



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

DIFERENCIAS ENTRE EL PAGO DE LO INDEBIDO Y EL SALDO A FAVOR EN MATERIA FISCAL.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Diego Marván Mas

Director de la Tesis

Dr. Guillermo Antonio Tenorio Cueto

A mi padre, quien ha sido mi maestro en la vida y debo en gran medida mi desarrollo tanto profesional como personal.

A Chevez, Ruíz, Zamarripa y Cia., S.C., institución gracias a la cual encontré el gusto por la materia fiscal y fue posible la realización de este proyecto.

“Los impuestos elevados, al disminuir el consumo de los bienes y servicios, y algunas veces al fomentar el contrabando o los mercados informales, frecuentemente tienen un adverso en la recaudación del gobierno que podría obtenerse con impuestos reducidos.”

Adam Smith.

Índice

NOTA INTRODUCTORIA.....	5
ANTECEDENTES HISTÓRICOS.	9
¿QUÉ DEBE ENTENDERSE COMO “PAGO DE LO INDEBIDO” Y COMO “SALDO A FAVOR?	11
A. Pago de lo indebido.....	12
B. Saldo a favor.	16
DIFERENCIAS EN MATERIA DE ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES A DEVOLVER.	18
DIFERENCIAS EN MATERIA DE INTERESES DE LAS CANTIDADES A DEVOLVER.	22
PROBLEMÁTICA TRATANDOSE DE DEVOLUCIONES QUE DERIVEN DEL CUMPLIMIENTO DE SENTENCIAS DE AMPARO (INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES).....	26
CONCLUSIONES.....	36
BIBLIOGRAFIA.....	38
CASO PRÁCTICO	40

NOTA INTRODUCTORIA

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es obligación de los mexicanos, “*Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”.

Ahora bien, el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Al respecto, como gasto público debemos entender “*el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos*”¹.

Por su parte, el maestro Héctor Belisario Villegas ha definido al gasto público como “*las erogaciones dinerarias que realiza el Estado, en virtud de la Ley, para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas*”².

Por su parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia P./J. 15/2009 ha establecido que el principio que los tributos deberán destinarse a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, lo que garantiza que los mismos no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales.³

¹ Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Ed. Porrúa, México 1998, p.1525.

² Hector Belisario Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, ed. Astrea, Buenos Aires 2005, p. 39.

³ GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales,

Por su parte, en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Asimismo, dicho numeral establece que las contribuciones se causan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las reglas sobre procedimiento que se emitan con posterioridad.

En términos del tercer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

A efecto de lograr una mayor claridad de lo hasta aquí expuesto, a continuación se transcribe el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece lo siguiente:

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

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

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

[...]

(Énfasis añadido)

según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Del análisis que efectuemos al artículo transcrito, claramente se puede desprender que por regla general es obligación de los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo y entregarlas al Fisco Federal, lo que es conocido como el principio de autodeterminación de las contribuciones.

Cabe señalar que el maestro Raúl Rodríguez Lobato define el principio de autodeterminación como la “*constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador*”⁴.

Es decir, corresponde a los contribuyentes determinar si sus actividades actualizan algunas de las hipótesis tributarias previstas en las Leyes Fiscales y en caso de ser así, enterar el gravamen al Estado.

Al respecto, la maestra Alil Álvarez Alcalá en su obra titulada Lecciones de Derecho Fiscal, señala que “*el principio de autodeterminación rige en México por razones prácticas, ya que es el contribuyente quien cuenta con la información necesaria a fin de determinar la cuantía de su obligación fiscal*”⁵.

Lo anterior, se considera atinado ya que por cuestiones de practicidad y cargas operativas se traspasa al contribuyente la obligación de calcular las obligaciones a su cargo y, únicamente cuando el Fisco observe irregularidades u omisiones en el entero de contribuciones ejercerá sus facultades de comprobación.

Derivado de lo anterior, en numeradas ocasiones los contribuyentes enteran al Fisco Federal cantidades mayores a las realmente causadas o inclusive cantidades que no se encontraban obligados a enterar.

⁴ Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, Oxford University Press, México, 2005, p. 121.

⁵ Alil Álvarez Alcalá, Lecciones de derecho fiscal, Ed., Oxford University Press, México 2010, p. 81.

En este sentido, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales deberán devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

Al respecto, el párrafo decimo segundo del citado numeral establece que el fisco Federal deberá pagar la devolución que proceda debidamente actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de ese Código, desde el momento en que se efectuó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquel en que la devolución está a disposición del contribuyente.

A efecto de acreditar lo anterior, a continuación se transcribe la parte conducente del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala textualmente lo siguiente:

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

[...]

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

[...]”

(Énfasis añadido)

Del análisis que realicemos al artículo transcrito, claramente se puede desprender que existen dos supuestos a través de los cuales el fisco Federal se encuentra obligado a devolver cantidades a los contribuyentes, a saber:

- a) Cuando estemos en presencia de un pago de lo indebido o;
- b) Cuando estemos en presencia de un saldo a favor.

Derivado de lo anterior, surge la necesidad de establecer las diferencias entre cada uno de dichos supuestos, ya que cada una de dichas figuras representan distintas consecuencias en el ámbito del Derecho Fiscal.

Lo anterior es así, ya que en la actualidad a menudo los contribuyentes como las autoridades fiscales confunden dichas figuras jurídicas, lo cual, puede generar distorsiones en el monto de las cantidades solicitadas en devolución, en relación con las que realmente se tiene derecho a recibir.

En este sentido, a través del presente se propone establecer las principales diferencias entre “el pago de lo indebido” y “el saldo a favor”, así como las distintas consecuencias que dichas figuras generan en el patrimonio de los contribuyentes.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

En el Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1967 a 1981 en su artículo 26 establecía textualmente lo siguiente:

“Artículo 26. El fisco federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente conforme a las reglas que siguen:

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

II. Tratándose de Créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos;

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

IV. En los casos no previstos en las fracciones anteriores, tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieran efectuado el entero respectivo.”

Del análisis que realicemos al artículo antes citado, claramente podemos desprender que en el citado Código Tributario no se preveía la figura del saldo a favor, sino únicamente la del pago de lo indebido, el cual se actualizaba cuando el pago derivara de una resolución emitida por parte de las autoridades fiscales.

Asimismo, dicho artículo en su fracción IV establecía que en los casos no previstos en las fracciones I, II y III, que tendrán derecho a la devolución del pago de lo indebido quienes hayan hecho el entero correspondiente, es decir, dicha fracción establecía la posibilidad a los contribuyentes de solicitar la devolución de cualquier otra cantidad que consideren haber enterado indebidamente al fisco Federal.

Ahora bien, con la reforma efectuada al Código Fiscal de la Federación el 31 de diciembre de 1981 que entró en vigor el 1° de octubre de 1982, se incorpora al citado Código Tributario el concepto de “saldo a favor”.

Esto es así, ya que en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1° de octubre de 1982, se establece que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

De igual forma, en dicho Código adjetivo se establece que cuando las contribuciones se causen por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio.

A efecto de acreditar lo anterior, a continuación se transcribe la parte conducente del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1981, que a letra señalaba lo siguiente:

“Artículo 22. **Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.** La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. 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.

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

[...]

(Énfasis añadido)

De lo antes expuesto, se puede desprender que el concepto de saldo a favor surge desde el Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de octubre de 1981, antecedente del Código Fiscal de la Federación vigente actualmente.

¿QUÉ DEBE ENTENDERSE COMO “PAGO DE LO INDEBIDO” Y COMO “SALDO A FAVOR?”

Tal y como se expuso anteriormente, de la lectura que efectuemos al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, se puede desprender que dicho numeral establece dos supuestos por los cuales procede una devolución de contribuciones, esto es, cuando la devolución deriva de un saldo a favor declarado por el contribuyente y, cuando el contribuyente efectuó un pago de lo indebido.

En este sentido, a continuación se expondrá en términos de la doctrina y los precedentes judiciales que debe entenderse como “pago de lo indebido” y como “saldo a favor”, para la cual se abordará cada uno de dichos conceptos por separado.

A. Pago de lo indebido

A efecto, de dejar claro qué debe entenderse por “pago de lo indebido” es necesario señalar qué entiende la doctrina por dicho concepto, para lo cual el maestro Manuel Borja Soriano define que existe pago de lo indebido *“cuando una persona, creyendo por error que es deudora de otra, le entrega una cosa o ejecuta otra prestación a favor de ella”*⁶.

Por su parte, Manuel Bejarano Sánchez define al pago de lo indebido como *“una especie de enriquecimiento sin causa que se presenta cuando, sin existir relación jurídica entre dos personas, una de ellas entrega una cosa a la otra con el supuesto de cumplir la supuesta obligación. UN sujeto da a otra persona dinero u otros bienes fungibles, o un cuerpo cierto, sin estar obligado a pago alguno.”*⁷

Asimismo, el maestro Ernesto Gutiérrez y González señala en su libro “Derecho de las Obligaciones”, Editorial Porrúa lo que es del tenor literal siguiente:

“ENTREGA DE LO INDEBIDO (PAGO DE LO INDEBIDO): ESPECIE DEL ENRIQUECIMIENTO ILEGITIMO. Es la entrega indebida de una cosa cierta, por error fortuito, o provocado por un tercero, ignorándolo el que se beneficia del error. Esta materia es y se trata en los dos Códigos, el del D.F. y el Federal como un apéndice del enriquecimiento ilegítimo, porque éste es el género y la entrega de lo indebido una especie, si bien debe tenerse presente que es una fuente que debe desaparecer con su apéndice. En efecto, esta se refiere de manera exclusiva a prestaciones de cosas ciertas, en donde no hay causa, en tanto que aquél se refiere en general, a prestaciones de dar, hacer o no hacer.

[...]”

⁶ Manuel Borja Soriano, Teoría General de las Obligaciones, Ed. Porrúa, México 2002, p. 376.

⁷ Manuel Bejarano Sánchez, Obligaciones Civiles, Ed. Oxford University Press, México 1999, p. 159.

De lo antes transcrito se desprenden dos conclusiones:

a) Que el pago de lo indebido es la entrega indebida de una cosa cierta, o de una prestación de dar, hacer o no hacer por error fortuito, o provocado por un tercero, ignorándolo el que se beneficia con el error.

b) Que el pago de lo indebido es una especie de enriquecimiento ilegítimo, diferenciándose de éste en el sentido de que se refiere específicamente a prestaciones de dar, hacer o no hacer, mientras que el segundo, a prestaciones de cosas ciertas.

Ahora bien, según dicho doctrinario el pago de lo indebido debe respetar los siguientes requisitos: i) entrega de cosas cierta, o prestación de dar o hacer y; ii) que esa cosa que se entrega, o la prestación que se deba o hace, no se deba.

Sobre la materia, el artículo 1883 del Código Civil Federal señala lo que es del tenor literal siguiente:

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

De dicho precepto normativo, se desprende que nuestra legislación civil prevé al pago de lo indebido dentro del Capítulo III referente al Enriquecimiento Ilegítimo, entendiendo a dicha figura como aquella **en virtud de la cual el que reciba alguna cosa que no tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada**, tiene la obligación de restituirla.

Al respecto, el doctrinario Adolfo Arriola Vizcaíno en su obra titulada obra titulada “Derecho Fiscal”, establece un concepto de lo que debe entenderse por “pago de lo indebido”, al señalar expresamente lo siguiente:

“Esta situación se presenta **cuando un contribuyente le paga al Fisco lo que no adeuda** o una cantidad mayor a la adeudada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, por

que el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que no han existido a su cargo, o bien en exceso de lo que debió haber cumplido; por consiguiente no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan. Tan es así, que el artículo 22 del Código Fiscal en vigor, contempla para ésta hipótesis la figura de la **“devolución del pago de lo indebido”** en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba, **puede solicitar de la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan**, incluyendo intereses y actualización de la deuda con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor tal y como se hace en el ya analizado caso de los recargos previa comprobación de que efectivamente de que se trató de un pago improcedente.”

