de la Federación del día 31 de Diciembre de 1985, página 3 de la Segunda Sección.

(6) Código Fiscal de la Federación de 1986, Artículo 22, Segunda Edición, Editorial Themis.

nero en efectivo o documento de pago que pueda el contribuyente canjear por moneda nacional y gastarlo en la forma en que el mismo desee, sino que tan sólo le está reconociendo el mismo Fisco el certificado de devolución de impuestos, - para que pueda compensar el contribuyente el pago del mismo tipo de impuesto cuando lo cause, o en el caso de que tenga el caracter de retenedor o de que se pague por declaración.

Conforme a lo anterior podemos darnos cuenta de que el dinero que se le pagó de más al Fisco, y que el mismo no tiene ningún derecho a retener, jamás es entregado al contribuyente, por lo que considero que no se dió el cumplimiento a la obligación que tiene el Fisco de regresar - las cantidades de dinero pagadas indebidamente por los contribuyentes, en los certificados mencionados.

5.- EL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE -
1986 EN RELACION CON LOS ARTICULOS 17 Y 18 DE LA LEY DE
SERVICIO DE LA TESORERIA DE LA FEDERACION.-

La devolución de contribuciones hecha por la autoridad fiscal mediante certificados expedidos a nombre - del contribuyente se fundamenta en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y en los artículos 17 y 18 de la Ley de Servicio de la Tesorería de la Federación, toda vez que en éstos últimos se expresan las características de los certificados mencionados. Esta relación tiene lugar a partir del día primero de Enero de 1986, en virtud de ser la - fecha en que empieza a surtir efectos, según su publicación hecha en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de Diciembre de 1985.

A continuación transcribo los preceptos legales a que me refiero:

ARTICULO 17: "La Tesorería podrá expedir, - con vigencia de cinco años, certificados especiales por percepciones que obtenga destinados al pago de créditos fiscales que provengan de impuestos, derechos y aprovechamientos, para que surtan efecto en las oficinas recaudadoras que tengan a su cargo el cobro correspondiente, ante la cuál deberán presentarlos los beneficiarios.

La Tesorería podrá también expedir certificados especiales por el importe de adeudos a cargo del Gobierno Federal, para que los beneficiarios cubran con ellos, a su vez, los conceptos señalados en el párrafo anterior" (7).

ARTICULO 18: "Los certificados a que se re--fiere el artículo anterior serán nominativos, intransferi--bles y deberán presentarse para su amortización en el plazo previsto por las leyes para el pago oportuno de los crédi--tos fiscales respectivos o cuando se trate de los que determine la Secretaría, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efecto la notificación correspondiente. Si se presentan fuera de los plazos de referencia, dichos crédi--tos fiscales causarán recargos hasta la fecha de presenta--ción de certificados. También causarán recargos los saldos insolutos que resulten de su aplicación." (8).

En resumen podemos decir que los certificados que señala el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación

(7) Diario Oficial de la Federación del día 31 de Diciembre de 1985, página 82 de la Segunda Sección, artículo 17, - de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación pa
ra 1986.

(8) Diario Oficial de la Federación del día 31 de Diciembre de 1985, página 82 de la Segunda Sección, artículo 18, - de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación pa
ra 1986.

tienen las siguientes características, de acuerdo con los - artículos 17 y 18 de la Ley de Servicio de la Tesorería de la Federación:

- I.- Nominativos a favor del contribuyente.
- II.- Con vigencia de cinco años.
- III.- Servirán para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración.
- IV.- Intransferibles.

6.- LA INSTANCIA DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS.-

La instancia, según Humberto Briseño Sierra, es un derecho dinámico de los que "el más elemental es el - derecho de petición, el cual es de eficacia conocida, pero de eficiencia desconocida. La eficacia conocida estriba en el deber de responder. La eficiencia desconocida radica en la discrecionalidad con que cuenta la autoridad para contegar en cualquier sentido, desde una negativa hasta una concesión de lo pedido" (9).

Los requisitos necesarios para la instancia de devolución consiste en señalar la autoridad competente, - el término, la forma, la legitimación para pedir la devolución, los requisitos de fondo, de prueba, resolución, en su caso la impugnación y finalmente la devolución.

AUTORIDAD COMPETENTE.- Las autoridades competentes para tramitar y resolver sobre esta instancia son la Dirección General Técnica, las Administraciones Fiscales Regionales, las Tesorerías de los Estados que administren impuestos coordinados y la Tesorería de la Federación, y en -

(9) Briseño Sierra, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, p.95.

sus materias la Dirección General de Aduanas y del Registro Federal de Vehículos.

TERMINO.- La instancia debe presentarse en cualquier momento antes de que se haya consumado el plazo de prescripción de cinco años.

El plazo empieza a correr desde el momento en que el pago fué hecho, si el pago se hizo como consecuencia de una determinación por el sujeto pasivo del impuesto, ya sea por adeudo propio o por adeudo ajeno. En cambio, si se hubiere efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el plazo empieza a contar desde que dicho acto hubiere quedado insubsistente, salvo que se trate de errores aritméticos.

LA FORMA.- La solicitud de devolución de impuestos debe de presentarse por escrito y en algunos casos existen algunas formas oficiales.

LA LEGITIMACION PARA PEDIR LA DEVOLUCION.- Cuando la contribución se calcula por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate de cumplimiento de resolución o sentencia firme de autoridad competente. en cuyo caso puede solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Los retenedores pueden solicitar la devolución, siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Considero que los retenedores también deben estar legitimados para recibir la devolución por cuenta de los retenidos.

