

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



**"DEVOLUCION DE CUOTAS OBRERO PATRONALES
SIN INTERESES. ANALISIS JURIDICO DEL
ARTICULO 299 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL"**

Por

LIC. FERNANDO FLORES CASTELLANOS

**Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL**

ABRIL, 2003

IM
K1
FDYC
2003
.F56



1020148539

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA

“DEVOLUCION DE CUOTAS OBRERO PATRONALES
SIN INTERESES, ANALISIS JURIDICO DEL
ARTICULO 299 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL”

Por

LIC. FERNANDO FLORES CASTELLANOS

Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

ABRIL, 2003

982386

TM
K1
5543
003
.F56



FONDO
TESIS

A mi familia. Por su comprensión al haberme regalado tiempo que les correspondía, así como por todos los sacrificios compartidos para el cumplimiento de tan importante objetivo.

A todos mis maestros. Porque con su forma muy peculiar de exponer cada uno su cátedra, infundieron en mí, una enorme aportación que me motivó de manera muy especial a la finalización de la maestría.

A mis amigos. Por los apoyos que de una u otra forma recibí de ellos, desde aquél que me motivó a la terminación de las materias pendientes de cursar, hasta aquél que desinteresadamente me aportó sus conocimientos, ideas y puntos de vista.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
--------------	---

CAPÍTULO I.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN NUESTRO PAIS

1. Introducción.	1
2. La Constitución de Cádiz de 1812	2
3. Evolución histórica previa a la Constitución de 1824	3
4. Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824	5
5. De la Constitución Política de la República Mexicana de 1857 a la Constitución vigente	11
a) Principio de Justicia	16
b) Principio de certidumbre	16
c) Principio de comodidad	17
d) Principio de economía	17

CAPÍTULO II

LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

1. Concepto	22
2. Elementos de la potestad tributaria	23
3. Competencia tributaria y su titularidad	24

CAPÍTULO III

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

1. Introducción	25
2. Garantías individuales	25
a). Principio de audiencia previa	25
b). Principio de prohibición de leyes privativas	26
c). Principio de derecho de petición	26
d). Principio de irretroactividad de las leyes	30
e). Principio de la debida fundamentación y motivación	34
3. Principios constitucionales de las contribuciones (Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)	35
a). Principio de legalidad tributaria	35
b). Principio de proporcionalidad	37
c). Principio de equidad	40
d). Principio destino gasto público	42

CAPÍTULO IV

CONTRIBUCIONES

1. Conceptos	46
2. Clasificación de las contribuciones	48
a). Impuestos	50
b). Aportaciones de seguridad social	54
c). Contribuciones de mejoras	57

d). Derechos	60
--------------	----

CAPÍTULO V

LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL ESTABLECIDAS EN LA LEY DEL SEGURO SOCIAL

1. Introducción.	63
2. Fundamento constitucional de la Ley del Seguro Social	63
3. Primera Ley del Seguro Social, año de 1943	65
4. La Ley del Seguro Social de 1973	67
5. La nueva Ley del Seguro Social vigente desde el 1 de julio de 1997	72

CAPÍTULO VI

NATURALEZA JURIDICA DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	74
--	----

CAPÍTULO VII

LAS DEVOLUCIONES DE CANTIDADES PAGADAS EN FORMA INDEBIDA O INJUSTIFICADAMENTE EN MATERIA TRIBUTARIA	79
---	----

CAPÍTULO VIII

DEVOLUCIÓN DE CUOTAS. EVOLUCIÓN DEL ARTÍCULO 299 (ANTES 278) DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL	
1. Aparición y evolución del artículo 299 de la Ley del Seguro Social	94

2. Supuestos de procedencia de devolución de cuotas.	97
3. Requisitos indispensables para formular una solicitud de devolución de cuotas	97
4. Formas de resolución de las solicitudes de devolución de cuotas	99

CAPÍTULO IX

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 299 DE LA LEY

DEL SEGURO SOCIAL VIGENTE	100
---------------------------	-----

CAPÍTULO X

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN PROCEDENTES EN CONTRA DE ACTOS DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL QUE RESUELVEN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE CUOTAS.

1. Recurso de inconformidad establecido en el artículo 294 de la Ley del Seguro Social	104
2. Juicio contencioso administrativo regulado en el Título IV, del Código Fiscal de la Federación	106

CAPÍTULO XI

CONCLUSIONES

1. Introducción	109
2. Improcedencia del pago de intereses	110
a). Primera hipótesis	110

b). Segunda hipótesis	110
3. Procedencia del pago de intereses	111
a). Primera hipótesis	112
b). Segunda hipótesis	116
c). Tercera hipótesis	121
CAPÍTULO XII	
CONSIDERACIONES FINALES	126
BIBLIOGRAFÍA	132
ANEXOS	136

“No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno.”

Carlos Luis de Secondant, barón de Brede y de Montesquieu

INTRODUCCIÓN

Tomando como idea principal que las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley del Seguro Social, son contribuciones de las definidas y establecidas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, se desarrolla el presente tema, decisión la cual además tiene también como sustento la problemática económica y financiera por la que actualmente atraviesa el Instituto Mexicano del Seguro Social, por lo que con la finalidad de que dicha institución analice y valore una cuestión que indudablemente repercute en sus expectativas de ingresos y egresos, así como el monto preciso de éste último, es por lo que se elabora el presente estudio.

Para lo anterior, me permito desarrollar primeramente en forma clara qué se debe entender por contribuciones, señalando cuáles son los elementos necesarios para que éstas cumplan con los requisitos que señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y cuáles son los criterios que ha sostenido a este respecto nuestro Máximo Tribunal, para posteriormente sustentar el por qué las cuotas obrero patronales que se enteran al Instituto Mexicano del Seguro Social, se estiman contribuciones de las señaladas en el artículo 2º del código tributario.

Así mismo, se analizarán las características del trámite de devolución de cantidades establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y su aplicación en relación con las contribuciones establecidas en el artículo 2º del citado código, para finalmente atender el contenido del artículo 299 de la Ley del Seguro Social vigente (en la anterior ley el artículo era el 278) y efectuar un análisis jurídico respecto del contenido de dicho precepto, señalando por supuesto los criterios que de manera específica se han sostenido a este respecto tanto por

el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como por el Poder Judicial de la Federación.

En igual forma, tomando en cuenta el contenido actual del citado artículo 299 de la Ley del Seguro Social, y la problemática financiera que representa para el Instituto Mexicano del Seguro Social precisamente dicho precepto legal, se aportará una propuesta con relación al tema en comento, con la cual se cumpla en forma transparente con la obligación legal de informar por parte del titular del Instituto Mexicano del Seguro Social al Ejecutivo Federal y al Congreso de la Unión, es decir, señalar y especificar de manera clara los conceptos y montos que legalmente se ve obligado a devolver en virtud de sentencia ejecutoriada, por concepto de pago de intereses por devolución de cuotas pagadas por los patrones sin justificación legal, cuando el artículo no lo autoriza a entregar cantidades por concepto de intereses de cuotas, lo cual, como se expondrá, se traduce en una alteración de los programas previamente establecidos en el presupuesto correspondiente, y que de una u otra forma se traduce en un incumplimiento a los objetivos de seguridad social de dicha institución.

En tal virtud, se abordaran en los primeros tres capítulos los antecedentes históricos de las contribuciones en nuestro país, ello tomando en cuenta que las aportaciones de seguridad social establecidas como cuotas obrero patronales en la Ley del Seguro Social tienen el carácter de contribuciones, además de reseñar la potestad tributaria del Estado, y cuáles son los principios constitucionales que dicha potestad debe reunir.

Lo anterior a fin de arribar en el capítulo IV, al concepto y clasificación de las contribuciones, de la cual se destacará para efectos del presente estudio, las denominadas como aportaciones de seguridad social, mismas que se establecieron en el Código Fiscal de la Federación cuya vigencia iniciaría a partir del 1 de enero de 1983.

Así mismo, en el capítulo V se abordan aspectos relativos al fundamento constitucional de las cuotas obrero patronales establecidas en la Ley del Seguro Social, concatenadas éstas a la promulgación de la primera ley antes señalada, así como la evolución de ésta, para posteriormente en el capítulo VI, determinar la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social establecidas en la citada ley.

Una vez establecido lo anterior, en el capítulo VII se analizará en términos generales la figura de la devolución de cantidades en materia tributaria, para posteriormente en el siguiente capítulo abordar la citada figura jurídica en lo relativo a las cuotas obrero patronales establecidas en la Ley del Seguro Social, realizando en capítulo IX, un análisis al artículo 299 de la citada ley, por ser este el precepto legal que establece la figura jurídica antes señalada.

En el capítulo X, se expondrán cuáles son los medios de defensa que tienen los particulares afectados por un acto definitivo emitido por el Instituto Mexicano del Seguro Social, al resolver una solicitud de devolución de cuotas, para posteriormente en los dos últimos capítulos realizar las conclusiones y consideraciones finales respecto del actual contenido del artículo 299 de la Ley del Seguro Social, el cual establece las devoluciones de cuotas obrero patronales, y señala que éstas se realizarán sin pagar intereses, cuando que las citadas cuotas son contribuciones, y como tales debe de regularse por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, y en consecuencia pagarse intereses respecto de las solicitudes de devolución de cuotas pagadas sin justificación legal, situación la cual es la que se abordará en forma detallada en el presente estudio.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN NUESTRO PAÍS

1. Introducción.

Para efectos de estar en posibilidad de entrar al estudio del tema elegido en el presente trabajo, es decir, de las aportaciones de seguridad social que se encuentran establecidas en el artículo 2º, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, como contribuciones, es importante e inevitable conocer cuál fue el origen formal y la evolución que éstas experimentaron, ello partiendo de la Constitución de Cádiz de 1812.

Para lo anterior, es necesario trasladarnos a los antecedentes más remotos de lo que actualmente es el contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, conocer el origen legal del establecimiento de las contribuciones, para posteriormente ir revisando los eventos históricos que se vivieron en nuestro país, así como la influencia de pensadores de otras naciones, y por supuesto los avances y adelantos de estas naciones en materia tributaria, así como la forma en que éstos se plasmaron e influyeron en el crecimiento y desarrollo de nuestra nación en materia hacendaria.

Sin lugar a dudas que uno de los puntos de mayor importancia del presente capítulo es el relativo a la evolución de los principios que rigen en materia tributaria, mismos que se encuentran establecidos en el citado artículo 31, fracción IV, y que son los siguientes: destino, proporcionalidad, equidad y legalidad.

Señalado lo anterior, paso a desarrollar cuál es el primer antecedente formal de lo que legalmente se conoce como contribuciones.

2. La Constitución de Cádiz de 1812.

Con motivo de la guerra existente entre españoles y franceses en el año de 1808, año en cual se produce el tratado de Bayona, mediante el cual el rey español Carlos V y su hijo Fernando VII abdican a favor del emperador francés Napoleón Bonaparte, surge para los españoles la necesidad de definir y mantener su forma de gobierno.¹

Por ello, el Consejo de la Regencia español convocó a las Cortes para que se reunieran los representantes del pueblo español y de las colonias; es decir, las partes integrantes de la monarquía española, y constituyeran el Poder Legislativo. La apertura de las Cortes Españolas se efectuó en la Isla de León el 24 de septiembre de 1810; posteriormente se trasladaron a la ciudad de Cádiz, ciudad que nunca fue ocupada por los franceses. El 18 de marzo de 1812 se firmó en la ciudad de Cádiz la primera Constitución moderna de España. El 29 de septiembre de 1812 se procedió a la publicación del juramento de la Constitución de Cádiz, que se convirtió en ley positiva de la Nueva España. El 30 de septiembre de 1812 se hizo el juramento del documento constitucional en la catedral metropolitana de la Ciudad de México. La Constitución de Cádiz se desarrolló en 10 títulos, 34 capítulos y 384 artículos.²

Así tenemos que el documento antes mencionado recibió el nombre de Constitución Política de la monarquía española, el cual como es de suponerse sirvió tanto para España, como para todos y cada uno de sus dominios, entre los que se encontraba México. Por ello podemos decir que dicha Constitución constituye para nuestro país, el primer documento formal en el cual se establecen de manera clara las

¹ MORENO, Daniel. Derecho Constitucional Mexicano. ED Porrúa. 12ª ed. México. 1993. p.84.

²MALPICA DE LAMADRID, Luis. El principio de legalidad tributaria de la fracción IV del artículo 31 constitucional, como garantía individual, es de estudio preferente a las otras garantías de justicia fiscal. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria. 1986-2000. pp. 802- 803. Tomo II. México. 2001

obligaciones tributarias de los particulares, señalándose en diversos capítulos lo siguiente:

“Capítulo II.

“De los españoles.

“Artículo 8. También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”

“Titulo VII

“De las contribuciones.

“Capítulo único.

“Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

“Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.”

Como puede verse, ya desde el siglo XIX se gestaban, aunque imperfectos, los principios que actualmente se establecen en el artículo 31, fracción IV, constitucional vigente, es decir, se contienen en los artículos transcritos los principios de proporcionalidad, de equidad, de destino y de legalidad, aún y cuando no muy claro, por lo que sin lugar a dudas podemos afirmar, que al menos en materia de contribuciones, la Constitución de Cádiz constituye el primer documento formal en el que se señalan y establecen los orígenes del artículo 31, fracción IV, constitucional.

3. Evolución histórica previa a la Constitución de 1824.

En virtud de la escasa vigencia de la Constitución de Cádiz, el Supremo Congreso Mexicano publicó el 22 de octubre de 1814, el Decreto Constitucional de Apatzingán, rubricado por José María Liceaga, José María Morelos, José María Cos y Remigio de Yarza, con la firme idea de "fijar la forma de gobierno que debe regir a los pueblos de esta América, mientras que la nación, libre de enemigos que la oprimen, dicta su Constitución", documento el cual se integró por dos partes, uno que constituye los principios o elementos constitucionales y otro que señala la forma de gobierno.

En el referido documento se señaló con relación a las contribuciones lo siguiente:

"Capítulo V.

"De la igualdad, seguridad, propiedad y libertad de los ciudadanos.

"Artículo 36. Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa."

Capítulo VI.

"De las obligaciones de los ciudadanos.

"Artículo 41. Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: entera sumisión a las leyes, un obedecimiento absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos público, un sacrificio voluntario a bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forman el verdadero patriotismo."³

³ MALPICA DE LAMADRID, Luis. op. cit. p. 805.

Posteriormente, al ser proclamado emperador Agustín de Iturbide, emite el 18 de diciembre de 1822 el Reglamento Provisional del Imperio Mexicano, en el que señala respecto del tema que nos ocupa en su artículo 15 lo siguiente:

“Artículo 15. Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.”⁴

Como puede observarse de la lectura del artículo antes transcrito, éste indudablemente constituye un severo retroceso en el aspecto de los principios elementales que deben contener los tributos, puesto que únicamente se establece el principio que se identifica con la proporcionalidad, ya que basta efectuar una comparación del contenido este artículo en relación con la Constitución de Cádiz de 1812, para poder concluir que el referido precepto omite cumplir con los principios de legalidad y equidad, mas sin embargo, debe destacarse también que el artículo antes señalado constituía tan solo parte de un reglamento provisional derivado de las intensas luchas desarrolladas en nuestro país, ya que como veremos en el siguiente punto, vendría a continuación la proclamación de una nueva constitución.

4. Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824.

Previo a la promulgación de la Constitución de 1824 y la elaboración del acta constitutiva de la Federación del mismo año, los congresistas desarrollaban una lucha intestina con el propósito de definir la forma de gobierno, ello en virtud de que existían dos corrientes, una denominada centralista, y otra llamada federalista, habiendo sido esta última la triunfadora, no sin antes haber debatido ampliamente con congresistas de la talla de Fray Servando Teresa de Mier, y el presbítero José

⁴ CÁMARA DE DIPUTADOS. XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados. Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus constituciones. Tomo V. Antecedentes y Evolución de los Artículos 28 a 53 constitucionales. pp. 180-181

María Becerra, quienes se oponían a las tesis federalistas encabezadas principalmente por el ilustre Miguel Ramos Arizpe, habiéndose determinado por el congreso constituyente desde el 12 de junio de 1823, el decreto que señalaba lo siguiente:

“El soberano Congreso Constituyente, en sesión extraordinaria de esta noche, ha tenido a bien acordar que el gobierno puede proceder a decir a las provincias estar al voto de su soberanía por el sistema de república federada y que no lo ha declarado en virtud de haber decretado de forma convocatoria para nuevo Congreso que constituya a la nación. Julio 12 de 1823.”⁵

Una vez definido lo anterior, el 31 de enero de 1824 fue aprobada el Acta Constitutiva de la Federación, la cual al consagrar el principio de división de poderes, señalaba las facultades de los poderes legislativo y ejecutivo, respecto de las contribuciones en lo siguientes términos:

“Artículo 13. Pertenece exclusivamente al Congreso General dar leyes y decretos:

“VIII. Para fijar cada año los gastos generales de la nación, en vista de los presupuestos que le presentará el Poder Ejecutivo.

“IX. Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la República, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo.”

En cuanto al Supremo Poder Ejecutivo, señalaba lo siguiente:

⁵ MORENO, Daniel. op. cit. p. 110

“Artículo 16. Sus atribuciones, a más de otras que se fijarán en la Constitución, son las siguientes:

“IX. Cuidar de la recaudación, y decretar la distribución de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.”

Así las cosas, el Congreso Constituyente inició la discusión del proyecto de Constitución Federal desde el 1° de abril de 1824, y fue aprobada el 3 de octubre del mismo año, y publicada por el Ejecutivo el día 5 del mismo mes y año, con el nombre de “Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos”, destacándose de esta precisamente las ideas federalistas, por lo que a manera de prohibición para los estados federados, el artículo 162, del supremo ordenamiento estableció lo siguiente:

“1°. Establecer, sin el consentimiento del Congreso General, derecho alguno de tonelaje, ni alguno de puerto.

“2°. Imponer, sin consentimiento del Congreso General, contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, mientras la ley no regule cómo deban hacerlo.”

La Constitución de 1824, se mantuvo vigente hasta el año de 1835, ya que precisamente en el año de 1836, se aprobaron por el Congreso Constituyente las bases constitucionales expedidas el 15 de diciembre de 1835, en las que se contenían las siete leyes constitucionales denominadas de la siguiente forma: *Primera*: Derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República. *Segunda*: Organización de un supremo poder conservador. *Tercera*: Del poder legislativo, de sus miembros y de cuando se dice relación a la formación de las leyes (con cámaras de diputados y senadores, con alguna tendencia oligárquica). *Cuarta*: Organización del supremo poder ejecutivo. *Quinta*: Del poder judicial. *Sexta*: División del territorio de la República y gobierno interior de sus pueblos. *Séptima*: Variaciones a las leyes constitucionales.

De las anteriores leyes constitucionales, destaca el contenido del artículo 3º. de la primera de las leyes, la cual disponía lo siguiente:

“Artículo 3º. Son obligaciones de mexicano:

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.”

Mientras tanto, la tercera ley constitucional estableció en el artículo 44 la siguiente facultad para el Congreso:

“Artículo 44. Corresponde al Congreso General exclusivamente.

III. Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse. Toda contribución cesa con el año, en el hecho de no haber sido prorrogada para el siguiente.”