De la transcripción anterior, claramente se desprende que la doctrina ha denominado al pago de lo indebido, como aquél efectuado por un contribuyente al Fisco, de una cantidad que no adeuda.

Asimismo, tal y como se desprende de la transcripción anterior, Adolfo Arrijo Vizcaíno reconoce que una de las razones por las cuales las autoridades efectuarán la devolución a los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, es precisamente cuando se hubieren pagado contribuciones de manera indebida (esto es, que nunca debió de haber realizado el pago del impuesto).

En esta tesitura, es claro que devienen en un pago de lo indebido, aquellas cantidades que se hayan entregado directamente a la autoridad fiscal, cuando la misma no tenía derecho a recibirlas.

Ello, pues el contenido ético del pago de lo indebido, bajo las palabras de los Doctores en Derecho Felipe Osterling Parodi y Mario Castillo Freyre en la revista Jurídica, “Algunas Consideraciones del Pago de lo Indebido” Edición publicada en febrero 2002, reconoce el principio según el cual por Derecho Natural no es conforme a la equidad hacerse rico sin derecho y en detrimento de otro –*jure naturae aequum est neminem cum alterius detrimento et injura fieri locupletioem*.

En este sentido, cuando se ejecuta una prestación sin que haya existido obligación de verificarla, se configura un pago indebido, un pago falto de equidad y, por

tanto, contrario a la justicia tributaria, el cual se convierte en causa eficiente del derecho a exigir y de la obligación de restituir lo ilegítimamente pagado.

Al respecto, el doctrinario Joaquín Martínez Alfaro en su libro “Teoría de las Obligaciones” Editorial Porrúa, corrobora lo anterior al señalar que el pago de lo indebido es aquel consistente en la ejecución por error de una prestación, sin haber obligación entre el que la ejecuta y el que la recibe.

Asimismo, en las palabras del destacado jurista Rojina Villegas lo anterior se preconiza desde el Derecho Romano, en el que no se admitía, fuera del caso de una liberalidad, que un hombre sensato se despojase sin causa de una cosa de su pertenencia, ni que, faltando ella, quedase sin reparación el perjuicio ocasionado por su ausencia.

Así, dicho jurista en su libro Derecho Civil Mexicano, “De las Obligaciones” argumenta que el derecho civil, fundado en la equidad, creó acciones de repetición contra el que había recibido la dación sin causa o a virtud de una causa futura no cumplida, sentando la regla según la cual “aquel que sin causa retiene una cosa perteneciente a otro, es deudor de su restitución y está obligado a su restitución, ya que ello constituye una detentación sin causa”.

En efecto, desde el Derecho Romano, se preveía la restitución del pago de lo indebido, al señalarse que aquel que aceptaba un pago basado en una causa inexistente se hallaba obligado a su devolución a través de las llamadas “condiciones sine causa”, instrumentos jurídicos que permitían la restitución de aquellos bienes o sumas de dinero que hubiesen sido transmitidos al patrimonio de una persona mediante una causa ilegal o inexistente.

Dentro de dichas “condiciones sine causa” encontrábamos a la *condictio indebiti*, que se actualiza cuando se paga por error una deuda en realidad inexistente, teniendo la obligación del que sufre el error de reclamar la restitución de lo pagado.

Así las cosas, es claro que desde el derecho Romano, así como diversos juristas y doctrinarios de la época, sostienen que la entrega de un pago respecto del cual no se tenía obligación a enterar, constituye un pago de lo indebido, que da lugar a reclamar su restitución.

B. Saldo a favor.

Ahora bien, como concepto de saldo a favor podemos definir a aquella cantidad a que tiene derecho a recuperar un contribuyente, cuando de la mecánica establecida para el cálculo de algún gravamen resultan cantidades superiores a las realmente causadas.

A efecto de acreditar lo anterior, se considera conveniente recordar citar la tesis XIV. 2o.36 citada anteriormente emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito⁸, que a la letra señala lo siguiente:

“COMPENSACIÓN. SALDO A FAVOR, MOMENTO DE SU ACTUALIZACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, dispone que, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto por el artículo 17-A del mismo código, desde el mes que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. De lo anterior resulta que la compensación aludida se da bajo dos supuestos: a) cuando se realice un pago de lo indebido y b) con motivo de un saldo a favor. Debiéndose entender que el primero de los supuestos, se actualiza cuando el contribuyente por error realiza el pago de una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde, o bien, creyéndose deudor de una cantidad que declara o que se le reclama, hace el pago; **el segundo de los supuestos se da, cuando al final del ejercicio fiscal correspondiente al presentar la declaración anual, después de haber realizado las deducciones correspondientes, al contribuyente le resulta un impuesto a cargo inferior al importe de todos los pagos provisionales que realizó bien por él directamente o con motivo de las retenciones realizadas por terceros.** Consecuentemente, no puede aceptarse que la suma total de las

⁸ Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Julio 1998, p. 346.

retenciones efectuadas a la contribuyente a cuenta del impuesto sobre la renta pueda considerarse como un pago de lo indebido; en primer lugar, porque estaba sujeto al pago del impuesto y, en segundo, las cantidades retenidas no excedieron de las que estaba obligada a cubrir, por lo que deben considerarse un saldo a favor generado al final del ejercicio fiscal, en razón de resultar un monto por concepto de pago definitivo del impuesto sobre la renta, inferior al importe de la totalidad de los pagos provisionales, que hizo durante dicho periodo. Por tanto, se concluye que la cantidad a la que se tiene derecho compensar debe actualizarse a partir de la presentación de la declaración en que se contenga el saldo a favor hasta aquel en que la compensación se realice.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 20/98. Nutrimentos Agropecuarios Cargill, S.A. de C.V. 8 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo V. Monroy Gómez. Secretario: Francisco J. García Solís.
(Énfasis añadido)

Del análisis que efectuemos a la tesis de referencia podemos desprender que generalmente el saldo a favor se da cuando al presentar la declaración anual, después de haber realizado las deducciones correspondientes, al contribuyente le resulta un impuesto a cargo inferior al importe de todos los pagos provisionales que realizó bien por él directamente o con motivo de las retenciones realizadas por terceros, es decir, el mismo deriva de la propia mecánica de cálculo del gravamen.

De igual forma el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido que el saldo a favor no deriva de un error de hecho o de derecho, sino como resultado de aplicar los procedimientos previstos en las leyes fiscales y que posteriormente dé como resultado una cantidad mayor a la que al final debía pagarse.

A efecto de acreditar lo anterior, a continuación se transcribe la tesis VI-TASR-XXVII-36⁹, emitida por la Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, misma que a la letra señala lo siguiente:

**“ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
DISTINCIÓN ENTRE PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR.-Del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se desprende**

⁹ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época. Año II. No. 24. Diciembre 2009. P.250.

que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; y no obstante que ambas causas de devolución deberían considerarse como procedentes conforme a las leyes fiscales, el legislador consideró prudente hacer la distinción, de tal forma que la devolución puede tener como origen un error de hecho o de derecho que tenga como consecuencia el pago de una cantidad que no se tenía obligación de cubrir, lo que se traduce en un pago indebido; sin embargo, el precepto en análisis prevé además de la causa anterior, **la devolución de cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales, las cuales no derivan de un error de hecho o de derecho, sino como resultado de aplicar los procedimientos previstos en las leyes fiscales y que posteriormente dé como resultado una cantidad mayor a la que al final debía pagarse, como lo es el caso del saldo a favor.** (31)”

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2421/07-13-01-7.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 10 de agosto de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora por Ministerio de Ley: María Antonieta Rodríguez García.- Secretaria: Lic. Isela Pérez Silva.
(Énfasis añadido)

En este sentido, como puede advertirse, la diferencia entre ambos supuestos, radica en que en el pago de lo indebido, no existe fundamento alguno que obligue al contribuyente a enterar cantidades por determinado concepto, mientras que en el caso del saldo a favor, el contribuyente pagó en exceso las cantidades de la obligación fiscal que tiene a cargo, pero que sin embargo, sí se encuentra en el supuesto de pago contenido en las leyes fiscales.

DIFERENCIAS EN MATERIA DE ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES A DEVOLVER.

Tal y como se expuso anteriormente, en términos del décimo segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el fisco Federal deberá pagar a los contribuyentes las cantidades que procedan debidamente actualizadas conforme al artículo 17-A del mismo ordenamiento legal, desde el momento en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquel en que la devolución esté a disposición del segundo.

Con la finalidad de lograr una mayor claridad de lo hasta aquí expuesto, a continuación se transcribe la parte conducente del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que señala lo siguiente:

“Artículo 22. [...]

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

[...]”
(Énfasis añadido)

De lo anterior, es claro que tanto tratándose de cantidades sujetas a devolución por parte del fisco Federal por concepto de pago de lo indebido como aquellas por concepto de saldo a favor, las mismas deberán ser actualizadas.

Es importante señalar que en términos del citado numeral tratándose de las devoluciones que se efectúen por concepto de pago de lo indebido, el monto a devolverse deberá actualizarse desde que se efectuó éste hasta que se efectúe la devolución correspondiente.

En cambio, tratándose de las devoluciones que se efectúen por concepto de saldo a favor el monto a devolver deberá actualizarse desde el momento en que se presentó la declaración que refleje dicho saldo a favor, hasta el momento en que se devuelvan al contribuyente las cantidades a que tiene derecho.

Al respecto, pudiera pensarse que en materia de contribuciones tanto el pago de lo indebido como el saldo a favor necesariamente se daría hasta el momento de la presentación de la declaración correspondiente, por lo que la actualización necesariamente en ambos casos se tendría que realizar desde este momento.

Sin embargo, tratándose de las cantidades enteradas indebidamente esto no necesariamente tendría que ser así.

Con la finalidad de acreditar lo anterior, a continuación se plasmara un breve ejemplo, piénsese en un contribuyente que enajena su casa habitación, cuyos ingresos en términos del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹⁰ se encuentran exentos del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, al momento de celebrar el contrato de enajenación del bien inmueble ante notario público, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154, tercer

¹⁰ “Artículo 109.- No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

[...]

XV. Los derivados de la enajenación de:

a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo.

La exención prevista en este inciso será aplicable siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.

El límite establecido en el primer párrafo de este inciso no será aplicable cuando el enajenante demuestre haber residido en su casa habitación durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de su enajenación, en los términos del Reglamento de esta Ley.

El fedatario público deberá consultar al Servicio de Administración Tributaria a través de la página de Internet de dicho órgano desconcentrado y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita este último, si previamente el contribuyente ha enajenado alguna casa habitación durante los cinco años anteriores a la fecha de la enajenación de que se trate, por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y dará aviso al citado órgano desconcentrado de dicha enajenación, indicando el monto de la contraprestación y, en su caso, del impuesto retenido.

[...]”

párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹¹ dicho Fedatario hace la retención del impuesto sobre la renta correspondiente, no obstante en términos del citado artículo 109 del mismo ordenamiento legal se encuentran exentos los ingresos que deriven de la enajenación de casa habitación.

En el presente ejemplo, es claro que en la especie estamos en presencia de un pago de lo indebido, sin embargo, no obstante dicha retención tendría que ser declarada en la declaración anual del impuesto sobre la renta, es claro que el pago de lo indebido se efectuó desde el momento en que el Notario Público efectuó la retención.

Por lo anterior, en nuestro ejemplo la actualización que debería efectuar el fisco Federal del monto a devolver al contribuyente debería efectuarse desde el momento en que se efectuó el pago de lo indebido, es decir, desde el momento en que el citado Fedatario Público efectuó la retención indebidamente.

En este sentido, resulta de suma importancia analizar cada caso en particular a efecto de determinar el momento exacto a partir del cual la autoridad deberá efectuar la actualización de las cantidades a devolver, sobre en todo en devoluciones por concepto de pago de lo indebido, ya que tratándose de saldos a favor dicha actualización en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación deberá efectuarse a partir de que se presentó la declaración correspondiente.