REQUISITOS DE FONDO.- Al principio de este capítulo hice el análisis de la relación tributaria de la devolución de impuestos, que es la que tiene en su extremo acreedor al particular y al Estado en su extremo deudor, la que tiene una naturaleza verdaderamente tributaria por haber nacido de tributos pagados indebidamente por el particular o por haber pagado dichos tributos en cantidad mayor a la debida.

PRUEBA.- Resulta evidente que deben de suministrarse a la autoridad fiscal las pruebas escritas que resulten necesarias para demostrar la cuantía, fechas, etc., de los pagos indebidos o excesivamente efectuados.

RESOLUCION.- La ley no establece en qué plazo deba dictarse la resolución, pero debe tenerse en cuenta que el Código Fiscal de la Federación ha establecido un máximo de cuatro meses para que se configure la negativa si no hay resolución expresa.

IMPUGNACION.- En caso de que se dicte resolución en esta instancia agravando al solicitante, procede el Juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

DEVOLUCION. PLAZO.- La devolución debe efectuarse dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos necesarios. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el Fisco Federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que es igual a la prevista para los recargos. Los intereses se calculan sobre las cantidades que procede devolver, excluyendo los propios intereses y se computan desde que -

venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

BIBLIOGRAFIA DEL CAPITULO III

- Jarach, Dino, Curso Superior, 2a. Edición.
- Código Fiscal de la Federación de 1982, Editorial Porrúa, México.
- Código Fiscal de la Federación de 1983, Editorial Porrúa, S.A. México.
- Diario Oficial de la Federación del día 31 de Diciembre de 1985, Segunda Sección.
- Código Fiscal de la Federación de 1986, Segunda Edición, Editorial Themis.
- Diario Oficial de la Federación del día 31 de Diciembre de 1985, Segunda Sección, Artículo 17 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación para 1986.
- Briseño Sierra, Humberto, Derecho Procesal Fiscal.

C A P I T U L O I V

PROBLEMAS RELATIVOS A LAS CARACTERISTICAS
DE LOS CERTIFICADOS DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS,
EXPRESADA EN LOS ARTICULOS 17 Y 18
DE LA LEY DE SERVICIO DE TESORERIA
DE LA FEDERACION

C A P I T U L O I V

PROBLEMAS RELATIVOS A LAS CARACTERISTICAS
DE LOS CERTIFICADOS DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS,
EXPRESADA EN LOS ARTICULOS 17 Y 18
DE LA LEY DE SERVICIO DE TESORERIA
DE LA FEDERACION.

1.- EL PAGO DE LO INDEBIDO.-

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación a cargo de las autoridades fiscales de devolver al contribuyente las cantidades pagadas indebidamente y las que así procedan de conformidad con las leyes fiscales.

Por pago indebido de una contribución, debemos entender la entrega que hace un contribuyente de una cantidad cierta en dinero al Fisco, sin que este último tenga derecho a recibirlo.

El pago indebido puede ser resultado de alguna de las siguientes causas:

I.- Por error aritmético en la declaración del impuesto pagado.

II.- En cumplimiento de acto de autoridad, cuando el acto quede insubsistente.

III.- En la determinación de un impuesto he

cho por la autoridad, y que después de pagado, como consecuencia de los medios de defensa interpuestos por el contribuyente, obtenga resolución firme total o parcialmente a su favor.

IV.- Cuando el contribuyente tenga saldo a favor en sus impuestos.

En el primero de los casos señalados, o sea, cuando el pago indebido se hizo por error aritmético en la declaración del impuesto pagado, se hará la devolución del mismo una vez que se acredite el error y exista una diferencia en la declaración del impuesto que se pagó y siempre - que no hayan transcurrido cinco años a partir de la fecha de pago.

En el segundo de los casos, si el pago indebido se hizo en cumplimiento de acto de autoridad, como puede ser un requerimiento de cualquier tipo de impuesto, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente.

En los casos anteriores, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de dos meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución ante la autoridad fiscal competente, con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de ese plazo el Fisco no hace la devolución al contribuyente, tendrá además la obligación de pagarle intereses, - calculados sobre las cantidades que proceda devolver y computados a partir del vencimiento del plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

En el tercero de los casos que señalé como causa del pago indebido y que sucede cuando el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga dentro del término legal para ello, los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Fisco Federal el pago de las cantidades pagadas indebidamente, así como sus intereses computados a partir del día en que efectuó su pago.

En esos casos el contribuyente puede compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico, sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

Conforme a lo anterior, éstos son los únicos casos en que el Fisco Federal pagará intereses al contribuyente contados a partir del día en que hizo el pago indebido, aunque tendrá el plazo de dos meses para realizar la devolución.

Por lo que respecta a la fracción cuarta señalada anteriormente, o sea, cuando el contribuyente tenga saldo a favor y la autoridad haga devolución sin que medie más trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiere hecho y no procediera, se causarían recargos sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses paga--

dos por las autoridades fiscales a partir de la fecha de de volución.

El saldo a favor del contribuyente en sus im puestos, puede derivar de:

a) Pagos provisionales o retenciones que le hayan afectado en exceso.

b) Duplicidad de pago.

c) Deducciones no consideradas.

d) Acumulación en exceso.

e) Exención parcial o total de impuestos.

f) Remanente no compensado.

El Fisco Federal no cumple con su obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan conforme a las leyes fiscales con la entrega de un certificado al contribuyente que tiene derecho a que lo de vuelvan dinero en efectivo, tal y como él lo enteró al Fig co en el momento de hacer el pago indebido.

Al respecto el Código Civil para el Distrito Federal señala en su artículo 1883 en su primer párrafo lo siguiente:

"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". (1).

(1) Código Civil para el Distrito Federal, Art. 1883, Editorial Porrúa, 55a. Edición, 1986.

