

870109

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

6

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

cy.
1986

FACULTAD DE DERECHO Y CS. SS.



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"INJUSTIFICADA SITUACION DE PRIVILEGIO DE LA AUTORIDAD EN CUANTO AL COMPUTO DE LOS RECARGOS EN LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS"

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

MONICA CRUZ TRILLO

GUADALAJARA, J. A. L., 1986



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 está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

I N D I C E

Tema: "INJUSTIFICADA SITUACION DE PRIVILEGIO DE LA --
AUTORIDAD EN CUANTO AL COMPUTO DE RECARGOS EN -
LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS"

Página

Indice

Dedicatorias

Introducción

Capítulo I

Fundamento Constitucional del Sistema Tributario Mexicano	2
1.1. Principio de Legalidad	3
1.2. Proporcionalidad y Equidad	11
1.2.1. Principio de Proporcionalidad	12
1.2.2. Principio de Equidad	17
1.2.3. Principio de Proporcionalidad' y Equidad	22

Capítulo II

Los Recargos	26
2.1. Concepto de Recargo	27
2.2. Diferencia entre prórroga y recargo	30
2.3. Naturaleza Jurídica de los recargos	34
2.4. Las relaciones accesorias de la relación substancial principal	36

2.5. Moratorias Fiscales	34
------------------------------------	----

Capítulo III.

La devolución del Impuesto atendiendo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación	40
3.1. Antecedentes	41
3.2. Concepto de Devolución	42
3.3. La relación tributaria de reembolso	42
3.4. Pago de lo indebido	47
3.5. Casos de procedencia de devolución	48
3.6. Requisitos legales para que surta efectos la devolución	50
3.7. Lugar y forma en que ha de solicitarse la devolución	51
3.8. Plazo para solicitar la devolución	52
3.9. Intereses a favor del contribuyente por devolución	52
3.10. Contenido del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación	54

Capítulo IV

Análisis del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación	63
4.1. Contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación	64
4.2. Interpretación de las normas tributarias	66
4.3. Métodos de interpretación jurídica	68
4.4. Criterios de interpretación de las normas fiscales	76
4.5. La analogía en el Derecho Tributario	78

Consideraciones

Reforma

Agradecimiento

Bibliografía

DEDICATORIA

A mi adorada y hermosa
mamá: Mónica Trillo, siempre
presente en mi corazón, que
con su infinito amor, esfuer
zo y sabiduría, me ha sabido
guiar por el camino de mi --
vida.

A mis queridos hermanos, Paty,
Paco, Silvia y Juan Manuel, --
que con su cariño y comprensión
han contribuido a mi realiza--
ción.

A mi inolvidable y dulce
abuelita Cuquita, ejem-
plo de ternura y amor; y

A mi incomparable tío Panchi-
to, con todo mi cariño.

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

En cumplimiento del requisito de presentación de Tesis que para obtener el Título de Licenciado en Derecho debo cubrir, presento el siguiente trabajo de investigación, sometiendo a consideración de ustedes la hipótesis y reforma en él planteadas.

Ya entrando al tema, observamos, como en repetidas ocasiones, en los diversos ordenamientos legales, se incurre en serias fallas o discrepancias entre su mismo contenido, o aún más grave, en contradicciones con nuestra Carta Magna, y que como consecuencia, lesionan la esfera patrimonial o de derecho de los ciudadanos.

Es ahora el caso que me ocupa, en el cual se establece una situación de desventaja en perjuicio del contribuyente frente a la Autoridad Hacendaria y cuya situación daña materialmente el patrimonio de aquel y por ende, su esfera de derechos.

El caso específico es el siguiente: el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación; que nos habla de la devolución de las cantidades recibidas indebidamente por el fisco, establece en su tercer párrafo, que el plazo para restituir dichas cantidades al contribuyente será dentro de los 2 meses siguientes al día en que se presente la solicitud de devolución; y que sólo vencido dicho plazo, empezarán a computarse los recargos establecidos por el artículo 21 del mismo ordenamiento, que serán a cargo del fisco y a favor del contribuyente que solicite su devolución. Además, que por medio de las circulares y demás escritos de carácter interno, que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se establece,

que el plazo se suspenderá si el interesado no cumple con algún requisito y la Autoridad así lo requiera; entonces el cómputo se reanuda a partir de que los requisitos omitidos sean presentados ante la Autoridad requirente.

Ahora bien, ¿Cuál es la hipótesis planteada?

Si bien es cierto, que el recargo de un accesorio de la contribución y que por ende participa de su naturaleza, según lo establecido por el artículo 2 fracción IV, tercer párrafo del mismo ordenamiento en cuestión; no cumple con los requisitos de proporcionalidad y equidad de las contribuciones de que participa, señalados en nuestra Constitución Política en su artículo 31 fracción IV.

En tal circunstancia, ¿Por qué la Autoridad Fiscal goza injustificadamente de una situación de privilegio frente al contribuyente; debido a que aquélla no pagará recargos a éste, por haber recibido indebidamente cantidades que no estaba en aptitud de recibir; sino después de transcurridos los 2 meses que tiene de plazo para efectuar la devolución, o bien, poner a disposición del interesado las cantidades percibidas indebidamente? Por el contrario, el contribuyente no goza de ningún plazo de gracia para que se le empiecen a computar los recargos, cuando no cumple a tiempo con sus obligaciones fiscales; ya que se le computan los recargos inmediatamente después de vencida la obligación que los origina, aún cuando cumple de manera espontánea.

Por ende, si el recargo es un accesorio de la contribución, para éste se debería observar el mismo procedimiento de causación, tanto para el contribuyente como para la Autoridad.

Todavía señala la parte final del sexto párrafo del mismo artículo 22 en cuestión, que cuando se efectúe la devolución al contribuyente, de cantidades que no procediera devolver, se causarían recargos a cargo de quien recibiera dichas cantidades, computados a partir de la fecha en que se hubiere efectuado la devolución por parte de la Autoridad Hacendaria, conforme a la tasa establecida en el artículo 21 del mismo ordenamiento. Situación por demás inequitativa.

Es por lo anterior expuesto, que se propone una reforma al artículo 22 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que los recargos que procedan a cargo de la Autoridad y a favor del contribuyente, se computen desde el día en que se presente la solicitud de devolución, si ésta es favorable en parte o en todo al contribuyente, en la manera proporcional que proceda.

Así mismo, y atendiendo a lo establecido por el artículo 5 del C.F.F., se podría aplicar el principio del "indubio pro reo" o lo más favorable al reo; en este caso sería al contribuyente, por ser el recargo una disposición de las no contempladas como de interpretación estricta, por no referirse al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

C A P I T U L O I

"Fundamento Constitucional del Sistema Tribu-
tario Mexicano"

Para una mejor comprensión de este capítulo, -- empezaremos por definir el concepto básico de fundamento, y así decimos, que es la base sobre la cual se sustenta -- algo; es decir, la causa primera que dió origen a la segunda.

Ahora, por fundamento Constitucional entendemos que es la base que en nuestra Carta Magna tienen todas -- las disposiciones normativas existentes. De lo que se -- desprende, que ningún orden normativo puede tener vida -- propia, si su fundamento no se encuentra en la propia -- Constitución; además, no debe contraerla, lo que se traduce en el principio de Supremacía Constitucional, contenido en el artículo 133 de la Constitución: precepto fundamental del orden jerárquico normativo del derecho mexicano. Que dice:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los Tratados que estén de acuerdo con 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".

El Fundamento Constitucional se traduce en el -- requisito esencial de legalidad o principio de Legalidad, que deben observar todas las normatividades que se promulguen y el cual constituye una limitante para el Poder Legislativo al legislar, y específicamente, en el caso que --

nos ocupa, al legislar en materia tributaria.

Enseguida plantearemos el significado que dicho principio tiene para los diferentes tratadistas y Suprema Corte de Justicia de la Nación.

I.I. Principio de Legalidad.

El principio de Legalidad de nuestro Sistema -- Impositivo Tributario, se encuentra consagrado en la Constitución Política, en su artículo 31 fracción IV. En él se establece como obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Además, el artículo 14 Constitucional, en su segundo párrafo, establece -- la garantía de que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el -- Congreso. De estos preceptos, se desprende la limitante para el Poder Legislativo, de que las contribuciones deben constar en ley para que proceda su recaudación y -- además, se atiende a la garantía individual contenida en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, para -- de esa manera conformarse el Principio de Legalidad.

El principio de Legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege" (1), -- lo que podría traducirse de la siguiente manera: todo -- tributo será nulo si no hay una ley: q u e lo establezca.

En virtud del principio de la legalidad, inherente al Estado Constitucional o de derecho, todo acto es -- tatal que afecta la libertad del individuo, limitando la -- órbita de aquélla, al imponer a éste un deber activo o pa

sivo, debe tener como antecedente necesario una ley formal, emanada del poder legislativo, según la jurisdicción territorial de que trata, interpretada restrictivamente. La aplicación lógica de esta regla, sobre el campo tributario, exige que la obligación fiscal deba resultar de una ley formal, interpretada restrictivamente, o sea que, en caso de duda, debe estarse al sentido más favorable a la libertad fiscal. Una contribución que no satisfaga el requisito substancial de la legalidad, carecerá de validez, por inexistencia de la causa constitucional y, planteado el caso judicial correspondiente, corresponderá que el tribunal competente declare su inconstitucionalidad.

Al respecto, el Licenciado Sergio Francisco de la Garza opina lo siguiente:

"El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; es decir, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones" (2):

Por lo anterior expuesto, se puede afirmar, que si un tributo o contribución no está establecido en una ley anterior al hecho que lo motivare, éste carecerá de validez para hacerlo efectivo y será causa de violación a garantías individuales o derechos subjetivos públicos; por otro lado, el principio de Legalidad constituye una limitación para el Poder, tanto Legislativo como Ejecutivo, al establecer contribuciones o cargas a los ciudadanos que afecten su esfera patrimonial o de derecho. Además en el párrafo anterior se señala, que no sólo bastará con imponer el tributo, sino que será menester esta-

blecer, el sujeto obligado, el objeto de la carga, el monto de la misma, la forma de pago, etc., de manera que no queden al arbitrio de la autoridad administradora establecerlos.

Es así como la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

"El principio de Legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernadores está establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que conforme a la constitución del Estado esté encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernadores, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deban soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las Autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la Autoridad no le quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al ca

so concreto de cada causante.

Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún Órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad que no tengan -- un claro apoyo legal, deben considerarse -- absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles" (3).

En esta tesis de la Corte, encontramos claramente reflejado el principio de certidumbre, del que nos habla Adam Smith y se refiere a que se deben dar a conocer al contribuyente todos los pormenores de las cargas fiscales que origine su actividad; es decir, darle a conocer la fecha de pago, la forma como ha de efectuarlo, a quien debe efectuar dicho pago, el concepto de pago, la cantidad que ha de pagar, el momento en que debe efectuarlo; en sí, todos los supuestos que ha de cumplir al ser generador de un crédito fiscal; así como también, las consecuencias de su incumplimiento y las sanciones inherentes al mismo.

En cuanto a la validez Constitucional de cualquier impuesto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

"De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, para la validez Constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución; ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para esta

blecer las exacciones que a juicio del Estado fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos" (4)

Atendiendo a lo expuesto en la tesis anterior, y, por lo que se refiere a los requisitos en ella señalados, tanto el de proporcionalidad como el de equidad, serán objeto de estudio en los apartados subsecuentes a éste. En cuanto al tercero, de que se destinen al pago de los gastos públicos (por no ser el objeto de nuestro estudio), sólo agregaremos algunas ideas.

El gasto público, según definición de Giuliani Fonrouge, "es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las Finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales" (5).

Así mismo, la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pronunció, en 1969, diez ejecutorias, en las que sostuvo, con base en los artículos 65 -- fracción III, 73 fracción VII y 126 de la Constitución, -- que tienen carácter de gasto público:

"El determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observación de lo mandado por las mismas normas constitucionales" y que "el concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación está prescrita la partida" (6).

Sólo cabe agregar que, el gasto público también puede llegar a tener un destino particular, como sería en el caso de las expropiaciones hechas a los particula--

res por causa de utilidad pública; el destino particular sería, la indemnización que se les pagara a aquéllos; -- otro ejemplo sería la indemnización pagada a un trabajador del Estado por causa de retiro.

Haciendo un poco de resumen sobre este capítulo, podemos decir, que debemos entender por ley: la disposición abstracta impersonal y general (aspecto material) -- que debe ser creada por el órgano legislativo (aspecto -- formal); si no es ley en estos dos sentidos, no tiene valor de ley. Además, el derecho a exigir que la ley reúna los dos aspectos mencionados, constituye una garantía para el contribuyente, quien en ausencia de los mismos, puede combatirla a través del juicio de amparo por ser violatoria de la garantía contenida en el artículo 14 de nuestra Constitución Política.

También, al establecer que los impuestos deben constar en ley, implica: que el Poder Ejecutivo no está facultado para establecer impuestos; sólo lo estará el Poder Legislativo. En caso de que un impuesto fuera creado por el Ejecutivo, se combatirá con un amparo; manifestando, que dicho poder no está facultado para establecerlo y que además, viola el artículo 31 fracción IV de la Constitución, en virtud de no ser ley en sentido formal.

Por otra parte, ¿cuál es la filosofía por la que el Estado puede cobrar impuestos?

El Estado tiene derecho de afectar la economía de los particulares, en virtud de que tiene que cumplir con su presupuesto; esto es, cubrirlo; ya que éste se encuentra basado en el conjunto de atribuciones que le han sido concedidas por el pueblo mismo.

De acuerdo a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha pronunciado:

"La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tienen potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere" (7).