¹¹ Artículo 154. [...]

En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a aquél en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas; así mismo deberán proporcionar al contribuyente que efectúe la operación correspondiente, conforme a las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, la información relativa a la determinación de dicho cálculo. Dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

[...]"

DIFERENCIAS EN MATERIA DE INTERESES DE LAS CANTIDADES A DEVOLVER.

El décimo cuarto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las devoluciones a cargo del fisco Federal deberán de ser devueltas a los contribuyentes dentro de un plazo de 40 días siguientes a la presentación de la solicitud de devolución correspondiente.

Asimismo, dicho artículo establece que cuando las autoridades fiscales efectúen la devolución correspondiente fuera del plazo indicado, deberán enterar a los contribuyentes intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

A efecto de acreditar lo anterior, a continuación se transcribe la parte conducente del citado artículo 22 que a la letra señala:

Artículo 22. [...]

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

[...]
(Énfasis añadido)

Sobre el tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Contradicción de Tesis 130/2003, ha establecido lo siguiente

“TRIBUTOS. DEVOLUCIÓN PARCIAL DE SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. EL PAGO DE LA DIFERENCIA FALTANTE DEBE COMPRENDER INTERESES, A PARTIR DE QUE VENZA EL PLAZO QUE PREVÉ EL PÁRRAFO TERCERO

DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. La mencionada disposición establece que la autoridad fiscal está obligada a devolver las cantidades por concepto de saldo a favor de los contribuyentes dentro de un plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante ella, o dentro de cuarenta días si la devolución se efectúa mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente. Ahora bien, de la interpretación del párrafo séptimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se concluye que **cuando el contribuyente solicita la devolución del saldo a favor y la autoridad la realiza de manera parcial, ésta queda obligada a pagar intereses respecto de la cantidad faltante, a partir del vencimiento del plazo previsto en el párrafo tercero del artículo citado, toda vez que al obligar al contribuyente a solicitar el pago de la diferencia se genera la obligación de indemnizarlo por falta de pago oportuno.**

Contradicción de tesis 130/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Décimo Tercero en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito. 14 de noviembre de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.

Tesis de jurisprudencia 118/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiuno de noviembre de dos mil tres.
(Énfasis añadido)

En la jurisprudencia anterior, nuestro Máximo Tribunal estableció que del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se desprende que cuando las autoridades fiscales devuelven parcialmente cantidades solicitadas en devolución, éstas quedan obligadas a pagar intereses respecto de la cantidad restante.

Ello, en virtud de que al obligar al contribuyente a solicitar el pago de la diferencia, esto es, el remanente de las cantidades que dejó de percibir, se genera la obligación por parte de las autoridades fiscales, **a indemnizarlo por falta de pago oportuno.**

Por su parte, el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación establece que cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo 22 del mismo ordenamiento legal, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularan a partir del día siguiente del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en el artículo 21 del citado Código adjetivo.

A continuación se transcribe el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, que a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 22-A. Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada.

Cuando el contribuyente presente una solicitud de devolución que sea negada y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:

I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

II. Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.

Cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada. En el caso de que las autoridades fiscales no paguen los intereses a que se refiere este artículo, o los paguen en cantidad menor, se considerará negado el derecho al pago de los mismos, en su totalidad o por la parte no pagada, según corresponda.

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en los últimos cinco años.

La devolución se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.”

Del análisis que efectuemos al numeral anterior, claramente se puede desprender que cuando las autoridades fiscales no devuelvan a los contribuyentes las

cantidades a que tienen derecho en los términos establecidos para ello, deberán devolver a éstos dichas cantidades debidamente actualizadas y con los intereses correspondientes.

Ahora bien, el citado artículo establece que cuando se presente una solicitud de devolución y ésta sea negada y posteriormente sea concedida por el fisco Federal en acatamiento a una resolución emitida a un recurso administrativo o a una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional al cálculo de los intereses deberá efectuarse a partir de los siguientes momentos:

a) Cuando el saldo a favor o el pago de lo indebido hubiese sido determinado por el propio contribuyente, a partir de que se hubiese negado la devolución, o bien a partir de que venza el plazo con que contaba la autoridad para efectuar la devolución.

b) Cuando el pago de lo indebido hubiese sido determinado por la autoridad, a partir de que se efectuó el pago del mismo.

c) Cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida a un recurso administrativo o a una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional (como podría ser el caso de las sentencias de amparo dictadas por los Jueces de Distrito en los que se reclame la inconstitucionalidad de una Ley), el cálculo de los intereses deberá de efectuarse a partir de que se interpuso el medio de defensa respectivo.

Es decir, tratándose de pagos de lo indebido que hayan sido declarados a través de una resolución emitida a un recurso administrativo o a una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional, únicamente se causaran intereses a partir de que se presentó el medio de defensa respectivo y, no así, con anterioridad a la presentación del mismo.

Sin embargo, tratándose de los pagos que se efectúen con posterioridad a la presentación del medio de defensa, los intereses deberán calcularse a partir de que se efectuó el pago de lo indebido.

Es importante señalar, que al igual que en los créditos fiscales los intereses no pueden exceder de 5 años.

Por último dicho artículo establece que la devolución se aplicará en primer término a los intereses y posteriormente al capital, lo cual cobra suma relevancia en materia de devoluciones, ya que es común que las autoridades fiscales no devuelvan a los contribuyentes la totalidad de las cantidades a que tienen derecho.

Lo anterior es así, ya que en dicho caso el monto devuelto a los contribuyentes sería aplicado en primer caso a los intereses y posteriormente al capital, el cual al no haber sido devuelto seguiría generando accesorios a favor de éstos.

PROBLEMÁTICA TRATÁNDOSE DE DEVOLUCIONES QUE DERIVEN DEL CUMPLIMIENTO DE SENTENCIAS DE AMPARO (INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES).

En los últimos años, los contribuyentes han impugnado a través del juicio de amparo la inconstitucionalidad de las disposiciones fiscales que consideran violatorias de las garantías tributarias previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entre otras.

En efecto, a manera de ejemplo cabe recordar que durante los ejercicios fiscales de 2002 y 2003 los contribuyentes acudieron a solicitar el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, que establecía el impuesto sustitutivo del crédito al salario, el cual consistía en un sistema a través del cual las personas físicas y morales que realizaban erogaciones por la prestación

de un servicios personal subordinado en territorio nacional, quedaban obligadas quedaban obligadas a enterar al fisco Federal una cantidad equivalente al 3% de las cantidades que eroguen por dicho concepto, o en su caso, se les impedía disminuir en contra del impuesto sobre la renta las cantidades que por concepto de crédito al salario en efectivo a sus trabajadores, hasta dicho porcentaje.

Derivado de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de las tesis jurisprudenciales P.J. 11/2003¹² y P./J. 58/2003¹³, señaló que tanto el Artículo

¹² IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. El artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, al establecer un sistema a través del cual las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, quedan obligadas a enterar una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del 3% sobre el total de erogaciones que realicen por ese concepto; o bien, les impide disminuir las cantidades que por concepto del crédito al salario entreguen en efectivo a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, hasta ese mismo porcentaje de no haber ejercido la opción que prevén el séptimo y octavo párrafos de dicho numeral, introduce elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, como es el monto del crédito al salario que le corresponde a sus trabajadores, ya que dicho monto no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación, desconociendo con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público.

¹³ CRÉDITO AL SALARIO. EL IMPUESTO SUSTITUTIVO DE AQUÉL, ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE DOS MIL TRES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, POR INCURRIR EN EL MISMO VICIO A QUE SE REFIERE LA TESIS DE JURISPRUDENCIA NÚMERO 11/2003. Dicha jurisprudencia es aplicable al mencionado artículo transitorio vigente en el ejercicio fiscal dos mil tres (reformado en el artículo tercero, "Impuesto sustitutivo del crédito al salario", del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta de diciembre de dos mil dos), dado que subsisten las razones fundamentales que dieron lugar a declarar la inconstitucionalidad del anterior precepto vigente en el año de dos mil dos, por violación al principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional. Esto es así, porque aquel precepto establecía la opción de que los contribuyentes que realizaran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional pagaran el impuesto sustitutivo del crédito al salario, mediante el entero de una cantidad equivalente a la que resultara de aplicar la tasa del 3% sobre el total de la base gravable, o bien, que podían no pagarlo, aunque en este supuesto se les impedía disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros aquellas cantidades que entregarán a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, por un importe igual al que hubiesen tenido que pagar de no haber ejercido esta última opción. En relación con este sistema el Tribunal Pleno de la Suprema Corte sostuvo que los contribuyentes quedaban obligados a tomar en cuenta no sólo las erogaciones que realizaran por la prestación de un servicio personal subordinado, sino también un elemento ajeno a su capacidad contributiva, como lo es el crédito al salario que en efectivo debían entregar a sus trabajadores, cuyo monto no depende del contribuyente sino de los sueldos que en forma individual percibían cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que establecía el artículo 115 de la referida ley, desconociéndose con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público. Tal vicio de

Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, como el vigente 2003, violaban la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al introducir elementos ajenos para el cálculo del impuesto como es el crédito al salario de los trabajadores, ya que dicho monto no depende del causante, sino de la percepción de cada trabajador.

Asimismo, con motivo de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2002, diversos contribuyentes acudieron a demandar la inconstitucionalidad de la limitante establecida en el artículo 32, fracción XXV de la citada Ley, la cual establece que para efectos del impuesto sobre la renta los contribuyentes no podrán deducir de la base de dicho gravamen, las cantidades que tengan el carácter de participación en las utilidades de los trabajadores.

De igual forma, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia P./J. 19/2005 declaró la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta al ser violatorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que al limitarse en dicho numeral la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se desconoce el impacto negativo que dicha participación genera en el haber patrimonial de las empresas e impide que se determine la base del impuesto sobre la renta tomando en cuenta su verdadera capacidad contributiva.

inconstitucionalidad subsiste en las reformas al referido artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal dos mil tres, pues aun cuando se pretendió suprimir el requisito relativo a la "no disminución del crédito al salario", lo cierto es que dicho precepto establece como condición para ejercer la opción de 'no pago', que los contribuyentes cumplan con lo previsto por el artículo 115 de dicha ley, esto es, que deberán "enterar conjuntamente con las retenciones que efectúen ... un monto equivalente al crédito al salario mensual que hubiesen calculado", lo cual evidencia que se sigue tomando en cuenta el crédito al salario pagado a los trabajadores, dado que no desaparece la consecuencia directa e inmediata de entregar al fisco federal el importe de ese crédito al salario, por lo que el vicio de inconstitucionalidad subsiste al considerarse de nuevo ese elemento que es ajeno a la capacidad contributiva de quienes realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

Derivado de las múltiples demandas de amparo presentadas a través de los años por los contribuyentes en las que se impugnó la inconstitucionalidad de leyes fiscales y se obtuvo el amparo y protección de la Justicia Federal, el Fisco Federal se vio obligado a devolver a los quejosos las cantidades enteradas indebidamente al amparo de las normas declaradas inconstitucionales debidamente actualizadas y con los intereses correspondientes.

Ahora bien, en algunos casos al momento de dar cumplimiento a dichas sentencias de amparo las autoridades fiscales devolvían a los contribuyentes cantidades menores a las que tenían derecho a recibir, cuyas inconsistencias generalmente se presentaban en el computo de la actualización e intereses a cargo del fisco Federal.

Lo anterior generó que el cumplimiento de dichos juicios de amparo se prolongara en demasía en el tiempo y que los Jueces de Distrito tuvieran que hacer una labor inmensa para recuperar las cantidades enteradas indebidamente al amparo de las normas declaradas inconstitucionales en términos del artículo 80 de la Ley de Amparo¹⁴.