Así las cosas, en el año de 1840, se presenta un proyecto de reforma a las siete leyes constitucionales de 1836, en el que se propone que el control de la constitucionalidad de las leyes se encuentre a cargo de la Suprema Corte de Justicia, así como el nacimiento de la jurisdicción contenciosa en materia fiscal al establecer en el artículo 157 lo siguiente:

“Una ley sistematizará la hacienda pública en todos sus ramos: establecerá el método de cuenta y razón: organizará el tribunal de revisión de cuentas: y arreglará la jurisdicción económica y contenciosa de este ramo.”

Más sin embargo, no es hasta el año de 1842 en que la comisión de Constitución del Congreso Constituyente, presentó el primer proyecto de Constitución, el cual decía en lo relativo a la materia tributaria lo siguiente:

“Artículo 79. Corresponde al Congreso nacional:

II. Decretar en el segundo periodo de sesiones de cada año, los gastos generales de la nación que se han de hacer en el siguiente, y designar las contribuciones con que han de cubrirse, sin perjuicio de que en cualquier otro período decrete sobre esta materia los que se ofrezcan como extraordinarios, oyendo en tal caso previamente a la mayoría de las asambleas departamentales.”

Artículo 95. Corresponde al presidente de la República:

XI. Cuidar de la recaudación e inversión de las rentas generales, distribuyéndolas en el modo y forma que dispongan las leyes.”

“Artículo 116. Es obligación del mexicano respetar y sostener la Constitución y leyes de la República, cooperar a la defensa de su patria y al restablecimiento del orden público.”

“Artículo 161. Las contribuciones deben sistematizarse sobre bases y principios generales. Al Congreso Nacional toca decretar las contribuciones para los gastos generales, organizar su recaudación, inversión y contabilidad, y señalar el maximum de las que pueden establecer los departamentos para los gastos de su administración interior. El arreglo de la recaudación, inversión y contabilidad de las contribuciones particulares, pertenece exclusivamente a los departamentos.”

Posteriormente y con similar intención a la contenida en los artículos antes transcritos, fueron acordadas por la Junta Nacional Legislativa en diciembre de 1842, las Bases Orgánicas de la República Mexicana, es decir, en igual forma se establecía la obligación de los mexicanos a contribuir, así como la facultad del Poder Legislativo para decretar contribuciones para cubrir el presupuesto de la Nación, y la obligación del presidente de la República de cuidar la recaudación y distribución de esta conforme a las leyes.

Antes de la formación del Congreso Extraordinario Constituyente de 1856, el presidente don Ignacio Comonfort dio el Estatuto Provisional de la República Mexicana, y posterior a este se formuló por el referido Congreso, un proyecto de constitución política, en la cual se señala lo siguiente:

“Titulo primero.

“Sección segunda.

“De los mexicanos.

“Artículo 36. Es obligación de todo mexicano defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Como puede verse, a partir del año de 1856, ya se tenía una idea más clara de los principios elementales de las contribuciones, puesto que luego de algunas discusiones se proclamó la Constitución de 1857, punto el cual a continuación se aborda.

5. De la Constitución Política de la República Mexicana de 1857 a la Constitución vigente.

En efecto, el artículo 31, de la Constitución Política de 1857, aún con sólo dos fracciones quedó de la siguiente forma:

“Titulo I.

“Sección II.

“De los mexicanos.

“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano.

“I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

“II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Por otra parte, respecto de las facultades y atribuciones del Poder Legislativo, se estableció de la siguiente forma.

“Titulo III.

“De la división de poderes.

“Sección I.

“Del Poder Legislativo.

“Artículo 51. Se deposita el ejercicio del Supremo Poder Legislativo en una asamblea, que se denominará Congreso de la Unión.”

“Párrafo III.

“De las facultades del Congreso.

“Artículo 72. El congreso tiene facultad:

“VII. Para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.”

Posteriormente, en el año de 1867, se adicionó una fracción al artículo 31, para quedar de la siguiente forma:

“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano.

“I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

“II. Prestar sus servicios en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.

“III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Tiempo después, el 31 de enero de 1917, se firmó por el Congreso Constituyente de Querétaro, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denominación la cual es la que hasta nuestras fechas persiste, misma que fuera promulgada el día lunes 5 de febrero de 1917, entrando en vigor el 1 de mayo de ese año, de conformidad con el decreto que a continuación se reproduce:

“Publicado en el Diario Oficial de 5 de febrero de 1917.

"El C. Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, Encargado del Poder Ejecutivo de la Nación, con esta fecha se ha servido dirigirme el siguiente decreto:

"Venustiano Carranza, Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, Encargado del Poder Ejecutivo de los Estados Unidos Mexicanos, hago saber:

"Que el Congreso Constituyente reunido en esta Ciudad el 1º de diciembre de 1916, en virtud del decreto de convocatoria de 19 de septiembre del mismo año, expedido por la Primera Jefatura, de conformidad con lo prevenido en el artículo 4º de las modificaciones que el 14 del citado mes se hicieron al decreto de 12 de diciembre de 1914, dado en la H. Veracruz adicionando el Plan de Guadalupe, de 26 de marzo de 1913, ha tenido a bien expedir la siguiente:

"CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, QUE REFORMA LA DE 5 DE FEBRERO DE 1857."

"Dada en el Salón de Sesiones del Congreso Constituyente en Querétaro, a treinta y uno de enero de mil novecientos diecisiete."⁶

Con el anterior decreto, el artículo 31 en comento, y que da origen y motivo al desarrollo del presente trabajo, en la parte que interesa quedó hasta octubre de 1993, de la siguiente forma:

"Título primero.

"Capítulo I.

⁶ Disco compacto: La Constitución y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación. 2ª versión. 2000. Actualizado a agosto de 2000.

“De las garantías individuales.

Capítulo II.

“De los mexicanos.

“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano.

“IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Todo lo anterior, para que derivado de reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1993, finalmente la fracción IV del artículo 31, constitucional, quedara redactada en los términos actuales, los cuales son los siguientes:

“Título primero

“CAPÍTULO II.

“De los mexicanos.

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

“IV. 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.”

Como puede apreciarse de lo señalado en el presente capítulo, las luchas sociales efectuadas en nuestro país fueron sin duda de gran influencia en nuestro desarrollo en materia constitucional y por supuesto, en la evolución de lo que hoy conocemos por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pasando dicha transformación de una dependencia de nuestro país hacia España, a una República. Mas sin embargo, también debemos resaltar que la

evolución antes referida es también influida por las reflexiones efectuadas por los pensadores de la talla de Adam Smith, Rousseau, Montesquieu, así como de Benjamin Franklin y George Washington, quienes con sus ideas ya puestas en práctica tanto en el viejo continente, como en los Estados Unidos de Norteamérica, definieron en parte los pensamientos de nuestros diversos congresistas, puesto que las reflexiones de dichos pensadores en cierta forma ya habían sido comprobadas en cuanto a su aplicación, viabilidad y eficacia, por lo que podemos afirmar que los mencionados pensadores influyeron de manera significativa para arribar a lo que ahora conocemos como premisa suprema en materia de contribuciones.

Así las cosas, resulta importante también destacar que “el mérito indiscutible de Adam Smith consiste en haber influido decisivamente tanto en el pensamiento de los estudiosos del derecho local como en los ordenamientos constitucionales vigentes en la mayoría de los países, y para muestra un botón, pues el caso de México, a la vez que en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal, se advierte sin lugar a dudas el espíritu original que nos ocupa como ideólogo de la justicia tributaria, al establecerse que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio donde residan de una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En esa virtud, Adam Smith fue el padre de las ideas más nobles que se han consagrado en el derecho fiscal en el ámbito mundial, dejándonos como herencia bases medulares de lo que todos los pueblos deben entender por justicia tributaria, pues a pesar del dinamismo que resulta en la vida práctica esta materia, sus ideas seguirán siendo la desiderata para escoger el mejor sendero en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, para combatir el abuso, la arbitrariedad, desproporción, la desigualdad o injusticia manifiesta en las cargas públicas.”⁷

En efecto, la influencia del pensador Adam Smith en la evolución tributaria en nuestro país, es indudablemente cuantiosa, ya que lo contundente de sus ideas,

⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, ED. Porrúa. 1ª ed. México. 1999. pp.178-179.

reflexiones y principios por él elaborados deben ser seguidos por cualquier país que tenga como objetivo el crear una verdadera justicia tributaria, a fin de que las normas de carácter sustantivo que señalen precisamente los elementos de la obligación tributaria sean correlativas con las aspiraciones de justicia de la sociedad, evitando por sobre todas las cosas la arbitrariedad y el abuso en perjuicio de la propia sociedad y como consecuencia de la economía nacional.

Por estimar que los principios de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía, elaborados por Adam Smith en materia tributaria, son evidentemente vigentes y aplicables a nuestra legislación tributaria, me permito a continuación señalar de manera breve las características de cada uno de los referidos principios.

a). Principio de Justicia.

A manera de síntesis, podemos señalar que para el cumplimiento del punto en cuestión, todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado en que reside, en una proporción lo más apegada a su capacidad económica, es decir, que el impuesto sea en la misma proporción y equidad para los que tienen la misma capacidad contributiva, y de conformidad con su ingreso, utilidad o rendimiento de su capital, o bien, que tratándose de derechos, la contribución se imponga en relación al costo del mismo, etc., a fin de que el sacrificio sea el mínimo posible.

b). Principio de certidumbre.

En este principio es necesario que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe de ser cierto y no arbitrario, es decir, el tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad adeudada, debe de ser claro y preciso para todos los contribuyentes, con lo cual queda excluida la posibilidad de abusos y desvíos de poder por parte de la autoridad encargada de la recaudación de contribuciones.

c). Principio de comodidad.

Para el cumplimiento del citado principio, es importante que la autoridad encargada de la recaudación contemple las situaciones relativas a los segmentos de la población a la que obliga con la imposición de la contribución, es decir, establecer la mejor época de pago a fin de que le represente al obligado el menor sacrificio económico. Así mismo, el principio en comento se estima que se cumple por parte de la recaudadora cuando ésta establece lugares para que el cumplimiento de la obligación se efectúe sin mayores costos de traslado, situación la cual vemos que en nuestra época es una de las preocupaciones y objetivos de las autoridades fiscales, quienes se han propuesto a como dé lugar, facilitar al contribuyente el pago de sus obligaciones fiscales, cuestión la cual indudablemente se ve favorecida por los avances tecnológicos.

d). Principio de economía.

Quizás sea el principio que menor explicación requiera, mas sin embargo, ha sido el más difícil para las recaudadoras de cumplir. Éste señala que toda contribución debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y el costo de la recaudación, es decir, los gastos de los funcionarios fiscales, sea siempre a favor de la recaudación, ya que de lo contrario sería una contribución no viable por su alto costo.

Por otra parte, pero continuando con el tema relativo a los antecedentes históricos de las contribuciones y las cuestiones que de éstas se derivan, no debemos omitir que la Constitución Política de 1917, estableció nuestra forma de gobierno, así como las garantías individuales y sociales, y los principales órganos de gobierno, por lo que los artículos 39 a 49 y 115, nos definen al Estado Mexicano y su forma de

organización interna, así por ejemplo, el artículo 40 Constitucional, señala lo siguiente:

“Título segundo

“CAPÍTULO I.

“De la soberanía nacional y de la forma de gobierno.

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental.”⁸

Ahora bien, es importante señalar que lo establecido en el anterior precepto, no significa la subordinación o pérdida de libertad de los estados federados hacia la Federación, puesto que el régimen Constitucional no violenta la soberanía e independencia de los regímenes interiores de los Estados, por parte de la Federación, tan es así lo anterior que desde 1927 nuestro Máximo Tribunal se ha definido en ese sentido, tal y como se aprecia de la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe:

Quinta Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XXXI

Página: 1495

⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos texto vigente.

ESTADOS DE LA FEDERACION. Nuestro país está constituido por los diversos Estados, que, unidos por la Federación constituyen una República representativa, democrática, federal. Aquéllos se subordinan a ésta (que ejerce la soberanía exterior), pero no abdicaron de su libertad y soberanía en cuanto concierne a sus regímenes interiores.

Conflicto constitucional 7/27 (incidente de incompetencia). Suscitado entre la Federación y los Poderes Públicos de Guanajuato. 19 de noviembre de 1927. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Leopoldo Estrada y Díaz Lombardo. La publicación no menciona el nombre del ponente.⁹

Mas sin embargo, es conveniente destacar que en materia de contribuciones federales, es precisamente el Congreso de la Unión quien tiene facultades exclusivas para efecto de imponerlas, tal y como lo dispone el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual en las fracciones que se refieren a contribuciones señala lo siguiente:

"Título tercero.

"Capítulo II.

"Del Poder Legislativo. Sección III. De las facultades del Congreso.

"Artículo 73. El congreso tiene facultad:

"VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

"IX. Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones;

⁹ Disco compacto. La Constitución y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación. op. cit.

“XVII. Para dictar leyes sobre vías generales de comunicación, y sobre postas y correos; para expedir leyes sobre el uso y aprovechamiento de las aguas de jurisdicción federal;

“XXIX. Para establecer contribuciones:

“1o. Sobre el comercio exterior;

“2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

“3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

“4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

“5o. Especiales sobre:

“a) Energía eléctrica;

“b) Producción y consumo de tabacos labrados;

“c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

“d) Cerillos y fósforos;

“e) Aguamiel y productos de su fermentación;

“f) Explotación forestal; y

“g) Producción y consumo de cerveza.

“Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las Legislaturas Locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;¹⁰

Por otra parte, los artículos 117, 118 y 131, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señalan restricciones para efectos de imponer alguna contribución

¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos texto vigente.

del ámbito federal. Ahora bien, el artículo 115 señala la forma de administración de los Estados y las atribuciones y facultades que se le otorgan a las autoridades municipales. Así las cosas, tampoco debemos pasar por alto que en materia de facultades para los tres ámbitos de gobierno, el artículo 124 constitucional, señala en forma clara que las atribuciones que no estén concedidas en la constitución para los funcionarios federales, éstas se entenderán reservadas para los estados.

Como puede concluirse, en materia de facultades para imponer contribuciones la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, regula en forma detallada la competencia de los tres ámbitos de gobierno, es decir, la Federación, Estados y Municipios, ello en atención a la forma de gobierno señalada en el artículo 40 constitucional; mas sin embargo, y dadas las múltiples necesidades económicas principalmente de los municipios y estados, actualmente, estos se encuentran en una lucha que estimo justa, para efectos de que la Federación adecue el federalismo a las condiciones económicas actuales de las entidades locales, situación la cual al menos ha sido percibida por las diversas partes, ya que derivado de éstas luchas, es que se han realizado ajustes al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a fin de que tanto, Federación, Estados y Municipios puedan cumplir con los objetivos trazados para beneficio de la sociedad.

CAPÍTULO II

LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

1. Concepto

Atendiendo el concepto del maestro Sergio Francisco de la Garza, podemos afirmar que el poder tributario es la facultad por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le son encomendadas.¹¹

Por otra parte, existen corrientes que diferencian el vocablo "poder", con el de "potestad", por lo que aun y cuando finalmente se refieran al mismo concepto, diversos autores señalan que con la finalidad de no confundir el término "poder tributario", con el de un poder distinto al Ejecutivo, Legislativo y Judicial, es conveniente el manejo del termino "potestad tributaria", y la conceptualizan ésta "como la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que deben ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y en el ámbito de competencia físico-geográfica."¹²

En tal virtud, el ejercicio de dicha facultad por el Estado tiene la finalidad de realizar las tareas necesarias para que la sociedad civil y en consecuencia el propio Estado, pueda encontrar una organización debida, por lo que si las tareas que realiza el Estado son la expedición de leyes, la de impartir justicia, la de atender la necesidad de servicios públicos, entre otras, debe éste necesariamente allegarse de recursos

¹¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano. ED. Porrúa. 10ª ed. México. 1981. p. 193

¹² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p. 92

suficientes para cubrir las necesidades de la sociedad, para lo cual el Estado, en uso de la facultad señalada, puede imponer a los particulares la obligación de contribuir para la realización de los gastos públicos. Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su poder tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de contribuciones.¹³

Así por ejemplo, nuestra Constitución establece en forma diáfana en los artículos 73 fracciones VII y XIX, 117, 118 y 131, a cuáles órganos del Estado les corresponde la facultad de expedir leyes en materia federal que atiendan hechos que al producirse generan para los particulares la obligación de pagar contribuciones, que es precisamente el Congreso de la Unión, y por su parte los artículos 115, 117, 118 y 124 de la Constitución, regulan la potestad tributaria de las entidades federativas; mientras que el artículo 89, fracción I, señala por su parte la obligación del Poder Ejecutivo de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso, es decir, de determinar si se han producido los hechos o las situaciones que generan la obligación de pagar las contribuciones.

2. Elementos de la potestad tributaria.

Tal y como lo señala el autor Giuliani Fonrouge, la potestad tributaria tiene como caracteres los siguientes: es abstracta, permanente, irrenunciable e indelegable. Se entiende que es abstracta, porque significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, sin referirse ésta a una persona en concreto y sin ninguna distinción; por su parte se entiende que la potestad tributaria es permanente, por que no desaparece sino con el Estado mismo, modificándose ésta de conformidad al dinamismo de las necesidades de la colectividad; es irrenunciable la potestad tributaria, porque el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, ya que sin éste el poder

¹³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. op. cit. p. 194

tributario no podría subsistir; y por último, es indelegable porque no puede transferirse ni cederse a un tercero.¹⁴

3. Competencia tributaria y su titularidad.

Tal y como ya lo señalamos en el punto número 1 del presente capítulo, al distinguir el ejercicio de la potestad tributaria por los órganos del Estado, la competencia tributaria se ejerce cuando el Estado procede a recaudar o hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la ley tributaria creada por el legislador, como generadores de créditos fiscales.

En tal virtud, tomando en cuenta la naturaleza de la competencia tributaria, es innegable que ésta sólo puede ser ejercida de conformidad con nuestro sistema constitucional por la Federación, Estados, Distrito Federal y los Municipios, es decir, sólo dichas autoridades pueden ser los titulares de tal atribución, toda vez que son estos entes los cuales de acuerdo con lo establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tienen la calidad de sujetos activos en la relación tributaria. Ahora bien, respecto de la autoridad municipal, es conveniente aclarar, que ésta sólo puede ejercer la competencia tributaria, mas no la potestad tributaria, ya que de conformidad con el artículo 115 constitucional, son las legislaturas locales quienes se encargan de legislar en materia de contribuciones establecidas a favor de los Municipios, pudiendo éstos únicamente administrar libremente su hacienda.

¹⁴ Guiliani Fonrouge, Carlos M. citado por Hallivis Pelayo, Manuel Luciano. Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México, ED. Tax Editores Unidos. s/n ed. México. 2000. pp. 53-54

CAPÍTULO III

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

1. Introducción.

Si bien es cierto que tal y como fue desarrollado en el anterior capítulo, la potestad tributaria le compete de manera exclusiva a la Federación, Estados y Distrito Federal, no por ello dicho privilegio es omnipotente, puesto que las autoridades recaudadoras de contribuciones de estas instituciones públicas, deben sujetar su actuar a las limitaciones establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de manera general, y más específicamente a los principios consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Lo anterior se traduce en la obligación de las autoridades recaudadoras de cumplir en forma estricta con las garantías individuales, respecto de las cuales se abordará de manera específica, y no sólo a los principios señalados en el referido artículo 31, fracción IV.