De esta manera el Fisco Federal tiene que restituir al contribuyente el dinero que recibió como pago indebido.

De igual forma el Código Civil establece en sus artículos 2011, 2012 y 2013 lo siguiente:

ARTICULO 2011.- "La prestación de cosa puede consistir: FRACCION 111.- En la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida." (2).

ARTICULO 2012.- "El acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra, aún cuando sea de mayor valor". (3).

ARTICULO 2013.- "La obligación de dar cosa cierta comprende también la de entregar sus accesorios, salvo que lo contrario resulte del título de la obligación o de las circunstancias del caso". (4).

Cuando el Fisco Federal hace la devolución a un contribuyente mediante un certificado, realmente no cumple con la obligación que tiene, ya que en ningún momento está devolviendo cantidades de dinero, que se le pagaron en forma indebida.

La devolución debe hacerse en efectivo y el contribuyente no puede ser obligado a recibir otra cosa como son los certificados, y mucho menos si se hace la restitución de la cosa debida en contra de su voluntad. El Fisco cumple su obligación solamente cuando devuelve el pago hecho en forma indebida en la misma forma en que lo recibió o sea en dinero en efectivo.

(2) Código Civil para el Distrito Federal, Art. 2011, Editorial Porrúa, 55a. Edición, 1986.

(3) Ibidem, Artículo 2012.

(4) Ibidem, Artículo 2013.

2.- LA BAJA DE UN CONTRIBUYENTE ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.-

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación establece quienes están obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, razón por la que transcribo dicho precepto legal:

"Las personas morales, así como las personas físicas que deben presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este código.

Las personas que hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto éstos deberán proporcionarles los datos necesarios.

Los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas, de fusión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el Registro Federal de Contribuyentes, de la persona moral de que se trata, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá de informar de dicha omisión a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen, de conformidad con este artículo y en los que la propia Secretaría obtenga por cualquier otro medio; asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla - en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el Reglamento de éste Código.

Tratándose de establecimientos para la realización de actividades empresariales, o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, abiertos al público en general, los contribuyentes deberán conservar en ellos, copias de los avisos que por los mismos establecimientos o locales hayan presentado conforme a este artículo y al Reglamento de este Código, debiendo exhibirlos a las autoridades fiscales cuando éstas lo soliciten.

Las personas físicas que dejen de realizar actividades empresariales deberán de garantizar el interés fiscal en los términos del reglamento de este Código.

La solicitud o los avisos a que se refiere el primer párrafo de este artículo que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados" (5).

(5) Código Fiscal de la Federación, Artículo 27, Editorial Themis, 1988.

Asimismo en los artículos 14, 15 y 16 del - Reglamento del Código Fiscal, se establece el término que tienen los contribuyentes para solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, como a continuación se indica:

ARTICULO 14.- "Las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 27 del Código, deberán presentar su solicitud de inscripción y, en su caso los avisos siguientes:

- I.- Cambio de nombre, denominación o razón social.
- II.- Cambio de Domicilio Fiscal.
- III.- Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- IV.- Liquidación o apertura de sucesión.
- V.- Cancelación en el registro federal de contribuyentes.

Asimismo, presentarán aviso de cambio de actividad preponderante y de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, en los términos del artículo 24 de este reglamento.

Quando las personas físicas no tengan que presentar declaraciones periódicas, sólo estarán obligadas a dar el aviso de cambio de nombre" (6).

(6) Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Artículo 14, Editorial Themis, 1988.

ARTICULO 15: "La solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 27 del Código, deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúen las situaciones que a continuación se señalan:

I.- Las personas morales residentes en México; a partir de que se firme su acta constitutiva.

II.- Las personas físicas, así como las morales y residentes en el extranjero, desde que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.

III.- Las personas que efectúen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán presentarla por los contribuyentes a quienes hagan dichos pagos, computándose el plazo a partir del día en que éstos inicien la prestación de servicios; dichas personas comunicarán la clave del registro a los contribuyentes dentro de los siete días siguientes a aquél en que presenten la solicitud de inscripción. En defecto de lo anterior, los propios contribuyentes deberán de presentarla dentro de los quince días siguientes al vencimiento del término antes señalado" (7).

ARTICULO 16: "La solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes deberá de presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

Cuando se tengan que presentar declaraciones periódicas ante autoridades de la Federación y de las enti-

(7) Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Artículo 15, Editorial Themis, 1988.

dades federativas, la solicitud de inscripción ante el registro Federal de contribuyentes y los avisos a que se refiere el artículo 14 de este reglamento, se harán ante la autoridad recaudadora de la Federación, debiendo presentarse copia sellada ante la autoridad de la entidad federativa a que corresponda presentar la declaración de que se trate, dentro del mes siguiente al día en que se hagan a la autoridad de la Federación.

La Federación, las entidades federativas y los municipios, así como los organismos descentralizados que no realicen actividades preponderantemente empresariales, podrán inscribir, por separado, a las unidades administrativas que los integran y cumplir en la misma forma, con sus demás obligaciones como retenedores o contribuyentes, siempre que dichas unidades obtengan previamente autorización de las autoridades administradoras" (8).

De conformidad con los preceptos transcritos, el contribuyente deberá de presentar sus declaraciones y pago de los impuestos que les corresponda de acuerdo con las leyes fiscales en vigor.