En este sentido, y a efecto de evitar que los Jueces de Distrito siguieran realizando dicha labor la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido un par de criterios jurisprudenciales, en los cuales se estableció que los efectos de la concesión del amparo consiste en la desincorporación de la esfera jurídica de las quejas la limitante de la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y en su lugar se permita su deducción para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, de manera desafortunada la Suprema Corte de Justicia de la Nación también estableció que el cumplimiento de las sentencias de amparo no abarca el ordenar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades enteradas indebidamente al amparo de las normas declaradas inconstitucionales, ya que corresponde a los

¹⁴ Artículo 80. La sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.

particulares solicitar la devolución de las mismas en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

A efecto de lograr una mayor claridad de lo anterior, a continuación se transcribe la tesis 2ª./J. 177/2006 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que señala lo siguiente:

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO RESPECTO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la jurisprudencia P./J. 19/2005, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, mayo de 2005, página 5, con el rubro: "PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.", los efectos de la sentencia de amparo sobre ese particular consisten en que se desincorpore de la esfera jurídica de la quejosa la prohibición prevista en el precepto mencionado y, en consecuencia, se le permita la deducción de las cantidades entregadas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en términos del artículo 31, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; **sin que la sentencia protectora tenga el efecto de ordenar la devolución de las cantidades enteradas por el concepto de referencia, en virtud de que sobre el particular corresponde decidir a la autoridad fiscal, teniendo el contribuyente la vía expedita para solicitar dicha devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.**

Contradicción de tesis 177/2006-SS. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito. 10 de noviembre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.”
(Énfasis añadido)

Al respecto, es importante señalar que recientemente la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal emitió un criterio similar, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al amparo del Artículo Séptimo, fracción I de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto al Activo vigente en 2007, en la que señaló que es suficiente para considerar cumplida la ejecutoria de amparo el hecho de que las autoridades fiscales

desincorporen de la esfera jurídica del quejoso el precepto reclamado, **sin que sea necesario realizar alguna devolución al contribuyente**, la cual establece lo siguiente:

“ACTIVO. CUMPLIMIENTO DE LA SENTENCIA POR CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO SÉPTIMO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO DE REFORMAS FISCALES PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006, EN CUANTO SE REFIERE A LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). Para tener por cumplida la ejecutoria en la que se concedió el amparo contra el citado precepto, para los efectos establecidos en la tesis P. LXXIX/2009 del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "ACTIVO. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO SÉPTIMO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO DE REFORMAS FISCALES PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006, EN CUANTO SE REFIERE A LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).", es suficiente que las autoridades vinculadas a su cumplimiento demuestren haber desincorporado el precepto reclamado de la esfera jurídica del quejoso, permitiéndole calcular el impuesto al activo como lo hacía antes de la entrada en vigor la norma declarada inconstitucional, sin que sea necesario para ello realizar alguna devolución, pues este aspecto no está comprendido entre los efectos señalados en la tesis precisada.

Contradicción de tesis 252/2011. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero, Sexto, Décimo Segundo y Décimo Quinto, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 17 de agosto de 2011. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Rubén Jesús Lara Patrón.

Tesis de jurisprudencia 151/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de agosto de dos mil once.”
(Énfasis añadido)

Al respecto, se considera criticable lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las dos tesis jurisprudenciales antes transcritas, ya que en términos del artículo 80 de la Ley de Amparo, el objeto de una sentencia que conceda el amparo y protección de la Justicia Federal consiste en restituir al quejoso en el pleno uso o goce la garantía violada, **restituyendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación.**

En este sentido, si en términos del numeral citado el cumplimiento de las sentencias debe incluir la restitución de las cosas al estado que guardaban antes de la violación, se considera que debiera incluirse la devolución de las cantidades enteradas indebidamente al amparo de las normas declaradas inconstitucionales.

Asimismo, es importante señalar que derivado de dichos criterios las autoridades fiscales han pretendido eludir el pago de las cantidades a que tienen derecho los contribuyentes, debidamente actualizadas y con los intereses correspondientes, en términos de los artículos 17-A, 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, señalando que las cantidades solicitadas en devolución no constituye un pago de lo indebido sino un saldo a favor.

Lo anterior, ya que a dicho de las autoridades, la devolución no se realiza en cumplimiento a una sentencia de amparo, sino en virtud de la solicitud presentada por el contribuyente ante las autoridades fiscales, señalando que en la especie no resulta procedente la devolución de intereses en términos del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, se considera que contrario a lo señalado por las autoridades fiscales aún y cuando los contribuyentes presenten su solicitud de devolución, y dicha devolución no se efectúe como parte del procedimiento del juicio de amparo, en términos de lo dispuesto por el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación sí resulta procedente la devolución de los intereses de las cantidades enteradas indebidamente al fisco Federal al amparo de las normas declaradas inconstitucionales.

Ello, ya que de conformidad con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, procede la devolución de los intereses cuando, entre otros supuestos, la devolución se efectúe en cumplimiento a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, como es el caso de las sentencias dictadas en el juicio de amparo indirecto.

En efecto, el artículo 22-A, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación¹⁵, establece que cuando las cantidades solicitadas en devolución provengan de un cumplimiento a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, procederá la devolución de los intereses que se hubieran generado respecto de dichas cantidades.

De la lectura que se efectúe al artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación se puede advertir que existen tres supuestos diferentes por los que procede la devolución de intereses, a saber los siguientes:

a) Cuando las cantidades solicitadas no fueran devueltas por las autoridades fiscales en los plazos establecidos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

b) Cuando habiéndose presentado una solicitud de devolución y esta hubiera sido negada, a través de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, se hubiera autorizado dicha devolución.

¹⁵ “Artículo 22-A. Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada.

Cuando el contribuyente presente una solicitud de devolución que sea negada y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:

I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

II. Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.

Cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

[...]”

(Énfasis añadido)

c) Cuando la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, sin que previamente hubiera existido una solicitud de devolución.

En este sentido, es evidente que el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación regula tres supuestos en los cuales procede la devolución de intereses, a saber, cuando no se devuelvan dentro del plazo establecido en el artículo 22 de dicho Código, cuando en un principio hubiera sido negada la devolución y posteriormente hubiera sido autorizada mediante de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional y cuando no hubiera mediado solicitud de devolución, **ésta se efectúe en cumplimiento a una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.**

La diferencia entre estos tres supuestos radica esencialmente en la mecánica en que se deberán de calcular los intereses correspondientes.

En efecto, la diferencia de los tres supuestos establecidos en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación radica en la forma en que se deberá de calcular los intereses que se hubieran generado.

Ello, ya que en el primer supuesto establecido en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación se calculan los intereses a partir del día siguiente al vencimiento del plazo establecido en el artículo 22 de dicho Código hasta que las cantidades sean puestas a disposición del contribuyente.

Por su parte, en el segundo supuesto establecido en el artículo en comento, los intereses se calcularán a partir de que: i) se negó la autorización o de que vencieron los plazos establecidos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, cuando el saldo a favor o pago de lo indebido hubiera sido determinado por el contribuyente; y, ii) se pago el crédito cuando el pago de lo indebido se hubiera determinado por la autoridad hacendaria.

Finalmente, en el tercer supuesto señalado en el artículo que nos ocupa, los intereses se generarán a partir de que: i) **se interpuso el recurso administrativo o la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos;** y, ii) se efectuó el pago por lo que respecta a los pagos efectuados con posterioridad.

Así, es evidente que el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación establece tres supuestos en los cuales procederá la devolución de los intereses, supuestos que se diferencian en la forma en que dichos intereses serán determinados.

No obstante, se considera que aún cuando sea el contribuyente quien presente su solicitud de devolución ante las autoridades fiscales de las cantidades enteradas indebidamente al amparo de las normas declaradas inconstitucionales, en la especie el mismo sí se encuentra en los supuestos establecidos por el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación y los intereses deberán computarse desde que se interpuso la demanda de amparo respectiva.

Lo anterior es así, pues la devolución deriva de la ejecutoria dictada en el juicio de amparo a través de la cual se declaró la inconstitucionalidad de las normas reclamadas, las cuales dieron origen a que el contribuyente enterara indebidamente cantidades al Fisco Federal.

En efecto, derivado del amparo y protección de la Justicia Federal que le fue concedido a los contribuyentes en contra de las normas tildadas de inconstitucionales, nació el derecho de dichos contribuyentes a solicitar en devolución las cantidades pagadas indebidamente al amparo de las normas declaradas inconstitucionales.

Finalmente, cabe señalar que dicha circunstancia a generado que diversos contribuyentes acudan al juicio contencioso administrativo a demandar la nulidad de las resoluciones a través de las cuales las autoridades fiscales pretenden caracterizar dichas devoluciones como un saldo a favor y no un pago de lo indebido, a efecto de evitar el pago de intereses a cargo del Fisco Federal.

CONCLUSIONES

De lo expuesto en el presente trabajo se puede concluir, que tratándose de devoluciones a cargo del fisco Federal resulta indispensable determinar si estamos en presencia de un pago de lo indebido o de un saldo a favor.

Asimismo, pudimos desprender que la diferencia entre el pago de lo indebido y el saldo a favor, radica en que en el pago de lo indebido, no existe fundamento alguno que obligue al contribuyente a enterar cantidades por determinado concepto, mientras que en el caso del saldo a favor, el contribuyente pagó en exceso las cantidades de la obligación fiscal que tiene a cargo, pero que sin embargo, sí se encuentra en el supuesto de pago contenido en las leyes fiscales.

Tratándose de las devoluciones que se efectúen por concepto de pago de lo indebido, el monto a devolverse deberá actualizarse desde que se efectuó éste hasta que se efectúe la devolución correspondiente, en cambio, tratándose de las devoluciones que se efectúen por concepto de saldo a favor el monto a devolver deberá actualizarse desde el momento en que se presentó la declaración que refleje dicho saldo a favor, hasta el momento en que se devuelvan al contribuyente las cantidades a que tiene derecho.

Cuando las autoridades fiscales no devuelvan a los contribuyentes las cantidades a que tienen derecho en los términos y plazos establecidos para ello, deberán devolver a éstos dichas cantidades debidamente actualizadas y con los intereses correspondientes.

Los intereses que se causen a favor de los contribuyentes no podrán exceder de 5 años y las devoluciones parciales que se efectúen a los contribuyentes, se aplicaran en primer término a los intereses y posteriormente al capital.

Derivado de los recientes criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativos al cumplimiento de sentencias de amparo en las que se declare la

inconstitucionalidad de leyes, se han generado abusos por parte de las autoridades fiscales, en el sentido de pretender caracterizar la devoluciones que deriven de dichos juicios como un saldo a favor y no un pago de lo indebido, a efecto de evitar el pago de intereses a cargo del Fisco Federal.

Dicha circunstancia, ha provocado que diversos contribuyentes acudan a demandar la nulidad de los referidas resoluciones ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Junio 2012.

BIBLIOGRAFIA

Academia de Estudios Fiscales, “LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA MATERIA TRIBUTARIA”, Editorial Themis, México 2009.

Alil Álvarez Alcalá, “LECCIONES DE DERECHO FISCAL”, Editorial Oxford University Press, México 2010.

Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (Coordinador), “MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO”, Editorial Porrúa, México 2008.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo, “DERECHO FISCAL”, Editorial Temis, México 2001.

Código Civil Federal.

Código Fiscal de la Federación (vigente 1967-1981).

Código Fiscal de la Federación (vigente desde 1981 a la fecha).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De la Garza, Francisco, “DERECHO FINANCIERO MEXICANO”, Editorial Porrúa, México 2008.

“DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO”, Editorial Porrúa, México 1998.

Ernesto Gutierrez y González, “DERECHO DE LAS OBLIGACIONES”, Editorial Porrúa, México 2001.

Gabriela Ríos Granados (Coordinadora), “TEMAS SELECTOS DE DERECHO TRIBUTARIO”, Editorial Porrúa, México 2008.