2. Garantías individuales.

a). Principio de audiencia previa

Este principio establece que todo administrado debe tener la oportunidad de ser oído en el curso de un procedimiento administrativo en el que se le involucre o se le afecten sus derechos, a fin de que pueda ser escuchado en defensa mediante la presentación de sus argumentos o razones que tenga para desvanecer un acto o procedimiento administrativo, ello a fin de que se dicte una resolución debidamente

fundada en derecho en la que se hayan tomando en consideración y estudiado sus pruebas y argumentos. Este principio fue elevado al rango constitucional y se contiene en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

b). Principio de prohibición de leyes privativas.

De conformidad con el texto del artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales, por lo que en tal virtud, las disposiciones legales relativas a las contribuciones deben ser generales, impersonales y obligatorias, a fin de que éstas sean aplicadas sin distingo alguno y observadas y respetadas por los destinatarios de las mismas, en virtud de haberse cumplido con los mencionados requisitos y que, por supuesto, provenga del órgano competente.

c). Principio del derecho de petición.

El derecho de petición, consagrado en el artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye sin lugar a dudas una de las máximas garantías individuales, ya que este derecho del ciudadano constituye una obligación para los funcionarios públicos de contestar toda clase de peticiones, siempre y cuando se efectúen por escrito y de manera pacífica y respetuosa, por lo que como puede apreciarse, tal garantía es aplicable para todas las materias y no únicamente a la tributaria.

Mas sin embargo, el cumplimiento pleno de dicha garantía ciudadana por parte del funcionario público se efectúa cuando emite el acuerdo o resolución correspondiente a la petición que le fue formulada por el particular en el ámbito de una relación jurídica de gobernante y gobernado, sin que se establezca en el texto constitucional que el cabal cumplimiento de la garantía se da sólo cuando es favorable al particular, sino

que la debida observancia de ésta se tiene por efectuada al responder a la petición del particular.

Así por ejemplo, nuestro Máximo Tribunal ha abordado la cuestión que nos ocupa y ha señalado, entre otros criterios, el que a continuación se reproduce:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Abril de 2001

Tesis: P./J. 42/2001

Página: 126

PETICIÓN. LA EXISTENCIA DE ESTE DERECHO COMO GARANTÍA INDIVIDUAL PARA SU SALVAGUARDA A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO REQUIERE QUE SE FORMULE AL FUNCIONARIO O SERVIDOR PÚBLICO EN SU CALIDAD DE AUTORIDAD. El derecho de petición es consagrado por el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como uno de los derechos públicos subjetivos del gobernado frente a la autoridad dotada de facultades y atribuciones por las normas legales en su calidad de ente del Gobierno del Estado, obligado como tal, a dar contestación por escrito y en breve término al gobernado, por lo que la existencia de este derecho como garantía individual y la procedencia del juicio de amparo para su salvaguarda requieren que la petición se eleve al funcionario o servidor público en su calidad de autoridad, es decir en una relación jurídica entre gobernante y gobernado, y no en una relación de coordinación regulada por el derecho privado en que el ente público actúe como particular.

Contradicción de tesis 14/2000-PL. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo en Materia Administrativa del Primer Circuito. 27 de febrero de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de marzo en curso, aprobó, con el número 42/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de marzo de dos mil uno.¹⁵

En este mismo sentido, el legislador federal ha establecido una figura muy similar en materia tributaria, ello al establecer en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades deben ser resueltas y notificadas en un plazo de tres meses, por lo que respecto de las primeras, es decir, de las instancias, si se da el caso de que los particulares no reciban la resolución al medio de defensa, estos se encuentran en posibilidad de acudir al recurso administrativo o al juicio contencioso administrativo; mientras que respecto de las peticiones relacionadas con cobros de naturaleza fiscal que no sean resueltas dentro del plazo de tres meses, es optativo para el particular el agotar los recursos administrativo o el juicio contencioso, o bien acudir directamente al juicio de garantías, tal y como lo resolvió la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal en la jurisprudencia que dice así:

Novena Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Marzo de 2000

¹⁵ Disco compacto IUS 2002. Jurisprudencia y Tesis Aisladas de junio 1917-abril 2002 e Informe de Labores. Poder Judicial de la Federación. Suprema corte de Justicia de la Nación.

AMPARO. PROCEDE CONTRA COBROS FISCALES SIN NECESIDAD DE AGOTAR LOS RECURSOS ORDINARIOS O EL JUICIO DE NULIDAD, PORQUE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EXIGE MAYORES REQUISITOS QUE LA LEY DE LA MATERIA, PARA SUSPENDERLOS. De conformidad con lo dispuesto por los artículos 107, fracción IV, constitucional y 73, fracción XV, de la Ley de Amparo, el juicio de amparo en materia administrativa es improcedente cuando la parte quejosa no agota, previamente, los medios o recursos ordinarios que establezca la ley del acto, por aplicación del principio de definitividad, excepto cuando la mencionada ley que rige el acto exija, para conceder la suspensión, mayores requisitos que la Ley de Amparo. Ahora bien, en contra de los cobros regidos por el Código Fiscal de la Federación, procede el recurso de revocación o el juicio de nulidad que, como optativos, establece en los artículos 116 y 125, y si bien es cierto que el mismo ordenamiento establece la suspensión en los artículos 141, 142 y 144, en ellos se establecen mayores requisitos para otorgar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, que en la Ley de Amparo, pues para garantizar el interés fiscal exige, además del importe de las contribuciones adeudadas actualizadas y los accesorios causados, los accesorios que se generen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, y que al terminar este periodo, en tanto no se cubra el crédito, ese importe deberá actualizarse cada año y ampliarse la garantía a fin de que se cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluyendo los correspondientes a los doce meses siguientes, exigencias que incuestionablemente son mayores para el contribuyente, en comparación con las condiciones que se prevén en los artículos 125 y 135 de la Ley de Amparo, conforme

a los cuales, para otorgar la suspensión del acto reclamado, como máximo, se exige como depósito, la cantidad que se cobra y la garantía de los perjuicios, además de que el Juez de Distrito tiene facultad para no exigir depósito cuando la suma cobrada exceda de la posibilidad del quejoso, cuando ya se tenga constituida garantía ante la exactora, o cuando el quejoso sea distinto del causante obligado directamente al pago, caso este en que puede pedir cualquiera otra garantía. De ahí que resulte incorrecto sobreseer en el juicio de garantías por no haberse agotado los medios ordinarios de defensa.

Contradicción de tesis 61/99. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las diversas del Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito y del Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. 28 de enero del año 2000. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Aristeo Martínez Cruz.

Tesis de jurisprudencia 19/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiocho de enero del año dos mil.¹⁶

d). Principio de irretroactividad de las leyes.

Este principio radica en el hecho de que las normas jurídicas fiscales no deben ser aplicadas en perjuicio de los particulares a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor del precepto jurídico respectivo, de tal manera que su observancia debe cumplirse a partir del inicio de vigencia de dichas normas, misma que debe de quedar debidamente establecida en el Diario Oficial de la Federación, o en la gaceta

¹⁶ Disco compacto. IUS 2002. op. cit.

del Gobierno del Estado respectivo, obrando hacia el presente y futuro de que surta efectos jurídicos.¹⁷

La referida garantía constitucional fue plasmada por el constituyente en el artículo 14 constitucional, el cual señala que: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna", por lo que estimo que la lectura que debe dársele al citado artículo, es de que no basta que exista la aplicación retroactiva de una norma o alguna ley, sino que para que se estime violada la garantía en estudio, resulta necesario que la aplicación sea en perjuicio del particular. Ahora bien, en este sentido podemos leer también de dicho precepto constitucional, que si bien no se establece literalmente que pueda aplicarse en beneficio, al menos en materia penal, es factible hacerlo. Ahora bien, retomando las ideas relativas al principio en comento, es innegable que la finalidad de éste, es satisfacer la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Nuestro Máximo Tribunal ha emitido el siguiente criterio jurisprudencial respecto del tema que nos ocupa:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Octubre de 2001

Tesis: P./J. 123/2001

Página: 16

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley

¹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p. 157

cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los

supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Amparo en revisión 2030/99. Grupo Calidra, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 375/2000. Ceras Johnson, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1551/99. Domos Corporación, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Quintero Montes.

Amparo en revisión 2002/99. Grupo Maz, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

Amparo en revisión 1037/99. Fibervisions de México, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veinte de septiembre en curso, aprobó, con el número 123/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de dos mil uno.¹⁸

e). Principio de la debida fundamentación y motivación.

Este principio se encuentra claramente establecido en el artículo 16 constitucional, cuando en el primer párrafo se señala que: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

Es decir, fundar o fundamentar, implica expresar los artículos de la ley que aplica la autoridad. Se debe fundamentar tanto el acto de gobierno que se está realizando, como la competencia territorial y material del órgano que la realiza. La competencia

¹⁸ Disco compacto. IUS 2002. op. cit.

material se refiere a que el órgano tiene facultades para realizar el acto de gobierno de que se trate. La competencia territorial está actuando dentro de la circunscripción para la cual la ley le otorgó facultades. Motivar, es expresar las razones que tuvo en cuenta la autoridad determinada para realizar el acto de molestia respecto del particular de que se trate. No se pueden admitir vaguedades, puesto que también se dejaría al particular en estado de indefensión. La autoridad tiene que expresar con precisión y claridad las razones particulares que le llevaron a tomar la decisión de que se trate. Tiene que manifestar las circunstancias o motivos por los que invadió la esfera de un particular determinado.¹⁹

3. Principios constitucionales de las contribuciones (Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

a). Principio de legalidad tributaria.

Principio indiscutible que establece que las contribuciones deben estar establecidas en ley, conocido también por los tratadistas como "*nullum tributum sine lege*", es decir, no hay tributo sin ley.²⁰

Ahora bien, es importante precisar que para el cumplimiento del principio en comento, es indispensable que las contribuciones estén establecidas en una ley, así como que sus elementos esenciales estén definidos en la misma, en forma tal que su aplicación no quede al arbitrio de una autoridad, es decir, que sólo le baste al contribuyente aplicar la ley al caso concreto para conocer el alcance de su obligación de pago. Los elementos esenciales de las contribuciones son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

¹⁹ HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano. Tratado de derecho fiscal y administración tributaria en México. s/n edición, Tax Editores Unidos, México, 2000. pp. 53-54.

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. op. cit. p 251.

Séptima Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 91-96 Primera Parte

Página: 172

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

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBE SALVAGUARDAR LOS."²¹

b). Principio de proporcionalidad

Respecto del principio en comento, podemos decir que por proporcionalidad en materia tributaria debe entenderse que se cumple con éste cuando el impuesto que deba enterar el contribuyente sea proporcional al ingreso que percibe, a lo que gasta, o a lo que tiene, ello en razón del impuesto que se trate, puesto que existen contribuciones que gravan el consumo, el capital, el ingreso o las posesiones.

Es decir, la proporcionalidad implica contribuir a los gastos públicos en función de la capacidad contributiva derivada de las cuestiones antes apuntadas, para que cada cual aporte la parte justa que le corresponde, de manera que las personas que perciban mayores cantidades tributen en forma cualitativamente superior a los de menores recursos, es decir, en proporción a los ingresos obtenidos, de manera que

²¹ Disco compacto. IUS 2002. op. cit

el impacto del tributo sea distinto no sólo en cantidad, sino en cuanto al aporte, lo cual se refleja en la disminución patrimonial.

Es precisamente en este sentido en que nuestro Máximo Tribunal se ha sostenido, tal y como lo señala la tesis jurisprudencial que a continuación se reproduce:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 109/99

Página: 22

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.²²

²² Disco compacto. IUS 2002. op. cit

c). Principio de equidad.

De acuerdo con el concepto establecido en el Diccionario para Juristas, de Juan Palomar de Miguel, equidad proviene del latín *aequitas*, que significa igual, y en materia impositiva, es la aplicación de la justicia distributiva en una sistema tributario, según la cual se ha de procurar imponer gravamen igual a personas en idéntica situación, y gravamen adecuado a personas en situación diferente entre sí.²³

Así por ejemplo, cuando se aborda el tema de igualdad y justicia, tales conceptos nos remiten de manera inmediata a invocar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, que al mismo nivel de ingresos el impacto en el particular sea el mismo, por lo que partiendo de dicha conceptualización, la equidad no es otra cosa que igualdad ante la ley por parte de los sujetos pasivos, los cuales por esa circunstancia deben recibir un tratamiento idéntico cuando se ubiquen en la misma hipótesis de causación.

Precisamente en el anterior sentido se ha inclinado la Suprema Corte de Justicia al resolver cuestiones relativas al principio en comento, tal y como a continuación se aprecia.

Octava Epoca

Instancia: Tercera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII, Febrero de 1991

Tesis: 3a./J. 4/91

Página: 60

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR

²³ PALOMAR DE MIGUEL, Juan. Diccionario para Juristas. ED Porrúa. 1ª ed. México. 2000. P 613.

LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los

señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.²⁴

Tanto respecto del principio de equidad, como del principio de proporcionalidad y del de legalidad, diversos autores han señalado la necesidad de que el Congreso de la Unión y los congresos locales en ámbito de sus competencias, se aboquen al cumplimiento de estos principios, para lo cual indudablemente se requiere de un adecuado conocimiento técnico, ya que basta ver a últimas fechas que el Poder Judicial de la Federación ha determinado que las reformas fiscales que dieron origen a impuestos de diversas denominaciones, no cumplen con los principios de proporcionalidad y legalidad, situación la cual sólo de manera mínima se justifica por el cúmulo de trabajo que tiene dicho Poder Legislativo, por lo que para ello, resulta importante que los legisladores cumplan con su obligación, pero siempre atendiendo a los referidos principios, situación la cual se traduciría en beneficios para la sociedad y como consecuencia para el país.

d). Principio destino gasto público.

El principio en cuestión es quizás uno de los que con mayor facilidad se pueden expresar, ya que no significa sino que el producto de las contribuciones se destine a cubrir el presupuesto. Por ello, debemos saber que por gastos públicos debe entenderse como todos aquéllos que se destinan a la satisfacción que legalmente se le atribuye al Estado, de una necesidad colectiva, ello con exclusión de la necesidad individual.

Con lo anterior tenemos que "el gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos,

²⁴ Disco compacto. IUS 2002. op. cit

derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.”²⁵

A continuación se transcribe el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis que dice respecto del tema que nos ocupa lo siguiente:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 79 Primera Parte

Página: 19

GASTO PUBLICO ESPECIAL, DESTINO DE IMPUESTOS A. NO ES VIOLATORIO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL. El artículo 31 de la Constitución Federal establece, en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en la ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. La interpretación del citado precepto constitucional debe superarse, porque el señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, cualquiera que sea la forma en que el mismo

²⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p 150.

se fije o distribuya por el legislador o por la autoridad administrativa que formule el presupuesto de egresos, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.

Amparo en revisión 3526/52. Guadalupe Mendoza. 8 de julio de 1975. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Abel Huitrón y A.

Séptima Época, Primera Parte:

Volumen 58, página 25. Amparo en revisión 1735/59. Petróleos Mexicanos. 16 de octubre de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez.

Volumen 50, página 57. Amparo en revisión 2801/72. Autotransportes del Sur de Jalisco, S.A. de C.V. 15 de febrero de 1973. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Volumen 45, página 49. Amparo en revisión 875/69. Luis Manuel Rojas. 5 de septiembre de 1972. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Euquerio Guerrero López.

Volumen 19, página 67. Amparo en revisión 3482/69. Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S.A. de C.V. 21 de julio de 1970. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Nota:

Este criterio ha integrado la jurisprudencia publicada en la Séptima Época, Volúmenes 181-186, Primera Parte, página 244, bajo el rubro "IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV."

En el Volumen 45, página 49, la tesis aparece bajo el rubro "GASTO PUBLICO ESPECIAL, DESTINO DE IMPUESTOS A. NO ES VIOLATORIO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31

CONSTITUCIONAL (LEY NUMERO 42 DE 15 DE DICIEMBRE DE 1967 QUE APRUEBA EL PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE CAJEME, SONORA).".

En el Volumen 19, página 67, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS. SU DESTINO A UN GASTO PUBLICO ESPECIAL NO ES VIOLATORIO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.". ²⁶

Una vez estudiadas las garantías individuales que de una u otra forma se relacionan con la materia tributaria, así como los principios establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es conveniente que abordemos el punto relativo a las contribuciones.

²⁶ Disco compacto. IUS 2002. op. cit

CAPÍTULO IV

CONTRIBUCIONES

1. Conceptos.

Derivado del contenido de la fracción IV del artículo 31 constitucional, se desprende la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y Municipios en que residan, situación la cual se efectuará de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Ahora bien, no obstante que no existe ordenamiento legal alguno que nos señale de manera específica el concepto "contribución", del análisis efectuado por diversos autores al artículo 31 antes señalado, éstos se han referido a éstas como "las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares bajo un régimen de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas."²⁷

Así mismo, existen otras definiciones que señalan a las contribuciones, como "las aportaciones en efectivo que los miembros de un estado, tienen obligación de entregar al mismo, con el propósito de que el estado pueda realizar sus fines."²⁸

En igual forma, la contribución se conoce a "la entrega o pago que hace el súbdito al Estado de determinada cantidad de dinero, o en especie, al que está obligado, destinado éste a cubrir el gasto público."²⁹

²⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, op. cit. p 207

²⁸ MILLAN GONZÁLEZ, Arturo. 190 Preguntas y Respuestas relativas a la Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales en 1990. ED Pac. s/n ed. México. 1990. p. 4.

²⁹ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. El delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal. ED. Porrúa. s/n ed. México. 2001. p. 2.

En esa virtud, podemos decir que “contribución” es la aportación pecuniaria que hacen las personas físicas y morales derivado de la obligación contenida en el ordenamiento correspondiente, ingresos los cuales percibe el Estado de conformidad con las leyes y presupuestos, y que de conformidad con nuestra constitución, tienen la vigencia que dichos ordenamientos señalen, para efectos de atender el gasto público.

De la anterior definición, es factible establecer cuáles son las características de las contribuciones, estimando en forma breve que éstas son las siguientes:

- Son de carácter público, en virtud de que son percibidos por el Estado, quien actúa ejercitando su soberanía y con ello su facultad coercitiva.
- Es una prestación en dinero o en especie, ello en virtud de que se establecen en cada una de las leyes respectivas que el entero debe ser en dinero y sólo en casos excepcionales las referidas leyes señalan condiciones y procedimientos para efectos de que la autoridad pueda recibir como pago del tributo bienes en especie.
- Es una obligación y se debe encontrar en ley, es decir, para efectos de que exista la obligación de pago, debe encontrarse establecida ésta en ley, y su vez, ésta debe determinar si se han producido los hechos o las situaciones que generan la obligación de pagar las contribuciones.
- Se deben destinar necesariamente a cubrir el gasto público, a fin de que el Estado esté en posibilidades de atender su obligación de cubrir las necesidades de la sociedad en general.

Por todo lo anterior, podemos afirmar que las contribuciones deben ser dictadas por el legislador de tal forma que la carga impuesta sea la medida más cercana, por no decir exacta, del gasto público que sea necesario e indispensable para el adecuado

funcionamiento y cumplimiento de los objetivos del Estado, es decir, se debe atender a la realidad de la sociedad, por lo que en aras de procurar el bien de la comunidad deben ser tan ligeras y cómodas como sea posible, ello además para que el efecto negativo de las contribuciones sea el mínimo. "En ese tenor, el legislador al crear la normativa tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo. Todo sistema fiscal, en consecuencia, debe estar planteado bajo dos postulados: la suficiencia y la equidad. Nunca, sin embargo, por más apremio de captación de recursos que tenga el Estado, se justifica la creación de tributos ajenos a los postulados del principio de capacidad contributiva. Las urgencias presupuestales, por tanto, no pueden primar sobre preceptos constitucionales."³⁰

2. Clasificación de las contribuciones.

Para efectos de considerar la clasificación desde el punto de vista legal de las contribuciones, es necesario atender el contenido del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación vigente, toda vez que es en este dispositivo legal, en el cual el legislador plasmó la forma en que se agruparían las contribuciones a las que nos referimos en el punto que antecede.