Por otra parte si un contribuyente que ha cumplido con sus obligaciones fiscales, se dá de baja ante el registro federal de contribuyentes y por consiguiente cancela el mismo, de conformidad con el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, transcrito anteriormente y con el 23 que establece:

"El aviso de cancelación del registro fede-

(8) Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Artículo 16, Editorial Temis, 1988.

ral de contribuyentes a que se refiere la fracción V del artículo 14 de este Reglamento, deberá presentarse conforme a las siguientes reglas:

I.- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta en los términos del Título II de la Ley de la materia, deberán de presentar el aviso junto con la declaración final de liquidación total del activo del negocio señalada en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En los casos de fusión de sociedades la que subsista o resulte de la fusión, presentará el aviso por las sociedades que desaparezcan, junto con la última declaración a que se refiere la fracción VIII del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; la sociedad acompañará constancia de que la fusión ha quedado inscrita en el registro público de la entidad federativa de que se trate.

II.- Las personas morales no comprendidas en la fracción anterior, presentarán el aviso junto con la última declaración a que estén obligadas.

III.- El representante legal de la sucesión de personas obligadas a presentar declaraciones periódicas deberá dar éste aviso a la misma autoridad ante la cual el autor de la herencia venía presentando dichas declaraciones, dentro del mes siguiente al día en que acepte el cargo. - Cuando dicho representante haya estado obligado a presentar el aviso a que se refiere la fracción II del artículo que antecede, presentará el aviso de cancelación en el registro federal de contribuyentes por el autor de la sucesión, dentro del mes siguiente al día en que haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión, a la autoridad ante la cual el autor de la herencia venía presentando declaracio--

nes periódicas" (9).

El contribuyente que ha hecho la cancelación de su registro, se encuentra liberado de presentar declaraciones periódicas, con excepción de las que tuviera pendientes. Así pues, si el contribuyente realiza actos accidentales que generen el pago de contribuciones, presentará las declaraciones respectivas por ese sólo hecho.

Pero en el caso, de que un contribuyente tenga un certificado de devolución de impuestos a su nombre y se dé de baja como contribuyente, cancelando su registro federal de contribuyentes, no podrá sacar ningún provecho del certificado mencionado, puesto que el mismo no es canjeable, sólo sirve para el pago de impuestos que se haga mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

De tal manera que el único que resultará beneficiado en el caso que se comenta es el Fisco, porque se querrá con el dinero del contribuyente; dinero, que supuestamente se le regresó como devolución de impuestos pagados indebidamente, pero que el contribuyente nunca pudo utilizarlo como hubiera deseado, como consecuencia de las características del certificado de devolución de contribuciones.

3.- DERECHOS SUCESORIOS EN CUANTO A LOS CERTIFICADOS.-

De acuerdo con el artículo 1281 del Código Civil para el Distrito Federal, "Herencia es la sucesión en todos los bienes del difunto y en todos sus derechos y obli

(9) Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Artículo 23, Editorial Themis, 1988.

gaciones que no se extinguen por la muerte". (10).

Todo el derecho hereditario persigue como objetivo fundamental, la liquidación del patrimonio de la sucesión, para pagar a los acreedores de la misma y en el su puesto de que hubiese un remanente, aplicarlo a legatarios y herederos.

Por patrimonio debemos entender:

"El conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes a una persona, apreciables en dinero". (11).

Conforme a la definición anterior, el patrimonio de una persona estará siempre integrado por un conjunto de bienes, de derechos y además por obligaciones y cargas, o sea, todo el activo y pasivo de una persona; pero es requisito indispensable que estos derechos y obligaciones - que constituyen el patrimonio sean siempre apreciables en dinero, es decir, que puedan ser objeto de una valorización pecuniaria.

Ahora bien, los certificados de devolución - de contribuciones tienen dentro de sus características el que sean nominativos e intransferibles.

Por nominativo se entiende que llevan éstos certificados la anotación del nombre del propietario de los mismos; y por intransferibles que no son transferibles, - ésto es, que los certificados no son objeto de transmisión

(10) Código Civil para el Distrito Federal. Artículo 1281, - Pág. 249, Ed. Porrúa, 55a. Edición, 1985.

(11) Plianoi, Tratado Elemental de Derecho Civil, Tomo III, - Los Bienes, Pág. 13 (de la traducción de José M. Cajica Jr. Puebla).

alguna.

Según estas características, los certificados sólo pueden ser aprovechados por su titular y exclusivamente para el pago del impuesto del que se derivó la contribución, por lo que no pueden ser objeto de transmisión alguna, ni tampoco existe derecho sucesorio que se derive de ellos.

Si un contribuyente tiene un certificado de devolución de impuestos a su nombre, es porque ya reunió todos los requisitos que señala la ley hacendaria y es porque la misma autoridad fiscal le reconoció el derecho sobre la devolución en cuestión, devolución que es cuantificable en dinero, por lo que este certificado forma parte del patrimonio del contribuyente.

Ahora bien, en el caso de que el titular del certificado muera, no se pueden transmitir los derechos del mismo, esto en virtud de que el certificado de devolución de contribuciones es nominativo e intransferible, resultando como consecuencia que el Fisco es el único beneficiado, sin tener derecho a ello, ya que si expidió la autoridad fiscal el certificado, reconoció que el valor del mismo, se le regresaba al contribuyente porque era dinero derivado de un pago indebido, y que por supuesto el contribuyente tenía derecho a dicha devolución.

De igual manera considero que el certificado o su valor debe formar parte de la masa hereditaria de la sucesión, puesto que era parte del patrimonio del autor de la herencia.

4.- PERDIDAS DE UN CONTRIBUYENTE DURANTE EL EJERCICIO FISCAL.-

El artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su primer y segundo párrafo dispone:

"La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes. Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado." (12).

De esta manera, si un contribuyente es el titular de un certificado de devolución, pretenderá utilizarlo en el momento en que durante su ejercicio tenga utilidades fiscales, y se cause así un impuesto a cargo del contribuyente; pero el problema se presenta si el contribuyente tiene pérdidas fiscales durante cinco años consecutivos, posteriores a la fecha de emisión del certificado del que es titular, puesto que va a prescribir el certificado referido, ya que sólo tiene cinco años de vigencia y además no podrá ni siquiera deducir sus pérdidas fiscales del primer año, puesto que no hay utilidades.