Hector Belisario Villegas, “CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”, Editorial Astrea, Buenos Aires 2005.

Ignacio Burgoa O, “EL JUICIO DE AMPARO”, Editorial Porrúa, México 2004.

Joaquín Martínez Alfaro, “TEORIA DE LAS OBLIGACIONES”, Editorial Porrúa, México 1989.

Ley de Amparo.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Manuel Bejarano Sánchez, “OBLIGACIONES CIVILES”, Editorial Oxford University Press, México 1999.

Manuel Borja Soriano, “TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES”, Editorial Porrúa, México 2002.

Oswaldo G. reyes Corona y Lorena Ivette Colin Zepeda, “PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL Y LEGALIDAD TRIBUTARIA”, Ed. Tax Editores Unidos, México 2003.

Rafael Rojina Villegas, “DERECHO CIVIL MEXICANO”, Editorial Porrúa, México 2001.

Raúl Rodríguez Lobato, “DERECHO FISCAL”, Editorial Oxford University Press, México 2005.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Semanario del Poder Judicial de la Federación.

CASO PRÁCTICO
“DISTRIBUIDORA AUTOMOTRIZ”

CASO PRÁCTICO

Cuestión Previa.

Con anterioridad a entrar al estudio del caso que se plantea, conviene precisar que el presente caso se analizara de manera armónica a efecto de poder dar una respuesta integral al mismo evitando dar respuestas que pudieran ser contradictorias entre si.

I. PRIMERA PARTE

Antecedentes.

Según nos fue informado derivado de la situación económica que atravesó el país a partir del ejercicio de 1997 la empresa DISTRIBUIDORA AUTOMOTRIZ, S.A. DE C.V. (en adelante DISTRIBUIDORA), se vio obligada a celebrar diversos contratos de apertura de crédito simple con garantía fiduciaria y la constitución de obligación solidaria y fianza con diversas instituciones de crédito.

Ahora bien, según tenemos entendido a partir del ejercicio de 1998 y siguientes DISTRIBUIDORA obtuvo pérdidas fiscales, lo que dio a lugar que el impuesto al activo fuera mayor al impuesto sobre la renta, pagando por ello el primero de dichos gravámenes.

Derivado que el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo prohibía la deducción para el cálculo de la base del impuesto al activo de las deudas contratadas con el sistema financiero y con su intermediación, la empresa se vio imposibilitada de deducir de la base de dicho gravamen las citadas deudas.

El 1° de diciembre de 1999 DISTRIBUIDORA presentó ante la Administración Local Jurídica de Ingresos de Guadalajara una solicitud de confirmación de criterio en el sentido que con motivo de la emisión de la jurisprudencia 123/1999 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por la cual se declaró la inconstitucionalidad del

artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, la empresa se encontraba en posibilidad de deducir de la base del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero y su intermediación.

Mediante oficio 325-SAT-R4-L2810-6666 de fecha 10 de diciembre de 1999 la Administración Local Jurídica de Ingresos de Guadalajara negó a la empresa su solicitud de confirmación de criterio.

Inconforme con lo anterior, el 9 de junio de 2000 DISTRIBUIDORA interpuso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa una demanda de nulidad, la cual fue turnada para su estudio y resolución a la Sala Regional de Occidente, quien mediante resolución dictada el 22 de octubre de 2000 declaró la nulidad de la resolución impugnada.

Lo anterior, para el efecto de que la Administración Local Jurídica de Ingresos de Guadalajara emitiera otra resolución en la que se confirmara el criterio solicitado por la empresa.

Al respecto, tenemos entendido dicha resolución constituye cosa juzgada para la empresa, ya que la misma no fue recurrida por las autoridades fiscales dentro del plazo establecido en el entonces vigente Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, se desean conocer nuestros comentarios en el sentido si la empresa tiene o no derecho a solicitar en devolución las cantidades enteradas indebidamente por concepto de impuesto al activo, en su caso, a partir de cuando surge este derecho, cuantos ejercicios podría abarcar dicha devolución y por cuantos ejercicios se podría exigir el pago de intereses.

Disposiciones aplicables y nuestros comentarios.

a) Derecho a la devolución

Al respecto, se considera que DISTRIBUIDORA sí tiene a derecho a obtener en devolución las cantidades enteradas indebidamente al haberse visto impedida a deducir de la base del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero y con su intermediación.

Lo anterior es así, ya que derivado de la ejecutoria dictada por la Sala regional de Occidente, la Administración Local Jurídica de Guadalajara emitió el oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 de fecha 19 de enero de 2001 a través del cual se confirmó a la empresa el criterio en el sentido que para efectos del cálculo del impuesto al activo se encuentra en posibilidad de deducir de la base de dicho gravamen las deudas contratadas con el sistema financiero y con su intermediación. En este sentido, al haberse visto imposibilitada la empresa a deducir de la base del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero y su intermediación, enteró al Fisco Federal cantidades en exceso por concepto de dicho gravamen, las cuales constituyen un pago de lo indebido susceptible de ser solicitado en devolución por DISTRIBUIDORA.

Ello, ya que en términos del primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal¹⁶ de la Federación vigente en el ejercicio fiscal de 2003 las autoridades fiscales se encuentran obligadas a devolver a los contribuyentes las cantidades enteradas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

¹⁶ Artículo 22. Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración. [...]"

b) Momento a partir del cual surge el derecho a la devolución.

Al respecto, se considera que el derecho a la devolución de las cantidades enteradas indebidamente por concepto de impuesto al activo surge a partir de la emisión del oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 de fecha 19 de enero de 2001 a través del cual se confirmó a la empresa el criterio en el sentido que para efectos del cálculo del impuesto al activo se encuentra en posibilidad de deducir de la base de dicho gravamen las deudas contratadas con el sistema financiero y con su intermediación.

Esto es así, ya que con la emisión del mencionado oficio nace el derecho de DISTRIBUIDORA a deducir de la base del impuesto al activo las citadas deudas.

Apoya lo anterior, lo dispuesto por el artículo 146¹⁷ del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio de 2003, el cual en su segundo párrafo señala que el término de 5 años para que opere la prescripción de los créditos fiscales, empezara a correr a partir de que el crédito pudo ser legalmente exigido.

En este sentido, si fue con la emisión del mencionado oficio nace el derecho de DISTRIBUIDORA a deducir de la base del impuesto al activo las citadas deudas, es claro que el derecho de la empresa a solicitar en devolución las cantidades enteradas indebidamente por concepto de impuesto al activo surgió con dicha confirmación de criterio.

¹⁷ Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

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

[...]"

(Énfasis añadido)

Esto es así, ya que con la emisión del mismo DISTRIBUIDORA estuvo en posibilidad de presentar sus declaraciones complementarias y por ende solicitar en devolución las cantidades enteradas indebidamente al Fisco Federal.

Lo anterior inclusive a sido confirmado por los Tribunales Colegiados de nuestro Poder Judicial a través de la tesis aislada I.4º.A.756 A de rubro **“DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD RESPECTIVA SE REALIZA CON MOTIVO DE LA RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL EMITIDA EN CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE DETERMINÓ QUE UNA NORMA NO ES APLICABLE POR EXISTIR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD, PERO SÓLO RESPECTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS CON POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE TAL CONSULTA”**¹⁸

¹⁸ DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD RESPECTIVA SE REALIZA CON MOTIVO DE LA RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL EMITIDA EN CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE DETERMINÓ QUE UNA NORMA NO ES APLICABLE POR EXISTIR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD, PERO SÓLO RESPECTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS CON POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE TAL CONSULTA. Cuando el particular solicita la devolución de impuestos fundada en la respuesta emitida por la autoridad fiscal a una consulta en la que se determinó la no aplicación de la norma que prevé el impuesto relativo, por haber sido declarada inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respuesta que se emitió en cumplimiento de una sentencia dictada en el juicio de nulidad por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en ese sentido, la mencionada devolución sólo procederá respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta, en virtud de que es cuando se obtiene el beneficio de la aplicación de la jurisprudencia a favor del contribuyente y, por ende, que los enteros relativos deben considerarse como pago de lo indebido, lo que no sucede con los pagos efectuados con anterioridad, pues éstos fueron realizados en cumplimiento a una disposición de observancia obligatoria, al estar vigente y gozar de plena eficacia jurídica en el momento de realizarse el pago, en tanto no fue controvertida mediante amparo indirecto, y porque en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no se actualiza el error de hecho o de derecho que condicione su devolución.

Contradicción de tesis 52/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto y Séptimo en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito. 1o. de diciembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Constanza Tort San Román.

Tesis de jurisprudencia 6/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de enero de dos mil cinco.

Al respecto, cabe señalar que no se deja de advertir que dicha tesis aislada fue emitida en el ejercicio de 2011 y el caso que se nos plantea hipotéticamente tiene lugar en el ejercicio de 2003.

c) Ejercicios por los cuales se podría solicitar la devolución

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2003 en su décimo primer párrafo establece que la obligación de devolver por parte de las autoridades fiscales prescribe en los mismos términos que los créditos fiscales.

Como ya se mencionó con anterioridad en términos del artículo 146 del mismo ordenamiento legal el crédito fiscal se extingue pro prescripción en el término de 5 años.

Por su parte en términos del artículo 8 de la Ley del Impuesto al Activo, las personas morales contribuyentes del impuesto al activo (como es el caso de DISTRIBUIDORA) deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con su declaración del impuesto sobre la renta, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine.

En estos términos, en principio tenemos que respecto los ejercicios de 1993 a 2000 la empresa se encontraba obligada a presentar su declaración del impuesto al activo a más tardar en las siguientes fechas:

Ejercicio	Fecha de presentación de la declaración
1993	31 de marzo de 1994
1994	31 de marzo de 1995
1995	31 de marzo de 1996
1996	31 de marzo de 1997
1997	31 de marzo de 1998
1998	31 de marzo de 1999
1999	31 de marzo de 2000
2000	31 de marzo de 2001

Derivado de lo anterior, y tomando en consideración que el problema que se plantea toma lugar el 11 de octubre de 2003, en un principio podríamos sostener que los ejercicios respecto los cuales se encontraría en posibilidad la empresa a solicitar la devolución de las cantidades enteradas indebidamente por concepto de impuesto al activo serían los ejercicios de 1998, 1999 y 2000.

Sin embargo, no se deja de advertir que de los antecedentes narrados en la segunda parte del problema que se plantea las declaraciones a través de las cuales se acató lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, es decir, no tomar en cuenta para la base del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero y su intermediación, se presentaron en las fechas siguientes:

Ejercicio	Fecha de presentación de la declaración
1993	1° de agosto de 1997
1994	14 de septiembre de 1995
1995	13 de septiembre de 1996
1996	9 de febrero de 1999
1997	20 de julio de 1998
1998	27 de agosto de 1999
1999	25 de septiembre de 2000
2000	23 de marzo de 2001

En este sentido, y toda vez que fue en las fechas señaladas en el cuadro que antecede en que la empresa realizó el pago de lo indebido por concepto de impuesto al activo respecto los ejercicios señalados, al no haber deducido para efectos del cálculo de la base de dicho gravamen las deudas contratadas con el sistema financiero y su intermediación, se considera (tomando en consideración que la consulta que se plantea toma lugar el 11 de octubre de 2003) que en términos de lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 146 del mismo ordenamiento legal, la empresa se encuentra legalmente facultada a solicitar en devolución las cantidades enteradas indebidamente respecto los ejercicios de 1996, 1998, 1999 y 2000.

Por otro lado, y tomando en consideración la situación precaria que está atravesando la empresa se podría intentar solicitar en devolución del impuesto al activo enterado indebidamente desde el ejercicio de 1993 a 2000.

Lo anterior, argumentando que el derecho a deducir las deudas con el sistema financiero o con su intermediación nació con la emisión del oficio a través del cual se confirmó el criterio sostenido con la empresa y en términos del segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación el término de prescripción empezó a correr a partir de que el pago pudo ser legalmente exigido, es decir, a partir del 19 de enero de 2001 fecha en la que se emitió el oficio de referencia y, por ende, el plazo de 5 años a que se refiere citado numeral no ha transcurrido.