Por ello, a continuación se transcribe el contenido íntegro del referido artículo 2°, el cual dice lo siguiente:

"Artículo 2°. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

³⁰ GARCIA BUENO, Marco Cesar. Estudio denominado "El Principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una Reforma Fiscal, publicado por la Universidad de Salamanca, España, y consultado en Internet.

“I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

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

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

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

“Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan

de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.”³¹

Como puede apreciarse de la lectura que se efectúe al citado artículo, en éste se contiene en forma clara y contundente el concepto de cada una de las contribuciones, las cuales desde el punto de vista legal, constituyen género, mientras que los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, constituyen diversas especies de las contribuciones, por lo que resulta ocioso de nueva cuenta referirnos a ellas para establecer su concepto, más sin embargo, no se deben omitir señalar conceptos que resultan importantes por estar íntimamente ligados a las contribuciones, tales como los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, conceptos los cuales se estima son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Ahora bien, aún cuando no se definieron las contribuciones por las razones ya señaladas, para efectos del presente trabajo resulta importante que se establezcan al menos cuáles son los criterios más sobresalientes o de mayor importancia que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o bien los tribunales encargados de la impartición de justicia respecto de los mismos.

a). Impuestos

Así por ejemplo, respecto de la contribución denominada impuesto, resulta indispensable por supuesto, el estricto cumplimiento de los requisitos de proporcionalidad y equidad, además de los relativos al del destino y el de legalidad,

³¹ Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2002.

de la norma u ordenamiento tributario, obligación la cual recae en virtud de nuestro régimen, en el Congreso de la Unión, por lo que en este sentido, es precisamente el legislador quien debe estar siempre atento al cumplimiento de los citados principios, puesto que de no cumplirse con éstos, nuestra carta magna y la Ley de Amparo establecen para los particulares afectados, la posibilidad de impugnar tal norma u ordenamiento ante el Poder Judicial de la Federación, mediante el juicio de garantías. No obstante lo anterior, es conveniente no pasar por alto, que los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, no fueron abordados por nuestro Máximo Tribunal, sino hasta el año de 1962, año hasta el cual “mantuvo el criterio de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos no podía examinarse en el juicio de amparo, y que solamente por medio de sus representantes en el poder legislativo los ciudadanos podían modificar leyes impositivas injustas o inequitativas.”³²

No obstante lo anterior, como ya se señaló, el anterior criterio se mantuvo hasta el año de 1962, y desde entonces nuestro Máximo Tribunal ha abordado en reiteradas ocasiones los principios de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, posición la cual es evidentemente admirable y digna del estado de derecho que rige en nuestro país, por lo que para muestra de lo anterior, transcribo uno de los más recientes criterios que aborda los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, mismo que dice así:

Novena Epoca

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Abril de 2002

Tesis: 1a. XXIV/2002

³² ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. 2ª Edición. Editorial Porrúa, México 2001, página 31

TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LA TARIFA MEDIANTE LA CUAL SE DETERMINARÁ Y PAGARÁ EL CORRESPONDIENTE A LOS AUTOMÓVILES NUEVOS DESTINADOS AL TRANSPORTE HASTA DE DIEZ PASAJEROS, ES VIOLATORIA DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. En la tesis de jurisprudencia P./J. 90/99, sustentada por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, septiembre de 1999, página 5, se estableció que las disposiciones legales que para el pago de los impuestos señalan tarifas en las que el aumento de la base gravable, que provoca un cambio de rango, conlleva un incremento en la tasa aplicable que eleva el monto de la contribución en una proporción mayor a la que acontece dentro del rango inmediato inferior, son violatorias de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad. Con base en tal criterio, la fracción I del artículo 5o. de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que establece la forma como debe determinarse y pagarse el tributo correspondiente a los automóviles nuevos destinados al transporte hasta de diez pasajeros, cuyo monto resulta de aplicar al valor del vehículo la tasa porcentual que corresponda conforme a la tabla o tarifa prevista por el propio artículo, esto es, para contribuyentes ubicados en el rango o categoría "A" en razón de que el valor de su vehículo sea hasta de \$420,000.00, le será aplicado la tasa del 2.6%; para contribuyentes ubicados en el rango "B", en razón de que el valor de su vehículo sea de más de \$420,000.00 hasta \$825,000.00, les será aplicado la tasa del 6.5%; para contribuyentes cuyo valor de su vehículo sea de más de

\$825,000.00 a \$1'304,000.00 pasan al siguiente rango "C", a quienes se les aplicará una tasa del 8.5%, y por último, a contribuyentes con vehículo con valor de más de \$1'304,000.00 se les ubica en la categoría "D" y se les aplicará la tasa del 10.4%, es violatoria de los aludidos principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues al rebasar los contribuyentes un rango en una cantidad mínima y quedar por ello comprendidos en el rango siguiente, les resulta un aumento en la tasa considerablemente desproporcional al incremento de la suma gravada, toda vez que opera un salto cuantitativo en la tasa del gravamen, que es desproporcionado en relación con otro valor que apenas llegue al tope de dicho renglón, lo que además implica un trato desigual a quienes se encuentran en situaciones semejantes.

Amparo en revisión 418/2001. Miguel Ángel Parra López. 16 de enero de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.

Nota: La tesis de jurisprudencia P./J. 90/99 citada, aparece publicada con el rubro: "IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS."³³

³³ Disco compacto IUS 2002, op. cit.

b). Aportaciones de seguridad social.

No obstante que desde la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de noviembre de 1944, la cual fuera realizada al artículo 135 de la Ley del Seguro Social de 1943, ya se había modificado la naturaleza de las obligaciones relativas al pago de las aportaciones de las cuotas obreras, al convertir de carácter de título ejecutivo que tenían las aportaciones, a otorgarles el carácter fiscal, no existía hasta antes de la década de los ochenta, disposición u ordenamiento legal alguno que señalara la naturaleza fiscal de las aportaciones de seguridad social.

Por lo que “la doctrina mexicana, después de un largo proceso evolutivo arribó al punto que constituye un lugar pacífico en el derecho tributario nacional al reconocer el carácter tributario a las aportaciones de seguridad social, doctrina que ha permeado la legislación, tal y como se desprende del artículo 2º fracción II, del Código Fiscal de la Federación. La posición del legislador mexicano ha significado un gran avance al ubicar las prestaciones patrimoniales que deben soportar los patrones y los beneficiarios directos de la seguridad social en el ámbito de los tributos, lo que significa la sumisión en bloque de tales prestaciones al régimen jurídico reservado a aquellos.”³⁴

En efecto, resulta verdaderamente sorprendente que nuestro legislador, desde el año de 1944, efectuara la reforma consistente en que la obligación de pagar aportaciones tendría el carácter de fiscal, y con ello que el Instituto Mexicano del Seguro Social estuviera en aptitud de determinar los créditos fiscales, así como efectuar el procedimiento administrativo de ejecución derivado de las aportaciones que no hubiesen sido cubiertas, no hubiera efectuado la reforma correspondiente para trasladar la citada modificación al ordenamiento legal respectivo, el cual en nuestro caso es el Código Fiscal de la Federación, habiendo acontecido tal suceso hasta el

³⁴ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. ED. Ediciones Contables y Administrativas. s/n ed. México. 1996. p. 97

día 31 de diciembre de 1981, fecha en la cual se publica en el Diario Oficial de la Federación, el nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual entraría en vigor el día 1 de enero de 1983, en el cual por primera vez en la historia tributaria, se establece en la fracción II, del artículo 2º, el concepto de las "aportaciones de seguridad social", además de que se tiene a las mismas como contribuciones.

Tan es así lo anterior, que finalmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado en la jurisprudencia que a continuación se transcribe, que las cuotas al seguro social son contribuciones y se rigen por los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Instancia: Pleno

Fuente : Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Epoca : 9A

Tomo : II, Septiembre de 1995

Tesis : J/P. 18/95

Página : 62

SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS. Del examen de lo dispuesto en los artículos 2o. del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo

Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

Amparo en revisión 2163/93. Transportadora Automotriz, S.A. de C.V. 9 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 861/94. Cyanamid, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 1458/94. Perforadora Central, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alejandro S. González Bernabé.

Amparo en revisión 631/94. Inmobiliaria Grupo Corporativo, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 512/94. Operadora Marítima TMM, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V.

Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 18/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.³⁵

c). Contribuciones de mejoras.

Tal y como lo establece la fracción III del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, este tipo de contribuciones se establecen en ley a cargo de todas aquellas personas que se beneficien de manera directa por obras efectuadas por el Estado, es decir, el elemento fundamental es precisamente el beneficio recibido por los particulares, por lo que derivado de lo anterior y a fin de cumplir con el principio de equidad establecido en la multicitada norma constitucional, la autoridad se encuentra obligada a establecer en la ley correspondiente, el mecanismo en el cual se justifique la relación entre el valor de la contribución a cargo cada particular, en relación con el mayor o menor beneficio recibido por la obra pública. Se estima que este tipo de contribuciones, son las que mayor complicación técnica y jurídica tienen para efectos de cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

A continuación se señala el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver una cuestión de inconstitucionalidad planteada con motivo de la aplicación de una contribución de mejoras efectuada a los propietarios de terrenos y fincas del sector conocido como Valle Oriente, misma que fue resuelta en los siguientes términos.

³⁵ Disco compacto, IUS 2002 op. cit.

Novena Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XII, Septiembre de 2000

Tesis: 2a./J. 77/2000

Página: 71

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. EL ARTÍCULO 6o. DEL DECRETO LEGISLATIVO 308 REFORMADO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, QUE ESTABLECE QUE LOS PREDIOS DESTINADOS A CASA HABITACIÓN, NO PAGARÁN EL IMPUESTO SOBRE AUMENTO DE VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, PREVISTO EN LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DE ESA ENTIDAD, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tomando en consideración que la naturaleza del impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la propiedad, previsto en los artículos del 41 bis-9 al 41 bis-26 de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, es la de una contribución de mejoras, en tanto se establece con motivo del hecho generador consistente en el beneficio particular a favor de determinadas personas con motivo de una obra pública tendente a satisfacer una necesidad colectiva, es claro que debe gravar sin excepción, a todos aquellos sujetos que reciban un beneficio especial consistente en el incremento del valor de los bienes por ubicarse dentro del área de la mejora. Por tanto, si el artículo 6o del mencionado decreto legislativo, reformado mediante los diversos 109, 531 y 3, publicados en el Periódico Oficial del Estado de Nuevo León establece que los predios destinados a casa habitación dentro de fraccionamiento autorizado no pagarán el tributo de mérito hasta en tanto cambien el uso de suelo,

contraviene la naturaleza jurídica de la contribución e infringe la garantía de equidad tributaria, en razón de que tratándose de sujetos que se encuentran en igual situación jurídica, a saber, ser propietarios o poseedores de predios ubicados dentro del área de beneficio de una obra pública programada, confiere un trato diverso al eximir a ese tipo de sujetos del pago de la contribución sin existir una justificación objetiva para ello.

Amparo en revisión 2559/98. Spazio Promotora de Bienes Raíces, S.A. de C.V. 12 de mayo del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 301/2000. Manuel Menchaca Díaz del Guante. 12 de mayo del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1/99. Jorge Llanderal Rueda. 19 de mayo del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez.

Amparo en revisión 343/2000. Miranda Valdés Sada. 7 de julio del año 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Pablo Rabanal Arroyo.

Amparo en revisión 8/99. Arrendadora Loma Larga, S.A. de C.V. 4 de agosto del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Tesis de jurisprudencia 77/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de agosto del año dos mil.³⁶

³⁶ Disco compacto IUS 2002. op. cit

d). Derechos

Por su parte, los derechos, al igual que todas las contribuciones antes señaladas, deben estar establecidos en ley, y se imponen por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público y las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, debiendo tener, como lo señala la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe, una correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho generador en la prestación del servicio y por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota, el costo y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio.

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Enero de 1998

Tesis: P./J. 3/98

Página: 54

DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA. No obstante que la legislación fiscal federal, vigente en la actualidad, define a los derechos por servicios como las contribuciones establecidas en la ley por los

servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, modificando lo consignado en el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el cual en su artículo 3o. los definía como "las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio", lo que implicó la supresión del vocablo "contraprestación"; debe concluirse que subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho generador en la prestación del servicio. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este Alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio; y que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares

Amparo en revisión 963/92. Televisa, S.A. de C.V. y otra 23 de febrero de 1995. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2506/88. Arancia Purina Proteínas, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teódulo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 1577/94. Aida Patricia Cavazos Escobedo 23 de mayo de 1995. Mayoría de ocho votos. Ausentes Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N Silva Meza Disidente Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero Secretario: Jorge Carezo Rivas.

Amparo en revisión 1815/94. MVS Multivisión. S.A. de C V 18 de enero de 1996. Once votos. Ponente. Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1386/95 Bridgestone Firestone de México, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996 Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carezo Rivas

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número 3/1998, la tesis jurisprudencial que antecede México, Distrito Federal, a trece de enero de mil novecientos noventa y ocho.³⁷

³⁷ Disco compacto IUS 2002. op. cit

CAPÍTULO V
LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL ESTABLECIDAS
EN LA LEY DEL SEGURO SOCIAL

1. Introducción.

Una vez que ha sido esbozado en los anteriores capítulos, la génesis de lo que viene a ser el sustento de las aportaciones de seguridad social, que es precisamente la obligación de contribuir para el gasto público, ello desde el momento de la existencia del primer documento formal en donde se señala la citada obligación, hasta lo establecido por los constituyentes de Querétaro en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y tomando en cuenta cuál es el objetivo del presente trabajo, tanto en el presente capítulo como en los subsecuentes se abordará ya en forma directa el origen específico de la Ley del Seguro Social y por supuesto, de las aportaciones de seguridad social y la figura de la devolución de cuotas.

2. Fundamento constitucional de Ley del Seguro Social.

Es precisamente la fracción XXIX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la que señala y da pauta para la creación de la Ley del Seguro Social y todo lo que de ésta deriva, mas sin embargo, es conveniente aclarar que si bien es cierto que en el mencionado precepto legal de la constitución de 1917, ya se establecían derechos tan fundamentales como el del trabajo y el de la seguridad social, dicha norma no señalaba aún la existencia formal de la Ley del Seguro Social, sino que en la misma sólo se hablaba del establecimiento de cajas de seguro populares, mas no se establecían en qué términos debían constituirse éstas, situación la cual podemos apreciar al transcribir dicha disposición en la parte que interesa y que decía así:

"Artículo 123.- Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo conforme a la ley.

" . . .

"Apartado A

"XIX.- Se considera de utilidad social: el establecimiento de cajas de seguro populares, de invalidez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de accidentes y de otros, con fines análogos, por lo cual, tanto el gobierno federal como el de cada estado, deberá fomentar la organización de instituciones de esta índole, para infundir e inculcar la previsión popular." ³⁸

Por lo que como puede verse, al menos en el año de 1917 aún no se señalaba la existencia formal de la Ley del Seguro Social y mucho menos la del Instituto Mexicano del Seguro Social, mas sin embargo, es indudable lo señalado por el autor Roberto Báez Martínez, al exponer en una de sus obras respecto de la evolución de dicha norma legal, y expresar que en "la teoría de nuestra declaración de 1917, se basó el ideario socialista de los constituyentes de extracción obrera y campesina, para proteger y cuidar la vida de los trabajadores no sólo en el ejercicio de sus labores, sino cuando ocurren riesgos de trabajo, accidentes y enfermedades, así como en todo aquello que se relaciones con las subsistencia económica de la familia obrera."³⁹

Lo anterior viene a colación, porque el 6 de septiembre de 1929, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el texto que reformó la fracción XXIX, apartado "A", del citado artículo 123, para quedar dicha fracción en los siguientes términos:

³⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Texto de 1917.

³⁹ BAEZ MARTINEZ, Roberto. Derecho de la Seguridad Social. ED. Trillas. 1ª ed. México. 1991. pág. 28.

“XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.”⁴⁰

En esa virtud, podemos afirmar que no fue sino hasta la reforma de 1929, en la que se señalaba por primera vez la necesidad de establecer por razones de utilidad pública la Ley del Seguro Social, en la que se debería establecer y regular todas aquellas cuestiones relativas a la seguridad social de los trabajadores, es decir, a su protección y bienestar, mas sin embargo, como veremos adelante, tal situación no fue formalizada sino hasta el año de 1943.

3. Primera Ley del Seguro Social, año de 1943.

Luego de varios estudios, consultas y proyectos realizados por el Poder Ejecutivo de la nación, respecto de la necesidad de crear la Ley del Seguro Social, consultas y proyectos las cuales inclusive fueron presentadas en el ámbito internacional, tales como las realizadas a la Oficina Internacional del Trabajo y a la Conferencia Interamericana de Seguridad Social, y haber obtenido de estas dependencias su opinión positiva, el Ejecutivo presentó a fines de 1942 al Congreso de la Unión, el proyecto de Ley del Seguro Social, mismo que al ingresar a las discusiones correspondientes fue ampliamente debatido y aprobado finalmente el día 31 de

⁴⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Texto vigente.

diciembre de 1942, habiéndose publicado la citada ley en el Diario Oficial de la Federación, el día 19 de enero de 1943.⁴¹

Dicha ley primaria detalla en su artículo 5° que con motivo de la expedición de la referida ley y para efectos de la organización y administración del seguro social, crea el organismo descentralizado con personalidad jurídica propia que denomina “Instituto Mexicano del Seguro Social”, mientras que en su artículo 29 dispone la obligación de los patrones de enterar cuotas que conforme a la ley le corresponde cubrir a él y a sus trabajadores, estableciéndose desde entonces, específicamente en el artículo 32, las cuestiones relativas a la extemporaneidad de los pagos, y por ello se impone a los patrones, para el caso de mora, un recargo del doce por ciento anual sobre las cantidades insolutas; mientras que el artículo 33 de la Ley del Seguro Social de 1943, establece que la obligación de enterar cuotas prescribiría a los tres años de la fecha en que pudieron ser exigibles. Con el contenido de los artículos antes señalados se pone manifiesto la necesidad de la recaudación de las cuotas, ya que indudablemente que éstas constituían el principal recurso del recién creado Instituto Mexicano del Seguro Social, tan es así lo anterior, que en el artículo 108 señala que las cuotas constituyen uno de sus recursos, mientras que para confirmar lo anterior, se establece en la fracción II del artículo 107 de la Ley del Seguro Social de 1943, que una de las principales funciones del Instituto Mexicano del Seguro Social, la constituye la recaudación de cuotas.

Uno de los puntos principales que resulta importante destacar de la Ley del Seguro Social de 1943, es lo establecido en el artículo 135, el cual por su peculiaridad se reproduce a continuación.

“Artículo 135. El título donde conste la obligación de pagar las aportaciones, tendrá el carácter de ejecutivo.”

⁴¹ Diario Oficial de la Federación de 19 de enero de 1943, sección segunda, número 15. Tomo CXXXVI.