(12) Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 55, primer y segundo párrafo, Editorial Themis, 1988.

El resultado del ejemplo citado, es que el contribuyente jamás pudo utilizar su certificado, por el tipo de características de intransferibilidad, de que sólo sirve para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración y su vigencia es por cinco años.

5.- EN CASO DE DISOLUCION Y LIQUIDACION DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL, SE PUEDE CANJEAR EL CERTIFICADO POR DINERO EN EFECTIVO⁷.

Para la disolución de las sociedades se necesita alguna de las causas señaladas en el artículo 229 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, mismo que a la letra dice:

"Las Sociedades se disuelven:

- I.- Por expiración del término fijado en el contrato social.
- II.- Por imposibilidad de seguir realizando el objeto principal de la sociedad o por quedar éste consumado.
- III.- Por acuerdo con los socios tomado de conformidad con el contrato social y con la ley.
- IV.- Porque el número de accionistas llegue a ser inferior al número que esta ley establece, o porque las partes de interés se reúnan en una sola persona.
- V.- Por la pérdida de las dos terceras partes del capital social". (13).

(13) Ley General de Sociedades Mercantiles, Artículo 229, - Editorial Porrúa.

Una vez que se disolvió la sociedad se pondrá en liquidación.

La liquidación estará a cargo de uno o más liquidadores quienes fungirán como representantes legales de la sociedad y si ejecutan actos excediéndose de los límites de su encargo, responderán por ellos.

El artículo 241 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece:

"Hecho el nombramiento de los liquidadores, los administradores les entregarán todos los bienes, libros y documentos de la sociedad, levantándose en todo caso un inventario del activo y pasivo sociales". (14).

Las facultades de los liquidadores de una sociedad mercantil se encuentran previstos en el artículo 242 de la Ley que ha venido señalando en este capítulo, el cual establece:

"Salvo el acuerdo de los socios o las disposiciones del contrato social, los liquidadores tendrán las siguientes facultades:

- I.- Concluir las operaciones sociales que hubieren quedado pendientes al tiempo de la disolución.
- II.- Cobrar lo que se deba a la sociedad y pagar lo que ella deba.
- III.- Vender los bienes de la sociedad.

(14) Ley General de Sociedades Mercantiles, Artículo 241 Editorial Porrúa.

IV.- Liquidar a cada socio su haber social.

V.- Practicar el balance final de la liquidación, que deberá someterse a la discusión y aprobación de los socios, en la forma que corresponda, según la naturaleza de la sociedad.

El balance final, una vez aprobado, se depositará en el Registro Público de Comercio.

VI.- Obtener del Registro Público de Comercio la cancelación de la inscripción del contrato social, una vez concluida la liquidación. (15).

Como podemos observar el liquidador tiene señalada dentro de sus facultades cobrar lo que se deba a la sociedad y pagar lo que ella deba, ésto conforme a la fracción III del artículo transcrito anteriormente.

Considero que el liquidado no va a poder realizar lo anterior en lo que respecta al cobro de lo que se deba a la sociedad, si dentro de esos créditos tiene un certificado de devolución de impuestos a nombre de la sociedad, ésto en virtud de que dichos certificados no son canjeables y como son nominativos, única y exclusivamente pueden ser utilizados para el pago de impuestos que cause la sociedad, por lo que sólo el Fisco resulta beneficiado con estos certificados que se expiden, ya que existen varios casos en que no pueden ser utilizados.

6.- SEGUIRAN GENERANDOSE LOS INTERESES MORATORIOS A CARGO

(15) Ley General de Sociedades Mercantiles, Artículo 242, - Editorial Porrúa.

FISCO?.

El mismo artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en su tercer y cuarto párrafos establece la obligación del Fisco Federal de pagar intereses a los contribuyentes en los siguientes casos:

TERCER PARRAFO: "Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de dos meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el Fisco Federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código. Los intereses se calcularán sobre las cantidades que proceda devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado" (16).

CUARTO PARRAFO: "El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Fisco Federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectúe el

(16) Código Fiscal de la Federación, Artículo 22, Tercer Párrafo, Editorial Themis, 1988.

pago" (17).

Podemos observar que en los párrafos transcritos se establece la obligación del Fisco Federal de pagar intereses al contribuyente en dos situaciones:

1.- Si ha terminado el plazo de dos meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución y ésta no se ha llevado a cabo, se pagarán intereses desde el vencimiento de este plazo.

2.- Cuando se obtenga resolución firme que beneficie parcial o totalmente al contribuyente respecto del pago de una contribución determinada por la autoridad y que éste hubiera interpuesto los medios de defensa en los términos de ley, tendrá el contribuyente derecho a la devolución del pago hecho indebidamente más sus respectivos intereses contados a partir de la fecha en que efectuó el pago indebido.

En ambos casos el interés moratorio que se pagará con cargo al Fisco Federal, será en los mismos términos que establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación para los recargos en concepto de indemnización, el cuál dispone en su primer párrafo:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán conforme a una tasa que será 50% ma

(17) Código Fiscal de la Federación, Artículo 22, Cuarto Párrafo, Editorial Themis, 1986.

yor de la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario, proporcionado por el Banco de México" (18).

Del tercer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual se encuentra transcrito, se deduce que los intereses se pagaran hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado. Así pues, considero que según la redacción del artículo que se tacha de inconstitucional, el Fisco Federal no cumple con su obligación de devolver los impuestos pagados indebidamente, ni tampoco con la del pago de intereses que correspondan en su caso, con la simple entrega de un certificado de devolución de impuestos, ya que no se puede hacer efectivo inmediatamente.