Para finalizar este capítulo, trataremos el punto de la excepción. Como en toda regla, aquí también la encontramos, y es de la que nos habla el artículo 131 - - Constitucional, el cual rompe el principio de legalidad - que hemos venido aludiendo en cuanto a que se refiere al aspecto formal del principio, estableciendo en su segundo párrafo lo siguiente:

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente; a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

De no existir consagrada esta excepción por la Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las cuotas de los impuestos de importación o exportación, ni tampoco crear dichas cuotas, puesto que constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe

ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de la legalidad.

Podríamos resumir la explicación de esta excepción, diciendo, que el artículo 131 párrafo segundo de la Constitución, señala la facultad económica del Presidente para controlar y dirigir la economía del país. La consecuencia de lo anterior, es que se amplían las facultades legislativas del Ejecutivo. Por lo que se refiere a las tarifas de comercio exterior, el Ejecutivo hará las modificaciones o restricciones que juzgue convenientes, respecto de las leyes ya expedidas con anterioridad y no así, creando otras. La finalidad perseguida por este precepto constitucional, es la de proteger la economía nacional, v.gr. aumentar la tarifa de importación de algún producto de procedencia extranjera, para de esa manera hacer lo prohibitivo y aumentar el consumo nacional del mismo producto.

Esta facultad del Ejecutivo constituye una excepción al sistema de la división de poderes consagrado en la misma Constitución, que fue introducido por la reforma constitucional de diciembre de 1950, debido a poderosas razones de política económica, que hicieron indispensable la reforma, para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

En este primer apartado, vimos el fundamento Constitucional de los impuestos, que se traduce en el Principio de Legalidad contenido en el artículo 31 fracción IV y 14, segundo párrafo de nuestra ley fundamental, para de esa manera dejar claramente establecida su validez constitucional.

Por lo que se concluye: cualquier disposición que establezca alguna carga o deber para el particular u'

obligado, debe, en primera instancia, cumplir con el requisito esencial de la legalidad; esto es, ser ley en sentido material y formal; de lo contrario, se estará en presencia de una disposición violatoria de garantías individuales, dando lugar así, a la interposición del juicio constitucional. Excepción hecha de lo contenido por el artículo 131 segundo párrafo de la Constitución, el cual atribuye al Ejecutivo Federal la facultad de legislar en materia de importaciones o exportaciones, para dirigir y controlar la economía del país, lo cual constituye una ampliación de las facultades legislativas del Ejecutivo.

1.2. Proporcionalidad y Equidad:

Siguiendo con el estudio de los principios que rigen a los impuestos, estudiaremos en este apartado, los de Proporcionalidad y Equidad. Principios básicos, que junto con el de Legalidad, conforman la validez constitucional de los impuestos, contribuciones o de cualquier carga fiscal.

Expondremos lo sostenido por la Corte a este respecto, así como opiniones diversas de juristas o tratadistas, haciendo las observaciones o críticas que se juzguen convenientes.

Avocándonos al estudio de este apartado, los principios de Proporcionalidad y Equidad al igual que el de Legalidad, constituyen una limitante para el Poder Legislativo al establecer las cargas impositivas; debido a que necesariamente las disposiciones tributarias han de satisfacer estos tres requisitos, para que posean validez constitucional.

Adelantándonos un poco en el estudio que nos ocupa, que es la injustificada situación de privilegio de

La Autoridad respecto del cómputo de los recargos en la devolución de impuestos, debemos observar, que tanto el impuesto o carga impositiva, como el recargo mismo, deben satisfacer los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Constitución, en su fracción IV; o sea, los de legalidad, Proporcionalidad y Equidad. El impuesto por constituir el principal, es decir, el crédito fiscal y recargo, por ser accesorio de aquél y seguir su suerte, participa de su naturaleza, según lo establecido por el artículo 2, fracción IV, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece: "Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas."

Es de deducirse, que el recargo no existe sino hasta que se origina el hecho generador del crédito fiscal y sobre el cual tendrá aplicación aquél.

Volviendo a este apartado, primeramente analizaremos el principio de Proporcionalidad, después el de Equidad, equiparándolo algunas ocasiones con el de Igualdad, según opiniones diversas; finalizando con el estudio conjunto de estos dos principios.

1.2.1. Principio de Proporcionalidad.

La proporcionalidad nos da la idea de progresividad; es decir, que no todos los contribuyentes podemos contribuir en la misma proporción, sino que dicha contribución se efectuará atendiendo a la capacidad contributiva de cada cual. Tanto para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como para el Tribunal Fiscal de la Federación, la capacidad contributiva debe entenderse, como aquella proporción que se tiene de acuerdo a la riqueza ó

bienes del particular. Esto no es otra cosa que el señalar, que la contribución debe estar acorde a la riqueza que posea o genere el particular. Así lo revelan las tarifas contempladas en los artículos 80, 86 y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referentes todas al Título IV; el cual trata de las personas físicas, y en las que se refleja claramente dicho principio, estableciendo una progresividad en los porcentajes aplicables sobre los excedentes de los límites inferiores y así mismo, aumentando la cuota fija que se suma al resultado anterior,

Con el ejemplo mencionado podemos comprender ya el significado de nuestro principio en estudio: Ahora expondremos lo que para el Licenciado Servando J. Garza, significa la proporcionalidad y así expone que:

"Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con el objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes. ¿Qué es la proporcionalidad en materia tributaria?. Algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, como el de ingresos mercantiles (derogado) o cualesquiera de los especiales sobre la producción. Una intuición de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo como el de la renta. Si el impuesto sobre la renta gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal. Si el causante que percibe una renta anual de 5 mil pesos debe pagar una cuota del 5% y este mismo porcentaje es la cuota para el causante que obtuvo una renta de un millón, el impuesto sería justo en apariencia, pero en

realidad, injusto. Su explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio su objetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva. En la actualidad este movimiento no encuentra ya resistencia. De este modo la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación de sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva. Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante la expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria. Otra razón viene a corroborar lo expuesto; Si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (fracción IV del Artículo 31 Constitucional) fueran contradictorias o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa. Ahora puede explicarse la importancia del epígrafe sobre el que llamamos la atención al inicio: si el Derecho es el arte de lo bueno y lo equitativo, y se llama así porque el vocablo latino deriva de "justicia", nuestro Derecho Tributario con mayor razón en el principio de equidad (justicia), se consagra en tres textos de nuestra Constitución. Toda ley tributaria inicua debe nulificarse en la forma peculiar del juicio de amparo" (8)

En la exposición anterior, vemos como relevantemente destacan los conceptos de proporcionalidad (que es

el objeto de nuestro estudio] y el de progresividad; que según los tratadistas, no tiene el mismo significado, ni la aplicación a un mismo tipo de impuesto. Y para una mejor explicación, atenderemos a lo que se debe entender -- por proporcionalidad y por progresividad, para lo cual tenemos que: "un impuesto es proporcional cuando el quantum del mismo permanece constante, cualquiera que sea la cantidad de la materia imponible" (9)

Por lo que se refiere al impuesto progresivo, - decimos que:

"Es aquél en el que la tasa o quantum se eleva a medida que aumenta la materia imponible. La progresividad no es aplicable a cualquier tipo de impuesto. Por ejemplo, no procede con respecto a los impuestos indirectos y sí resulta lógicamente aplicable en los gravámenes directos, en especial sobre la renta: ya que exhibe dos calidades - indiscutibles, productividad y justicia. - Dependerá, sin embargo, de la forma en que la riqueza se distribuya en el país, pues, si las rentas elevadas forman un grupo importante, el impuesto progresivo será de -- gran rendimiento, y no así si la generalidad de las rentas se hallan muy divididas. - Por ello, debe respetarse la vieja advertencia de Adam Smith: los contribuyentes o sujetos del Estado sólo deben contribuir a -- los gastos públicos en tanto ello sea posible de acuerdo a sus facultades contributivas" (10)

A favor de la tesis de proporcionalidad y en -- nombre de la igualdad, los seguidores de aquélla, se apoyan literalmente a la fórmula, según la cual, el impuesto debe ser "en proporción a la renta", entendiéndolo por tal, una proporción aritmética. La igualdad estará, según -- ellos, en que cada uno sufra una detracción que absorba -- la misma fracción de su renta. Para muchos, la proporcionalidad debe ser, a fin de aceptarla, aquélla que se refiere a la carga fiscal total. Además, en un sistema de

impuestos múltiples, como es el nuestro, debe existir la progresividad para corregir las injusticias, contrariamente al tipo de imposición indirecta que afecta los consumos necesarios. "La teoría del impuesto progresivo puede fundamentarse, sobre la idea de la utilidad final y de la degradación progresiva de las necesidades" (II). Cabe -- aquí el comentario de que, las tarifas de los artículos 80, 86 y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en -- las reformas fiscales para 1985, sufrieron dicha reforma en sentido negativo; es decir, anterior a la reforma mencionada, las tarifas cada año aumentaban el porcentaje -- fijado para cada límite y así mismo, la cuota fija. En -- sí, eran tablas que anualmente progresan en sus límites; -- ahora, para gravar los ingresos obtenidos durante 1985, -- se aumentaron los límites inferiores y superiores, para -- situarse en el margen que a cada cual corresponda, y no -- así, el porcentaje aplicable sobre el excedente del límite inferior; al igual, que no se aumenta la cuota fija -- que se sumará al resultado anterior. Lo que podríamos -- considerar como una regresión o desgravamiento favorable' al contribuyente. Tal vez, dicha reforma se debe al ritmo tan acelerado con que se mantiene la inflación. Por -- lo demás, es una buena medida para no hacer tan gravosa -- la carga fiscal y disminuir la evasión de impuestos, captando de esa manera, un mayor número de contribuyentes y' por ende, mayores ingresos.

Ahora que, la reforma para 1986 a estos mismos artículos, siguiendo la política tributaria implantada -- por el Ejecutivo Federal, de que "quien tenga más pague -- más"; las tarifas de aquéllos se incrementaron adicionán -- doles una tabla más (otra cuota fija y otro % aplicable -- sobre el excedente del límite inferior), esto es, en el -- caso del artículo 80 que grava los ingresos por salarios, se aplicará la tabla adicional, si los ingresos mensuales excedieran de 332,300.00 pesos. En el caso del artículo

86 que se refiere a los pagos provisionales que han de -- efectuar los contribuyentes que obtengan ingresos diferen -- tes a los asalariados, será aplicable si sus ingresos - - cuatrimestrales excedieran de 1'329,300.00 pesos; y por - último, si se trata de ingresos anuales, artículo 141, -- éstos serán gravados adicionalmente, si excedieran de - - 3'987,800.00 pesos. Por consiguiente, no considero oportuno desglosar el procedimiento a seguir para aplicar la tarifa adicional, ya que, es materia meramente contable y no jurídica, por ende, no amerita mayor comentario que el precedente.

Con todo lo expuesto, podríamos concluir diciendo, que el principio de la proporcionalidad debe atender necesariamente a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, para que se de el supuesto de "justicia fiscal" en la recaudación de las contribuciones. Además, también analizamos como es diferente la manera como se refleja dicho principio en los impuestos directos e indirectos; en los primeros, se manifiesta progresivamente, a medida que aumenta la base gravable, esto es, la riqueza obtenida; en los segundos es proporcional o aproximado a la base, pero sin variar su porcentaje. Y de esa manera se refleja claramente, que existe más justicia en los impuestos directos, ya que gravan directamente la riqueza; de manera, que a mayor riqueza, mayor pago de impuestos y viceversa. Finalmente, aunque -- es más cómodo el impuesto indirecto, no cumple en estricto derecho con el principio de justicia fiscal.

1.2.2. Principio de Equidad.

Este principio se refiere, a que el impuesto -- ha de ser igual para todos; claro, en igualdad de circunstancias. Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se debe de tratar a los individuos ubicados en muy distin

tos niveles en función de esa situación a que pertenecen. La Corte ha dado tres acepciones al concepto de equitativo: a) Aspecto Jurídico: Todas las personas deben de tener un trato igual; b) Aspecto económico: equidad se relaciona con capacidad en sentido de proporción; y c) -- Aspecto social: el impuesto debe de cubrir gastos sociales.

Vemos pues, que el principio de equidad se vincula necesariamente con el de justicia; que un impuesto sea equitativo equivale a decir que sea justo; o sea, que obedezca a la igualdad en el tratamiento de los contribuyentes colocados en un mismo supuesto generador de un crédito fiscal.

Principio de Igualdad, como también se le llama, significa que, "a iguales riquezas corresponden iguales impuestos o cargas; o bien, a iguales capacidades contributivas, iguales obligaciones tributarias" (12)

Con respecto al comentario hecho en el párrafo precedente al anterior, me referí a contribuyentes, no sólo en su sentido estricto; es decir, que la Autoridad Fiscal también puede colocarse como sujeto pasivo en la relación tributaria, y de esa manera hallarse como deudora del contribuyente o particular, por lo que estará obligada a observar el principio de equidad o igualdad que vemos tratando.

La Corte Suprema ha señalado, que: "la igualdad impositiva no significa la prohibición de establecer categorías o grupos de contribuyentes, sino que exista igualdad o paridad de tratamiento dentro de cada categoría o grupo de contribuyentes, evitándose distinciones arbitrarías; es decir, respetando la igualdad de la situación tributaria" (13). Vale decir, tanto para la Autori-

dad Hacendaria como para el contribuyente, que se ubiquen en la situación de hecho que genere un crédito fiscal a favor de una u otra, según sea el caso que se plantee.

Ahora bien, atendiendo a lo establecido por el precepto constitucional, artículo 16, o sea, el principio de igualdad, nos conduce al estudio de dos principios más, que son el de Generalidad o Universalidad y el de Uniformidad.

El principio de la Generalidad o universalidad del impuesto, se refiere a la forma de aplicación o distribución entre los contribuyentes de contribuir para los gastos públicos dentro de las hipótesis generales y abstractas. Mientras que el principio de la Uniformidad, se refiere a la igualdad por clase o categorías de contribuyentes. Exige la igualdad de todos frente al impuesto. Encierra la necesidad de que cada contribuyente, dentro de su categoría, quede obligado a aportar al Fisco una cantidad uniforme de bienes; esta cantidad no equivale a una distribución de la carga en forma matemática; sino, que el tributo debe de ser proporcional a los bienes del contribuyente. Para lo cual, se atenderá a los diferentes medios de recaudación con que se cuenta, a fin de facilitar, tanto para la Autoridad como para el contribuyente, la carga fiscal impuesta. Es en este principio en donde encuentran su justificación los impuestos progresivos.