Es decir, conforme al citado artículo el Instituto Mexicano del Seguro Social, organismo descentralizado que fue creado para la organización y administración del seguro social, para efectos de exigir la obligación, se encontraba obligado a acudir a los juzgados competentes en materia de títulos de crédito, para que fueran éstos quienes determinaran la procedencia del cobro y se les permitiera hacer efectivo el mismo mediante el embargo de bienes, ello por supuesto con el consecuente retardo en el cumplimiento de las aportaciones, situación la cual por supuesto repercutía en perjuicios para el propio instituto, ya que no se le permitía de modo propio pero conforme a derecho, hacer efectiva la obligación de pago aportaciones de seguridad social, por lo que en el año de 1944 fue presentada una reforma al citado precepto por parte del Ejecutivo, a fin de otorgar a la obligación de pago su verdadera naturaleza jurídica, es decir, otorgándole a la obligación de pago de aportaciones, el carácter de fiscal, además de concederle potestad al Instituto Mexicano del Seguro Social para hacer efectivas las cuotas obrero patronales, ya que señalan que al no cubrirse las cuotas por los sujetos obligados, se empleará en su contra el procedimiento administrativo de ejecución por las oficinas federales de hacienda con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación, las cuales inmediatamente obtenido el pago por esas dependencias federales, deberían remitir éstas al instituto.

Para efectos del desarrollo del presente trabajo, es también importante destacar que quizás por ser la Ley del Seguro Social de 1943, un ordenamiento eminentemente social, o bien porque se trataba precisamente de una legislación nueva, el legislador que aprobó dicho cuerpo legal, en ningún momento previó situaciones relativas a la devolución de cuotas, y mucho menos que éstas sean devueltas con actualización y recargos, lo cual como veremos a continuación, aconteció hasta la nueva Ley del Seguro Social de 1973, punto el cual paso a desarrollar.

4. La Ley del Seguro Social de 1973.

De la exposición de motivos efectuada en virtud de la iniciativa enviada por el Poder Ejecutivo al Congreso de la Unión, para el estudio del proyecto de una nueva Ley del Seguro Social, que abrogara dicha ley, se puede observar que no obstante que en la iniciativa de ley se establecen diversas figuras relacionadas con el ámbito estrictamente tributario, en la citada exposición éstas cuestiones las pasa por alto el Ejecutivo y en cambio señala que la iniciativa se sustenta en cuestiones eminentemente sociales, ya que señala en sus diversos párrafos, entre otras cosas, lo siguiente:

“Aunque el régimen instituido por la fracción XXIX del artículo 123 constitucional tiene por objeto primordial establecer la protección del trabajador, su meta es alcanzar a todos los sectores e individuos que componen nuestra sociedad.

“Las relaciones laborales mejor definidas legalmente constituyen el punto de partida para extender los beneficios de la seguridad social a otros núcleos económicamente productivos hasta alcanzar en alguna medida, a los grupos e individuos marginados cuya propia condición les impide participar en los sistemas existentes.

“El ejecutivo a mi cargo consciente de que la seguridad social es una de las más sobresalientes conquistas de la revolución mexicana, tiene la firme decisión de proyectarla en tal forma, que su aprovechamiento no sea prerrogativa de una minoría, sino que llegue a abarcar a toda la población, inclusive a los núcleos marginados, sumamente urgidos de protección frente a los riesgos vitales.

“En virtud de que el sistema del seguro social se sustenta económicamente en las cuotas y contribuciones que cubren los patrones y otros sujetos obligados, los asegurados y el estado, reviste particular importancia toda la regulación que se establezca en esta materia, habida cuenta de que la institución

esta obligada a conservar el equilibrio financiero en todos sus ramos de seguro de operación.”⁴²

Lo anterior se resalta para poder comentar que al menos todavía hasta antes de la aprobación de la Ley del Seguro Social efectuada en el año de 1973, no existía todavía el menor viso de considerar que las aportaciones de seguridad social, pudieran constituir contribuciones de las señaladas en el artículo 31, fracción IV, constitucional, mas sin embargo, en la ley de 1973, ya se señalaban conceptos y figuras jurídicas que sin duda influyeron para que posteriormente se efectuara la reforma al ordenamiento legal correspondiente, siendo tales cuestiones las establecidas en los diversos artículos 44, 46, 77, 78, 84, 113, 114, 176, 177, 190, 191, 240, 267, 271, 274, 276, 277 y 278 de la Ley del Seguro Social.

En efecto, el artículo 44 antes citado otorga al patrón la calidad de retenedor del pago de la cuota obrera, señalando además dicha disposición que para el caso de que no cumpla con su obligación de retener la cuota, adquiere en consecuencia la calidad de responsable solidario, figuras jurídicas las cuales se encontraban establecidas en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1973. Por su parte, el artículo 46 señala los accesorios que se adicionan a las cuotas y capitales constitutivos, cuando estos conceptos no son cubiertos en tiempo, ajustándose para ello a los porcentajes establecidos como recargos en el Código Fiscal de la Federación. Ahora bien, los artículos 77, 78, 113, 114, 176, 177, 190 y 191 de la Ley del Seguro Social en comento, establecen los porcentajes que sirven de base para calcular el pago de cantidades respecto de los distintos renglones que componen las aportaciones de seguridad social, tales como el de riesgo de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte, así como el de guarderías. En lo que hace al artículo 84, éste señala a los capitales constitutivos, concepto el cual nace cuando se da el supuesto de que el patrón no tiene asegurado a un trabajador o bien lo tiene registrado con un salario inferior, y este sufre un riesgo

⁴² MORENO PADILLA, Javier. Ley del Seguro Social comentada. ED. Trillas. 13ª ed. México. 1986. pp. 14-15.

de trabajo, en el cual el instituto tiene que hacer efectivos los conceptos que erogó a fin de brindarle al trabajador los beneficios que señala la Ley del Seguro Social.

Mientras que del contenido de las diversas fracciones que componen el artículo 240 de la Ley del Seguro Social de 1973, se observa que el legislador aprobó mayores atribuciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sin que pueda considerarse que éstas se refieran a la fiscalización a los patrones respecto de su obligación de pagar aportaciones, sino que las facultades que se le otorgaron tienen relación con su objetivo social y de organización interna. Mas sin embargo, ya en el contenido de los artículos 267, 271, 276, 277 y 278 de la Ley del Seguro Social de 1973, la Cámara de Diputados ya señalaba conceptos y figuras jurídicas reguladas específicamente en el Código Fiscal de la Federación, confirmando y ratificando en el primero de los señalados artículos, que las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscales, mientras que en los artículos 276 y 277 amplían el término con que cuenta el Instituto Mexicano del Seguro Social para fijar las cuotas a cargo de los sujetos obligados, de tres años que señalaba la ley de 1943, a cinco años que se computarían a partir de la fecha en que el instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación, señalándose igual término para enterar las cuotas y capitales por parte de los sujetos obligados.

Por su parte, aparece por primera vez en la Ley del Seguro Social, la figura jurídica de la devolución de cuotas enteradas sin justificación legal por el patrón a cargo del instituto, estableciéndose esta figura en el artículo 278 de la Ley del Seguro Social de 1973, el cual a la letra señalaba lo siguiente:

“CAPITULO III.

“De la Prescripción

“ARTICULO 278.- Las cuotas enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses, cuando sean reclamadas dentro de los cinco años siguientes a la fecha del

entero correspondiente. El Instituto podrá descontar el costo de las prestaciones que hubiera otorgado.”⁴³

Dada la innovación establecida por el legislador al plasmar por vez primera la figura jurídica de la devolución, siempre resulta importante conocer la exposición de motivos elaborada por el Poder Ejecutivo y que fuera acompañada a la iniciativa de dicha ley para efectos de estudio y aprobación de la misma, e indagar cuáles fueron las situaciones o circunstancias que determinaron la necesidad de establecer la referida figura, mas sin embargo, debo señalar que en la exposición de motivos de dicha ley no se efectúa señalamiento alguno por parte del Ejecutivo, que permita concluir cuál fue la circunstancia que influyó en la redacción y contenido del precepto en cuestión, pasando por alto establecer alguna consideración respecto del mismo, por lo que ante tal circunstancia, queda a nosotros intentar escudriñar cuáles fueron esos hechos y esas circunstancias que influyeron en la iniciativa del artículo 278, para lo cual de manera breve señalo lo siguiente:

- La figura jurídica de la devolución de cantidades pagadas sin justificación legal o de manera indebida, ya se encontraba establecida en el Código Fiscal de la Federación.
- Seguramente surgieron a los patrones situaciones en las cuales calcularon en forma equivocada el pago de cuotas, o bien consideraron como trabajador a una persona que legalmente no tiene ese carácter, y que derivado de ello, hayan efectuado el pago de cantidades que resultan superiores a las que legalmente les correspondían, y no obstante ello, el Instituto Mexicano del Seguro Social no tenía instrumento legal para devolver cantidades por concepto de cuotas pagadas sin justificación legal.
- El establecer que las cuotas enteradas sin justificación legal se devolverían sin causar intereses, seguramente responde a la naturaleza eminentemente social de la Ley del Seguro Social, además de que seguramente el instituto se ubicaba en

⁴³ Diario Oficial de la Federación de 12 de marzo de 1973. p. 36

una posición de autoridad soberana, a la cual no se le podía imponer el pago de recargos o intereses, ya que tal cuestión únicamente les toca a los obligados al pago de cuotas (aportaciones de seguridad social).

- El término respecto del cual se puede solicitar devolución de cuotas, que es precisamente de cinco años a partir de la fecha de su pago, responde simplemente a la equiparación que se realiza respecto de las figuras jurídicas de la prescripción y la caducidad que se entienden señaladas en los artículos 276 y 277 de la ley de 1973.
- La posibilidad de que el Instituto Mexicano del Seguro Social pueda retener el costo de las prestaciones otorgadas a los trabajadores entrándose de devoluciones de cuotas, se establece con la finalidad de que el instituto no sea el obligado a realizar gastos que finalmente no le corresponden.

5. La nueva Ley del Seguro Social vigente desde el 1° de julio de 1997.

La ley promulgada en el año de 1973, se mantuvo vigente hasta el año de 1997, específicamente hasta el 30 de junio de dicho año, ello no obstante que durante el lapso de 1973 a 1995, dicha ley sufrió reformas a su articulado, las cuales tuvieron la intención otorgar mayores facultades de fiscalización al Instituto Mexicano del Seguro Social, para efectos de que éste se allegara de mayores recursos para cumplir con su cometido legal, así mismo se realizaron reformas que concretaban la individualización de los conceptos que integraban las aportaciones al seguro social, ello en virtud de la creación de la Ley del Sistema de Ahorro para el Retiro; por lo que desde el 1 de julio de 1997, que entró en vigor una nueva ley, se robusteció aún más la serie de reformas efectuadas en forma paulatina a la Ley del Seguro Social de 1973, estableciéndose mayores cargas impositivas a los distintos rubros que sirven de base para el pago de las aportaciones, así como la imposición de sanciones administrativas, además del establecimiento del artículo 305, para efectos de tipificar diversas conductas de los patrones como delito de defraudación fiscal, para lo cual resultaba necesario que la declaratoria de perjuicio y la querrela misma, la efectuara

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ello por supuesto con la aportación de datos por parte del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Por último, en el mes de diciembre de 2001, se realizaron diversas reformas a la Ley del Seguro Social, mismas que se efectuaron dentro de un contexto de severa crisis del Instituto Mexicano del Seguro Social, por ello, con las mismas de nueva cuenta se pretende que dicho instituto realice una fiscalización más estricta en términos generales; además de que se le otorga al Instituto Mexicano del Seguro Social la calidad de organismo fiscal autónomo; se establecen sanciones administrativas que aún y cuando son de menor importe y/o porcentaje, la finalidad de las mismas es imponerlas sin excepción alguna al darse el supuesto establecido en el artículo correspondiente; se señala además la obligación de presentar dictamen fiscal para los patrones con determinado número de trabajadores, y se le otorgan atribuciones también al instituto, para que sea éste quien pueda formular las querellas y declaratorias de perjuicio y/o cuantificación, cuando se trate de la comisión de las conductas delictivas que señala el capítulo III denominado "De los Delitos", el cual fue creado *ex profeso* en la referida ley.

Por todo lo anterior, podemos aseverar que "las llamadas cuotas obrero patronales por la Ley del Seguro Social, son en realidad contribuciones de seguridad social, y participan éstas obligadamente de la naturaleza fiscal al tratarse de un servicio público brindado por los entes descentralizados creados para ello."⁴⁴

⁴⁴ RUIZ MORENO, Ángel Guillermo. Los Delitos en Materia de Seguro Social. ED. Porrúa. 1ª ed. México. 1999. pág. 57.

CAPÍTULO VI

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Tal y como ha sido señalado en anteriores capítulos, la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios en que residan los gobernados, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, se encuentra establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así mismo, también fue destacado que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y el concepto de éstos se encuentra establecido en cada una de las cuatro fracciones que contiene dicho precepto, encontrándose en la fracción II, la que interesa al presente capítulo y que se define de la siguiente forma:

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

“ . .

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

Con lo anterior, válidamente puede afirmarse que las cuotas obrero patronales enteradas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social como aportaciones

de seguridad social, tienen la calidad de contribuciones, mismas que en términos de lo dispuesto en el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación, son de las que el Estado puede percibir, y por ende deben sujetarse al cumplimiento de los principios constitucionales establecidos en el artículo 31 fracción IV, de nuestra carta magna.

Lo anterior inclusive se confirma de la lectura de los artículos 271 y 287 de la Ley del Seguro Social en vigor, reformados con motivo de la publicación efectuada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 20 de diciembre de 2001, mismos que por su importancia a continuación se transcriben.

“CAPÍTULO VI.

“DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL COMO ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO.

“Artículo 271. En materia de recaudación y administración de las contribuciones que conforme a esta Ley le corresponden, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2°, fracción II y penúltimo párrafo, del Código, tienen la naturaleza de aportaciones de seguridad social, el Instituto recaudará, administrará y, en su caso, determinará y liquidará, las cuotas correspondientes a los seguros establecidos en esta Ley, aplicando en su defecto lo dispuesto en la misma y en lo previsto expresamente en ella, el Código, contando respecto de ambas disposiciones con todas las facultades que ese Código confiere a las autoridades fiscales en él previstas, las que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal.”

“CAPITULO I

“DE LOS CRÉDITOS FISCALES

"Artículo 287. Las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en los términos de esta Ley, los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal." ⁴⁵

Por lo anterior, desde la óptica legal las aportaciones de seguridad social tienen la calidad de tributarias, tan es así lo anterior, que el legislador evidentemente las conceptualizó como tales, otorgando al Instituto Mexicano del Seguro Social la calidad de organismo fiscal autónomo, con evidentes facultades de determinación de créditos, así como la atribución de dar las bases para su liquidación, fijar éstos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos inclusive, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, es decir, "las aportaciones de seguridad social son contribuciones de carácter público que frente al Estado y a través de un organismo fiscal autónomo se causan en dinero; su pago es forzoso toda vez que puede obtenerse sujetando al contribuyente al procedimiento económico coactivo; generan una relación de derecho entre el Instituto Mexicano del Seguro Social como acreedor y el contribuyente como deudor; su generación tiene por objeto allegar recursos al Estado para la prestación de un servicio público nacional denominado seguro social; su generación debe establecerse en ley respecto de todos sus elementos esenciales: sujeto, base y tasa o tarifa; y deben ser justas por cuanto resultan proporcionales y equitativas (sin que estas características deban entenderse, en este orden de ideas, necesariamente en los mismos términos concebidos tratándose de los impuestos)". ⁴⁶

En resumen, las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley del Seguro Social son contribuciones que deben necesariamente cumplir con las premisas constitucionales establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política

⁴⁵ Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 2001. Primera sección.

⁴⁶ Disco compacto. IUS 2002. op. cit.

de los Estados Unidos Mexicanos, y en consecuencia sujetarse también a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, en lo que se refiere al tema que se aborda en el presente estudio, tal y como se justificará en el capítulo correspondiente.

Lo anterior inclusive fue sostenido así por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión número 1614/2001, promovido por la empresa Laguna Apparel, Inc., sociedad anónima de capital variable, determinando en la parte que nos interesa lo siguiente:

“En este tenor, las cuotas obrero-patronales y los capitales constitutivos a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, quedan comprendidos dentro de las contribuciones (género) denominadas como "aportaciones de seguridad social" (especie), toda vez que el Estado para cumplir con los programas de seguridad social lo hace a través de instituciones como el Instituto Mexicano de Seguro Social, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, entre otros, los cuales, si bien tienen autonomía de funciones, persiguen un fin común, esto es, la prestación de servicios bajo una concepción integral mediante la cual se garantice el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios en beneficio de los mexicanos.

“Por tanto, el Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social y se ha establecido como un servicio público de carácter nacional (artículo 4o. de la Ley del Seguro Social). El Instituto Mexicano del Seguro Social es un organismo descentralizado con personalidad y patrimonio propios y tiene el carácter de organismo fiscal autónomo (artículo 5o. de la Ley del Seguro Social), con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad

líquida, cobrarlos y percibirlos (artículo 288 de la Ley del Seguro Social).

“Entonces, las cuotas y los capitales constitutivos, como se ha mencionado con antelación, revisten el carácter de especies de las contribuciones conforme al artículo 2o., fracción II, del Código Fiscal de la Federación y diversos preceptos de la Ley del Seguro Social, ordenamiento jurídico que incluso en el artículo 287 señala: "El pago de las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos tienen el carácter de fiscal."; luego, aquéllos se encuentran sujetos al régimen general de las contribuciones o tributos, tales como los requisitos de proporcionalidad, equidad y legalidad.”⁴⁷

⁴⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época. Tomo XV, marzo 2001, pág. 301

CAPÍTULO VII

LAS DEVOLUCIONES DE CANTIDADES PAGADAS EN FORMA INDEBIDA O INJUSTIFICADAMENTE EN MATERIA TRIBUTARIA

Para determinar cuál es el ordenamiento que regula o establece la figura jurídica de la devolución de cantidades pagadas en forma indebida o injustificadamente y cuyo concepto tenga su origen en tributos, es necesario primero determinar cuál es la legislación que establece el concepto de contribuciones, y posteriormente determinar si en este cuerpo legal se señala la figura jurídica y se establece y determina cuáles cantidades son las susceptibles de solicitarse como devolución, ello para luego analizar si las cantidades solicitadas como devolución no tienen sustento legal, o bien fueron realizadas sin justificación alguna, o si éstas fueron determinadas ilegalmente por la autoridad fiscal.

Antes de realizar lo anterior, es importante remontarnos un poco al pasado para analizar cuál es el antecedente legal inmediato de la figura de la devolución de cantidades, y para ello nos remontamos al contenido del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, específicamente al artículo 26, en relación con el 27 del mismo ordenamiento legal, y posteriormente en el artículo 22, del Código Fiscal de la Federación de 31 de diciembre de 1981, cuya vigencia iniciaría el 1 de enero de 1983, hasta el mismo artículo 22 del código fiscal en vigor, para conocer que en dicha codificación y preceptos legales fue donde se establecieron por el legislador la figura jurídica de la devolución de cantidades pagadas indebidamente por concepto de contribuciones de las establecidas en el citado código.