Por otra parte el Código Civil establece en su artículo 2062 lo siguiente:

"Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido". (19).

El pago de la devolución de impuestos debe hacerse en dinero en efectivo y no mediante certificados y el Fisco se va a liberar de dicha obligación conforme a lo anterior hasta que regrese al contribuyente la cantidad de dinero correspondiente al pago indebido más los respectivos intereses hasta la fecha de pago, en caso contrario, deben seguir generándose intereses a cargo del Fisco Federal.

(18) Código Fiscal de la Federación, Artículo 21, Primer Párrafo, Editorial Themis, 1988.

(19) Código Civil para el Distrito Federal, Artículo 2062,- Editorial Porrúa, 35a. Edición, 1986.

7.- EL PAGO PARCIAL DE IMPUESTOS CON EL CERTIFICADO.-

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

"Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque o certificados expedidos a nombre del contribuyente, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicio, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración" (20).

Lo que nos interesa del precepto transcrito es la parte que dice: La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque o certificados expedidos a nombre del contribuyente, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

Al utilizar el contribuyente los certifica

(20) Código Fiscal de la Federación, Artículo 22, Primer Párrafo, Editorial Themis, 1988.

dos de devolución expedidos a su nombre, para el pago de un impuesto mediante declaración, se da la figura de compensación, esto de acuerdo con el artículo 2185 del Código Civil vigente para el Distrito Federal, aplicado supletoriamente al Código Fiscal de la Federación; dicho precepto establece:

"Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho" (21).

De acuerdo a lo anterior, cuando un contribuyente aplique un certificado de devolución de impuestos al pago de un impuesto determinado y lo haga mediante declaración, se da la figura de compensación, ya que tanto el contribuyente como el Fisco Federal son deudores y acreedores recíprocos.

Asimismo, el Código Civil en su artículo - 2185 establece los efectos de la compensación, haciéndolo - de la siguiente manera:

"El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor" (22).

Por su parte el Código Fiscal de la Federación acoge la figura de la compensación al establecer en el párrafo primero del artículo 23 que:

"Los contribuyentes obligados a pagar median

(21) Código Civil para el Distrito Federal, Artículo 2185, pág. 384, Editorial Porrúa, 55a. Edición, 1986.
 (22) Ibidem, Artículo 2186, Pág. 384.

te declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cuál están obligados a efectuar pagos, sólo se podrá compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales" (23).

Cuando ambas deudas compensables, son por la misma cantidad no existe ningún problema, puesto que las dos deudas se extinguen automáticamente, y cuando una es mayor que otra es evidente que se extingue la deuda mayor hasta el monto de la menor, en este último caso considero que se genera el problema con los certificados de devolución de impuestos, ya que si el contribuyente tiene un certificado expedido a su favor por cantidad mayor contra la que va a compensar el pago del impuesto a su cargo, pues va a tener un sobrante a su favor y el problema será el resultado de esto, ya que el Código Fiscal de la Federación no prevé este caso y surgen los cuestionamientos de si el Fisco devolverá al contribuyente la diferencia a su favor en efectivo o le elaborará otro certificado de devolución de impuestos por la diferencia?.

(23) Código Fiscal de la Federación, Artículo 23, Editorial Themis, 1988.

BIBLIOGRAFIA DEL CAPITULO IV

- Código Fiscal de la Federación, Artículo 27, Editorial Themis, 1988.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación, - Editorial Themis, 1988.
- Código Civil para el Distrito Federal, Editorial Porrúa, 55a. Edición, 1986.
- Plianol, Tratado Elemental de Derecho Civil, Tomo III, Los Bienes, (de la Traducción de José M. Cajica Jr. Puebla).
- Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Themis, 1988.
- Ley General de Sociedades Mercantiles, Editorial Porrúa.

C A P I T U L O V

LA VIOLACION DE GARANTIAS INDIVIDUALES

POR EL ARTICULO 22

DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

C A P I T U L O V

LA VIOLACION DE GARANTIAS INDIVIDUALES

POR EL ARTICULO 22

DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Una vez que ha surgido el derecho por parte del contribuyente a la devolución de impuestos pagados en forma indebida, el Fisco Federal tiene la obligación de restituir lo recibido en forma ilegal.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación señala que la devolución puede hacerse mediante cheque o certificado expedido a nombre del contribuyente.

Considero que si la devolución se efectúa mediante certificado, se violan las garantías individuales - consagradas en el artículo 31 fracción IV de la Constitu- - ción, así como las consagradas en los artículos 14 y 16 - constitucionales por carecer de fundamentación y motivación debidas; lo anterior de acuerdo a los argumentos y razonamientos que a continuación señalaré.

1.- LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 DE LA CONSTITUCION.

Considero que esta fracción IV del artículo 31 constitucional es violada por el precepto legal que se - tacha de inconstitucional, en relación al Principio de Equidad.

De acuerdo a lo señalado en el Capítulo Segundo de la presente tesis, el común denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas, y por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Sin embargo, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece la opción a la autoridad administrativa encargada de resolver sobre la solicitud de devolución de impuestos, de reembolsarlos mediante cheque o mediante un certificado, otorgando un tratamiento diferente a sujetos que se encuentran colocados en la misma situación, esto es, solicitando ambos la devolución de su dinero que pagaron en forma indebida respecto de un tributo determinado.