Cabe comentar, que la igualdad a la que se refiere el artículo 16, tanto como el artículo 31 fracción IV de la Constitución, al incluir como contribuyentes del gasto público a los extranjeros residentes en el país, obedece al principio de Solidaridad Nacional, que deben guardar con el Estado o Municipio en que residan. En resumen, podemos establecer, que el principio de la Genera-

lidad se traduce en que las personas jurídicas sujetas a tributar, lo hagan de igual manera en iguales circunstancias.

Examinemos ahora, la violación que se puede dar en el cumplimiento del principio de la igualdad, sus privilegios y exenciones, y así tenemos que:

"Nuestras leyes fiscales señalan excepciones al impuesto. Así, si observamos la imposición a la renta, vemos, que la ley excluye de la tributación los réditos que pertenecen al Fisco Nacional, Provincial o Municipal o a entidades de beneficencia, etc. No puede concebirse en ninguna de las personas exceptuadas una capacidad de contribución, en cuanto que sus recursos deben destinarse a la satisfacción de necesidades y servicios públicos, o cubrir las exigencias que requiera un beneficio general, o una seguridad o mejoramiento colectivo; tanto sea educacional, artístico, mutualista, como de salud pública o finalidad similar. De ahí pues la razón de tales excepciones, puesto que los recursos que el Estado y demás entes hubieran de proporcionar para esas mismas finalidades; ya no serán necesarios, en cuanto ellas se satisfacen o se alcanzan a través de las gestiones de las entidades exceptuadas" (14)

"La inmunidad fiscal o el favorecimiento con una desgravación tributaria, se crea legislativamente a través de finalidades o planes de interés político. La radicación de capitales, de empresas industriales y comerciales, el fomento de actividades que en un momento determinado se hacen necesarias o convenientes para la economía general, requiere; por lo común, la implantación de liberalidades que implican también exención al principio de igualdad" (15)

Lo anterior sería el caso de los estímulos fiscales, como el de las zonas prioritarias establecidas dentro del Territorio Nacional, o también, la exención concedida a las empresas de reciente creación, durante su pri-

mer año de actividades lo cual obedece, en este último caso, a la probabilidad de que dicha empresa no tuviera éxito en su actividad.

Por otra parte:

"La equidad fiscal se relaciona con dos principios que no siempre coinciden, el de la capacidad contributiva y el del beneficio; el primero requiere, hasta donde es posible, el mismo sacrificio marginal de todos los contribuyentes y el segundo presupone una contraprestación del Estado al particular" (16)

No estoy muy de acuerdo con lo que significa el segundo principio, o sea, el del beneficio; porque, sólo hablamos de contraprestación por parte del Estado, en el caso de los derechos y no así de los impuestos, debido a que el beneficio que podríamos obtener en éstos no sería una contraprestación, sino un bienestar general, no determinado en particular, sino colectivamente en beneficio de todos.

En resumidas cuentas, la equidad fiscal equivale a la justicia tributaria, esto es, a la igualdad de todos ante las disposiciones de carácter impositivo tributario.

Por último, en este capítulo, veremos a la proporcionalidad y equidad de manera conjunta sin, excluir una de la otra y establecer cuando se vulneran garantías individuales a consecuencia de la inobservancia de dichos principios.

1.2.3. Principios de Proporcionalidad y Equidad.

Se plantea ahora el problema de determinar si la apreciación de la proporcionalidad y equidad, o sea, de la justicia de los impuestos, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo, o si también puede hacerlo el Poder Judicial, a través del juicio de amparo.

Según opinión del Maestro Ernesto Flores Zavala:

"El Poder Judicial Federal, si puede estudiar si en un impuesto concreto individualmente determinado y no con relación al sistema impositivo, si violan los principios de proporcionalidad y equidad, es decir, de justicia; esto significa que el Poder Judicial Federal, puede estudiar si el impuesto se aplica en todos los casos en que se realiza la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, o bien, si hay violación al principio en virtud de las exenciones que se conceden, y también si el impuesto es igual cuando las situaciones generadoras del crédito fiscal son exactamente iguales de acuerdo con los elementos que para este efecto se toman en consideración; en caso contrario, habrá también violación al principio constitucional de proporcionalidad y equidad" (17).

Es aquí donde se puede dar el supuesto de que la Autoridad Fiscal viole dicho principio, al no comportarse en un mismo nivel de justicia frente al contribuyente, acreedor de un crédito fiscal a cargo de aquélla. Este punto lo comentaremos más ampliamente en capítulo separado.

Para finalizar con el estudio de este capítulo sólo me queda añadir, que estos principios fundamentales de las cargas fiscales, constituyen una limitación para el Poder Legislativo, al tener que observarlos para que

la carga impuesta posea validez constitucional, de lo contrario, dará lugar al juicio de amparo. Y que no pueden darse por separado, sino que uno es consecuencia necesaria y lógica del otro; deben darse de manera simultánea y no excluyente.

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

- (1) De la Garza Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1983, -- p. 251.
- (2) Idem. p.p. 251 y 252
- (3) Idem. p.p. 252
- (4) Idem. p. 255
- (5) Giuliani Fonrouge C.M., "Derecho Financiero", - Editorial Depalma, Buenos Aires 1972, p. 107.
- (6) Informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sala Auxiliar, p.p. 24-26, Contenido en la op. cit. de Sergio Fco. de la Garza, p. 128.
- (7) Tomo XXXIV, p. 1360 Prontuario, tomo VIII p. 84 Contenido en la obra "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Los Impuestos, de Ernesto Flores Zavala, p. 214.
- (8) Garza Servando J., "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", p.p. 71 -72, Contenido en la op. cit. de Sergio Fco. de la Garza, p.p. 255 y 256
- (9) De Juano Manuel, "Curso de Finanzas y Derecho Tributario", Tomo I, parte general, Editorial Molachino, México 1969; p. 373.

- (10) Idem.
- (11) Idem. p.p. 374-375
- (12) Idem. p. 362
- (13) Idem.
- (14) Idem. p. 368
- (15) Idem. p. 369
- (16) "Estudios sobre Medios de Defensa y otros Temas Fiscales" Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, 2da. Sala del Tribunal Fiscal del Estado, 1er. número extraordinario, Editorial - América, México 1978, p. 152.
- (17) Flores Zavala Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Los Impuestos, Editorial - Porrúa, México 1981; p.p. 210 y 211.

C A P I T U L O I I

"Los Recargos"

Nociones Generales. - Trataré en este capítulo, de la manera más amplia posible; qué son, cuándo nacen y cuál es la naturaleza jurídica de los recargos.

Este capítulo constituye la parte central del presente estudio, porque es precisamente sobre el cómputo de los recargos, donde existe la situación de desventaja para el contribuyente, al no observar el mismo procedimiento de causación para la Autoridad Hacendaria, que para el propio contribuyente, en una misma relación tributaria.

Empezaremos viendo que se debe entender por recargo.

2.1. Concepto de Recargo.

En principio, podemos decir, que la falta de pago de los tributos, en tiempo y forma adecuados, puede constituir, una infracción punible; pero además, reviste el aspecto de lesión patrimonial que se causa al Estado, por la falta de pago oportuno de la obligación. O sea, que todas las obligaciones fiscales han de cumplirse en la forma o plazos establecidos en la ley y marco jurídico que las contemple; de lo contrario, cuando no se cumplen en los plazos establecidos previamente en la ley, traen como consecuencia la imposición de sanciones, multas y recargos.

Así podemos establecer, que los recargos son la indemnización que paga el contribuyente al Estado (Administración Pública), cuando no cumple oportunamente con

sus obligaciones fiscales; y, siempre y cuando no se haya concedido una prórroga para el cumplimiento de dicha obligación.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, ha establecido, respecto a los recargos, que:

"La legislación tributaria de México - los considera desde hace años, como intereses que corresponden al Erario Federal por la falta de pago oportuno de los impuestos y no como multas impuestas como consecuencia de infracción a obligaciones fiscales" - (1).

El comentario que cabe a la tesis descrita anteriormente es: al recargo, ciertamente, no se le puede considerar como multa, ya que aquél necesita de una relación tributaria principal o substancial sobre la cual tenga aplicación: es decir, que el recargo como accesorio del crédito ni posee vida propia, y la prueba de ello es que, cuando no se cumple una obligación secundaria de hacer, aunque no hubiere lugar al pago de algún crédito y a pesar de haberse generado el hecho imponible, no da lugar a la causación de recargos por no tener base sobre la cual se apliquen. En cambio, sí se da lugar para la imposición de una multa. Por consiguiente, la multa sí posee subsistencia propia y puede aplicarse como sanción por la Autoridad Fiscal, de manera independiente; o bien, multa y recargos simultáneamente; por constituir (ambos) accesorios del crédito fiscal.

Otra tesis del Tribunal Fiscal de la Federación nos dice:

"Los recargos no tienen el carácter de impuestos no de derechos, correspondiendo a una sanción económica, jurídica de pago por"

un daño causado, por un perjuicio recibido' como lo reconoce el art. 207 del C.F.E." --
(2)

Es lógico que no se les pueda considerar como impuestos, ya que no constituyen prestación alguna, sino una indemnización al Erario Federal, con carácter resarcitorio, por la falta de pago oportuno. Mucho menos podríamos considerarlos como derechos; por no constituir contra prestación alguna, ya que al causarlos no recibimos un beneficio directo, sino por el contrario, lesionamos nuestra esfera patrimonial.

Ahora, sobre el último párrafo que dice: "por perjuicio recibido"... ¿Qué debemos entender?

Al decir "recibido" estamos situando al sujeto pasivo (contribuyente) como sujeto activo de la relación tributaria y a la Autoridad como sujeto pasivo de la misma, lo que analizaremos más ampliamente en el siguiente capítulo.

Volviendo al tema, también podemos considerar a los recargos como cantidades adicionales, que el Estado tiene derecho a cobrar, cuando no se cumplen en tiempo las cargas fiscales. O bien, considerarlo como el acceso, por supuesto, del crédito fiscal, que cobra el Fisco por pago extemporáneo; entendiéndose por tal, aquél que se hace fuera del término establecido por la ley. Puede ser extemporáneo de igual manera, el pago que se efectúa antes de que empiece a correr el plazo que concede la Autoridad, para cumplir con la obligación respectiva. Ya que, como la misma ley señala, las obligaciones deben cumplirse en la forma y plazos establecidos precisamente para ello.

2.2. Diferencia entre prórroga y recargo.

En este aspecto hay que distinguir, que no es lo mismo prórroga que recargo y por ello, analizaremos a cada uno, para después marcar la diferencia existente entre ambos.

A. PRORROGA. - Es la voluntad del Estado para que el crédito se le pague con posterioridad a la fecha de su vencimiento; esto es, en estar de acuerdo en que el cumplimiento de la obligación sea en fecha diversa a la de su vencimiento.

Así tenemos, que cuando la Autoridad Recaudadora concede prórroga para el cumplimiento de obligaciones que la admitan, se causarán intereses, a los cuales se les llama intereses moratorios, o bien, intereses por prórroga y no recargos. El monto de dichos intereses se publicará anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación, en donde para 1985 fué de 3.5% mensual, o sea, el 42% anual, y para 1986 aumentó al 5.50% mensual, que viene siendo el 66% anual.

El Estado determina el monto de la prórroga tomando en cuenta el costo del dinero, y para ello, recurre al Banco de México, quien mensualmente lleva a cabo un estudio con el propósito de obtener un dato que se llama "Costo Porcentual Promedio de Captación del Banco de México", cuyas siglas son "C.P.P. Banxico". Por ende, el costo del dinero es lo que nos cuesta obtenerlo mediante el financiamiento.

Si partimos de que el C.P.P. expresa el precio del dinero, habrá que señalar que éste, es lo que les cuesta a los Bancos captar los recursos, por ello se llama Costo Porcentual Promedio de Captación. Costo: porque es lo que le cuesta a los bancos captar determinada

cantidad de dinero; Porcentual: porque se expresa en un porcentaje de por ciento; Promedio: porque es efectivamente un promedio de las diferentes tasas de interés bancario; y de Captación: porque se trata de lo que cuesta captar dinero del público ahorrador.

Para obtener el C.P.P., el Banco de México investiga a que tasa de interés están captando recursos los Bancos; o sea investigan que interés tiene el particular en entregar su dinero a los Bancos, ya que éstos, captan dinero a diferentes plazos y pagan por ello diferentes tasas de interés. Para saber cuánto les cuesta captar cada peso, sacan un promedio de los diversos plazos a que está depositado. Y es así como anualmente, el Congreso de la Unión, mediante la Ley de Ingresos de la Federación, fija la tasa correspondiente para las prórrogas, tomando en consideración el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario, proporcionado por el Banco de México.

Enseguida veremos, qué requisitos debe cumplir el contribuyente que necesite una prórroga, para el cumplimiento de su obligación.

Los requisitos de las prórrogas son:

- 1o.- Que no sea por un plazo mayor de 36 meses;
- 2o.- Que se garantice el interés fiscal (suerte principal y accesorios), mediante alguno de los procedimientos marcados por el Código Fiscal de la Federación y por su Reglamento;
- 3o.- Deben pagarse los intereses moratorios señalados para las prórrogas, sobre saldos insolutos; y

4o.- Debe solicitarse y obtenerse.

Cabe aclarar, que en el punto tercero se habla de interés moratorio y no de recargo; pero si la parcialidad no se cumple en tiempo, entonces, serán recargos e intereses; además de poder ser exigible el crédito en su totalidad.