Así por ejemplo, si bien es cierto que desde el artículo 26, del código fiscal federal de 1966, cuya vigencia concluyó el 31 de diciembre de 1982, se señalaba la existencia de la devolución de cantidades pagadas en forma indebida, del contenido del citado artículo se podía arribar a la conclusión de que para efecto de poder estar en

posibilidad de solicitar la devolución de una cantidad pagada indebidamente, era necesario que el concepto de la cantidad solicitada como devolución se encontrara establecido en el citado cuerpo legal, por lo que para ello resultaba indispensable remitirnos al contenido de los artículos del 2º al 5º de dicho código de 1966, y así poder ubicar si la cantidad solicitada como devolución encuadraba en el contenido de dichos preceptos legales, para una vez efectuado lo anterior iniciar el trámite correspondiente.

En igual forma, el artículo 22, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del día 1 de enero de 1983, y el propio 22 en vigor, regulan con diverso contenido pero con la misma esencia, la figura jurídica de la devolución de cantidades pagadas en forma indebida, sujetando igualmente la procedencia de las mismas a que éstas cantidades sean de las establecidas en el Código Fiscal de la Federación, mismas que desde el 1 de enero de 1983, se establecen íntegramente en el artículo 2º de dicho ordenamiento, destacándose estos cuerpos legales del de 1966, en cuanto a que en éste se establecían los conceptos en diversos preceptos legales, mientras que en las más recientes codificaciones, se contienen en uno solo, y ahora se señala en forma diáfana la clasificación de las contribuciones y el concepto de cada una de las citadas contribuciones, naciendo a la vida jurídica como contribución la que en este estudio nos interesa, es decir, la contenida en la fracción II del artículo 2º del código tributario y que se denominan aportaciones de seguridad social, a partir de 1º de enero de 1983.

Es decir, derivado del contenido del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, todas aquellas cantidades pagadas indebidamente por los particulares por concepto de contribuciones, tales como impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, así como las relativas a los accesorios de dichas contribuciones, encuadran en el trámite previsto por el artículo 22 del citado cuerpo legal, por ser éste el ordenamiento especial para el referido trámite.

Al efecto, el artículo 22 en vigor, del Código Fiscal de la Federación señala 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, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

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

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

Las autoridades fiscales, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir al contribuyente que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, o que solicite devoluciones en montos

superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, que garantice por un periodo de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 de este Código, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta sus efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva. El plazo transcurrido entre el día en que surta sus efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución. El aviso de inversiones se presentará dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente y deberá señalar las características de la inversión y el monto aproximado de la misma.

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

Una vez otorgada la garantía, se procederá a poner a disposición del contribuyente la devolución solicitada y, en su caso, los intereses. En caso de que la devolución resulte improcedente, y una vez que se hubiere notificado al contribuyente la resolución respectiva, las autoridades fiscales darán el aviso a que se refiere

la fracción II del artículo 141-A de este Código. El importe transferido a la Tesorería de la Federación, se tomará a cuenta del adeudo que proceda de conformidad con el párrafo décimo del presente artículo. Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo cuarto sin que se presente dicho aviso, el contribuyente podrá retirar el importe de la garantía y sus rendimientos.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente. Se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o se notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no haya señalado la cuenta bancaria en que se debe efectuar el depósito. Cuando el contribuyente presente solicitud de devolución del pago de lo indebido, y ésta no se efectúe en los plazos indicados en el tercer párrafo de este artículo, o se niega y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, o de que hubiera surtido efectos la notificación de la resolución por la que se negó la devolución solicitada, según se trate, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos

intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.

En los casos distintos a los previstos en el párrafo anterior, en los que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución del pago de lo indebido, por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución que ordenó la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de hacer la devolución, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que se refiere este párrafo, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

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

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales a que se refiere el tercer párrafo de este artículo o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de

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

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

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

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

Del contenido del artículo antes transcrito, es importante destacar los párrafos que resultan de mayor relevancia para desarrollar el presente trabajo, señalando primeramente lo establecido en la primera parte del primer párrafo, es decir, el fragmento que dispone: "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.", fragmento del cual se realizan las siguientes deducciones:

- La existencia de una autoridad fiscal, autoridad la cual para estimarla que tiene carácter hacendario, es indispensable que esté investida de atribuciones de determinación y cobro coactivo de las contribuciones establecidas en el artículo 2°

del Código Fiscal de la Federación, es decir, de recaudadora de los créditos fiscales emitidos por las contribuciones antes señaladas, que son los que el Estado tiene derecho a percibir

- La existencia de una cantidad pagada por el particular en forma indebida, es decir, que además de la existencia de una autoridad fiscal, exista el pago injustificado o indebido de una cantidad de las que dicha autoridad recauda, por lo que ésta deberá ser de las señaladas en el citado artículo 2° del código tributario, es decir, debe ser por concepto de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos.
- O bien, que no estando establecida en el citado artículo y código, exista una legislación fiscal que autorice la devolución de cantidades, siendo requisito indispensable que dichas cantidades representen y constituyan un ingreso público para efectos de que sea la autoridad fiscal quien deba estar obligada a recibir y realizar el trámite correspondiente, y de ser procedente la solicitud, efectuar la devolución de cantidades.

En segundo lugar, los siguientes párrafos del artículo 22, del Código Fiscal de la Federación, que interesan para efectos del presente análisis, lo son el séptimo y el octavo, mismos que por su amplio texto y para no ser repetitivo no se volverán a transcribir, mas sin embargo, del contenido de dichos párrafos y del estudio que se efectúe de los mismos, se realizan las siguientes conclusiones:

- En todos los casos en que resulte procedente la solicitud de devolución presentada por los particulares, la autoridad fiscal, ya sea en el trámite efectuado ante ésta, o bien como consecuencia de una sentencia que señale que la devolución es procedente, se encuentra obligada a realizarla la devolución de la cantidad debidamente actualizada mediante el mecanismo establecido en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, es decir, ello computada la actualización desde que realizó el pago de lo indebido o presentó la declaración

que contenga el saldo a favor y hasta que esta se encuentre a disposición del contribuyente.

- Tomando en cuenta que el término que tiene la autoridad fiscal para devolver las cantidades que son solicitadas por los particulares, es de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud, además de lo señalado en el anterior párrafo, se señala como consecuencia del incumplimiento en tiempo para la autoridad fiscal, el pago de intereses a cargo de ésta, computados con la base de la cantidad actualizada y desde el vencimiento de dicho plazo y el momento en que se ponga a disposición del contribuyente.
- Los intereses serán calculados de conformidad con la tasa prevista en el artículo 21, del Código Fiscal de la Federación, para los recargos por mora, es decir, la tasa más alta, y sobre la base de la cantidad actualizada.
- Cuando se esté en el supuesto de una devolución de cantidades negada, y ésta sea impugnada y obtenida respecto de la misma sentencia favorable que determine que si resulta procedente, el computo de los intereses iniciará desde el momento en que se interpone el primer medio de defensa y hasta que el importe de la devolución se encuentre a disposición del contribuyente, debiendo calcularse los intereses sobre la base de la cantidad devuelta actualizada.
- Sin que se desprenda del contenido de los párrafos en estudio, pero sí derivado de la obligación que tienen las autoridades de resolver las peticiones de los particulares, además del deber que tienen de emitir todos sus actos debidamente fundados y motivados, toda resolución emitida por la autoridad fiscal respecto de alguna solicitud de devolución debe encontrarse en esos términos, es decir, debidamente fundada y motivada.

Como puede verse del contenido del artículo en cuestión, en el mismo el legislador tomando en cuenta que los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, establecen a cargo de los contribuyentes, los conceptos denominados actualización y recargos, cuando no se cubran en la fecha o dentro del plazo fijados por las disposiciones fiscales las contribuciones establecidas en ley, en el artículo 22, del

citado código, el legislador situó a la autoridad fiscal en un plano de igualdad respecto a los contribuyentes, y por ello, así como establece a cargo de los contribuyentes el pago de cantidades por concepto de actualización y recargos para los casos en que estos incumplan con su obligación de pagar en tiempo cantidades por concepto de contribuciones, en igual forma, situó a la autoridad fiscal entendiéndose de devolución de cantidades pagadas indebidamente, es decir, que una vez que el fisco federal decide sobre la procedencia de la solicitud de devolución, debe señalar y detallar los supuestos a aplicar respecto la devolución autorizada, es decir, si se resolvió dentro de los cincuenta días, o fuera de estos, o bien si se efectúa con base en cumplimiento de una resolución o sentencia jurisdiccional, para efectos de determinar la aplicación exclusiva de la actualización, o bien de actualización y recargos.

Lo anterior inclusive, ha sido interpretado así por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis jurisprudencial que se identifica con el número XI/2001, de fecha tres de julio de dos mil uno, la cual por su importancia a continuación se reproduce a la letra:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Julio de 2001

Tesis: P. XI/2001

Página: 9

PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA. Si se toma en consideración que

la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que

nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.

Amparo directo en revisión 614/96. ABB Inmobiliaria, S.A. de C.V. 4 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo en revisión 650/93. Halcón, Organización de Servicios Profesionales, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy tres de julio en curso, aprobó, con el número XI/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a tres de julio de dos mil uno."⁴⁸

Una cuestión que resulta conveniente destacar a manera de introducción del siguiente capítulo, es la relativa al trámite de devolución de cantidades enteradas indebidamente que realiza el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), señalándose tal situación como relevante, puesto que al igual que el Instituto Mexicano del Seguro Social, la primera de las instituciones mencionadas, tiene atribuciones fiscales para efecto de determinar y recaudar aportaciones de seguridad social de las señaladas en la fracción II del artículo 2º del

⁴⁸ Disco compacto, IUS 2002. op. cit

Código Fiscal de la Federación, tal y como lo dispone el artículo 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, legislación la cual las define como “aportaciones” a cargo de los patrones que cuenten con trabajadores bajo su subordinación laboral, mas sin embargo, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en pleno reconocimiento a la naturaleza fiscal de las aportaciones que determina, recauda y administra, de manera expresa admite que respecto del trámite de devolución de cantidades enteradas indebidamente le resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, tal y como lo justifico con el anexo que me permito agregar al presente estudio, y que consiste en la forma oficial autorizada por el citado instituto para el trámite de devolución de cantidades, en donde se aprecia de modo indudable lo antes mencionado, así como el oficio SGJF/GF/1090/02, de fecha 18 de junio de 2002, en donde se señalan los documentos que deben agregarse a la solicitud de devolución de aportaciones, emitida por el gerente de fiscalización del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.⁴⁹

Es decir, así como se da el supuesto de devolución de las aportaciones que en materia habitacional tienen obligación de aportar los patrones que tengan bajo su subordinación laboral a trabajadores, las cuales como ya señalamos, son contribuciones de las establecidas en la fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, mismas que se encuentran establecidas en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; así también se da el supuesto establecido en diversas leyes fiscales, como por ejemplo, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en la Ley del Impuesto al Activo, en las que se señala en forma clara la figura jurídica de la devolución, mas sin embargo, en ninguno de los ordenamientos legales antes mencionados, como tampoco acontece con la Ley del Seguro Social, se regula el trámite correspondiente a dichas devoluciones, ya que en todos y cada uno de los citados ordenamientos, el legislador únicamente señaló y precisó sobre que conceptos y bajo que

⁴⁹ En el capítulo de anexos se acompaña el formato oficial de devolución de aportaciones en materia del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y el oficio SGJF/GF1090/02 de 18 de junio de 2002.

circunstancias resultaba procedente la devolución de cantidades, por lo que para conocer con detalle el trámite que resulta necesario e indispensable para las devoluciones de cantidades, es necesario remitirse al ordenamiento legal especial para este efecto, el cual como ya se ha venido señalado, es el Código Fiscal de la Federación, específicamente el artículo 22.

Así las cosas, y toda vez que fueron definidas las cuestiones relativas a la devolución de cantidades, establecidas en el artículo 22, del Código Fiscal de la Federación, respecto de las contribuciones que se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; y reseñado en términos generales el trámite que por concepto de cantidades pagadas en forma indebida se realiza ante el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, las cuales tienen la naturaleza de ser fiscal al ubicarse igual que las cuotas obrero patronales, en el supuesto del artículo 2º, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, resulta oportuno abordar el tema relativo a la devolución de cuotas establecida en el actual artículo 299 de la Ley del Seguro Social.

CAPÍTULO VIII
DEVOLUCIÓN DE CUOTAS. EVOLUCIÓN DEL ARTÍCULO 299 (ANTES 278)
DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL

1. Aparición y evolución del artículo 299 de la Ley del Seguro Social.

Tal y como ya fue expuesto en forma breve en anteriores capítulos, la figura jurídica de la devolución de cuotas no fue establecida por el legislador en la Ley del Seguro Social de 1943, sino que ésta fue implantada a partir de la vigencia de la citada ley de 1973, y se estableció con la siguiente redacción:

“CAPÍTULO III.

“De la Prescripción

“ARTICULO 278.- Las cuotas enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses, cuando sean reclamadas dentro de los cinco años siguientes a la fecha del entero correspondiente. El Instituto podrá descontar el costo de las prestaciones que hubiera otorgado.”⁵⁰

Ahora bien, en virtud de las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1993, respecto de diversos artículos entre los que destaca el 278, este quedó en los siguientes términos:

“CAPÍTULO III.

“De la caducidad y prescripción

⁵⁰ Diario Oficial de la Federación de 12 de marzo de 1973. p. 36

“ARTICULO 278.- Las cuotas enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses, cuando sean reclamadas dentro de los cinco años siguientes a la fecha del entero correspondiente, excepto las provenientes del seguro del retiro; por lo que se refiere a estas últimas, se estará a lo previsto en las disposiciones legales y reglamentarias respectivas. Tratándose de las otras ramas de aseguramiento, el Instituto podrá descontar el costo de las prestaciones que hubiere otorgado.”⁵¹

Como puede apreciarse de la lectura comparativa que se efectúe de los artículos antes transcritos, la diferencia entre ambos preceptos radica sustancialmente en la cita que se establece en éste último del concepto denominado “seguro de retiro”, el cual viene a marcar un parteaguas en los sistemas de seguridad social nacional, mismo que tiene su sustento en la necesidad de crear instrumentos que permitan al trabajador obtener durante su etapa laboral productiva, cantidades que sirvan como fondo al momento de su retiro, seguro el cual corre a cargo del patrón. La anterior diferencia tiene su sustento en la reforma efectuada a la Ley del Seguro Social y en la que se establece un nuevo mecanismo y se implementa el concepto de seguro de retiro, misma que fuera publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 24 de febrero de 1992, iniciando su vigencia a partir del 29 de mayo de dicho año, modificación la cual consistió en adicionar al Título Segundo, de la Ley del Seguro Social, un capítulo identificado como V BIS y que se tituló “Del seguro de retiro”.

Por otra parte, es conveniente resaltar que el concepto que como excepción se establece en el artículo 278, y que resulta ser la diferencia entre éste y el precepto legal que establece por primera vez en el año de 1973 la figura de la devolución, se deriva precisamente a una cuestión de competencia legal, ello en virtud de que el citado concepto seguro de retiro, si bien es cierto que inicialmente su recaudación era efectuada por el Instituto Mexicano del Seguro Social, mas cierto resultaba, que las

⁵¹ Diario Oficial de la Federación, 20 de julio de 1993.

cantidades derivadas del multicitado seguro de retiro, no eran administradas por el instituto, sino que éstas tenían su propia reglamentación, ello en primer término por la entonces denominada coordinación de los sistemas de ahorro para el retiro, y posteriormente en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, por lo que resultaba prácticamente imposible que el instituto pudiera resolver respecto de las devoluciones que por concepto de seguro de retiro se le solicitaran, y para el caso de que le fueran formuladas debería remitir éstas al órgano competente para ello. Ahora bien, en virtud de la aprobación de una nueva Ley del Seguro Social que entraría en vigor el 1° de julio de 1997, el precepto legal que establece la figura jurídica de la devolución de cuotas, es decir, de aportaciones de seguridad social, fue cambiado en su número para ahora ser el número 299, y con motivo de dicha reforma fue adicionado parcialmente con un concepto más de excepción, que es el de cesantía en edad avanzada y vejez, y por ello quedo en los términos que a continuación se señalan:

“CAPITULO III.

“De la caducidad y prescripción

“ARTICULO 278.- Las cuotas enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses, cuando sean reclamadas dentro de los cinco años siguientes a la fecha del entero correspondiente, excepto las provenientes del seguro del retiro, cesantía en edad avanzada y vejez; por lo que se refiere a estas últimas, se estará a lo previsto en las disposiciones legales y reglamentarias respectivas. Tratándose de las otras ramas de aseguramiento, el Instituto podrá descontar el costo de las prestaciones que hubiere otorgado.

Ahora bien, no obstante las sustanciosas reformas efectuadas a diversas disposiciones de la Ley del Seguro Social, las cuales fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 20 de diciembre de 2001, éstas no modificaron en

ninguna de sus partes el artículo en comento, ya que éste se mantuvo en los términos antes transcritos.

2. Supuestos de procedencia de devolución de cuotas.

Por otra parte, pero continuando con el tema que nos ocupa, a continuación se señalan algunas de las hipótesis que pueden dar origen y sustento al trámite de devolución de cantidades pagadas indebidamente o injustificadamente al Instituto Mexicano del Seguro Social:

- Porque se haya practicado erróneamente el cálculo de las cuotas.
- Porque las personas que el patrón consideró como trabajadores no tengan ese carácter.
- Porque se está cubriendo un período en que el trabajador estuvo ausente o incapacitado.
- Porque el patrón que pagó no es el deudor del impuesto.⁵²
- Porque el origen del crédito fiscal enterado fue dejado sin efectos por resolución administrativa o jurisdiccional.
- Porque el propio crédito fiscal fue declarado nulo por sentencia ejecutoriada.

3. Requisitos indispensables para formular una solicitud de devolución de cuotas.

Tomando en cuenta las hipótesis antes reseñadas, es decir, estar ante la presencia de cuotas pagadas sin justificación legal, el procedimiento que se debe de seguir es el que a continuación me permito señalar:

⁵² MORENO PADILLA, JAVIER. op. cit. pág. 157

1. Tener el documento con el cual se pueda justificar haber realizado el pago de cuotas sin justificación legal, pudiendo ser éste el crédito fiscal emitido por el propio Instituto Mexicano del Seguro Social, o bien, la determinación indebidamente efectuada por el particular. Igualmente debe acreditarse que las cantidades por las que se solicita la devolución corresponden a la cuota patronal, y no la obrera que se encuentra obligado a retener éste, en términos del artículo 38 de la Ley del Seguro Social vigente, o bien, acreditar que no obstante que se trata de la cuota obrera, ésta fue enterada por el patrón sin haber retenido al trabajador la cuota que a éste le correspondía, como acontece cuando se trata de liquidaciones de cuotas obrero patronales emitidas por diferencias respecto de períodos anteriores al que se cursa.
2. Toda vez que el trámite en cuestión es a instancia de parte, resulta necesario acompañar el formato oficial expedido por el Instituto Mexicano del Seguro Social debidamente requisitado⁵³. Si se trata de persona moral, o se efectúa el trámite a nombre de otra persona, acompañar también el documento con el cual se acredita la personalidad con la que se comparece.
3. Expresar los argumentos con los que se demuestre que el pago de cuotas se efectuó sin justificación legal, o bien que éste se realizó en forma indebida.
4. Acompañar todas las pruebas con las cuales se acredite lo señalado en el número que antecede, o bien señalar el archivo en donde estas se encuentren dentro del propio Instituto Mexicano del Seguro Social.
5. Presentar ante la Subdelegación, o bien como señala la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 2001, ante la unidad administrativa que corresponda al domicilio fiscal del particular, la solicitud correspondiente y los anexos con los que se justifica la procedencia de la solicitud de devolución de cantidades pagadas en forma injustificada o indebida.