Efectivamente, al contribuyente que se le entrega certificado por la devolución de impuestos, se le limita en cuanto al uso de su dinero, en la forma en que quiere usarlo, ya que no puede canjear el certificado ni disponer del valor del mismo en el momento en que lo desea, sino que tan sólo le está reconociendo el Fisco el certificado de devolución de impuestos, para que pueda compensar el contribuyente el pago del mismo tipo de impuestos, hasta el momento en que lo cause, o en el caso de que tenga el carácter de retenedor o de que se pague por declaración el impuesto en cuestión.

De tal forma, que el resultado es desigual, ya que al contribuyente que le entregan cheque, puede disponer de su dinero en forma inmediata y darle el uso que quiere.

ra, ésto es, el titular de un certificado no tiene los mismos derechos de cobro sobre el valor del mismo, comparándolo con los de un cheque, ya que éstos documentos tienen diferentes características.

El concepto de igualdad referido, aparece reflejado con gran fidelidad en las tesis jurisprudenciales - que a continuación se reproducen:

EQUIDAD EN MATERIA JURIDICO FISCAL.- El principio de equidad, que debe satisfacer toda norma jurídico-fiscal, tiene como elemento esencial el de que, con respecto a los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación y, en cambio, la generalidad que también debe revestir todo ordenamiento legal, se manifiesta en que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en la hipótesis por ellas previstas, sin consideración de especie o de persona. (1).

La Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en 1969 que "cuando la fracción IV del artículo 31 de la Constitución exige que la ley impositiva sea equitativa, lo que quiero en rigor es que el impuesto sea igual para todos los que se encuentren dentro de la situación jurídica abstracta e impersonal determinada por la ley. (2).

La equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que

- (1) OBRA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, CUARENTA Y CINCO AÑOS. TOMO IV. TESIS JURISPRUDENCIAL No. 1416, página 589, 1ª. Edición, 1982.
- (2) Informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, - 1969, Sala Auxiliar, p. 32.

se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual" (3).

La equidad ha sido definida por la Suprema - Corte de Justicia de la Nación, "en su acepción jurídica, - considerada como la manifestación de lo JUSTO innato en el hombre, y en la colectividad, o resultado de su evolución, - que tiende a realizarse en el derecho positivo, en cuanto - éste no siempre toma en cuenta las circunstancias de hecho, en cuyo caso, la equidad tiende a templar el rigor del derecho, por medio de una benigna interpretación, que permite - tener en cuenta las diferencias individuales y llega a significar el ideal que el derecho positivo debe proponerse - realizar. En el derecho fiscal: gravando a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al - bienestar general". (4).

Además, considero que a la persona que se le entrega certificado por concepto de la devolución de impuestos que hubiera pagado en forma indebida, no se le está - realmente entregando la cantidad de dinero que se le debe - devolver y a la persona que se le entrega cheque sí, puesto que puede disponer de la suma o del valor del mismo en forma inmediata, por lo que es un trato inequitativo a personas que se encuentran en la misma situación jurídica.

-
- (3) De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, p. 268, Ed. Porrúa, Decimo cuarta Edición, 1986.
 (4) De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, p. 267, Ed. Porrúa, Decimo cuarta Edición, 1986.

2.- ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.

Este precepto constitucional establece en su segundo párrafo:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho" (5).

En el momento en que la autoridad administrativa le entrega un certificado al contribuyente por concepto de la devolución de dinero que pagó el mismo en forma indebida, estimo que se le está privando de sus derechos, puesto que no se le está restituyendo la cosa debida, y el contribuyente, o sea, el acreedor del derecho, no tiene obligación de recibir otra cosa diferente a la que se le debe, que en el presente caso es dinero. El Fisco Federal al entregar el certificado al contribuyente, está reconociendo un pago indebido efectuado por este último y está reconociendo su obligación de restituirlo y el derecho del contribuyente a recibirlo.

Asimismo, de acuerdo a lo expuesto en capítulos anteriores, considero que el Fisco Federal no cumple con su obligación de restituir la cantidad de dinero que recibió en forma ilegal, mediante la entrega de un certificado, que tiene características de ser nominativo a favor del contribuyente, con vigencia de cinco años, y que sólo sir-

(5) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Art. 14. Editorial Porrúa, 81a. Edición, 1987.

ven para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración a cargo del propio contribuyente, o sea, que tampoco es transferible.

Así pues, al no cumplir el Fisco con la obligación que tiene a favor del contribuyente de devolverle la cantidad de dinero que pagó en forma indebida, se le priva al contribuyente del derecho que tiene de recibir dinero en efectivo y de usarlo en la forma en que quiera, ya que con la entrega de un certificado, tan sólo tiene reconocido el derecho pero se le está privando del uso del valor del mismo, ya que tiene características que lo limitan en su totalidad, lo que resulta en violación directa a las garantías consagradas en el artículo 14 constitucional.

3.- ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.-

Este precepto señala en su primer párrafo:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento". (6).

La autoridad tiene la obligación de señalar con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que haya tenido en consideración para la elección de devolver los impuestos pagados en forma indebida al contribuyente mediante un cheque o mediante un certificado.

(6) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, - Art. 16, Editorial Porrúa, 83a. Edición, 1987.

Al no establecer el artículo 22 del Código - Fiscal de la Federación cuando procede devolver los impuestos pagados en forma indebida, mediante un certificado y - cuando mediante un cheque, considero que lo deja a la voluntad de la autoridad administrativa que precisamente está co nociendo sobre la solicitud de devolución que presentó el contribuyente, o sea, que no hay un criterio que se deba se guir para que la autoridad administrativa elija si entrega un certificado o si entrega un cheque, situación que equiva le a cumplir o no cumplir con su obligación. Esto de acuer do con lo señalado anteriormente y que estriba en que el - Fisco Federal no cumple con su obligación de restituir la cantidad de dinero pagada por el contribuyente mediante la entrega de un certificado.