Para lo cual, es necesario que la consulta que se haya planteado no se haya limitado al ejercicio de 1999 y que se haya acreditado ante las autoridades fiscales que durante los ejercicios de 1993 a 1998 la empresa contaba con deudas contratadas con el sistema financiero o su intermediación, en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, cabe señalar que no se deja de advertir la jurisprudencia 2a./J. 6/2005 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que se señaló que tratándose de la devolución de contribuciones que deriven de una confirmación de criterio, la misma solo opera respecto contribuciones enteradas con posterioridad a la presentación de dicha solicitud de confirmación, la cual no resultaría aplicable al caso que nos ocupa ya que la misma fue emitida con posterioridad al 11 de octubre de 2003, fecha en que se sitúa la consulta formulada.

d) Respecto cuantos ejercicios puede obtenerse el pago de intereses.

Para determinar los ejercicios por los cuales DISTRIBUIDORA podrá solicitar a las autoridades fiscales el pago de intereses derivado del pago de lo indebido efectuado por concepto de impuesto al activo respecto los ejercicios de 1993 a 2000 es necesario atender al Código Fiscal de la Federación vigente a la fecha en que se efectuó el pago de lo indebido.

Por lo anterior, y tomando en consideración lo dispuesto en el artículo 22, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en los ejercicios de 1995 a 1996 y 22 sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en 1997, respecto los pagos efectuados indebidamente por concepto de impuesto al activo en los ejercicios de 1993 (tomando en consideración que el pago se efectuó el 1° de agosto de 1997), 1994 (tomando en consideración que el pago se efectuó el 14 de septiembre de 1995) y 1995 (tomando en consideración que el pago se efectuó el 13 de septiembre de 1996) la empresa podría obtener en devolución el pago de los intereses causados hasta 10 ejercicios siguientes.

Lo anterior es así, ya que en los citados numerales se establecía que el pago de intereses se encontraba topado a 10 ejercicios.

Ahora bien, respecto a los ejercicios de 1996 a 2000 la empresa podría solicitar al Fisco Federal el pago de intereses respecto los 5 ejercicios siguientes a que se efectuó el pago de lo indebido en términos de lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del ejercicio de 1998.

Ello, tomando en consideración que los pagos de impuesto al activo respecto los ejercicios de 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000 se efectuaron los días 9 de febrero de 1999, 20 de julio de 1998, 27 de agosto de 1999, 25 de septiembre de 2000 y 23 de marzo de 2001 respectivamente.

Al respecto, es importante señalar que no se deja de advertir que a partir del ejercicio fiscal de 2001 el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en su octavo párrafo establece que en los casos en que el derecho a la devolución derive de una resolución dictada por un órgano jurisdiccional, los intereses se calcularán a partir de que se interpuso el medio de defensa.

Lo anterior es así, ya que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación constituye una norma sustantiva y debe regirse al momento en que se generó el pago de lo indebido.

Dicha circunstancia ha sido corroborada por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante tesis 2a. XII/2005¹⁹ a través de la cual se determinó que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del ejercicio de 1998 transgrede la garantía de irretroactividad prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el pago de intereses previsto en dicho numeral constituye un derecho adquirido para los contribuyentes.

II. SEGUNDA PARTE

Antecedentes

Con anterioridad a que la empresa impugnara la negativa de confirmación de criterio, acatando lo dispuesto por el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, es decir, sin deducir de la base del impuesto al activo de los ejercicios de 1993 a 2000 las deudas contratadas con el sistema financiero o su intermediación presentó sus declaraciones en las siguientes fechas:

¹⁹ "INTERESES POR OMISIÓN DE DEVOLVER LO PAGADO INDEBIDAMENTE POR IMPUESTOS. LA FRACCIÓN XI DEL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1998, QUE ESTABLECE EL PERIODO MÁXIMO DE CINCO AÑOS POR EL QUE SE CAUSARÁN AQUÉLLOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. La fracción XI del artículo segundo transitorio del decreto por el que se reformó el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, establece que a partir del 1o. de enero de 1998 las devoluciones no efectuadas causarán intereses hasta por un periodo máximo de cinco años, salvo que con anterioridad a dicha fecha se hubieren generado intereses por un periodo mayor, en cuyo caso se pagarán únicamente hasta el 31 de diciembre de 1997 por un periodo mayor. Por su parte, el quinto párrafo del artículo 22 del citado código (vigente de 1992 a 1996) y su sexto párrafo (vigente en 1997), señala que en ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los causados en diez años. Ahora bien, del análisis de ambos preceptos se concluye que la mencionada fracción XI transgrede el principio de irretroactividad de la ley tutelado por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que establece un periodo menor para el pago de intereses con respecto al previsto en el referido artículo 22, vigente durante esos ejercicios fiscales y, consecuentemente, afecta un derecho adquirido por el contribuyente, consistente en el pago de intereses hasta por un periodo de diez años."

Amparo directo en revisión 1731/2004. Adán Herrera Rodríguez. 14 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.

Ejercicio	Fecha de presentación de la declaración
1993	1° de agosto de 1997
1994	14 de septiembre de 1995
1995	13 de septiembre de 1996
1996	9 de febrero de 1999
1997	20 de julio de 1998
1998	27 de agosto de 1999
1999	25 de septiembre de 2000
2000	23 de marzo de 2001

Derivado de la sentencia dictada por la Sala Regional de Occidente, el 19 de enero de 2001 la Administración Local Jurídica de Guadalajara emitió el oficio 325-SAT-R4-L28-10-03-63 a través de la cual se confirmó el criterio sostenido por la empresa que para efectos del cálculo del impuesto al activo sí podía deducir de la base del citado gravamen las deudas contratadas con el sistema financiero y con su intermediación.

En este sentido, DISTRIBUIDORA presentó ante las autoridades fiscales las declaraciones complementarias a los ejercicios de 1993 a 2000, arrojando con ellas las cantidades enteradas indebidamente por concepto de impuesto al activo en dichos ejercicios, cuya devolución fue requerida mediante solicitudes presentadas el 17 de septiembre de 2001.

Al respecto, la Administración Local de Grandes Contribuyentes de Guadalajara ordenó la devolución respecto de los ejercicios de 1996 a 2000 y negó la devolución de las cantidades solicitadas respecto los ejercicios de 1993, 1994 y 1995.

Lo anterior, bajo el argumento que el derecho de DISTRIBUIDORA a obtener en devolución las cantidades enteradas indebidamente respecto de dichos ejercicios había prescrito, ya que habían transcurrido en exceso el plazo de 5 años a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Inconforme con lo anterior, el 16 de abril de 2002 la empresa interpuso demanda de nulidad la cual fue turnada para su estudio y resolución a una Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Al respecto, se desean conocer nuestros comentarios en el sentido que a partir de qué momento surgió el derecho de DISTRIBUIDORA a obtener a la devolución de las cantidades enteradas indebidamente y si el efecto de la resolución favorable emitida a la empresa es constitutiva de derechos o si es meramente declarativa.

**Disposiciones aplicables y
nuestros comentarios.**

a) Momento en que surge el derecho a la devolución.

Como ya se mencionó en el inciso b) de la Primera Parte del caso que nos ocupa, se considera que el derecho a la devolución de las cantidades enteradas indebidamente por concepto de impuesto al activo surge a partir de la emisión del oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 de fecha 19 de enero de 2001 a través del cual se confirmó a la empresa el criterio en el sentido que para efectos del cálculo del impuesto al activo se encuentra en posibilidad de deducir de la base de dicho gravamen las deudas contratadas con el sistema financiero y con su intermediación.

Esto es así, ya que con la emisión del mencionado oficio nace el derecho de DISTRIBUIDORA a deducir de la base del impuesto al activo las citadas deudas, máxime que en términos del segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio de 2003, el término de 5 años para que opere la prescripción de los créditos fiscales, empezara a correr a partir de que el crédito pudo ser legalmente exigido.

En este sentido, si fue con la emisión del mencionado oficio nace el derecho de DISTRIBUIDORA a deducir de la base del impuesto al activo las citadas deudas, es claro que el derecho de la empresa a solicitar en devolución las cantidades enteradas indebidamente por concepto de impuesto al activo surgió con dicha confirmación de criterio.

- b) El efecto de la resolución favorable es constitutiva de derechos o es meramente declarativa.

Al respecto se considera que la resolución contenida en el oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 de fecha 19 de enero de 2001 a través del cual se confirmó a la empresa el criterio en el sentido que para efectos del cálculo del impuesto al activo se encuentra en posibilidad de deducir de la base de dicho gravamen las deudas contratadas con el sistema financiero y con su intermediación, constituye una resolución declarativa de derechos.

Lo anterior es así, ya que las resoluciones administrativas que implican respuestas a consultas fiscales formuladas por los particulares son declarativas en cuanto al contenido, la interpretación y el alcance de la ley, ya que únicamente se confirma el criterio sostenido por los contribuyentes, en este caso DISTRIBUIDORA, en el sentido que derivado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo se encuentra posibilitada a deducir las deudas contratadas con el sistema financiero o su intermediación.

Más no así, una autorización o una determinación de un régimen fiscal preferente a favor del contribuyente, por lo que dicha resolución no puede ser considerada como una resolución constitutiva de derechos.

Al respecto, resulta aplicable la tesis aislada emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al resolver el amparo directo 361/2003, que a la letra señala lo siguiente:

“CONSULTAS FISCALES. SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD SON MERAMENTE DECLARATIVAS, AUNQUE GENEREN DERECHOS Y SEAN FAVORABLES AL PARTICULAR, NO CONSTITUYEN AUTORIZACIONES O DETERMINACIONES DE UN RÉGIMEN FISCAL Y, EN CONSECUENCIA, NO PUEDEN SER LIMITADAS EN SU VIGENCIA. Cuando las resoluciones administrativas que implican respuestas a consultas fiscales formuladas por los particulares **son meramente declarativas** en cuanto al contenido, la interpretación y el alcance de la ley, así como a la valoración y calificación, para efectos fiscales de la actividad de la quejosa, o sea, **se limitan a constatar un**

derecho y situación jurídica predeterminados en la norma, pero no dan pauta a consecuencias o valoraciones diversas, aunque generen derechos y sean favorables al gobernado, **no constituyen** autorizaciones o **determinaciones de un régimen fiscal** y, en consecuencia, no se actualiza la hipótesis contemplada en el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación, que limita la vigencia de las resoluciones a las que se refiere, al establecer que surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en que se otorguen, pues el precepto citado se refiere a resoluciones constitutivas de una situación o régimen fiscal específico y singular, en función de particularidades del sujeto y del caso, que derivan en muchas ocasiones del ejercicio de una potestad discrecional conforme a la cual la autoridad elige entre varias alternativas o consecuencias que la ley le faculta a aplicar.”

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 361/2003. Carpicentro, S.A. de C.V. 21 de enero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.”
(Énfasis añadido)

En este sentido, se considera que al derivar el oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 de la consulta presentada por la empresa, la misma constituye una resolución que es la resolución declarativa de derechos, máxime que para que la misma surtirá efectos hasta que el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo sea modificado.

III. TERCERA PARTE

Antecedentes

Según nos fue informado mediante sentencia dictada el 29 de octubre de 2002, la Sala Regional Metropolitana que conoció de la demanda de nulidad interpuesta por la empresa declaró la nulidad de resolución mediante la cual la autoridad fiscal negó la devolución de las cantidades enteradas indebidamente por concepto de impuesto al activo correspondiente a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995, para el efecto de que la demandada emitiera otra en la que devolviera a DISTRIBUIDORA las cantidades solicitadas en devolución.