Ahora bien, la prórroga puede cesar por tres causas:

- 1o.- Cuando desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente;
- 2o.- Cuando el contribuyente sea declarado en estado de quiebra o solicite su liquidación judicial; y
- 3o.- Cuando el contribuyente no pague alguna de las parcialidades con sus recargos, a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se vence la parcialidad.

Por último, cuando se solicite la prórroga y se esté en el período de concesión, se deberá pagar el crédito, dividiéndolo en 12 parcialidades y pagar recargos conforme al artículo 21 del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior se encuentra establecido en el artículo 59, segundo párrafo del Reglamento de C.F.F.

Por lo anteriormente expuesto, se concluye, que la prórroga se constituye en un acto unilateral y discrecional de la Autoridad Hacendaria, para concederla o negarla.

Enseguida veremos que debemos entender por recargo.

B.-RECARGO. Como ya lo analizamos anteriormente, el recargo según el C.F.F. posee naturaleza resarcitoria o indemnizatoria, al prescribir que se deben considerar como una indemnización al Erario Federal, por la falta de pago oportuno de los adeudos correspondientes. De ello se desprende, que el recargo es una indemnización -- que el Estado tiene derecho a percibir por la lesión patrimonial, que le causa el pago inoportuno de sus créditos fiscales.

En el C.F.F. en su artículo 21, primer párrafo, se señala el procedimiento para obtener el monto de los recargos y así nos dice, que será un 50% más del porcentaje establecido anualmente en la Ley de Ingresos para las prórrogas. Esto es, que si la tasa para las prórrogas es de un 5.50% mensual, para determinar los recargos se aumentará un 2.75% más, para saber el monto de los mismos, que viene siendo el 50% del monto de las prórrogas. Quedando una tasa, para este año, de un 8.25% mensual como recargo, no pudiendo exceder en ningún caso, del 500% del monto del crédito. Los recargos se causarán por cada mes o fracción de mes transcurrido después del vencimiento de la obligación tributaria y cesarán cuando se cumpla la obligación.

Limitantes de los recargos.- Observemos que los recargos tienen dos limitantes, que son:

1a.- No excederán de un 100% del monto del crédito, cuando el contribuyente cumpla de manera espontánea con las obligaciones que hubiere omitido, sin que medie para ello, requerimiento o gestión válida de cobro hecha por la autoridad; y

2a.- Nunca excederán de un 500% del monto del crédito; ya sea para el contribuyente o la Autoridad de-

dora de un crédito favorable del contribuyente. Procede este límite cuando el contribuyente que hubiere omitido el cumplimiento de alguna o algunas obligaciones, fuere requerido para la Autoridad para que efectúe su cumplimiento; o bien, también procede cuando la Autoridad v.gr. en caso de devolución de impuestos al contribuyente, se tarde más tiempo del que la ley le concede para efectuarla; entonces, correrán a su cargo recargos como lo marca el artículo 22, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Consecuentemente, ahora podemos establecer, que la diferencia entre prórroga y recargo estriba en que la primera constituye una manifestación de la voluntad del Estado para que el crédito se le pague con posterioridad a la fecha de su vencimiento; o sea, viene siendo un acto unilateral, potestativo de la Autoridad concederla o negarla; mientras que el recargo es una consecuencia lógica del incumplimiento de la obligación; constituyendo de esa manera, una indemnización por falta de pago oportuno. Además, el monto de la prórroga es distinto al del recargo, como ya lo vimos.

2.3. Naturaleza Jurídica de los recargos.

Para poder determinar la naturaleza jurídica de los recargos, expondré una ejecutoria del Tribunal Fiscal de la Federación, que aunque ya no es coincidente con el Código Fiscal vigente, con respecto a los artículos expuestos en ella y los actuales, sí nos determina claramente la naturaleza jurídica de los recargos. El fallo es el siguiente:

"RECARGOS.- Su naturaleza jurídica a la luz del Código Fiscal de la Federación y sus consecuencias: Teniendo en cuenta que el artículo 207 del C.F.F. les da el carácter de indemnización, en tanto que la

fracción II del artículo 235 les asigna la naturaleza de sanción, es el caso de que en un mismo cuerpo legal existan normas jurídicas cuyo contenido parece ser irreconciliable; por lo que debe tratarse de interpretar en términos de que se cumplan y no de manera que uno de los dos supuestos, en aparente pugna, carezca de eficacia jurídica, ya que su sola presencia en un cuerpo legal hace suponer que el legislador trató de que ambos tuvieran consecuencia jurídica. En esas condiciones la Sala Sentenciadora estima que los artículos 207 del C.F.F. y fracción II del artículo 235 del mismo cuerpo legal, lejos de contener disposiciones jurídicas incompatibles, se establecen preceptos que se complementan. En efecto, la circunstancia de que la fracción II del artículo 235 del C.F.F. dé a los recargos al carácter de sanción no se encon- trapone al hecho de que el artículo 207 establezca que los recargos tienen en todo caso el carácter de simple indemnización por la falta de pago oportuno de los adeudos fiscales, ya que la sanción entre los múltiples contenidos que puede tener está precisamente el de que sea una indemnización. Por sanción debe entenderse, en términos generales, la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado. Ahora bien, las sanciones pueden tener un contenido que coincida con el contenido de la obligación desconocida, encontrándonos esta hipótesis dentro del caso de cumplimiento forzoso de la obligación desconocida y siendo en esa virtud, el contenido de la sanción coincidente con el contenido de la obligación incumplida. Pero la sanción puede tener un contenido distinto, es decir que el contenido de ésta no coincida con el contenido de la obligación incumplida, sino que la sanción tiene como fin obtener del sancionado una prestación económica equivalente al deber jurídico desconocido. En este caso, el contenido de la sanción es el de una indemnización. Por último, hay casos en que la sanción no tiene un contenido coincidente con el contenido de la obligación incumplida, ni tampoco un contenido equivalente al deber jurídico incumplido, sino que el contenido es de una finalidad inmediata aflictiva, encontrándose en el caso de que el contenido de la sanción es un castigo. Las anteriores formas de sanciones jurídicas son simples pudiendo adoptar la forma de mixtas o complejas cuando el contenido de ellas sea combinado, es decir cumplimiento más indemnización, cumplimiento más castigo, indemnización más castigo, etc.. De lo antes expuesto se lle-

ga a la conclusión de que la circunstancia de que los recargos tengan de acuerdo con el artículo 207 del C.F.F. el carácter de meras indemnizaciones no excluye la posibilidad de que dichos recargos sean también una sanción, sino por lo contrario, que uno y otro precepto se complementan debiéndose de la conformidad de ambos, llegar a la conclusión de que los recargos constituyen una sanción, cuyo contenido es una indemnización al Fisco Federal por el pago inoportuno de los adeudos correspondientes" (3)

No cabe más comentario, que el de atender a la conclusión de considerar al recargo como una indemnización; porque por otra parte, ya no existe la incompatibilidad entre los artículos mencionados del C.F.F.; por estar derogados.

Por último, para corroborar lo anterior, el artículo 21, primer párrafo del C.F.F. establece, que los recargos que se computen se considerarán como indemnización para el Erario Federal.

2.4. Las Relaciones Accesorias de la Relación Substantiva Principal.

Sobre este aspecto, expodré lo que para el Licenciado Sergio Fco. de la Garza significan las relaciones accesorias, y así, según su opinión:

"La relación substantiva principal tiene el carácter de una relación central, alrededor de la cual pueden surgir algunas otras obligaciones o relaciones accesorias. Esas relaciones accesorias tienen el carácter de substantivas, pues, su contenido es una prestación fiscal actual o futura y potencial, y no deberes de carácter formal; esto es, de hacer, de no hacer o de tolerar,

Los supuestos de hecho que les dan origen son o pueden ser distintos del presupuesto de hecho de la relación principal. Por

ejemplo: la mora en el pago del crédito fiscal (contenido de la relación principal) da origen a una relación substantiva accesoria, que es el pago de intereses moratorios llamados "recargos" en el Derecho Mexicano" (4)

Sólo agregaremos, que el presupuesto de hecho del crédito fiscal es la realización del hecho generador del mismo crédito, o bien, la realización de la situación jurídica de hecho prevista en la ley; mientras que lo que origina la relación accesoria, o sea, los recargos, es el incumplimiento de la obligación principal.

2.5. Moratorias Fiscales.

Para finalizar este capítulo, analizaremos el contenido de las moratorias fiscales, que no son lo mismo que mora en el pago, como lo veremos más adelante.

Y así tenemos, que el artículo 39 del C.F.F. -- dispone que: "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

- I.- Condonar o eximir, total o parcialmente; -- el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, -- así como en el caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias..."

Por lo anteriormente expuesto, ¿qué debemos entender por moratoria fiscal?

Por moratoria fiscal se entiende, la medida -- tomada por el Ejecutivo Federal, como dirigente del país!

y de la economía nacional, para conceder, indistintamente, a determinado sector, una condonación o prórroga en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuando concurren causas de fuerza mayor ó caso fortuito. Por lo que no podríamos considerar a las moratorias fiscales como violatorias de garantías individuales, ya que se conceden de manera general, abstracta e impersonal, por medio de un decreto, además de encontrarse contempladas en la ley.

En el caso de las prórrogas, que es el que nos ocupa, no ha lugar a vulneración de garantías, ya que, sólo es un retraso en el cumplimiento de la obligación de bida, provocado por causas ajenas a cualquiera de los sujetos de la obligación establecida; además de contemplarse como medidas que ha de tomar el Presidente de la República al perturbarse la tranquilidad, seguridad o economía de la Nación, por cualesquiera de las causas descritas con anterioridad.

Así concluimos este capítulo, aceptando a los recargos como una indemnización y diferenciándolos de la prórroga, en que ésta última constituye un acto unilateral del Estado para que se le cumplan con posterioridad sus créditos. Por último, las moratorias fiscales no son violatorias de garantías individuales por las razones expuestas.

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

- (1) Fernández y Cuevas José Mauricio, "Jurisprudencia en Materia Fiscal", 1937-1970, Criterios -- sustentados por el tribunal Fiscal de la Federación en materia de Derecho Procesal Fiscal, Editorial Jus, México 1979, p.- 85
- (2) Idem. p. 87
- (3) Idem. p.p. 88 y 89
- (4) De la Garza Sergio Francisco, op. cit., México-1984, p. 461.

C A P I T U L O I I I

"La devolución de Impuestos atendiendo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación".

3.1. - Antecedentes.

Uno de los antecedentes más remotos; que reconoce este derecho al contribuyente, se encuentra en el Código Fiscal de la Federación de 1939, que establecía el derecho a la devolución de cantidades pagadas en exceso o en forma indebida al fisco. Otras Leyes, como la del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, también contemplaba en derecho, inclusive con mayor detalle.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor hasta el 31 de diciembre de 1980, también establecía la posibilidad de solicitar las cantidades de impuesto a favor, que se determinarán en declaraciones definitivas.

En agosto de 1973, se emitió un procedimiento, que consistía en comprobar ante dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de las declaraciones, manifestaciones o recibos oficiales respectivos, estar al corriente en el impuesto sobre el que versará la devolución, para que éstas se cercioraran de los créditos que existieran a cargo de los propios contribuyentes, con excepción del impuesto sobre producción de minerales, metales y compuestos metálicos.

Posteriormente, en 1976, se creó la forma fiscal HISR-128 para ser utilizada obligatoriamente en las solicitudes de devolución y compensación que tramitan los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, ya sean personas físicas o contribuyentes del régimen global de empresas.

En agosto de ese mismo año, se publicó el instructivo para efectuar el trámite de la devolución y compensación de impuestos en la forma HISR-128, por parte de los contribuyentes y para las propias oficinas ante las que se presentaba dicha forma.

Actualmente, la forma HISR-128, se utiliza exclusivamente para solicitar la devolución del Impuesto sobre la Renta y la HISR-15, para efectos de la compensación de este impuesto.

3.2. Concepto de Devolución.

La devolución de impuestos, es un derecho que tienen los contribuyentes, para que les sean reintegradas las cantidades que por concepto de impuestos hayan sido pagadas indebidamente o en exceso.

De lo anterior se deduce, que es una obligación para la Administración Tributaria, devolver las cantidades que hayan sido pagadas indebidamente, ya sea a petición de parte o aún, de manera oficiosa.

Ahora veamos de donde nace el derecho del contribuyente para solicitar la devolución de impuestos.

3.3. La Relación Tributaria de Reembolso.

La relación jurídica opuesta a la que tiene como objeto la prestación del tributo, es la que surge cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria, sea el contribuyente o sea el responsable, ha pagado un tributo indebido, ya sea porque el hecho generador no se ha producido, o, porque la prestación debida se ha hecho en una cantidad mayor que la establecida por la ley. El objeto de esta relación es la repetición de lo indebido y:

"Es una relación igual y contraria, -- paralela pero opuesta a la relación jurídica tributaria propiamente dicha. Tiene su origen en un mismo principio constitucional, o sea, que el contribuyente sólo debe en -- concepto de impuesto lo que la ley ha establecido, de lo cual deriva que cuando se verifica un determinado hecho imponible surge la obligación, pero limitada al supuesto y a la cantidad que la ley ha querido imponer. Y si alguien ha pagado una cantidad distinta de la que la ley impone, o por un hecho que no está previsto como supuesto de la -- obligación, en virtud de un conolario del mismo principio de legalidad, surge para el Estado la obligación de devolver y nace, para el que ha pagado, el derecho creditorio para repetir lo indebido" (1)

Ahora veamos las 4 teorías que nos hablan del sujeto pasivo de la relación tributaria, cuando dicho sujeto es el Estado.

Y así tenemos, que para saber cuándo, como regla general, pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria las entidades públicas, debemos tener en cuenta la posición de la legislación mexicana frente al problema de la personalidad del Estado. Para ello, existen cuatro tesis: la que sostiene que el Estado tiene dos -- personalidades, una de derecho público y otra de derecho privado; la que sostiene que tiene una sola personalidad con dos aspectos; la que afirma que sólo tiene una personalidad de derecho privado y la que sostiene que no es -- necesario el concepto de personalidad del Estado.