Al no existir una causal que indique a la au toridad administrativa cuándo debe proceder a la entrega de uno u otro documento, ya sea cheque o certificado, se viola el artículo 16 constitucional, ya que la autoridad forzosamente debe de fundar y motivar su resolución, y al no tener elementos para motivar su resolución, considero insuficiente el que la autoridad manifieste que lo hace porque la ley le otorga la facultad para decidir si entrega cheque o si entrega certificado.

En el mismo sentido se transcribe una Tesis Jurisprudencial del Segundo Tribunal Colegiado que establece:

***RESOLUCIONES.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION ADECUADAS. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.-** De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autori dad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con

precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo se gundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis - normativas" (7).

(7) OBRA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, CUARENTA Y CINCO AÑOS. TOMO IV. TESIS JURISPRUDENCIAL No. 217, pág. 103, 1a. Edición, 1982.

BIBLIOGRAFIA DEL CAPITULO V

- Obra del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco años, Tomo IV, Tesis Jurisprudencial No. 1416, 1a. Edición, 1982.
- Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969, Sala Auxiliar.
- de la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Décimo Cuarta Edición, 1986.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, 83a. Edición, 1987.
- Obra del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años, Tomo IV, Tesis Jurisprudencial No. 217, 1a. Edición, 1982.

CAPITULO VI

CONCLUSIONES

CAPITULO VI

CONCLUSIONES

A través del presente trabajo de tesis, se analizaron los principios y nociones del Derecho Tributario, así como las definiciones que nos proporcionan diversos tratadistas respecto al tributo o contribución y al impuesto y las definiciones que adopta el Código Fiscal de la Federación.

De lo anterior se hicieron los comentarios - que estimé pertinentes y respecto de la definición que adopta el Código Fiscal de la Federación del concepto Impuesto, considero que se omite lo siguiente:

a)- Indicar que los impuestos constituyen - una prestación y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público - que se da entre el Fisco y los Contribuyentes, es decir, que los impuestos configuran un acto de soberanía por parte del Estado.

b)- Mencionar específicamente a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.

c)- Señalar que pueden pagarse los impuestos en dinero o en especie.

d) Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar - destinados a sufragar los gastos públicos.

Asimismo, se señalaron cuáles eran los principios constitucionales que rigen en materia fiscal, haciendo énfasis en los derivados de la fracción IV del artículo 31, y en las garantías individuales que se consagran en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución Política, y se comentaron estableciendo los alcances de los mismos.

En relación a la devolución de impuestos, se hizo el estudio correspondiente a la relación tributaria - que existe entre el Fisco como deudor y el contribuyente como acreedor; se estableció la obligación por parte del Fisco Federal de devolver la cantidad de dinero que el contribuyente pagó en forma indebida y a la que el mismo tiene derecho de recibir.

De igual forma se señalaron las características de esta relación jurídico-tributaria y los presupuestos legales de la misma, así como el momento en que surge el derecho del contribuyente a la devolución de los impuestos pagados indebidamente.

Se indicaron y se comentaron los diferentes conceptos sobre devolución de impuestos que acogía el Código Fiscal de la Federación de los años de 1982 y 1983 y las diferencias y los cambios que sufrieron, y en especial el de 1986, que es en el que nos ocupamos en la presente tesis, relacionándolo con los artículos 17 y 18 de la Ley de Servicios de la Tesorería de la Federación.

También se analizaron los artículos que aca

bo de mencionar, estableciendo las características de los certificados que se indican en los mismos, y que consisten en ser nominativos a favor del contribuyente, con vigencia de cinco años y que sirven para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración y a cargo del propio contribuyente, por lo que no son transferibles.

Al final del Capítulo Tercero se indicó en forma breve cuáles son los requisitos de la instancia de devolución.

En el Capítulo Cuarto se señalaron algunos de los problemas que pueden surgir con relación a las características de los certificados de devolución de impuestos, previstos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Servicios de la Tesorería de la Federación.

Dentro de los problemas a que se hace mención en el presente trabajo, se aclaró que la obligación del Fisco Federal en relación a la devolución de impuestos al contribuyente, tiene como objeto una suma determinada de dinero que recibió en forma ilegal y que debe de restituir en el plazo que señala la ley.

Asimismo, se llegó a la conclusión de que el Fisco Federal no se libera de la obligación, haciendo la devolución mediante certificados que tienen características que limitan el uso de los mismos, toda vez, que si su obligación consiste en entregar una suma determinada de dinero a su acreedor, que en estos casos es el contribuyente, éste último no tiene la obligación de recibir cosa distinta a la que le es debida, y sobre todo que se le está entregando otra de la cuál no puede disponer en forma inmediata y en

la forma en que quiera.

En consecuencia del incumplimiento por parte del Fisco Federal en relación a la devolución de impuestos pagados indebidamente, mediante los certificados, considero que deben de seguir generándose intereses moratorios a favor del contribuyente, hasta el momento en que le entreguen las cantidades de dinero debidas o hasta que pongan éstas a su disposición, tal y como lo señala el mismo artículo 22 - del Código Fiscal de la Federación.

Por último, se explicaron y se fundamentaron en el Capítulo Quinto del presente trabajo, las violaciones que se cometen a los artículos 31, fracción IV, en relación al Principio de Equidad, y a los artículos 14 y 16 Constitucionales cuando la autoridad administrativa que conoce sobre la solicitud de devolución de impuestos que presentó el contribuyente, opta por entregar a este último un certificado por concepto de devolución de impuestos, teniendo por resultado que el contenido del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente vs más allá de lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, - que es nuestra Ley Fundamental, razón por lo cual resulta - inconstitucional.