Mediante sentencia dictada el 11 de junio de 2003 el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito resolvió declarar infundado el recurso de revisión fiscal

interpuesto por las autoridades demandadas y confirmar la sentencia emitida por la Sala Regional Metropolitana.

Derivado de lo anterior, mediante oficios 330-SAT-14-1S-2003-3740, 330-SAT-14-1S-2003-3741 y 330-SAT-14-1S-2003-3742 emitidos el 10 de julio de 2003 las autoridades fiscales autorizaron la devolución de las cantidades solicitadas por la empresa por concepto de impuesto al activo pagado indebidamente correspondiente a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995.

Sin embargo, las devoluciones autorizadas a la empresa únicamente comprendían los intereses correspondientes a 5 ejercicios, con fundamento en el artículo 22, párrafo noveno del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del ejercicio fiscal de 2001.

Inconforme con lo anterior, la empresa interpuso ante la Sala Regional Metropolitana una queja por defecto en el cumplimiento a la sentencia emitida el 29 de octubre de 2002.

Mediante resolución dictada el 8 de enero de 2004 la Sala Regional Metropolitana resolvió sobreseer la queja interpuesta por DISTRIBUIDORA al considerarla improcedente.

Inconforme con lo anterior, la empresa interpuso una demanda de amparo indirecto la cual fue turnada para su estudio y resolución al Juzgado de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien resolvió conceder a DISTRIBUIDORA el amparo y protección de la Justicia Federal para el efecto de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa estudiara la queja interpuesta.

Dicha queja, fue declarada fundada por la Sala Regional Metropolitana ordenando a la autoridad demandada la devolución de los intereses a la empresa dentro de los 20 días a su notificación.

No obstante lo anterior, la autoridad fiscal interpone un recurso de revisión en contra de la sentencia emitida por el Juez de Distrito argumentando que la misma no fue llamada a dicho juicio de amparo.

Al respecto, quisieran conocer nuestros comentarios en el sentido que si es probable que la empresa recupere los intereses a que tiene derecho antes a que incurra en una muerte por inanición financiera.

Disposiciones aplicables y nuestros comentarios

Al respecto se considera que es probable que la empresa incurra en inanición financiera con anterioridad a que los intereses a que tiene derecho le sean devueltos.

Lo anterior es así, ya que en términos del artículo 5 de la Ley de Amparo los terceros perjudicados en el juicio de amparo son parte en el juicio, por lo que la autoridad fiscal se encontraría legitimada para interponer el recurso de revisión en contra de la sentencia dictada por el Juez de Distrito.

Es importante señalar que existen diversos criterios emitidos por nuestro Poder Judicial de la Federación en el sentido que en caso de que el Tribunal Colegiado de Circuito determine que el tercero perjudicado no fue llamado a juicio, lo procedente es revocar la sentencia recurrida y ordenar la reposición del procedimiento para que se le notifique a dicho tercero perjudicado la interposición del amparo para ser oído en juicio.

Por lo anterior, en caso de resultar fundado el recurso de revisión planteado por las autoridades fiscales, se repondría de nueva cuenta el procedimiento en el juicio de amparo indirecto y en caso de que la sentencia aún concediera el amparo a la quejosa, las autoridades fiscales aún podrían interponer un recurso de revisión en su contra.

Asimismo, es importante considerar que el tiempo de resolución tanto del recurso de revisión como del juicio de amparo indirecto se vería íntimamente afectado en base a la carga laboral de cada uno de los órganos jurisdiccionales.

En este sentido, se considera altamente probable que la empresa incurra en inanición financiera con anterioridad a que los intereses a que tiene derecho le sean devueltos.

IV. CUARTA PARTE

Antecedentes

DISTRIBUIDORA cuenta con dos filiales (en adelante las filiales), las cuales prestaban servicios de personal a ésta.

Ambas sociedades en términos se encontraban obligadas al pago de cuotas obrero patronales ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (en adelante el IMSS).

Sin embargo, según tenemos entendido por razones ajenas a Distribuidora las filiales dejaron de enterar al IMSS las cuotas obrero patronales a que se encontraban obligadas.

Derivado de lo anterior, el 29 de junio de 2004 se notificó en el domicilio de Distribuidora la diligencia de embargo llevada a cabo por funcionarios del IMSS, con la finalidad de garantizar los adeudos de las cuotas obrero patronales no cubiertas por las filiales.

En este sentido, los funcionarios del IMSS a efecto de garantizar el pago de las referidas cuotas obrero patronales, procedieron al embargo de los bienes propiedad de Distribuidora.

En este sentido, se desea conocer nuestros comentarios en el sentido si fue legal o no embargo practicado a la empresa, si los abogados están en tiempo o no para la interposición de la demanda de amparo indirecto, si en su caso procedía la suspensión de

provisional del acto reclamado, como se podría probar el interés jurídico para la procedencia del amparo, si se podría aprovechar la situación para promover amparo contra leyes respecto las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS y la posible inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales.

Disposiciones aplicables y nuestros comentarios

a) Ilegalidad del embargo practicado a la empresa

En términos del artículo 5-A, fracción IV de la Ley del Seguro Social vigente en 2004 (en adelante la LSS) para los efectos de dicha Ley, se entenderá por patrones o patrón a la persona física o moral que tenga ese carácter en términos de la Ley Federal del Trabajo (en adelante la LFT).

Ahora bien, por su parte el artículo 10 de la LFT establece que como patrón deberá entenderse a la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

De igual forma la fracción VI del artículo 5-A de la LSS establece que como trabajadores o trabajador, deberá entenderse a la persona física que la LFT define como tal.

Al respecto, el artículo 8 de la LFT establece que como trabajador deberá entenderse a la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

Por su parte, en términos del artículo 15, fracción III de la LSS establece que los patrones estarán obligados a determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al instituto.

En este sentido podemos concluir que en la especie si resulta ilegal el embargo practicado a DISTRIBUIDORA ya que la misma no contaba con el carácter de patrón respecto los trabajadores de las filiales.

Al respecto, cabe señalar que no es óbice a lo anterior lo dispuesto en último párrafo del artículo 15-A de la LSS, en el sentido que un patrón o sujeto obligado, cualquiera que sea su personalidad jurídica o su naturaleza económica, en virtud de un contrato ponga en disposición trabajadores u otros sujetos de aseguramiento para ejecuten los servicios o trabajos acordados bajo la dirección del beneficiario de los mismos (como es el caso de Distribuidora), en las instalaciones que éste determine, el beneficiario de los trabajos o servicios asumirá las obligaciones establecidas en la LSS en relación con dichos trabajadores.

Lo anterior es así, ya que dicho dispositivo legal entro en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2009 y no se encontraba vigente en el ejercicio de 2004 en el cual se trabaron embargos a los bienes propiedad de DISTRIBUIDORA.

De igual forma, suponiendo que dicho artículo sí resultara aplicable el embargo practicado a DISTRIBUIDORA sería ilegal, ya que en términos del dicho párrafo dicha obligación únicamente se actualizará en el supuesto que el patrón (en este caso las filiales) hayan omitido el cumplimiento de dichas obligaciones y, siempre y cuando, el IMSS hubiese notificado previamente al patrón el requerimiento correspondiente y éste no lo hubiera atendido, situación que según tenemos entendido no aconteció.

Al respecto, el cuarto párrafo del artículo 15-A LSS establece que el IMSS estará obligado a notificar al beneficiario de dichos servicios (en este caso DISTRIBUIDORA), del citado requerimiento que debió efectuarse al patrón de los trabajadores (las filiales), situación que según tenemos entendido no aconteció.

Por lo anterior, es dable concluir que el embargo practicado a los bienes de la empresa deviene de ilegal.

b) Término para la interposición del amparo.

En términos del artículo 21 de la Ley de Amparo²⁰ el término para la interposición de la demanda de amparo será de 15 días a partir de la notificación del acto reclamado.

Sin embargo el artículo 22²¹ del mismo ordenamiento legal establece ciertas excepciones al término de 15 días señalado, entre las que se encuentran los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual en su caso, la interposición de la demanda de amparo podrá hacerse en cualquier tiempo.

Entre otros, el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que quedan prohibidas las penas de confiscación de bienes.

Al respecto, los embargos practicados a DISTRIBUIDORA pueden considerarse como una confiscación de bienes efectuada en perjuicio de la empresa, por lo cual en términos del artículo 22 de la Ley de Amparo la empresa se encontraría plenamente facultada para interponer el juicio de garantías.

Lo anterior, ya que dichos embargos se efectuaron con la finalidad de cubrir créditos fiscales por concepto de cuotas obrero patronales que no le pueden ser imputables, ya que como se demostró la misma no actualizaba el supuesto de patrón en términos de la LSS y la LFT.

²⁰ Artículo 21. El término para la interposición de la demanda de amparo será de quince días. Dicho término se contará desde el día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; al en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al en que se hubiese ostentado sabedor de los mismos.

²¹ Artículo 22. Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior:

I. Los casos en que a partir de la vigencia de una ley, ésta sea reclamable en la vía de amparo, pues entonces el término para la interposición de la demanda será de treinta días.

II. Los actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal, deportación, destierro, cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución, o la incorporación forzosa al servicio del ejército o armada nacionales.

En estos casos la demanda de amparo podrá interponerse en cualquier tiempo.

En los casos en que el acto de autoridad combatible mediante demanda de amparo consista en acuerdo de la Secretaría de Relaciones Exteriores favorable a la extradición de alguna persona reclamada por un Estado extranjero, el término para interponerla será siempre de 15 días.

[...]"

c) Procedencia de la suspensión provisional del acto reclamado.

En términos de lo dispuesto por el artículo 122 de la Ley de amparo la suspensión del acto reclamado se decretará de oficio o a petición de la parte agraviada, con arreglo a las reglas establecidas en el Capítulo III “De la suspensión del acto reclamado” del Título Segundo, Libro Primero de la Ley de Amparo.

Por su parte el artículo 123 de la Ley de Amparo, en su fracción I establece que la suspensión del acto reclamado procederá de oficio cuando se trate de actos que importen peligro de privación a la vida, deportación o destierro o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, tal y como se demostró en el inciso anterior el embargo de bienes practicado a DISTRIBUIDORA constituye un acto confiscatorio por parte de las autoridades fiscales, acto que se encuentra prohibido por el mencionado artículo 22 de la Constitución Federal.

Asimismo, es importante señalar que incluso el artículo 124 de la Ley de Amparo establece que la suspensión procederá cuando la solicite el agraviado, no se siga perjuicio al interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público y cuando las mismas sean de difícil reparación con la ejecución del acto.

En este sentido, no obstante lo anterior de cualquier forma la suspensión del acto debe proceder ya que la misma sería solicitada en la demanda de amparo, al ya encontrarse embargados los bienes y garantizados los créditos es claro que no se sigue perjuicio al interés social y finalmente de ejecutarse los bienes embargados se podría ocasionar a la empresa daños y perjuicios de difícil reparación.

De lo antes expuesto, se concluye que en la especie si es susceptible el otorgamiento de la suspensión provisional del acto reclamado.

d) Interés Jurídico.

En términos 4 de la Ley de Amparo²² el juicio de amparo únicamente puede promoverse por la parte a quien perjudique la Ley, el tratado internacional, el reglamento o cualquier otro acto que se reclame y solo podrá seguirse por el agraviado o por su representante legal.

Del análisis que se efectúe al artículo en cita, la Ley de Amparo establece para la procedencia del juicio de amparo que el acto o la Ley que se reclame cause un perjuicio a la persona física o moral que se estime afectada, situación que acontece cuando ese acto lesiona sus intereses jurídicos, en su persona o patrimonio, acto que provoca la interposición del juicio de garantías.