La legislación y la jurisprudencia mexicanas -- aceptan la tesis de la doble personalidad; la Suprema -- Corte de Justicia de la Nación expuso claramente su criterio en este sentido, al fallar, el 7 de febrero de 1945; -- la revisión 477/44, Compañía de Servicio de Agua y Drenaje de Monterrey, S.A., diciendo:

"Doctrinalmente todos los autores convienen en que el Estado realiza, a la par que actos en que aparece manifiesta su soberanía y su fuerza como poder para imponer a los particulares-personas-físicas o morales su voluntad, otros actos en los que se despoja de esos atributos (aunque no del todo) y entra en el comercio jurídico con los propios particulares para hacer transacciones^T y convenios en el mismo plano que ellos; es decir, entra en relaciones con los particulares no pretendiendo imponer su voluntad, sino buscando el concurso de voluntades. En otras palabras, el Estado es unos casos puede obrar como autoridad haciendo uso de los atributos propios de su soberanía para velar por el bien común por medio de dictados imperativos cuya observancia es obligatoria, y en otros casos como persona de derecho privado, o sea cuando al igual que los individuos particulares ejecuta actos civiles que se fundan en derechos del propio Estado, vinculados a sus intereses particulares, ya celebrando contratos, o promoviendo ante las autoridades en defensa de sus derechos patrimoniales. Este criterio se acepta en nuestro derecho positivo, como puede verse del texto expreso del artículo 27 de la Constitución Federal que establece que la Nación tiene la propiedad de las tierras y aguas y el derecho de transmitir su dominio a los particulares constituyendo la propiedad privada. De esto se desprende fácilmente la idea de que, entre otros títulos, la Nación puede transmitir el dominio^T por enajenación a los particulares, y la enajenación es un acto esencialmente de derecho civil, siendo indudable que el Estado usa de su personalidad de derecho privado en estos casos y no obra como autoridad. El propio artículo 27 reconoce implícitamente la limitación del carácter de autoridad en el Estado cuando impide que éste se haga de la propiedad de los particulares si no es por causa de utilidad pública y mediante indemnización; pues cuando el Estado solicita del particular la venta de un bien de su propiedad concertando el precio y demás condiciones de enajenación, es indudable que obra como particular, y lo mismo sucede al establecer que los templos son propiedad de la Nación pues entonces tiene capacidad para adquirir y poseer estos bienes; así como

todos los demás bienes raíces necesarios para los servicios públicos, de donde se infiere que la Constitución está estableciendo la personalidad jurídica de derecho privado del Estado. También en el artículo 73 de la misma Constitución Federal en sus fracciones VIII, XVII, XIX y XXXI, hay un reconocimiento implícito de la personalidad de derecho privado del Estado, pues celebrando empréstitos, reconociendo y mandando pagar la deuda nacional y enajenando los terrenos baldíos, necesariamente goza de la personalidad de derecho privado. Lo mismo sucede con lo que dispone la fracción III del artículo 115 Constitucional, al invertir a los municipios de personalidad para todos los efectos legales. Por último, en el artículo 134 Constitucional, se mencionan expresamente "contratos" que el Gobierno tenga que celebrar para la ejecución de obras públicas, aunque señalando la manera de llevar a efecto tales contratos. De todo lo anterior se concluye lo que se ha dicho en un principio, o sea que el Estado puede obrar como sujeto de derecho privado".

"La segunda premisa que debe asentarse consiste en determinar cuándo obra el Estado como autoridad, y cuándo como persona de derecho privado. Obra como autoridad, siempre que ejecuta un acto o niega a acceder a una petición, o amenaza o impide por medios pacíficos o violentos la actividad de un individuo o un grupo, o cuando se apodera de los bienes individuales administrativamente; o bien cuando hace uso de la fuerza pública para impedir la comisión de un delito, de la alteración de la paz pública o la defensa del territorio nacional. Por tanto, la característica del acto de autoridad es el ejercicio de la potestad pública y la unilateralidad jurídica del acto que lleva a cabo el funcionario, que no le permite al individuo o grupo a quien afecta dicho acto, más defensa que el acudir a la propia autoridad o a otras superiores a ella misma en el mismo orden jerárquico, al Poder Judicial en su caso, para contrarrestar los efectos de ese acto. En el caso contrario, cuando el acto realizado por el Estado no entraña una orden o un mandato y la relación jurídica que entraña ese acto sea de la naturaleza civil, dicho acto no

será de autoridad sino de derecho privado.- Cuando el acto no interesa directa o necesariamente a la colectividad, puede considerarse que es una cuestión que comienza cuando el apoyo de la ley falta y entonces obra como persona de derecho privado" (2)

Atendiendo a la tesis expuesta, podemos llegar a la conclusión, de que en la devolución de impuestos, -- el contribuyente es un sujeto activo de esta relación tributaria de reembolso y la Autoridad se instituye como sujeto pasivo, por ser deudora del crédito fiscal a favor del contribuyente (sujeto activo). No podríamos establecer que la Autoridad actúa como sujeto de derecho privado, porque:

1o.- No es una relación principal u original si no que nace de manera accesoria;

2o.- La obligación de devolver se deriva de la ley y por ello, tiene un carácter público; y

3o.- Por último, aunque si bien es cierto que -- esta relación de reembolso sólo interesa al contribuyente que solicite la devolución, porque tenga un saldo a su favor, no por ello, la Autoridad se convierte en sujeto del derecho privado.

En resumen, la Autoridad no actúa como sujeto de derecho privado, ya que para ello es requisito indispensable que en la relación establecida no realice actos propios de Autoridad, colocándose así, en un plano de igualdad frente al otro sujeto de la relación, y, aunque en la devolución de impuestos se convierta en sujeto pasivo de la relación tributaria, no pierde su carácter de Autoridad, ya que actúa como tal.

3.4. Pago de lo indebido.

Desde el punto de vista del Derecho Positivo Mexicano, el pago de lo indebido en materia fiscal, se presentará cuando se percibe por el Estado un impuesto que no tenía derecho a exigir y que por error ha sido indebidamente pagado. Es decir, el pago indebido de impuestos se presentará cuando no exista causa eficiente que lo justifique; o sea, cuando el particular que pagó, no se ha colocado en la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Ahora bien, la obligación tributaria sólo puede existir, cuando una ley prevea las condiciones de su nacimiento; ya que de no admitirse, que la ley es quien debe determinar la obligación de los habitantes de contribuir para los gastos públicos, el Estado podría cobrar, a cada particular, las cantidades que el capricho de los funcionarios o criterios más o menos elásticos, quisieran asignarle; contraviniéndose los principios de proporcionalidad y equidad, que conforman el Sistema Impositivo y las premisas fundamentales del Estado de Derecho. Puede ocurrir, que el particular realice un pago sin estar legalmente obligado a ello; de hecho acontece, que al operarse la aplicación de lo previsto en forma abstracta por la ley, a un caso concreto, se incurre en inexactitudes, bien sea en lo relativo a la interpretación de la norma creadora del impuesto; en lo que hace a la existencia o inexistencia de las condiciones de hecho o de derecho indispensables para que se genere el crédito fiscal; en lo tocante al sujeto mismo; o bien, del monto del tributo, porque se aplica una cuota distinta o exista un error aritmético en la liquidación respectiva.

En tales circunstancias, en que el particular paga indebidamente, enriquece el patrimonio estatal sin

causa legítima y por ello, el Estado debe restituir; ya que no se justificaría la apropiación, ni a la luz de los principios legales, ni conforme a los que imperan en la imposición; pues, todos por igual quieren que el reparto de las cargas públicas sea proporcional y equitativo.

Ahora bien, en caso de que la Autoridad se negara a efectuar la devolución de las cantidades percibidas indebidamente o por error, el contribuyente que se vea afectado por tal negativa, por parte de la Autoridad, puede intentar acción contra ella; esto es, promoviendo el juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación (a través de sus Salas Regionales); para que éste declare la Nulidad del acto impugnado que causa agravio al demandante, siempre y cuando se llegase a comprobar el saldo a su favor y la negativa por parte de la Autoridad, de hacer efectiva la devolución correspondiente.

3.5. Casos de procedencia de devolución.

Veremos sólo los casos que se presentan tratándose del Impuesto sobre la Renta, por ser un impuesto federal y común a todos los contribuyentes posibles en un sistema jurídico y no como el Impuesto al Valor Agregado, que tiene un tratamiento diferente, ya que aunque se trata también de un impuesto federal, éste se encuentra coordinado a través de un convenio de coordinación fiscal celebrado entre la Federación y cada Estado de la República, para ser recaudado por los Estados y no así por la Federación, y además, es un impuesto indirecto; considerando de tal manera, innecesario su planteamiento.

Por consiguiente, los casos en que los contribuyentes tienen derecho a solicitar devolución son:

a) Retenciones en exceso. Este caso se presenta cuando las personas obligadas a retener el impuesto --

sobre la renta, lo hacen en un monto mayor al debido. --
Ejemplo: en la retención del impuesto sobre productos --
del trabajo; o sea, en los ingresos por salarios, que --
efectúa el patrón a sus trabajadores.

b) Duplicidad de pago. - Es el caso en que por --
un mismo impuesto se efectúen dos o más pagos erróneamen-
te.

c) Por errores aritméticos. - El saldo a favor --
en este caso, puede obtenerse como consecuencia de una --
operación aritmética mal hecha, al formular las declara-
ciones o documentos en que se pague el impuesto.

d) Deducciones no consideradas. - Puede derivar --
de la omisión de algún concepto deducible; al elaborar --
alguna declaración; ya sea por desconocimiento de la ley --
o por un error.

e) Acumulación en exceso. - Caso contrario al -
anterior, en que por los mismos motivos puede el contri- --
buyente incluir mayores ingresos de los normales.

f) Liberación de un crédito por resolución adm-
nistrativa. - Este supuesto se presenta, --
cuando una autoridad resuelve a favor de un contribuyente --
algún acto impugnado por éste; y consecuentemente; tiene --
derecho a solicitar la devolución del crédito fiscal pre-
viamente pagado por el que interpuso el recurso.

g) Exención total de impuesto. - Puede ser que --
algún contribuyente tenga derecho a que se le devuelva --
un impuesto; cuando por disposición legal esté exento del --
mismo; pero que por error o desconocimiento de la propia --
ley lo haya pagado.

h) Remanente no compensado. - Son las cantidades de impuesto que aún quedan a favor del contribuyente, una vez efectuada una o más compensaciones y por imposibilidad práctica o por algún otro motivo, no se pueden recuperar vía compensación y se opta por la devolución de las mismas.

Enseguida veremos cuales son los requisitos indispensables que deben cumplir los contribuyentes, para tener derecho a la devolución del impuesto.

3.6. Requisitos legales para que surta efectos la devolución.

Para que los contribuyentes tengan derecho a la devolución del Impuesto sobre la Renta, deberán reunir los siguientes requisitos:

1.- Que se dicte acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el que se señale que se reconoce el derecho para solicitar la devolución;

2.- Que el derecho para reclamar la devolución no se haya extinguido. Es decir, que no hayan transcurrido más de 5 años, contados a partir de la fecha en que se presentó la declaración, en la que se determinó el saldo a su favor o de la fecha en que debió ser exigible el derecho a la devolución, en el supuesto de que la cantidad a favor derive de cualesquiera de los casos antes mencionados;

3.- Que si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida de 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.

No creo que necesiten mayor explicación dichos requisitos, ya que se sobreentienden por sí solos.

3.7. Lugar y forma en que ha de solicitarse la devolución.

Los contribuyentes deberán efectuar los trámites de devolución de impuestos ante la Administración Fiscal Regional correspondiente; con excepción de los que deben efectuar sus trámites ante la Dirección General Técnica.

La forma fiscal para la devolución del Impuesto sobre la Renta es, como ya la habíamos mencionado, la HISR-128, que deberá presentarse por septuplicado, anexo a la misma, la documentación siguiente:

1.- Declaración sellada, en la que conste el saldo a favor y dos copias fotostáticas de la misma;

2.- Original de los comprobantes de pago de impuestos y dos copias fotostáticas de los mismos, ya sean pagos provisionales como en el caso de ingresos por honorarios, arrendamientos, actividades empresariales; o bien, para sociedades mercantiles; recibos oficiales o certificación de las retenciones que le hayan efectuado por intereses, premios, dividendos y sueldos;

3.- Cuando se tiene más de un retenedor, se deberá acompañar una certificación por cada retenedor.

Documentos que en su caso también deberán ser anexados con dos copias fotostáticas:

- Copia de la resolución administrativa o judi-

cial;

- Copia de la resolución administrativa en la que se obtenga la exención;
- Copia de la escritura de fusión de sociedades;
- Otros documentos que comprueben y justifiquen su solicitud.

Para devoluciones del remanente no compensado:

- Presentar exclusivamente dos copias fotostáticas de la última aplicación de la compensación;
- Acuse de recibo de la (s) forma (s) HISR-128.

Para todos los casos, se deberán exhibir los originales de la documentación.

3.8. Plazo para solicitar la devolución.

El plazo que tienen los contribuyentes, para hacer efectivo su derecho a la devolución por impuestos a su favor, será de 5 años, contados a partir de la fecha en que deba hacerse exigible ese derecho.

3.9 Intereses a favor del contribuyente por devolución.

Si la devolución no se efectúa, 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 se señalan en la forma oficial respectiva, la autoridad administrativa deberá pagar intereses conforme a una tasa del 8,25% mensual.

Es aquí donde se presenta la situación inequita

tiva e improporcional, que está guardando la Autoridad -- fiscal frente al contribuyente; ya que con todo lo expues- to en los capítulos anteriores, no se justifica a la luz del derecho, que la Autoridad Hacendaria goce injustifica- damente de 2 meses de gracia, para que se le computen los recargos a favor del contribuyente; mientras que a éste, se le computen desde luego, vencida la obligación, lesio- nando de esta forma su esfera patrimonial y de derecho.