⁵³ El formato oficial de solicitud de devolución de cantidades enteradas sin justificación legal, así como los requisitos que se deben de cumplir en relación con la misma se acompaña en el capítulo de anexos del trabajo.

6. Esperar el término legal a fin de que el Instituto Mexicano del Seguro Social resuelva respecto de la solicitud presentada.

4. Formas de resolución de las solicitudes de devolución de cuotas.

Al trámite administrativo de la solicitud de devoluciones de cuotas formulado ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, debe recaer una resolución debidamente fundada y motivada emitida por éste, en la cual además de cumplirse con lo antes señalado, deben respetarse las garantías individuales del gobernado.

Las resoluciones emitidas por el Instituto Mexicano del Seguro Social, al resolver las solicitudes de devolución de cuotas pagadas sin justificación legal, suelen emitirse en los siguientes términos:

- a) Autoriza la solicitud en los términos planteados, resolviendo esta dentro del término de ley, ordenando la devolución de la cantidad solicitada por concepto de cuotas pagadas sin justificación legal, incluyendo además el pago de la actualización señalada en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, computada ésta desde el momento en que se efectuó el pago indebido y hasta la fecha en que se notifica al particular la resolución que autoriza la devolución.
- b) Autoriza la devolución solicitada, resolviendo ésta dentro del término de ley, y ordena la devolución de la cantidad solicitada por concepto de cuotas enteradas en forma indebida, mas sin embargo, niega el pago de la actualización que se pudiera originar.
- c) Resolviendo dentro del término legal, autoriza parcialmente la devolución de la cantidad solicitada como pago hecho sin justificación legal o indebido.
- d) Con independencia del término en que resuelve, niega la devolución de la cantidad solicitada por concepto de cuotas pagadas sin justificación legal.

CAPÍTULO IX

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 299 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL VIGENTE

Como ya fue apreciado del contenido del anterior capítulo, el precepto legal en estudio establece la figura jurídica de la devolución de cuotas enteradas sin justificación legal, señalando que respecto de éstas no se causarán intereses, señalando también que respecto de los renglones de seguro de retiro, de cesantía en edad avanzada y vejez, se regirán por las disposiciones y legales que le son aplicables a las mismas. Así mismo, dicho artículo asienta el término con el que se cuenta para efecto de estar en posibilidad de solicitar la devolución de las cuotas pagadas sin justificación legal. Por último, dicho artículo señala que respecto de las ramas de enfermedades y maternidad, riesgos de trabajo, invalidez y vida, y guarderías, el Instituto Mexicano del Seguro Social tiene facultades de descontar el costo que hubiera erogado u otorgado por dichos conceptos, cuando resulte procedente la devolución de cuotas solicitada.

Ahora bien, la cuestión que indudablemente representa controversia respecto del citado artículo, es precisamente la negativa establecida por el legislador, a señalar que el pago indebido de cuotas cause intereses, ya que con tal determinación se pasa por alto cuál es la naturaleza de las cuotas obrero patronales, es decir, que éstas son contribuciones, tan es así lo anterior, que a lo largo de la propia ley existen disposiciones que señalan de forma indudable que las cuotas obrero patronales tienen el carácter de créditos fiscales, o bien, existan artículos como el 271, que señalan de manera expresa que las cuotas que al Instituto Mexicano del Seguro Social le corresponde recaudar y administrar, tienen en términos del artículo 2º, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la naturaleza de contribuciones, y para tales efectos aplicarán lo dispuesto en la misma y en lo no previsto en ella aplicarán el Código Fiscal de la Federación.

Lo antes señalado se observa también en el artículo 40-A de la Ley del Seguro Social vigente, en el que se establece que al no enterarse las cuotas y los capitales constitutivos en el término de ley, se aplicará a dicha omisión la actualización y los recargos establecidos de conformidad con los artículos correspondientes del Código Fiscal de la Federación, ello en virtud de que la Ley del Seguro Social no establece en forma expresa el porcentaje o monto que se aplicará dichos conceptos de actualización y recargos.

Además de lo anterior, no debemos pasar por alto, que en la Ley del Seguro Social el legislador se limitó a establecer la figura jurídica de la devolución, señalando brevemente que la devolución resulta procedente sobre cuotas pagadas sin justificación legal, por lo que al quedar acreditado que las cuotas obrero patronales son aportaciones de seguridad social, es indispensable acudir al ordenamiento que regula en forma clara la figura jurídica de la devolución de cantidades, ya que la Ley del Seguro Social no regula en forma debida y completa la citada figura jurídica, y al ser así lo anterior es necesario remitirnos al Código Fiscal de la Federación, específicamente al artículo 22, el cual regula en términos amplios y precisos los supuestos de las devoluciones de las cantidades pagadas en forma indebida o injustificadamente, y señala que: "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales", por lo que si bien es cierto, que el artículo 299 de la Ley del Seguro Social, establece la figura jurídica de la devolución, para efectos del trámite y procedencia de la misma, se debe de estar a lo dispuesto por el citado artículo 22, toda vez que la Ley del Seguro Social que es de naturaleza fiscal se limita a establecer la figura, mas sin embargo no la regula.

Visto lo anterior, es de estimarse que no existe razonamiento suficientemente válido que sustente que tratándose de devolución de cuotas no sea procedente el pago de intereses, ya que estos resultan viables, de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, es decir, resulta procedente tanto el pago de la actualización, como de los intereses, cuando habiéndose negado la devolución de cantidades

pagadas indebidamente, se impugne esta determinación ante las autoridades correspondientes y se obtenga sentencia favorable que obligue al Instituto Mexicano del Seguro Social a la devolución de estas cantidades, debiendo computarse el pago de los conceptos antes señalados en términos del citado artículo 22, es decir, ordenándose la devolución de cantidades actualizadas desde el día en que se realizó el pago injustificado, y hasta que se ponga la misma a disposición del particular; mientras que los recargos deberán computarse sobre la cantidad actualizada, debiendo calcularse éstos a partir de la interposición del primer medio de defensa y hasta que se ponga a disposición del particular el importe de la devolución.

No obstante todo lo antes señalado y con la finalidad de abarcar hasta donde sea posible el tema de la figura jurídica de la devolución de cantidades, es importante no pasar por alto la expedición del nuevo Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 1 de noviembre de 2002, ya que en dicha reglamentación se contiene un capítulo que se identifica con el número V, que se titula "De los pagos efectuados sin justificación legal", y en el que en dos artículos, el Poder Ejecutivo reglamenta la inconsistencia jurídica contenida en el artículo 299, de la Ley del Seguro Social, ya que en dichas disposiciones señala el término con que cuenta el Instituto Mexicano del Seguro Social para efectuar la devolución solicitada, además de señalar la posibilidad de realizar la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del patrón, estableciendo también, la prohibición de compensar las cuotas enteradas sin justificación legal y, por último, establece que en los casos en que la devolución de cantidades comprenda la cuota obrero patronal, ésta se realizará únicamente respecto de la cuota patronal, y sólo de ambos renglones cuando el patrón justifique haber realizado el pago de la cuota obrera sin efectuar retención alguna al trabajador.

Se señala lo anterior, porque no debemos olvidar que precisamente el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, es el artículo que señala, establece y regula de manera clara la figura jurídica de la devolución de contribuciones como las

denominadas de aportación de seguridad social señaladas en la Ley del Seguro Social, tan es así lo anterior, que precisamente en la primera parte de dicho artículo se señala la obligación de las autoridades fiscales, como lo es el Instituto Mexicano del Seguro Social, de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

CAPÍTULO X

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN PROCEDENTES EN CONTRA DE ACTOS DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL QUE RESUELVEN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE CUOTAS

Tomando en cuenta el contenido del artículo 299, de la Ley del Seguro Social, y con ello los términos en los que el Instituto Mexicano del Seguro Social puede resolver las solicitudes de devolución de cantidades enteradas por concepto de las cuotas establecidas en la citada ley, pero sin pasar por alto lo dispuesto en el artículo 22, del Código Fiscal de la Federación, por ser éste el ordenamiento que regula en forma detallada y específica las devoluciones de contribuciones, podemos con seguridad afirmar que nuestra legislación establece medios de defensa que se pueden interponer en contra de actos y resoluciones del Instituto Mexicano del Seguro Social, que afecten el interés jurídico del particular, ello con independencia del menor o mayor perjuicio o agravios que éstos le ocasionen, toda vez que las determinaciones de dicho instituto, en las que se niegan las cantidades solicitadas como devolución, finalmente le impiden al particular la posibilidad de recibir cantidades que éstos estiman procedentes, y en tal virtud, éstos pueden impugnarlas mediante la interposición de los medios de defensa establecidos tanto en la Ley del Seguro Social (recurso de inconformidad, establecido en el artículo 294), como en el Código Fiscal de la Federación (juicio contencioso administrativo, establecido en el artículo 197), para el efecto de revocar dichas resoluciones y obtener sentencias favorables que les permitan recibir las cantidades que señalan los artículos que invocan como aplicables, específicamente el artículo 22, del Código Fiscal de la Federación.

1. Recurso de inconformidad establecido en el artículo 294 de la Ley del Seguro Social.

Es precisamente en el artículo 294, de la actual Ley del Seguro Social, donde se establece el recurso administrativo que resulta procedente en contra de actos definitivos emitidos por el Instituto Mexicano del Seguro Social, que los particulares estimen impugnables, es decir, que les ocasione perjuicio, denominándolo recurso de inconformidad.

El citado medio de defensa se interpone ante el Consejo Consultivo Delegacional del Instituto Mexicano del Seguro Social correspondiente al Estado en el cual tenga su domicilio fiscal el promovente, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto que se impugne, debiendo contener el escrito correspondiente, el nombre y firma del recurrente, o bien, si el inconforme es una persona moral el nombre del representante legal y documento que así lo justifique, el registro patronal o de seguridad social y el domicilio para oír y recibir notificaciones; se deberá identificar plenamente y acompañar el acto definitivo que se impugna; se señalarán los hechos y agravios que ocasione el acto impugnado y se deberán ofrecer y acompañar las pruebas con las cuales se justifiquen los hechos y agravios narrados.

Hasta antes de la reforma a diversos artículos de la Ley del Seguro Social, que fuera publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 20 de diciembre de 2001, el medio de defensa en comento era de interposición obligatoria y no optativa, debiendo por ello necesariamente agotarse antes de acudir al juicio contencioso administrativo, mas sin embargo, a partir de la reforma antes señalada, el artículo 294 quedó en los siguientes términos.

"Artículo 294. Cuando los patronos y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnable algún acto definitivo del instituto, podrán recurrir en inconformidad, en la forma y términos que establezca el

reglamento, o bien proceder en los términos del artículo siguiente.

"Las resoluciones, acuerdos o liquidaciones del instituto que no hubieren sido impugnados en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos."

En virtud de lo establecido en el primer párrafo del artículo 294, a continuación se transcribe también el artículo 295, de la Ley del Seguro Social, que señala lo siguiente:

"Artículo 295. Las controversias entre los asegurados o sus beneficiarios y el Instituto sobre las prestaciones que esta Ley otorga, deberán tramitarse ante la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, en tanto que las que se presenten entre el Instituto y los patrones y demás sujetos obligados, se tramitarán ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa."

Así las cosas, tratándose de actos definitivos como aquellos en los que el Instituto Mexicano del Seguro Social resuelva las solicitudes de devolución de cuotas pagadas sin justificación legal, el particular tendrá la opción de interponer el recurso de inconformidad establecido en la Ley del Seguro Social, o bien optar por interponer en contra de la resolución definitiva, el juicio contencioso administrativo que establece el Título VI del Código Fiscal de la Federación.

2. Juicio contencioso administrativo regulado en el Título VI del Código Fiscal de la Federación.

En la interposición del medio de defensa en cuestión, si bien la finalidad que se persigue es idéntica a la que se pretende en el recurso de inconformidad, es decir,

obtener una resolución favorable a los intereses del promovente, la regulación del juicio contencioso administrativo adquiere un matiz totalmente distinto al del recurso administrativo, ya que este juicio tiene la característica de ser un auténtico proceso, es decir, abarca las etapas de demanda, contestación de demanda, desahogo del material probatorio, alegatos y sentencia. Ello además de que los plazos legales que regulan el mismo son distintos, ya que por ejemplo, los promoventes cuentan con una plazo de cuarenta y cinco días hábiles para interponer la demanda correspondiente, debiendo ésta ser presentada en la Sala Regional o Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la que tenga su sede la autoridad emisora del acto definitivo que se impugna, además de que si el promovente se trata de una persona moral, o bien, se interpone a nombre de un tercero, es necesario acreditar la personalidad con que se promueve, siendo necesario que se señalen los siguientes requisitos: a). Nombre del demandante y domicilio para oír y recibir notificaciones; b). La resolución que se impugna; c). La autoridad demandada; d). Los hechos que dan motivo a la demanda; e). Las pruebas que se ofrezcan; f). Los conceptos de impugnación; g). El nombre del tercero interesado, cuando lo haya; y, h). Lo que se pide, esto tratándose de cuestiones como la que da tema al presente estudio, se traduce en las cantidades cuya cantidad se pide se obligue a la demandada a devolver. "Todo lo anterior, por supuesto en la inteligencia de que la resolución impugnada tenga la característica de ser definitiva, de causar agravio o perjuicio al promovente, que sea personal y concreta, que conste por escrito, con excepción de la negativa ficta, y que sea nueva."⁵⁴

Del medio de defensa en cuestión, es importante destacar que derivado de las reformas efectuadas por el Congreso de la Unión al Código Fiscal de la Federación, para tener vigencia a partir del 1 de enero de 2001, destaca la efectuada al artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, ello al agregar una fracción más, es decir, la VIII, en la que se establece que tratándose de asuntos en los que se solicite una

⁵⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. De lo Contencioso Administrativo. De Anulación o de Ilegitimidad. ED. Porrúa 12ª ed. México 105-120

sentencia de condena, como puede ser, cuando se impugne una resolución definitiva en la que se nieguen la devolución de cantidades pagadas sin justificación legal, por estimarse que conforme a derecho la devolución de éstas sí resulta procedente, se deben señalar la cantidades que por tal concepto se reclaman a las autoridades, precisando inclusive los montos relativos a la actualización y recargos cuantificados hasta el momento de la interposición de la demanda, más los que se sigan computando hasta que las cantidades se pongan a disposición del promovente, si se da el caso de obtener sentencia favorable.

Respecto de lo antes señalado, destaco las palabras del Licenciado Augusto Fernández Sagardi, al exponer con motivo de la ceremonia inaugural del Segundo Congreso Internacional de Justicia Fiscal y Administrativa efectuado para conmemorar el sesenta y cinco aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, quien señaló: "Por otra parte, ha sido de aplaudir por parte del foro la decisión del legislador de ampliar el procedimiento contencioso, del objetivo al subjetivo, porque con ello se abre un panorama procesal importantísimo en defensa de los derechos de los contribuyentes representando un nuevo reto al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. El reconocer derechos subjetivos a los particulares frente a la autoridad cierra el ciclo acreedor-deudor porque éste puede oponer nuevas defensas a la acción de cobro del fisco, como en cualquier relación de derecho. Me explico. Si el fisco tiene derecho al cobro de una contribución, su pretensión es legítima y el acto de autoridad es totalmente legal. Pero si a la vez el contribuyente tiene derechos de crédito a cargo del fisco, como sería una saldo a favor, o incluso derechos que ejercer como amortización de pérdidas de ejercicios anteriores que disminuyen la base gravable, el Tribunal debe entrar al estudio reconociendo el derecho subjetivo del actor convirtiéndose en un Tribunal con una jurisdicción ampliada."⁵⁵

⁵⁵ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época. Año I. Número 12. Diciembre 2001. pág. 429.

CAPÍTULO XI

CONCLUSIONES

1. Introducción.

Partiendo de la condición eminentemente fiscal de las contribuciones denominadas en la fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, como aportaciones de seguridad social, y que se conocen en la Ley del Seguro Social, como cuotas obrero patronales, y sobre todo atendiendo al contenido del artículo 22 del citado código, mismo que establece, señala y regula la figura jurídica de la devolución de cantidades pagadas sin justificación legal o en forma indebida, resulta necesario para desarrollar las conclusiones del presente capítulo, formular la siguiente interrogante.

¿Es correcto que el legislador haya exentado en el artículo 299 (antes 278) de la Ley del Seguro Social, al Instituto Mexicano del Seguro Social del pago de intereses tratándose de devolución de cuotas enteradas sin justificación legal?

Tomando en cuenta que de conformidad con lo señalado en anteriores capítulos, se ha sostenido la procedencia del pago de intereses tratándose de devolución de cuotas obrero patronales, y para evitar caer en imprecisiones que generan confusión, primeramente es necesario señalar bajo qué circunstancias se estima que sí es procedente el pago de actualización e intereses en devoluciones de cuotas, y bajo cuáles no es factible bajo ninguna circunstancia el pago de los citados conceptos.

Para lo anterior, es preciso señalar en primer término cuáles son las hipótesis en que legalmente no resulta procedente el pago de intereses, para posteriormente abordar

en forma más amplia aquellas situaciones en las que se estima sí resulta procedente el pago de intereses.

2. Improcedencia del pago de intereses.

a). Primera hipótesis.

En este contexto, podemos afirmar de manera indudable que no resulta procedente el pago de intereses, cuando el Instituto Mexicano del Seguro Social resuelve una solicitud de devolución de cantidades presentada por el patrón con fundamento en el artículo 299, de la Ley del Seguro Social, dentro del término de cincuenta días hábiles establecido en el artículo 131, del nuevo Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, el cual es el mismo al establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ello con independencia de que la cantidad respecto de la cual se solicita la devolución haya sido enterada hace un mes, dos meses, un año o tres años; mas sin embargo, se estima que sí resulta procedente el pago de la actualización computada desde la fecha en que se realizó el pago sin justificación legal y hasta que se ponga disposición del patrón la cantidad solicitada como devolución, por lo que en ese tenor, no resulta procedente el pago de intereses, sino sólo el pago de la actualización generada en los términos del artículo 17-A del código tributario federal.

b). Segunda hipótesis.

Tampoco procede el pago de intereses, cuando habiéndose presentado la solicitud de devolución de cuotas pagadas sin justificación legal, esta se resuelve fuera del plazo legal establecido para ello, y se determina en la resolución sólo la devolución de la cantidad solicitada negándose el pago de intereses, y el patrón respecto de

ésta determinación del Instituto Mexicano del Seguro Social no hace valer en su contra algún medio de defensa de los establecidos en ley aplicables, es decir, el patrón de manera tácita consiente la resolución de la autoridad fiscal, y al suceder lo anterior, se confirma en todos sus términos la resolución del Instituto Mexicano del Seguro Social en la que no se ordena el pago de intereses.