A efecto de acreditar lo anterior, a continuación se transcribe la tesis jurisprudencial 1a./J. 168/2007 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual a la letra establece textualmente lo siguiente:

“INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS. El artículo 4o. de la Ley de Amparo contempla, para la procedencia del juicio de garantías, que el acto reclamado cause un perjuicio a la persona física o moral que se estime afectada, lo que ocurre cuando ese acto lesiona sus intereses jurídicos, en su persona o en su patrimonio, y que de manera concomitante es lo que provoca la génesis de la acción constitucional. Así, como la tutela del derecho sólo comprende a bienes jurídicos reales y objetivos, las afectaciones deben igualmente ser susceptibles de apreciarse en forma objetiva para que puedan constituir un perjuicio, teniendo en cuenta que el interés jurídico debe acreditarse en forma fehaciente y no inferirse con base en presunciones; de modo que la naturaleza intrínseca de ese acto o ley reclamados es la que determina el perjuicio o afectación en la esfera normativa del particular, sin que pueda hablarse entonces de agravio

²² Artículo 4. El juicio de amparo únicamente puede promoverse por la parte a quien perjudique la ley, el tratado internacional, el reglamento o cualquier otro acto que se reclame, pudiendo hacerlo por sí, por su representante, por su defensor si se trata de un acto que corresponda a una causa criminal, por medio de algún pariente o persona extraña en los casos en que esta ley lo permita expresamente; y sólo podrá seguirse por el agraviado, por su representante legal o por su defensor.

cuando los daños o perjuicios que una persona puede sufrir, no afecten real y efectivamente sus bienes jurídicamente amparados.

Amparo en revisión 1441/88. Guadalupe Henderson Calderón. 29 de agosto de 1988. Cinco votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: Jaime Raúl Oropeza García.

Amparo en revisión 1522/97. Comisariado Ejidal de Mixquic, Delegación Tláhuac, Distrito Federal. 2 de diciembre de 1998. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Amparo en revisión 204/2002. Enseñanza y Educación de Occidente, A.C. e Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. 18 de septiembre de 2002. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: José de Jesús Bañales Sánchez.

Amparo en revisión 964/2005. Jorge Francisco Durán Olvera y/o Jorge Durán Olvera. 10 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Joaquín Cisneros Sánchez.

Amparo directo en revisión 1035/2007. Tenedora Global, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Miriam Flores Aguilar.

Tesis de jurisprudencia 168/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de noviembre de dos mil siete.”
(Énfasis añadido)

En este sentido a efecto de estar en posibilidad de acreditar el interés jurídico en el juicio de amparo, sería necesario ofrecer en original o en copia certificada el acta de embargo levantada el 29 de junio de 2004 a los bienes propiedad de DISTRIBUIDORA por funcionarios del IMSS.

De igual forma, sería necesario acreditar la legal propiedad de los bienes respecto los cuales los funcionarios del IMSS trabaron los mencionados embargos para garantizar los adeudos para garantizar los supuestos adeudos por concepto de cuotas obrero patronales a cargo de las filiales.

Por otro lado es importante señalar que a efecto de se conceda al quejoso la suspensión del acto reclamado dichas probanzas deberán aportarse por duplicado a los cuadernos del incidente de suspensión del acto reclamado a efecto de que no sólo se acredite el interés

jurídico en el expediente principal sino en el cuaderno incidental en términos de lo dispuesto por el artículo 142 de la Ley de Amparo²³.

- e) Amparo contra leyes (facultades coercitivas del IMSS) e inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales.

El artículo 251, fracción XXV de la LSS²⁴ establece que el IMSS tiene facultades para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de **las liquidaciones** que no hubiesen sido cubiertas oportunamente, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables.

Ahora bien, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Por su parte, el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación establece que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios.

²³ Artículo 142. El expediente relativo al incidente de suspensión se llevará siempre por duplicado. Cuando se interponga revisión contra la resolución dictada en el incidente, el juez de Distrito remitirá el expediente original al Tribunal Colegiado de Circuito que deba conocer del recurso, y se dejará el duplicado en el juzgado.

²⁴ Artículo 251. El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las facultades y atribuciones siguientes:

[...]

XXV. Aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente, con sujeción a las normas del Código y demás disposiciones aplicables;

[...]”

Derivado de lo anterior y si la diligencia de embargo se encuentra fundada en el artículo 251 de la LSS se considera que si existen elementos para hacer valer un amparo contra leyes en contra del referido artículo 251, fracción XXV de la LSS, en el sentido que dicho numeral fue aplicado en perjuicio de la empresa.

Ahora bien, respecto a la inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales se considera que DISTRIBUIDORA no se encontrará facultada para impugnar la inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales.

Lo anterior es así, ya que durante el ejercicio de 2001 la misma no tenía el carácter de patrón, es decir, la empresa no tendría interés jurídico a solicitar el amparo y protección de la Justicia Federal al no ubicarse en la hipótesis de causación de las cuotas obrero patronales.

Máxime lo anterior, que el artículo 15-A de la LSS aún no entraba en vigor.

Ahora bien, se considera que de manera precautoria (Ad Cautelum) podría hacerse valer un argumento en el sentido que suponiendo sin conceder que el Juzgado de Distrito no considerara suficientes los conceptos de violación hechos valer en contra del embargo trabado a los bienes de la empresa, de cualquier forma la resolución impugnada es ilegal al encontrarse fundada en disposiciones que contravienen lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

QUINTA PARTE

Antecedentes.

Con el embargo trabado a los bienes de DISTRIBUIDORA, el IMSS garantizó los créditos determinados a las filiales por supuestos adeudos de cuotas obrero patronales, los cuales se encontraban registrados bajo los números 50, 60 y 70, respectivamente.

Inconforme con los embargos practicados en los bienes de su propiedad, Distribuidora presento ante los Juzgados de Distrito del Poder Judicial de la Federación una demanda de amparo indirecto.

Dicha demanda de amparo indirecto fue admitida a trámite el 22 de agosto de 2004.

Al respecto, es importante señalar que en el auto admisorio de la demanda de amparo el Juez de Distrito concedió a Distribuidora la suspensión provisional del acto reclamado para el efecto de que las cosas se mantuvieran en el estado que mantenían hasta ese momento.

No obstante lo anterior, el 4 de septiembre de 2004 Distribuidora fue notificada del oficio mediante el cual se hace de su conocimiento que se ha señalado el 10 de septiembre del mismo año, como fecha para remate de los bienes embargados.

En este sentido, se desea conocer nuestros comentarios si existe alguna violación por parte de los funcionarios del IMSS a la suspensión decretada por el Juez de Distrito.

Asimismo, se desea conocer nuestros comentarios en el sentido si en caso de existir incumplimiento por parte de los funcionarios del IMSS a la suspensión decretada en el juicio de amparo, se actualiza en la especie la consecución de algún delito.

De igual forma, se hizo de nuestro conocimiento que las autoridades del SAT han sido omisas en devolver a Distribuidora las cantidades que por concepto de intereses le corresponden, derivado de los pagos efectuados indebidamente por concepto de impuesto al activo, correspondiente a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995.

En este sentido, se desea conocer nuestros comentarios en relación con los medios de defensa que pudieran interponerse en contra de la omisión por parte de las autoridades fiscales y el término que en su caso se contaría para ello.

Disposiciones aplicables y

Nuestros comentarios.

a) Violación a la suspensión decretada en el juicio de amparo.

En términos del artículo 122 de la Ley de Amparo (en adelante la LA) en los casos de la competencia de los Jueces de Distrito, la suspensión del acto reclamado se decretará de oficio o a pericón de la parte agraviada, con arreglo a las disposiciones relativas al Capítulo respectivo.

Por su parte, en términos del artículo 125 de la Ley de Amparo en los casos en que sea procedente la suspensión pero pueda ocasionarse daño o perjuicio a terceros, se concederá al quejoso la suspensión si el quejoso otorga garantía suficiente para reparar el daño e indemnizar los perjuicios que con ella se causaron si no se obtiene sentencia favorable en el juicio de amparo.

Al respecto, podemos considerar que en la especie este presupuesto se encontraba cubierto, ya que según se puede desprender de los antecedentes que nos fueron proporcionados la concesión de la suspensión provisional fue otorgada por el Juez de Distrito.

Lo anterior es así, ya que el supuesto perjuicio que en su momento se pudiera causar al IMSS ya se encuentra debidamente garantizado con los bienes sobre los cuales se trabó el embargo objeto del amparo indirecto.

Ahora bien, en términos del artículo 130 de la LA en los casos que proceda la suspensión conforme al artículo 124 de la misma Ley, si hubiere peligro inminente de que se ejecute el acto reclamado (como es el caso que nos ocupa, el remate de bienes) el Juez de Distrito podrá ordenar que las cosas se mantengan en el estado que se encuentran hasta en tanto no se resuelva sobre la suspensión definitiva.

En este sentido, en la especie al haberse decretado la suspensión provisional por parte del Juez de Distrito para el efecto de que las cosas se mantuvieran en el estado que guardan, es claro que las autoridades del IMSS se encontraban legalmente impedidas a efectuar cualquier acto tendiente al remate de los bienes embargados, ya que ello deriva necesariamente una ejecución de los actos reclamados.

Al respecto, el artículo 138 de la LA establece que en los casos en los que la suspensión sea procedente, se concederá de forma tal que no impida la continuación del procedimiento en el asunto que haya motivado el acto reclamado, hasta dictarse resolución firme en él; a no ser que la continuación de dicho procedimiento deje irreparablemente consumado el daño o perjuicio que pudiera ocasionarse al quejoso.

De lo anterior, podemos desprender que en la especie es claro que al haberse decretado la suspensión provisional respecto los bienes propiedad de Distribuidora, el efecto del mismo fue suspender el procedimiento administrativo de ejecución tendiente al cobro de los créditos identificados con los números 50, 60 y 70 determinados a las filiales.

Esto es así, ya que de continuarse con el procedimiento administrativo de ejecución tendiente al cobro de dichos créditos, indudablemente se causaría a Distribuidora un daño irreparable, como es el caso, del remate de bienes de su propiedad respecto créditos fiscales que no le pueden ser imputables o desconoce.

Por lo anterior, podemos concluir que si existió una violación por parte de las autoridades fiscales a la suspensión del acto reclamado.

b) Delito por parte de la responsable.

Al respecto, es importante destacar que en términos del artículo 206 de la LA, la autoridad que no obedezca un auto de suspensión debidamente notificado, será sancionada en los términos que señala el Código Penal aplicable en materia federal para el delito de abuso de autoridad, independientemente de cualquier otro delito en que incurra.

Por otra parte, el artículo 209 de la LA establece que cuando la autoridad responsable se resista a dar cumplimiento a los mandatos u órdenes dictados en materia de amparo será sancionada en la forma precisada en el Código Penal Federal en Materia Federal para los delitos cometidos contra la administración de Justicia, por los actos u omisiones ahí previstos.

Al respecto, el artículo 225 del Código Penal Federal establece que son delitos contra la administración de justicia i) no cumplir con una disposición que legalmente se les comunique su superior jerárquico y ii) ejecutar actos o incurrir en omisiones que produzcan un daño o concedan a alguien una ventaja indebidos.

En este sentido, al no haberse acatado la suspensión decretada por el Juez de Distrito además de actualizarse lo dispuesto por el artículo 208 de la Ley de Amparo, se actualiza los delitos contra la administración de Justicia previstos en las fracciones V y VII del artículo 225 del Código Penal Federal.

De lo anterior, se puede advertir que en la especie podríamos afirmar que la autoridad responsable al haber continuado con el PAE de los créditos fiscales 50, 60 y 70 actualiza el supuesto establecido en el artículo 208 de la LA, y podría ejercerse la acción penal por el delito de abuso de autoridad y delitos contra la administración de Justicia.

c) Medio de defensa contra la devolución de cantidades en el plazo ordenado.

En términos de lo dispuesto por el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación, el medio de defensa para combatir la omisión por parte de las autoridades demandadas sería el recurso de queja, en términos de la fracción I, inciso b del citado numeral, el cual podrá ser interpuesto en cualquier tiempo.

* * * *

A t e n t a m e n t e,

Diego Marván Mas