Los intereses se calcularán sobre las cantida- des que proceda devolver, excluyendo los propios intere- ses y se computarán desde que se venció el plazo, hasta - la fecha en que se efectúe la devolución o se dispongan - las cantidades a favor del interesado. En ningún caso, - los intereses a cargo de la autoridad administradora exce- derán del 500% de la cantidad de que se trate.

Ahora bien, si la devolución se hubiera efec- tuado y no procediera, se causarían recargos sobre las -- cantidades devueltas indebidamente y los posibles intere- ses pagados por las autoridades fiscales; a partir de di- cha devolución, no otorgando ninguna prerrogativa para -- ello, como sucede en el caso contrario (que es el que nos ocupa), siendo que la devolución se da por error de la -- autoridad. La autoridad fiscal quiere que el contribuyen- te pague los errores que ella cometa.

Por último, en este capítulo, veamos el conte- nido del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, - para de esa forma llegar a una conclusión, de acuerdo a - todo lo anteriormente expuesto.

3.10. Contenido del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Para empezar, dejemos asentado, que el art. 22-C.F.F. nos habla de la devolución de impuestos federales; y así tenemos, que dicho artículo nos empieza diciendo:

"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 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..."

Es en este primer párrafo, en donde se establece el derecho del contribuyente para reclamar sus saldos a favor, obtenidos por cualesquiera de los casos que ya examinamos con anterioridad; traducéndose, de esa manera, en un derecho para el contribuyente y en una obligación para la Autoridad Fiscal el hacerla efectiva.

También se establece, que podrá ser de dos maneras: de oficio, cuando así lo ordene la autoridad y, a petición de parte, que es como regularmente opera; esto es, que sólo a solicitud del interesado se podrá obtener el saldo que tuviere en su haber. Después de este enunciado, viene la reforma de 1986, la cual nos habla de cómo

mo se efectúa dicha devolución por parte de la autoridad' y nos dice, que podrá hacerse con cheque (como hasta 1985 se había efectuado) ó mediante certificados expedidos a nombre del contribuyente. Dichos certificados son los de nominados certificados para compensación: certificados expedidos por la Tesorería de la Federación, y ello obedece a que la autoridad fiscal, no siempre cuenta con partidas presupuestales suficientes para cubrir todas las solicitudes de devolución que le son presentadas. Con esta nueva reforma, se subsana dicha irregularidad, que además, acarrea que el Fisco tuviera que pagar intereses (recargos) al contribuyente, por no efectuar la devolución en el tiempo prescrito por la ley.

Por lo demás, creo que el artículo es claro y por ello no merece mayor explicación, ya que también fue objeto de análisis en apartados precedentes a éste.

El segundo párrafo del artículo en cuestión, nos señala:

"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, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del último párrafo de este artículo..."

Lo contenido en este párrafo queda bien comprendido, al conocer, que cuando existe litis sobre el crédito, éste no será líquido y por ende, exigible; de lo contrario, si queda insubsistente, será motivo suficiente para exigir su devolución. En cuanto a la prescripción de que se habla, es la señalada como término máximo para reclamar los saldos que a favor tuviésemos, siempre y cuan-

do no hayan transcurrido los 5 años.

Nos sigue estableciendo el artículo 22 en su tercer párrafo lo siguiente:

"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..."

Es en este párrafo, precisamente, es en donde se propondrá la reforma correspondiente a este trabajo de investigación, en el sentido de que ¿por qué la autoridad fiscal goza de manera por demás injustificada, de un plazo de 2 meses para que se le empiecen a computar los recargos que procedan a favor del interesado que solicita su devolución? Lo anterior, como ya lo vimos, no tiene fundamento legal alguno y lo que es peor, no cumple con los requisitos esenciales de validez constitucional referentes a la proporcionalidad y equidad. Y deben de cumplir con dichos requisitos; ya que, aunque no estamos hablando de contribución, los recargos siendo accesorios de aquélla, participan de su naturaleza, como lo señala el artículo 2, fracción IV, en su tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el que establece lo siguiente:

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas..."

Como hemos visto, lo anterior corrobora, que el tercer párrafo del artículo 22 del C.F.F., sobre el cual se propone reforma, no está cumpliendo con los requisitos constitucionales mencionados. No es equitativo, porque no es igual para todos; ya que al contribuyente no se le otorga en ningún caso, plazo de gracia o prerrogativa alguna, para que dé cumplimiento a sus obligaciones fiscales y los recargos se le computan, desde luego, vencida la obligación; y no es proporcional, por que a situaciones igualmente establecidas no se les esta dando, en proporción, tratamiento igual.

En cuanto a cómo se computarán los intereses, es lógico que se excluyan los propios intereses de lo contrario, estaríamos cayendo en el supuesto marcado como anastocismo (fenómeno también prohibido por nuestro sistema impositivo).

El cuarto párrafo, dice:

"El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribu-

ción 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..."

Aquí vemos, como en el caso de que el crédito haya sido determinado por la autoridad, sí procede la causación de recargos desde el momento en que se efectuó el pago, es decir, desde luego, siempre y cuando el contribuyente o interesado interponga oportunamente los medios de defensa que le sean conferidos por la ley y la resolución de éstos le sea favorable en todo o en parte; supeditando así, el nacimiento del cómputo de recargos a la interposición del recurso o medio de defensa precedente. En resumen, es menester inconformarse para obtener los intereses y sólo por créditos determinados por la autoridad.

En lo referente a la compensación, sólo agregaremos, que constituye otro medio para hacer efectivos los saldos a favor que obtuviéramos por cualquier causa; debiéndolos compensar contra adeudos del mismo carácter o impuesto, aunque cabe la posibilidad de hacerlo a otro tipo de impuesto, obteniendo de la autoridad fiscal la autorización correspondiente.

En su quinto párrafo, el artículo 22, establece lo siguiente:

"En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán del 500% de la cantidad de que se trate..."

El párrafo anterior, viene a constituir otra reforma para 1986, ya que anteriormente, el límite máximo para los recargos era del 250%, tanto para el contribuyente como para la autoridad hacendaria; así lo afirma la reforma que sufrió en el mismo sentido el artículo 21, en

en su segundo párrafo.

El sexto párrafo del artículo 22 dice:

"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 al contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución..."

El comentario que cabe aquí, es que en este párrafo es en donde se establece, que no sólo se estará a la presentación de la solicitud de devolución, sino que es menester cumplir y aportar todo lo que la autoridad requiera y en el tiempo preciso que se nos señale, ya que de lo contrario, volverá a correr término (2 meses) para que se le computen intereses a la autoridad; además, la devolución no siempre va a ser total, sino que podrá abarcar sólo una parte de nuestra solicitud, es decir, lo que comprobemos; porque hay que recordar, que en materia fiscal, la carga de la prueba corresponde al contribuyente, particular o interesado, según corresponda en cada caso concreto.

También se contempla el caso invertido, por el cual se está proponiendo reforma; esto es, cuando la autoridad devuelve cantidades indebidamente o que no procederán; el contribuyente en este caso, si pagará recargos a la autoridad desde la fecha en que se hubiere efectuado la devolución. Situación por demás incongruente, en rela

ción con el párrafo tercero de este mismo artículo. Existía hasta 1985 un caso similar a éste, pero a favor del contribuyente. Se contemplaba en el cuarto párrafo del artículo 21 del mismo ordenamiento legal, y se refería al caso de la indemnización por cheque no pagado al fisco, por causa imputable al contribuyente, en el que los recargos empezarían a computarse al iniciar el tercer mes siguiente al día en que debió efectuarse el pago; pero para la reforma fiscal de 1986, este enunciado quedó derogado. Por lo tanto, resulta incomprensible el aceptar que la autoridad goce de plazos o prerrogativas para que se le computen los recargos, no habiendo causa ni fundamento legal procedente para ello.

Siguiendo con el estudio del art. 22, su antepenúltimo párrafo nos establece que:

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

El término a que se refiere este apartado es el de los cinco años, que se establecen para que prescriba el crédito fiscal, con lo cual corroboramos el principio - aquél de que, lo accesorio sigue la suerte del principal.

El siguiente párrafo, constituye una adición en la reforma de 1986, y este penúltimo párrafo del art. 22 dice así:

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

Lo anterior es debido a que, a través de los -- certificados, las autoridades se liberan de sus obligaciones fiscales de dar y de esa manera, los certificados para compensación los vuelve a obtener el fisco como medio de pago; logrando así, manejar los certificados como efectivo y haciendo imposible devolver efectivo circulante, o sea, dinero. También procederá cuando lo solicite el propio contribuyente o interesado. Su contenido es muy importante, porque establece cuando opera la devolución en certificados; de lo que se deduce, que todos caemos en el supuesto y se nos devolverán impuestos sólo a través de los certificados.

El último párrafo nos establece que:

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

Lo cual quiere decir: que aunque la autoridad compense de oficio, el contribuyente tiene derecho a que se le aplique el párrafo cuarto, si se ubica dentro del presupuesto de hecho.

En esto terminamos el estudio de este capítulo concluyendo, que el contenido del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se traduce en la obligación de la autoridad fiscal de devolver las cantidades percibidas indebidamente; al mismo tiempo, que para el contribuyente es un derecho exigir la devolución de dichas cantidades.

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

- (1) De la Garza Sergio Fco., op. cit., México 1984,
p. 460.
- (2) Flores Zavala Ernesto, op. cit. p.p. 63, 64 y -
65

C A P I T U L O I V

"Análisis del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación".

Veremos en este último capítulo, lo concerniente a la interpretación de las normas tributarias, para lo cual analizaremos, primeramente, el contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, el que nos habla precisamente, de la interpretación que debemos darles a las disposiciones tributarias.

Analizaremos de igual manera, lo que debemos entender por "interpretar una norma o la ley", y consecuentemente a ello, expondremos algunos de los métodos de interpretación. Y por último, los criterios que debemos seguir al interpretarlas.

Empezaremos analizando el contenido de artículo 5 del C.F.F.

4.1 Contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 5 del C.F.F. dice textualmente:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a

a la naturaleza propia del derecho fiscal".

De lo anterior se depende, que tratándose, ya sea del sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, la interpretación será estricta. Queriendo decir con ello, que no se admitirá ningún método o criterio de interpretación, ni analogía ni mayoría de razón; sino que se atenderá literalmente a lo prescrito en la norma, disposición o ley. Esto es, que no habrá más interpretación que la que la ley misma establezca. También se consideran dentro de este supuesto, las excepciones a las cargas de los particulares, así como las disposiciones que fijen las infracciones y sanciones.

El caso que nos ocupa en este último capítulo, es determinar ¿por qué medio debemos hacer la interpretación de las normas que se refieran a los recargos?

Por lo que ya analizamos en capítulos anteriores, los recargos constituyen un accesorio del crédito fiscal (o carga tributaria) y por lo tanto, deberían seguir la suerte del principal (crédito); pero no sucede de esa manera, ya que el artículo 5 del C.F.F. no los enuncia. Esto es, el mencionado artículo establece como cargas a los particulares, las excepciones a las normas que las establezcan, el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa y de igual manera, las infracciones y las sanciones; no quedando incluidas en ellas los recargos; siendo, que también se trata de un accesorio del crédito fiscal y por lo tanto, debería de establecerse como disposiciones de interpretación estricta. Pero al no señalarlos como tales, quedan incluidos en el primer supuesto contemplado por el mismo artículo 5, en el segundo párrafo; o sea, que los podremos interpretar por cualquier medio de interpretación jurídica.

Creo importante analizar este precepto, por considerar su contenido dudoso o ambiguo, debido a que el recargo constituye una carga para el particular y no se observa como tal.

Pero, ¿por qué nos interesa, qué tratamiento de interpretación debemos darles a los recargos?

Los recargos constituyen la parte central de -- nuestro estudio, por observarse en su cómputo y tratándose de la devolución de impuestos, una situación injusta para el contribuyente, la cual ya analizamos.

Es por lo anterior, que procedemos a estudiar este precepto legal.

4.2. Interpretación de las normas tributarias.

Para poder interpretar una norma tributaria, -- nos tenemos que remitir a lo que es la interpretación de la ley en términos generales, y es así, que interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. Es decir, al intérprete corresponde determinar: qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable.

El intérprete puede y debe utilizar todos los -- métodos que crea necesarios, para poder descubrir el sentido y alcance de la norma. De esto se desprende que: -- debe examinar la letra de la ley; necesita analizar cuál ha sido la intención de legislador, y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad.

Debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la realidad económica que se ha querido reglamentar y la finalidad perseguida al legislar sobre determinada situación.

Según Berliri, al interpretar la ley:

"Significa que buscamos encontrar los hechos que se verifican en la realidad dentro de la previsión abstracta de la definición que ha dado el legislador. Cuando éste define un hecho imponible, da un determinado conjunto de conceptos, y nosotros debemos, a través de ellos, valorar los hechos de la realidad. Entonces, la interpretación de la ley es siempre la interpretación de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. Se trata de interpretar cuál es el hecho que se ha verificado en la realidad, para ver si coincide o no con el concepto de hecho imponible definido abstractamente. La interpretación no es nunca la de la letra de la ley; la ley no tiene interpretación. Lo que es objeto de la interpretación es, precisamente, la realidad; no el texto legal. Esto sirve para desmentir una opinión que muchas veces se oye, de que no se necesita interpretación cuando la ley es clara. La doctrina científica moderna del derecho descarta totalmente este principio que está expresado por el adagio latino: -- "inclaris verbis non fit interpretatio", es decir, cuando las palabras son claras no hace falta interpretación. Esto es un error de concepción, porque la letra de la ley puede ser clara en sí, pero lo que no son claros son los hechos, y lo que plantea problemas de interpretación es cómo los hechos encuadran en determinada norma jurídica" -- (1)

Yo creo, que lo que verdaderamente es objeto de interpretación, es el contenido mismo de la ley; o sea, su sentido verdadero u original (lo que el legislador quiso dejar plasmado en tal o cual precepto legal).