3. Procedencia del pago de intereses.

Se estima que con excepción de las hipótesis señaladas en el número que antecede, en todas las demás situaciones que pudieran presentarse, sí resulta procedente el pago de intereses tratándose de devolución de cuotas obrero patronales, es decir, si con independencia del término legal en que se resuelve la solicitud correspondiente, el Instituto Mexicano del Seguro Social niega la devolución al estimar que no se dan los supuestos para autorizar la entrega de cantidades solicitadas como devolución, y en contra de ésta el patrón hace valer los medios de defensa establecidos en la Ley del Seguro Social, o bien, en el Código Fiscal de la Federación, y obtiene una sentencia firme en la que se declara la nulidad de la resolución emitida por el Instituto Mexicano del Seguro Social, y se señala la procedencia de la devolución que se solicitó al estimarse que sí se dan los supuestos establecidos en la ley correspondiente para efectos de devolver las cantidades solicitadas.

Evidentemente que al ocurrir lo anterior ha transcurrido un tiempo considerable, ello tomando en cuenta los plazos legales establecidos tanto en el ordenamiento que regula el recurso de inconformidad que señala la Ley del Seguro Social, como los señalados en el Código Fiscal de la Federación, por lo que al momento de cumplir el Instituto Mexicano del Seguro Social con la ejecutoria que lo obliga a devolver, debe cumplir con lo dispuesto en el artículo 22 del código tributario, es decir, deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A del citado código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a

disposición del contribuyente, así mismo, las autoridades fiscales deberán pagar intereses que se calcularán a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio de impugnación, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 del multicitado código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente. Lo anterior, en la inteligencia de que el pago de los intereses a cargo de las autoridades fiscales no deberá exceder de los que se causen en cinco años. Con lo anterior, puede a grandes rasgos esbozarse el alto costo que representa para el Instituto Mexicano del Seguro Social, ya que puede darse el caso de que se le obligue a pagar en ocasiones mayor importe por concepto de actualización y recargos, que por la misma cantidad solicitada como devolución, ello por el simple transcurso del tiempo, situación la cual se estima ocasiona perjuicios económicos al citado instituto, toda vez que al no estar contemplados en la ley el pago de actualización e intereses, no puede existir un renglón dentro de sus presupuesto de egresos, que ampare o garantice el pago de las erogaciones que legalmente se tengan que hacer, o bien aún en el caso de que existiera, es indudable que para cumplir con dichas determinaciones judiciales, tendrán que afectar de alguna forma otros rubros del presupuesto de egresos.

Ahora bien, precisadas las causales de procedencia e improcedencia en el pago de intereses en devoluciones de cuotas pagadas sin justificación legal, es conveniente señalar cuales son los razonamientos que nos llevan a sostener la hipótesis que sí resulta procedente el pago de los intereses, para lo cual a continuación se desarrollan las siguientes hipótesis

a). Primera hipótesis.

Sí resulta procedente el pago de intereses en las devoluciones de cuotas enteradas sin justificación legal, o bien por así determinarlo el Instituto Mexicano del Seguro Social, toda vez que al establecerse por primera vez la figura de la devolución en el año de 1973, en esa época se consideraba que la naturaleza jurídica de las cuotas

obrero patronales, no tenía el matiz de fiscal o tributaria, puesto que no obstante que en la Ley del Seguro Social se estableciera el carácter fiscal de las cuotas, no existía en el citado año de 1973, una disposición legal que señalara de manera expresa que dentro del concepto de las contribuciones se encontraba como especie de éstas las aportaciones de seguridad social, entre ellas las cuotas obrero patronales.

Por lo que tomando en cuenta la naturaleza *sui generis* de las cuotas obrero patronales, éstas tenían su propio sustento, sin tomar en cuenta, por supuesto, que resultaba indudable que la naturaleza de las aportaciones de seguridad social era eminentemente tributaria, ya que si bien es cierto que el fin de dichas aportaciones era específicamente para la seguridad social, dicha finalidad constituía uno de los objetivos a perseguir en el gasto público, es decir, dichas aportaciones de seguridad social eran auténticas contribuciones, mas sin embargo, la legislación no lo preveía así, ni siquiera la doctrina, ya que esta fue evolucionando de manera muy pausada. Tan era así lo anterior, que inclusive existe un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual afortunadamente ya fue superado, que señalaba que las cuotas obrero patronales no se les podía considerar como contribuciones, sino que el sustento constitucional de éste era diverso al de los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras. Dicho criterio señala lo siguiente:

Octava Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: II, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1988

Página: 120

SEGURO SOCIAL, CUOTAS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL. NO TIENEN CARACTER DE CONTRIBUCIONES. Las cuotas obrero-patronales que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social no tienen carácter de

contribuciones, porque no se apoyan en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, sino en las fracciones XIV y XXIX del artículo 123 de la Carta Magna, y la finalidad del establecimiento de las primas es distinta a la de los tributos; pues, mientras las primeras tienen como objetivo una protección a favor de los trabajadores contra los riesgos y eventualidades que pudieran suceder en el desempeño de sus labores, los segundos tienen como objetivo contribuir a los gastos públicos de la federación, de los estados o de los municipios, con independencia de que el artículo 267 de la Ley del Seguro Social establezca que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen carácter fiscal, pues tal aseveración es, por una parte, puramente práctica, y por la otra, el término fiscal es genérico y puede aplicarse tanto a los impuestos como a cualquiera otra prestación o contraprestación a favor del Estado o de un organismo descentralizado que, por estar prevista en la ley como obligación a cargo de los particulares, puede ser exigida coactivamente, sin que ello signifique, por necesidad, que se trata de las contribuciones a que alude el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Amparo en revisión 303/88. Reckittand Colman de México, S.A. de C.V. 23 de agosto de 1988. Unanimidad de dieciocho votos de los ministros López Contreras, Cuevas Mantecón, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y del Río Rodríguez, en el sentido del proyecto los ministros Alba Leyva, Azuela Güitrón, Pavón Vasconcelos, Adato Green, González Martínez, Villagordoa Lozano, Díaz Romero y Schmill Ordóñez, se manifestaron en contra del considerando cuarto del proyecto, en el sentido de que las cuotas obrero- patronales no

son de naturaleza fiscal. El ministro Azuela Güitrón se reservó el derecho de formular voto particular. Ponente: Raúl Cuevas Mantecón. Secretaria: Rosa María Temblador Vidrio.

Amparo en revisión 763/88. Prolimp, S.A. 7 de julio de 1988. veintiún votos para el sentido del proyecto y mayoría de 11 votos de los ministros de Silva Nava, López Contreras, Cuevas Mantecón, Castañón León, Díaz Infante, Fernández Doblado, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, Moreno Flores y Suárez Torres en los términos del proyecto; los ministros Alba Leyva, Azuela Güitrón, Pavón Vasconcelos, Adato Green, González Martínez, Villagordoa Lozano, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez emitieron su voto en contra de la consideración de que las cuotas obrero-patronales no son de naturaleza fiscal. Los ministros Azuela Güitrón, Villagordoa Lozano y Schmill Ordóñez expresaron que formularán voto particular. Ponente: Fernández Doblado. Secretaria: Olga Estréver Escamilla.

Nota: El mismo criterio se ha sostenido en los asuntos amparo en revisión 1308/87, Encajes Mexicanos, S.A.; amparo en revisión 5001/87, Mundo Viviente, S.A., y amparo en revisión 4774/87, Compañía Industrial de Orizaba, S.A. y Acabados Río Blanco.⁵⁶

Por lo que bajo ese contexto, seguramente el legislador atendiendo a ello y a que la Ley del Seguro Social se estimaba como eminentemente social, diferenció el trámite de devolución establecida en esta Ley del Seguro Social, al del establecido en el Código Fiscal de la Federación, ello seguramente atendiendo a lo antes señalado, pero perdiendo de vista lo que ha quedado demostrado en el presente estudio, es decir, que la naturaleza de las aportaciones de seguridad social, es netamente tributaria, puesto que se trata de contribuciones de las establecidas en la fracción II

⁵⁶ Disco compacto IUS 2002, op. cit.

del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, y por ende, al tener esta naturaleza tributaria, el trámite de las cuestiones relativas a las devoluciones de cuotas enteradas sin justificación legal o en forma indebida, debe sujetarse en forma estricta a lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al ser éste el dispositivo que señala y regula en forma clara dicha figura jurídica, y en consecuencia, sí resulta procedente el pago de intereses o recargos tratándose de devoluciones de cuotas pagadas sin justificación legal, o bien por determinarlo en forma indebida el Instituto Mexicano del Seguro Social.

b). Segunda hipótesis.

En igual forma, se sostiene que sí resulta procedente el pago de intereses o recargos en devoluciones de cuotas enteradas sin justificación legal o en forma indebida, puesto que basta dar lectura a la exposición de motivos elaborada en virtud de la iniciativa de la Ley del Seguro Social, presentada ante el H. Congreso de la Unión, en fecha 9 de noviembre de 1995, en la que se señala en diversos párrafos lo siguiente:

“Es de reflexionar que el término fisco considera no solamente las contribuciones que se recaudan, sino también el manejo de la hacienda que son los recursos con que se cuenta para cumplir con los servicios que la ley imponer.

“Así, la iniciativa propone que en materia de recaudación y administración de contribuciones que al instituto le corresponde cobrar, de conformidad con lo establecido por el artículo 2º, fracción II y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, implica que debe contar con todas las atribuciones para recaudar, administrar y, en su caso, determinar y liquidar, las cuotas correspondientes a los que seguros que en su ley establece.

“Al respecto, se plantea que en su carácter de organismo fiscal autónomo, el Instituto deberá sujetarse a lo dispuesto por la

propia Ley y sólo en lo no previsto expresamente por ella, se aplicará lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

“En consecuencia, se propone señalar que el Instituto contará al respecto con las atribuciones fiscales que en su Ley le confiere y las que en el citado Código Fiscal se encomiendan a las autoridades fiscales ahí previstas, mismas que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin necesidad de que participe en su tarea ninguna otra autoridad.

“Se confirma que el Instituto debe ceñirse a esa codificación fiscal para todos los efectos, en los mismos términos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, en su caso, aclarando con ello las confusiones que en la práctica se han presentado, y que han dado lugar a que en unas ocasiones se aplique en sus términos la legislación fiscal sustantiva y en otras se establezcan criterios particulares en materia fiscal del Seguro Social.”

Es decir, no obstante que en la exposición de motivos se admite la naturaleza de las cuotas obrero patronales, y que se señala que dado el carácter de organismo fiscal autónomo del Instituto Mexicano del Seguro Social, éste debe de ceñirse para todos los efectos al Código Fiscal de Federación, en forma indebida el legislador mantiene el artículo 299 de la Ley del Seguro Social, con la misma esencia del 278 de la ley de 1973, es decir, persiste la diferencia en la figura jurídica de la devolución de cantidades establecida en dicha ley y la señalada en el Código Fiscal de la Federación, por lo que la citada exposición de motivos no resulta del todo congruente con la reforma efectuada por el legislador en el año de 1995, misma que entró en vigor el 1 de julio de 1997.

Previo al desarrollo del segundo punto de apoyo de la hipótesis en cuestión, me permito transcribir el artículo 299 de la Ley del Seguro Social, el cual dispone lo siguiente:

“Las cuotas enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses en ningún caso, siempre y cuando sean reclamadas dentro de los cinco años siguientes a la fecha del entero correspondiente, excepto las provenientes del seguro se retiro, cesantía en edad avanzada y vejez; por lo que se refiere a estas últimas, se estará a lo previsto en las disposiciones legales y reglamentarias respectivas. Tratándose de las otras ramas de aseguramiento, el Instituto podrá descontar el costo de las prestaciones que hubiera otorgado.”

Ahora bien, del contenido del artículo 299 de la Ley del Seguro Social se desprende que las devoluciones de cuotas enteradas sin justificación legal no causarán intereses, además de establecer excepciones para efectos de solicitar determinados rubros que componen las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley del Seguro Social, es decir, en el citado ordenamiento legal el legislador se limita a señalar básicamente la existencia de la figura jurídica de la devolución, mas sin embargo, no señala el procedimiento para realizar el trámite correspondiente, ni establece la legislación el término con que cuenta la autoridad fiscal para resolverla, ni tampoco qué conceptos comprenderá o deberá comprender aquella solicitud que resulte procedente.

En tal virtud, es decir, al no señalar ni regular el artículo 299, de la Ley del Seguro Social la figura de la devolución de cuotas, es indudable que nos encontramos ante una laguna, para lo cual resulta necesario atender si existe alguna disposición que nos señale la aplicación supletoria de alguna disposición u ordenamiento, para lo cual

debemos de abordar el contenido del artículo 9º de la Ley del Seguro Social, el cual señala en forma íntegra lo siguiente:

“Artículo 9o. Las disposiciones fiscales de esta Ley, que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas las normas que se refieren a sujeto, objeto, base de cotización y tasa.

“A falta de norma expresa en esta Ley, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, del Código o del derecho común, en ese orden, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del régimen de seguridad social que establece esta Ley.”

Así las cosas, si ya quedó acreditado que el artículo 299 de la Ley del Seguro Social, no establece ni regula la figura de las devoluciones de cuotas, se debe atender el contenido del artículo 9º antes transcrito, para determinar si dicho artículo 299 no es de aplicación estricta, situación la cual es obvio que no se da, ya que dicha norma legal no señala cargas a los particulares, sino todo lo contrario, establece un derecho, ni se establecen tampoco excepciones, ni se señalan infracciones o sanciones, por lo que su aplicación no es estricta, y al ser así lo anterior, es factible aplicar supletoriamente alguna disposición de las señaladas en el segundo párrafo del artículo 9º, es decir, de la Ley Federal del Trabajo, del Código Fiscal de la Federación, o bien, alguna del derecho común. Por lo que para lo anterior, es innecesario remitirnos a la Ley Federal del Trabajo, ya que dicho ordenamiento no señala la figura jurídica de la devolución, y sí en contrario podemos abordar el Código Fiscal de la Federación, ya que en dicho cuerpo legal se contiene el artículo 22, el cual regula de manera amplia y detallada, la figura jurídica de la devolución de cantidades enteradas en forma indebida, por lo que el contenido del artículo 299 de la

Ley del Seguro Social, viola la garantía de equidad prevista en el artículo 31 fracción IV constitucional, punto el cual se abordará en la siguiente hipótesis.

Lo anterior inclusive encuentra su apoyo en el anterior criterio que a continuación se transcribe y dice así:

“Octava Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: X, Diciembre de 1992

Página: 275

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ES SUPLETORIO DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL TRATÁNDOSE DEL PAGO DE INTERESES CUANDO EL CONTRIBUYENTE EN EXCESO CUBRIÓ SUS OBLIGACIONES A INSTANCIA DE LA AUTORIDAD. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 22 DEL. Como la Ley del Seguro Social, no obstante que prevé la causación de intereses cuando el enterero de las cuotas tiene una justificación legal, sin embargo no regula ni su monto o porcentaje, motivo por el cual para su correcta cuantificación debe estarse a lo previsto por el código tributario federal, el que en su artículo 22 regula íntegramente esta figura, ordenamiento que es de aplicación supletoria al caso. Por otra parte, las aportaciones de seguridad social, como las denomina el Código Fiscal Federal, son contribuciones y por tanto las cantidades que de ellas deriven tienen el carácter de crédito fiscal, según lo disponen los artículos 2o, párrafo primero y 4o. de dicho ordenamiento legal y en tal orden de ideas, como crédito fiscal, las aportaciones de

seguridad social están sujetas a su regulación legal, entre ellas al pago de intereses como lo establece el artículo 22, párrafo cuarto, cuestionado.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1624/92. Armazones Modernos, S. A. 3 de septiembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz.”⁵⁷

c). Tercera hipótesis.

Como última conjetura para sostener que sí resulta procedente el pago de intereses o recargos en devoluciones de cuotas enteradas sin justificación legal o en forma indebida, se resalta la cuestión relativa a la desigualdad en la que se ubica el Instituto Mexicano del Seguro Social en el artículo 299, de la Ley del Seguro Social, ello en relación con los patrones obligados al pago de las cuotas obrero patronales, ya que como puede apreciarse del artículo 40-A, de la Ley del Seguro Social, en dicho precepto legal se señala la imposición a cargo de los patrones que no cumplan con la obligación de pagar en tiempo las cuotas o capitales constitutivos, de cubrir la actualización y los recargos correspondientes en términos del Código Fiscal de la Federación, mas sin embargo, cuando la obligación de devolver o pagar cantidades corresponde al Instituto Mexicano del Seguro Social, éste pretende efectuarlo en desigualdad de circunstancias a como está obligado el patrón, situación la cual no cumple con la equidad que en materia tributaria se establece en el artículo 31, fracción IV, constitucional, mismo que también resulta aplicable tratándose de relaciones tributarias entre los sujetos activo y pasivo, además de violentar el principio general de derecho que señala que “donde opera la misma razón, debe de aplicarse la misma disposición”.

⁵⁷ Disco compacto. IUS 2002. op. cit.

Lo anterior ha sido considerado así, por nuestro Máximo Tribunal en la reciente tesis que a continuación se reproduce a la letra:

Novena Época.

Instancia: Segunda Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo XVI, Julio de 2002.

Tesis: 2a. LXVII

Página 461.

SEGURO SOCIAL. EL ARTÍCULO 278 DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE HASTA EL TREINTA DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE, QUE AUTORIZA LA DEVOLUCIÓN AL CONTRIBUYENTE DEL PAGO DE LAS CUOTAS ENTERADAS SIN JUSTIFICACIÓN LEGAL AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, SIN CAUSACIÓN DE INTERESES, ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la tesis P.XI/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, julio de 2001, página 9, de rubro: "PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES, LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA", que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de contribuciones, pues rige, en lo conducente, a todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nacen como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un pago indebido de sumas de dinero, por lo que los mencionados principios adquieren un matiz distinto que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, en tanto que la equidad actúa no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente; esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas. En atención al criterio anterior, se concluye que el artículo 278 de la Ley del Seguro Social, vigente hasta el treinta de junio de mil novecientos noventa y siete, al autorizar la devolución de las cuotas enteradas sin justificación legal, sin causar en ningún caso intereses, transgrede el principio

de equidad tributaria, ya que la relación jurídica que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución por parte del Seguro Social de las sumas de dinero entregadas en exceso, lo que se traduce en el derecho a la reintegración a su patrimonio del dinero que aquél no tiene facultad para conservar, por no corresponder a la justa medida de pago de cuotas destinadas a la seguridad social, no está dispuesta de manera equitativa en relación con los créditos fiscales, pues en este evento el Instituto Mexicano del Seguro Social se encuentra facultado para determinar no sólo el monto relativo a la omisión en el entero de las cuotas obrero-patronales sino también su actualización y los recargos correspondientes, por lo que, de conformidad con el principio general de derecho que reza "donde opera la misma razón, debe aplicarse la misma disposición", para determinar el monto que el instituto en cita debe reintegrar a favor del patrimonio del particular en relación con la cantidad pagada en exceso, y debido a que las cuotas obrero-patronales tienen el carácter de fiscal, según lo dispuesto por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, la correspondencia de dicha materia permite la aplicación supletoria del artículo 17-A del citado código tributario para la actualización de la mencionada cantidad.

Amparo en revisión 1415/2002. C/R Mexicana, S. A. de C. V. 3 de mayo de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Estela Jasso Figueroa.⁵⁸

Por lo que tomando en cuenta que todas y cada una de las hipótesis expuestas en el presente inciso, tienen su mayor o menor fortaleza para responder y por supuesto justificar la respuesta de la interrogante planteada en la parte inicial del presente

⁵⁸ El criterio antes señalado fue obtenido del acceso y consulta efectuada a la página de la Suprema Corte de Justicia de la Nación www.scjn.gob.mx.