Por otra parte, los hechos imponibles sólo los vamos a adecuar a la realidad misma, para de esa manera, hacer la interpretación del contenido de los propios hechos imponibles.

4.3. Métodos de interpretación jurídica.

A través del tiempo, la ciencia jurídica ha elaborado varios métodos para interpretar las normas jurídicas. No teniendo el carácter de especial ni de excepcional, según la mayoría de los autores, el Derecho Financiero o Tributario puede utilizar los mismos métodos de interpretación de la ciencia jurídica en general.

Para corroboración de lo anterior, el Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 5 - dice que:

"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquélla. La disposición precedente es también aplicable a las excepciones" (2)

Veremos enseguida, algunos de los métodos que podemos utilizar al interpretar las normas jurídicas tributarias, y también la utilidad que ofrecen.

Método exegético. - También llamado método literal. Se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable, que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance.

Los fines de este método consisten en asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica.

"Los especialistas de la materia coinciden en señalar que este método usado en forma exclusiva es insuficiente, y según -- Graziotti puede conducir a conclusiones erróneas, porque el legislador no es siempre

un técnico en derecho tributario y, por lo tanto puede suceder que la terminología empleada no sea la adecuada a la realidad que se quiso legislar" (3)

Por otra parte y como lo señala el Licenciado - Sergio Fco. de la Garza: "en virtud del principio de legalidad, tiene más importancia el texto expreso de la ley - en el Derecho Tributario, que en otras ramas del Derecho, ya que no hay impuesto sin ley expresa que lo establezca" (4)

Método Lógico. - Este sistema interpretativo -- quiere llegar a resolver el interrogante de ¿qué quiso decir la ley?. Se propone saber cuál es el espíritu de la norma o su ratio legis. Según Savigny:

"La ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada en sí misma, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país. El intérprete, además, debe actuar en concordancia con los principios constitucionales. Vale decir que según este método, la interpretación no se limita a las palabras de la ley ni al pensamiento del legislador. La interpretación lógica puede ser extensiva si se da a la norma un sentido más amplio del que surge de sus palabras. Se entiende en este caso que el legislador ha querido decir más de lo que dice la ley; puede ser también restrictiva cuando se da a la norma un sentido menos amplio del que fluye de sus propios términos, entendiéndose que el legislador dijo más de lo que en realidad quiso decir" (5)

El artículo 3 del C.F.F. de 1981, expresamente dispone la aplicación del método de la ratio legis (o finalidad de la ley), para aquellas disposiciones fiscales que no sean de aplicación estricta. El Tribunal Fiscal de la Federación ha aceptado este método, como puede observarse en la siguiente transcripción:

"Debe recordarse al principio general' en materia jurídica, que no se refiere únicamente al derecho fiscal, sino que abarca' todo el campo del derecho, consistente en - que el funcionario al cual está encomendada la aplicación de la norma, lo primero que debe hacer para cumplir su función, es captar el fin que persiguió el legislador en - el momento en que dictó su decisión y para' ello tiene que recurrir a las normas o reglas de interpretación que existan sobre el particular, a pesar de que la regla de que' se trate sea de una aparente claridad, de - una diaphanidad indudable" (6)

Y la Suprema Corte de Justicia estableció que - las leyes tributarias deben interpretarse teniendo "en - cuenta su propia finalidad" (7)

Creo que este método de interpretación es uno - de los que ofrecen un mayor índice de verdad, al indagar' la finalidad perseguida por el legislador, al crear la -- disposición que se pretende interpretar lógicamente. -- Creo también, que la finalidad perseguida en la disposi- -- ción de que se trate, constituye el verdadero sentido de - la ley.

Método Histórico.- Sus sostenedores dicen, que la tarea del intérprete es desentrañar el pensamiento del legislador.

Para lo cual, Héctor Villegas opina sobre el in- -- térprete lo siguiente:

"El intérprete, se debe valer de todas las circunstancias que rodearon el momento' de la ley (ocatio legis). Se utilizan, por ejemplo, como instrumentos de interpreta- -- ción el mensaje del poder ejecutivo que -- eleva la ley al Congreso (exposición de mo- -- tivos), la discusión en comisiones por parte del poder legislativo, los correspondien- -- tes debates parlamentarios, los artículos"

de la época aparecidos en la prensa, las --
opiniones doctrinales, etc. Este método --
identifica la voluntad de la ley con la vo-
luntad del legislador. Sin embargo, este --
sistema es objeto de crítica en materia fis-
cal. Se dice que la fiscalidad se caracte-
riza por su movilidad, y no se puede inter-
pretar las cláusulas impositivas según el --
pensamiento del legislador cuando la cien-
cia tributaria está en constante evolución"
(8)

A pesar de lo anterior, el Tribunal Fiscal de --
la Federación ha aceptado este método, estableciendo, --
que la exposición de motivos de una ley:

"Procura elementos para la interpreta-
ción auténtica de la ley, sin expresar la --
opinión de los legisladores, mismos que el
boraron el precepto normativo y no es posi-
ble desentenderse de la intención expresa-
mente declarada por la autoridad legislati-
va, que recibió y admitió una iniciativa --
de ley y que en vista de ella dictó una dis-
posición de carácter general" (9)

Este método es un poco parecido al método lógi-
co; pero aunque el T.F.F. lo ha aceptado, no es de vital --
importancia, por el hecho de que las leyes y disposicio-
nes tributarias observan reformas no sólo anualmente, si-
no más seguidas, como ejemplo, la miscelanea fiscal que --
se publica en el mes de febrero; reformas de fondo que --
afectan o difieren de los motivos expresados originalmen-
te por el Poder Legislativo.

Método Sistemático. Este método pone en rela-
ción la norma interpretada con todo el conjunto de dispo-
siciones jurídicas, que constituyen el todo, del cual --
aquella forma parte. El T.F.F. ha resuelto que:

"Los preceptos de una legislación de--
ben interpretarse principalmente en el sen-

tido de que no se contradigan", que "un precepto debe ser interpretado en relación con los demás de la misma ley" y que "no debe olvidarse el principio de hermenéutica jurídica que dispone que los preceptos de una ley deben interpretarse armónicamente" (10)

No teniendo mayor explicación el método anterior, por ser completamente claro, pasemos ahora a analizar los criterios, que en materia tributaria existen, sobre la interpretación de las propias leyes o disposiciones tributarias.

Pero antes, veamos la interpretación desde el punto de vista de los resultados, así como las fuentes de interpretación según su autor.

Y así tenemos, que desde el punto de vista de los resultados, se distinguen la interpretación declarativa, la restrictiva y la extensiva.

La interpretación declarativa o estricta, es aquella que simplemente declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo, y tampoco sin extenderlo. Como vemos, lo anterior constituye una de las formas de interpretación del método literal; ya que sólo atenderemos al sentido literal de la ley, sin decir más o menos de lo plasmado en la misma, si no que sólo interpretaremos los términos empleados por el legislador, al crear la norma. De esta manera, interpretaremos todas las disposiciones tributarias que se reflejen o establezcan cargas a los particulares, entendiéndose como tales, las establecidas en el art. 5 del C.F.F., como vimos anteriormente.

Ahora analizaremos la interpretación restrictiva.- Puede usarse en todo el campo del Derecho Financie-

ro y del Tributario; incluso, para las normas que establecen cargas a los particulares y las que establecen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones.

Para Sergio Fco. de la Garza, la interpretación restrictiva es: "aquella que atribuye a las palabras de la norma interpretada un alcance más reducido o restringido del que resulta prima facie de las palabras empleadas" (II). Esto es, no amplía el alcance de la norma, sino -- por el contrario, lo restringe; v.gr., podría ocurrir que en alguna norma se empleara un término neutro al interpretarlo, sólo lo hiciésemos en un sentido, pudiendo ser éste, masculino o femenino.

La interpretación extensiva. - "es aquella que atribuye a la norma interpretada un alcance más amplio del que resulta prima facie de las palabras empleadas, derivando esa extensión de un criterio de la norma misma; cuando un hecho cae bajo la norma expresa de la ley" (12) Por ende, no podremos explicar esta interpretación a las normas que establezcan cargas a los particulares, por prohibirlo el art. 5 del C.F.F., al señalarlas como de interpretación estricta.

Ahora pasemos a analizar las fuentes de interpretación según su autor.

Tenemos, que en el Derecho Mexicano se pueden distinguir la interpretación auténtica, la administrativa, la judicial y la doctrinal, según los autores de la interpretación.

La interpretación auténtica: es la que hace -- el propio legislador y se encuentra prevista en el inciso

f) del artículo 72 de la Constitución General de la República.

La interpretación administrativa: tiene bastante importancia en materia tributaria, ya que en términos del artículo 34 del C.F.F. de 1981;

"Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución se derivan derechos para los particulares, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello".

En sí podemos decir, que la interpretación administrativa es la que hace la propia autoridad administradora fiscal, o sea, la Administración Fiscal que corresponde.

Por otra parte, tenemos, que la interpretación administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no obliga al Tribunal Fiscal de la Federación, como lo dejó establecido éste; en la resolución del Pleno del 12-XI-1945, en que se determinó lo siguiente:

"Tribunal Fiscal de la Federación.- Interpretaciones de la Secretaría de Hacienda.- Si bien los funcionarios encargados de la labor jurisdiccional, desde el punto de vista material, no pueden desconocer la facultad otorgada a la Secretaría de Hacienda para interpretar las leyes fiscales federales en los casos, de la manera y para los efectos que considera el artículo 10 del C.F.F., ello no implica que al realizar su labor, al efectuar sus funciones las diversas Salas del T.F.F., el pleno del mismo y por último, en su caso, el Poder Judicial de la Federación, no puedan controlar y verificar la exactitud de la interpretación -

dada por la S.H.C.P. en ejercicio del derecho ya citado, y declarar la validez o nulidad, según corresponda, en cada caso concreto -- que se someta a su consideración, del punto de vista de la autoridad administrativa" -- (13)

La interpretación Judicial: es la realizada -- por los Tribunales Federales. En nuestro país la practican tanto el Tribunal Fiscal de la Federación como la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito. Así, el Tribunal Fiscal tiene la obligación de sujetarse a la interpretación jurisprudencial que establezcan la S.C.J.N. y los Tribunales Colegiados de Circuito, según lo dispone el artículo 107, fracción XIII de la Constitución; lo ha establecido la S.C.J.N. y lo ratifica el art. 193 bis. de la ley de Amparo vigente.

Interpretación Doctrinal: es la realizada por los tratadistas y jurisconsultos sobre cuestiones judiciales.

Es así como terminamos de analizar algunos de los tantos métodos de interpretación jurídica, que pueden ser aplicados a las normas tributarias existentes: De lo que se concluye, que en materia fiscal, se podrán interpretar las disposiciones tributarias por cualquier método de interpretación (idóneo a cada caso concreto), siempre y cuando la norma que se pretenda interpretar no sea de las de aplicación estricta; por referirse, ya sea, al sujeto, objeto, tasa o tarifa, o bien señalar excepciones a las mismas y por último, que no se refiera a disposiciones que fijen infracciones o sanciones (según lo establecido por el art. 5 del C.F.F.).

Consecuentemente, los recargos se podrán interpretar por cualquier método de interpretación aceptado --

por el Sistema Tributario Mexicano.

Pasemos ahora a analizar los criterios, que en materia de interpretación de las disposiciones fiscales, han de seguirse.

4.4. Criterios de interpretación de las normas fiscales.

Existen principalmente dos criterios con los que el intérprete puede llevar a cabo la interpretación de la ley Tributaria. Estos criterios vienen a constituir preceptos de favorecimiento; ya sea, al fisco o al particular y que servirán de guía para la interpretación que se hará según el método que corresponda o se adopte, los cuales ya analizamos anteriormente.

Esos dos criterios son:

a) Interpretación en favor del Fisco ("in dubio pro fisco").- Sostiene, que cualquier duda debe favorecer al Estado. Parte de la idea de que el Estado únicamente actúa en interés de los habitantes; consecuentemente, las leyes fiscales han de ser interpretadas en sentido favorable al fisco. Lo que resulta inadmisibles, ya que en dicho criterio, no siempre se da el supuesto de que todo ingreso fiscal se oriente al beneficio común y de que el Estado no abusará en el ejercicio de su ilimitado poder imperativo.

El fiscalismo (sinónimo de voracidad fiscal); que hoy en día se manifiesta en la generalidad de las naciones, convierte en peligroso este criterio, que en conclusión, haría desaparecer la libertad fiscal,

b) Interpretación en favor de la libertad fiscal o del contribuyente ("in dubio contra fisco").- Son

tiene, que debe partirse de la base de que cualquier duda debe favorecer al contribuyente.

Esto es, que:

"Dentro de la concepción del Estado Constitucional, cuya finalidad suprema es la protección de la libertad del individuo mediante la limitación de los poderes estatales, sólo cabe interpretar las leyes de índole fiscal en el sentido más favorable al contribuyente; vale decir, protegiendo siempre la libertad fiscal del habitante" - (14)

Con respecto a estos dos criterios, Giuliani -- Fonrouge sostiene:

"Que no se debe actuar con preconcepciones en favor o en contra del individuo o del Estado. La única finalidad del intérprete debe ser la de obtener el "sentido de justicia" para que la norma pueda cumplir la función que le corresponde en las diversas situaciones de la vida" (15)

En concordancia con esta opinión, el Modelo de Código Tributario para América Latina, en su exposición de motivos (art. 5) sostiene, que:

"Deben rechazarse las antiguas teorías de que las normas tributarias debían interpretarse en caso de duda en contra del fisco, de que sólo eran admisibles algunos métodos de interpretación y de que ésta debe ser estricta o restrictiva" (16)

Existe, por último, un tercer criterio de interpretación de las disposiciones tributarias, que aunado -- a los dos criterios descritos anteriormente, viene a constituir un punto intermedio entre aquéllos; dicho criterio es el siguiente:

c) Interpretación jurídica por la ley misma: -
 Es un criterio intermedio. Establece, que la ley fiscal' no ha de interpretarse ni en favor del contribuyente, ni en favor del fisco, sino que el intérprete ha de atender: 1) al carácter de derecho público de toda ley fiscal, y 2) al sistema general de la ley dentro del cual debe surgir la solución jurídica.

'Este criterio viene a corroborar lo expuesto -- por Giuliani Fonrouge (descrito anteriormente), en el -- sentido de que al interpretar las disposiciones tributa-- rias, no atendamos a favorecer al contribuyente ni al Es-- tado, sino a encontrar un verdadero sentido de justicia; en este caso, "justicia fiscal", que en resumidas cuentas es la finalidad que observan todas las disposiciones jurf-- dicas existentes en nuestro Sistema Impositivo Mexicano.

Para finalizar, analicemos el papel que juega la Analogía en el campo del Derecho Tributario.

4.5. La Analogía en el Derecho Tributario.

Estudiaremos este apartado sólo a groso modo, para no desviar nuestro estudio.

En primer término; la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante.

Como vemos, la analogía más que constituir otro método de interpretación de la ley, viene a ser un medio de integración, como se desprende del concepto de analogía anteriormente descrito. Por lo que a continuación, veremos la postura que sigue la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Como preámbulo diremos, que a la integración de la ley, por medio de la analogía en materia tributaria, - se le ha opuesto como objeción fundamental, el principio de legalidad establecido en el artículo 31, fracción IV, - de la Constitución Federal y que aplicado al Derecho Tributario podría enunciarse con las palabras "Nullum tributum sine lege", que quiere decir, no puede existir tributo si no hay una ley que lo establezca.

Lo anterior queda fortalecido con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, que establece en su parte final, que las leyes han de ser expedidas con anterioridad al hecho sobre el cual tendrán aplicación. Lo que también ya analizamos ampliamente en el Capítulo I.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha -- establecido:

"Impuestos, aplicación de los.- En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley, que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos" (17)

Otra de las ejecutorias sostiene:

"Ley Fiscal. Es de aplicación restrictiva, y por tanto, sólo puede exigirse un impuesto si el caso queda ciertamente comprendido dentro de la norma que establece la obligación tributaria... Con arreglo -- al artículo II del Código Fiscal de la Federación, son de aplicación restrictiva las normas que establecen cargas a los particulares, de tal suerte que sólo puede reclamarse un impuesto cuando la especie queda ciertamente comprendida dentro de la disposición que creó ese impuesto. Pero si la ley, por defectuosa redacción, se presta, - con toda facilidad, a interpretarse tanto en el sentido de que ciertos objetos deben"

tomarse en cuenta para calcular la base sobre la que recae el tributo cuanto en sentido contrario, resulta palpable, de conformidad con el invocado artículo II, que no puede exigirse sobre esa base el pago del impuesto" (18)

Otra de las jurisprudencias de la SCJN, establece:

"Interpretación de las normas fiscales Artículo II del Código Fiscal. Que las normas fiscales sean de aplicación restrictiva sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente, y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la ley, sin ampliarlas, aumentarlas o agravarlas, pero dicho artículo II no previene que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás, o que haya de interpretarse sin tener en cuenta su propia finalidad y el sistema a que dicha norma pertenece" (19)

En esta última tesis jurisprudencial, vemos claramente reflejado el criterio de interpretación "in dubio contra fiscum", que acabamos de analizar; o sea, que aún en el caso de la analogía, ésta nunca podrá ir en contra del contribuyente, sino que lejos de perjudicarlo le ha de favorecer.

Antecedentes de la Analogía.

"Con antecedentes en el Derecho Romano (L. 10, Digesto 49,14: "non puto delinquere eum, qui in dubiis quastionibus contra fiscum facile responderit"), primeramente basándose en el carácter odioso y excepcional de las leyes tributarias y luego en el principio de legalidad de los Estados Modernos, se ha guardado una regla de interpretación ("in dubio contra fiscum" o de otra manera "in dubio pro contribuyente"), por virtud de la cual las normas tributarias deben interpretarse con ánimo favorable al contribuyente, regla que conduce a análogos resultados a los derivados de la prohibición de la

analogía. Sin embargo, más que regla de interpretación, tal máxima debe entenderse, como en el derecho penal, como regla de procedimiento para la determinación de los hechos generadores; de manera tal que cuando la duda recaiga sobre si se ha producido o no el hecho generador por falta de pruebas suficientes, o si es o no atribuible tal hecho a un determinado sujeto pasivo, debe resolverse a favor del contribuyente y en contra del fisco" (20).

Lo anterior, creo que no merece mayor explicación, ya que como lo vimos en el apartado referente a los criterios que han de seguirse al interpretar un precepto fiscal, el más lógico y adecuado al Estado de Derecho en que vivimos, es el aceptado en el párrafo anterior.

Además, así lo ha sostenido el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, primer Circuito, en la siguiente tesis:

Ley Fiscal, Interpretación de la. - El pretendido principio "in dubio versus fisco" no existe como regla de interpretación de la ley fiscal, pues no es verdad que, entre dos posibles sentidos de la norma, esté el intérprete siempre obligado a adoptar aquél que resulte mas favorable al particular, ya que el postulado de que se trata sólo es operante cuando hay duda acerca de los hechos de cuya existencia depende que se origine la obligación tributaria (arts. 17 y 89 del Código Fiscal). El art. II del referido Código prohíbe extender por analogía a casos no previstos en la norma que establece cargas sobre los particulares, pero no obliga, de ninguna manera, a adoptar una interpretación que arbitrariamente restrinja o limite el sentido objetivo del precepto" (21)

Con este capítulo terminamos el estudio de investigación y reforma que nos ocupó y el cual lleva a título: "Injustificada situación de privilegio de la Autoridad en cuanto al cómputo de recargos en la devolución -

de impuestos".

Y para concluir con este capítulo, diremos, que según se desprende del contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (primer párrafo), serán de aplicación (o interpretación) estricta, aquellas normas que señalen cargas a los particulares, así como las que establezcan excepciones a las mismas, entendiéndose que imponen cargas, las referentes al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y aquella que señalan infracciones o sanciones. Por tanto, de ello se desprende, que los recargos podrán ser interpretados por cualquier método de interpretación jurídica, por no quedar comprendidos como de aplicación estricta y de acuerdo con lo dispuesto por el segundo párrafo del mismo artículo aludido.

Por otra parte, existen, principalmente, dos criterios de interpretación de las disposiciones fiscales, que vienen a constituir el sentido en el que debe hacerse la interpretación. Y ellos son: "in dubio pro fisco" e "in dubio contra fisco", que quiere decir, en caso de duda debe estarse a lo más favorable al Estado o al particular respectivamente. De ello se desprende, y por todas las consideraciones descritas en su oportunidad, que debido al Estado de Derecho en que vivimos, la duda siempre debe favorecer al particular o contribuyente de que se trate. Lo anterior, es consecuencia también del bienestar común que debe brindar el Estado a sus habitantes, protegiendo su esfera patrimonial y principalmente, su esfera de derechos; derechos que han sido otorgados por la Constitución Federal, entre los que destacan los de igualdad, los de libertad, de seguridad jurídica, políticos y de propiedad privada.

Por otra parte y con respecto a la Analogía como medio de integración de la ley fiscal, ésta también --

resulta admisible en nuestro Sistema Impositivo Tributario; como se desprende de las ejecutorias y tesis jurisprudenciales emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de interpretación de las normas tributarias, las cuales ya vimos detenidamente y concluímos afirmando, que salvo que se trate de disposiciones de aplicación estricta, sí es admisible la analogía para las demás disposiciones, siempre que no restrinjan o limiten el sentido objetivo del precepto; esto es, su finalidad objetiva.

De igual manera, hay que dejar asentado, que la analogía no constituye un medio de interpretación de la norma, sino que es un medio de integración de la misma, que sirve, para de alguna manera, subsanar las lagunas que pudieran existir en la ley.

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

- (1) De la Garza Sergio.Fco., op. cit., México 1983, p. 48
- (2) Villegas Héctor B., "Curso de Finanzas", Derecho Financiero y Tributario". Editorial Depalma, p. 133
- (3) Idem., p. 134
- (4) De la Garza Sergio Fco., op.cit., p. 50
- (5) Villegas Hector B., op. cit., p. 134
- (6) De la Garza Sergio Fco., op. cit., p. 51 y Pleno del 12 de noviembre de 1945.
- (7) Idem., BIJ, XXI, 1957, p. 727
- (8) Villegas Hector B., op.cit., p. 135
- (9) De la Garza Sergio Fco., op. cit., p. 51
- (10) Idem., p. 52
- (11) Idem., p. 54
- (12) Idem.
- (13) Idem., p.p. 55 y 56 y RTFF, tesis del Pleno 1938-1948, p. 379

- (14) Linares Quintana Segundo V., "Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado", Parte Especial, Tomo IV, Editorial Alfa, Buenos Aires 1978, p. 325
- (15) Villegas Hector B., op. cit., p. 141
- (16) Idem,
- (17) De la Garza Sergio Fco., op. cit., México 1983, p. 53.
- (18) Informe del Presidente de la SCJN, Sala Auxiliar 1955, p. 78, contenido en la op. cit., de Sergio Fco. de la Garza, p. 58
- (19) De la Garza Sergio Fco., op. cit., p. 58
- (20) Idem,
- (21) Informe del Presidente de la SCJN, 1975, 3ra. parte, p. 101, contenido en la op. cit., de Sergio Fco. de la Garza, p.p. 58 y 59,

C O N S I D E R A C I O N E S

Del estudio realizado a lo largo de los anteriores cuatro Capítulos, que conforman este trabajo de investigación, he llegado a considerar lo siguiente:

Es cierto, que la acción de restitución o devolución de impuestos, se traduce en un derecho para el particular o contribuyente y por tanto, en una obligación para la autoridad efectuarla. La relación tributaria de reembolso se entablará cuando la autoridad recibe cantidades pagadas indebidamente y por ende, las deberá restituir al contribuyente solicitante. Observando así, que el pago de lo indebido constituye un enriquecimiento ilegítimo para quien lo recibe; procediendo de tal suerte, su devolución en los casos y con los requisitos que la ley señale; para que aquélla surta sus efectos, siempre y cuando la solicitud de devolución no abarque un período superior a los 5 años.

Por lo tanto, del contenido del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se desprende, que es menester reformarlo en su tercer párrafo; por no cumplir con los requisitos fundamentales de proporcionalidad y equidad, que deben observar todas las disposiciones fiscales; máxime si éstas imponen una carga o gravamen al particular, evitando de esa forma, que lesionen su esfera patrimonial y de derecho; ya que en el cómputo de los recargos se establece una situación injustificada de privilegio hacia la autoridad, colocando al contribuyente en desventaja frente a aquélla.

R E F O R M A

Por considerar que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo, no cumple con los requisitos de proporcionalidad y equidad que han de observarse para su validez constitucional, se propone la reforma a dicho párrafo de la siguiente manera:

El párrafo tercero del artículo 22 del C.F.F. dice textualmente:

"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".

Con la reforma que se propone, dicho párrafo quedaría como sigue:

"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. 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 el

dfa en que se presentó la solicitud de devolución hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado".

Es así como creo haber terminado este trabajo de tesis, contribuyendo de alguna manera, a corregir las fallas en que se incurre algunas veces. En este caso, a subsanar la falla de inobservancia constitucional de los requisitos, ya muy repetidos, de proporcionalidad y equidad.

De esta manera, doy por terminado este trabajo, esperando haber llenado el requisito de presentación de tesis y, sobre todo, proponiendo una reforma que ayudara a corregir la lesión, que causa en el patrimonio de los contribuyentes esta disposición, que encierra una injusticia fiscal.

A G R A D E C I M I E N T O

A todos y cada uno de mis maestros, que con su cátedra contribuyeron a mi formación profesional, moral y humana;

A mi muy querida asesora de Tesis, la Licenciada Lilibeth Ortega de Gracia, por su ayuda invaluable para la realización y conclusión de mi tesis, mil gracias;

A mis compañeros, que con su entusiasmo y amistad me horaron;

A mi linda madrecita, que con su empeño y amor supo aconsejarme en mis dudas e inquietudes, para ella, todo mi amor y agradecimiento:

A mi hermana Silvia, gracias por tu tolerancia y comprensión; y

A mi gufa espiritual, San Nicolás de Bari, alivio invaluable a mis quejas.

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

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Editorial Trillas

Código Fiscal de la Federación (vigente)
Editorial Talleres Gráficos de la Nación.

Idem. 1985

Idem. 1984

Idem. 1983

Idem. 1982

Idem. 1980

Idem. 1978

Estudios sobre Medios de Defensa y Otros Temas Fiscales.
Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México,
2da. Sala del Tribunal Fiscal del Estado.
1er. número extraordinario,
Editorial América.
México, 1978

Curso de Finanzas y Derecho Tributario.
Tomo I
Parte General
De: Manuel de Juano
Editorial Molachino
México, 1982

Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas,
Los Impuestos
De: Ernesto Flores Zavala
Editorial Porrúa
México, 1981

Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino
y Comparado,
Parte Especial
Tomo IV
De: Segundo V. Linares Quintana
Editorial Alfa
Buenos Aires 1978

Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario
De: Héctor B. Villegas
Editorial Depalma

Jurisprudencia en Materia Fiscal 1937-1970
De: José Mauricio Fernández y Cuevas
Editorial Jus
México 1976

Introducción al Estudio del Derecho
De: Eduardo García Maynez
Editorial Porrúa
México, 1984

Derecho Financiero Mexicano
De: Sergio Fco. de la Garza
Editorial Porrúa
México, 1976

Idem, 1983

Idem. 1984

Idem. 1985

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Colegiados de Circuito, así como del Tribunal Fiscal de la Federación.

Ley de Ingresos de la Federación.
Reformas Fiscales 1976 a 1986
Fuente: Diario Oficial

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Folleto, Revistas y Publicaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.