



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

**Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas
División de Estudios de Posgrado**

**“EL DERECHO DE LOS MUNICIPIOS A RECUPERAR EL IVA
PAGADO INDEBIDAMENTE YA SEA MEDIANTE LA
DEVOLUCION O LA COMPENSACION”**

TESIS

Que para obtener el grado de
MAESTRO EN FISCAL

Presenta
Daniel Aguilera Martinez

Asesor
Maestro en Fiscal Miguel Ángel Baltazar Chávez

Morelia, Michoacán. Septiembre 2015



INDICE

<i>RESUMEN</i>	7
<i>INTRODUCCIÓN</i>	9
<i>ANTECEDENTES</i>	11
<i>OBJETIVOS</i>	17
OBJETIVO GENERAL:.....	17
OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	17
<i>JUSTIFICACIÓN</i>	19
A. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA.....	19
B. JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA.....	19
C. JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA.....	19
CAPITULO I.....	20
MÉTODO DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA	20
1.1.- <i>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.</i>	20
1.2.- <i>PORQUE AL TEMA: “EL DERECHO DE LOS MUNICIPIOS A RECUPERAR EL IVA PAGADO INDEBIDAMENTE YA SEA MEDIANTE LA DEVOLUCIÓN O LA COMPENSACIÓN”.</i>	20
1.3.- <i>PREGUNTAS DE INVESTIGACION</i>	25
1.4.- <i>NECESIDAD A LA REALIZACIÓN DE LA PRESENTE INVESTIGACIÓN.-</i>	25
1.5.- <i>MARCO TEÓRICO.-</i>	27
1.6.- <i>PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN Y MODO DE SELECCIÓN BIBLIOGRÁFICA.-</i>	27
1.7.- <i>HIPOTESIS PLANTEADA.-</i>	28
1.8.- <i>PLANTEAMIENTO Y FORMULACIÓN.-</i>	29

1.9.- ESTRUCTURACIÓN DE TEORÍAS, CONCEPTOS, VARIABLES, INDICADORES E ÍNDICES DEL PROTOCOLO.-.....	31
1.10.- ESTRUCTURACIÓN DE LA AGENDA O PLAN DE TRABAJO.-	32
1.11.-RESULTADOS.....	32
CAPITULO II	34
ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	34
2.1.- FINES DEL ESTADO.-.....	34
2.2.- FUNCIONES DEL ESTADO.-	35
2.3.- ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.-	45
2.4.- TRIBUTACIÓN DEL ESTADO.-	56
2.5.- CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.-.....	63
CAPÍTULO III.	69
MARCO REFERENCIAL PARA EL ESTUDIO DE LOS INGRESOS Y LAS FINANZAS PÚBLICAS EN MÉXICO Y SUS MUNICIPIOS	69
3.1.-ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO (ANTIGUO, CONQUISTA Y COLONIA).-	69
3.2.-CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO.-	73
3.3.-CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES.-	73
3.4.-OBLIGACIÓN FISCAL (NACIMIENTO, DETERMINACIÓN, ÉPOCA DE PAGO, EXIGIBILIDAD Y EXENCION).-	75
3.5.-ASPECTOS GENERALES DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.-.....	76
3.6.-PRINCIPIOS BÁSICOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO.-	76
3.7.-IMPORTANCIA Y FUNCIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.-	79
3.8.-CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS EN MÉXICO.-.....	81
3.9.-CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES.-.....	82
3.10.- LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN LAS ESFERAS DE GOBIERNO.-	84

3.11.- <i>EL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO.</i> -.....	84
3.12.- <i>EL MARCO NORMATIVO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS.</i> -	90
3.13.- <i>DEFICIENCIAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.</i> -	94
3.14.- <i>DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS FISCALES EN LOS NIVELES DE GOBIERNO.</i> -	95
3.15.- <i>CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS TRIBUTARIOS FEDERAL, ESTATALES Y MUNICIPALES.</i> -	97
3.16.- <i>SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.</i> -	106
3.16.1.- <i>NATURALEZA JURÍDICA.</i> -.....	107
3.16.2.- <i>OBJETO.</i> -	112
3.16.3.- <i>ESTRUCTURA.</i> -	112
3.16.4.- <i>ATRIBUCIONES.</i> -	117
3.16.5.- <i>RAZÓN DE LA EXISTENCIA.</i> -	119
3.16.6.- <i>ÓRGANOS MATERIALES Y ÁREAS QUE LA COMPONEN.</i>	119
3.17.- <i>ESTRUCTURA TRIBUTARIA BÁSICA DE LOS MUNICIPIOS.</i> -	120
CAPITULO IV	124
LA DEFENSA DEL MUNICIPIO MEXICANO	124
4.1.- <i>INTRODUCCIÓN HISTÓRICA.</i> -	124
4.2.- <i>JURISPRUDENCIA SOBRE EL MUNICIPIO.</i> -	132
4.3.- <i>CONTINÚA LA DISCUSIÓN SOBRE LA NATURALEZA DEL MUNICIPIO.</i> -	135
4.4.- <i>LAS CUESTIONES ELECTORALES, EL MUNICIPIO Y LOS MEDIOS DE DEFENSA CONSTITUCIONAL.</i> -	136
4.5.- <i>EL ITER JURÍDICO DEL MUNICIPIO EN EL SIGLO XX.</i> -	139
4.6.- <i>EL AMPARO MEXICALI: EL MUNICIPIO COMO PODER DEL ESTADO.</i> -	140
4.7.- <i>EL CASO DELICIAS, CHIHUAHUA: EL MUNICIPIO Y LA DEFENSA JURISDICCIONAL DE SUS DERECHOS.</i> -	142

4.8.-DEFINICIÓN DEL MUNICIPIO A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA.-.....	143
CAPITULO V	145
DEVOLUCIÓN Y COMPENSACION.....	145
5.1.- DEVOLUCIÓN.-.....	145
5.1.1.- PROCEDENCIA.-.....	145
5.1.2.- DEL ENRIQUECIMIENTO ILEGÍTIMO.-	146
5.1.3.- SUJETOS CON DERECHO A LA DEVOLUCIÓN.-	150
5.1.4.- MOMENTO EN QUE SURGE EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN.-	151
5.1.5.- TIPOS DE DEVOLUCIONES.-	154
5.1.6.- PLAZOS PARA DEVOLVER.-	156
5.1.7.- INTERRUPCIÓN DEL PLAZO.-	159
5.1.8.- MONTO A DEVOLVER.-	161
5.1.9.- MODALIDADES DE LA DEVOLUCIÓN.-	161
5.1.10.- FORMA DE PAGO.-	162
5.1.11.- APLICACIÓN DE DEVOLUCIÓN.-	162
5.1.12.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.-.....	162
5.1.13.- FACULTADES DE LA AUTORIDAD.-	163
5.1.14.- PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.-	164
5.1.15.- CANTIDADES DEVUELTAS Y QUE RESULTEN IMPROCEDENTES.-.....	164
5.2.- COMPENSACIÓN.-	165
5.2.1.- FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES.-	166
5.2.2.- COMPENSACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 23 Y 24 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL.-	167
5.2.3.- COMPENSACIONES IMPROCEDENTES.-	169
5.2.4.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.-.....	171

5.2.5.- <i>REMANENTE DESPUÉS DE DEVOLUCIÓN.</i> -	172
5.2.6.- <i>COMPENSACIONES INDEBIDAS.</i> -.....	173
5.2.7.- <i>REGLAS ESPECIALES EN COMPENSACIÓN.</i> -	173
5.2.8.- <i>CASOS EN LOS QUE NO OPERA LA COMPENSACIÓN.</i> -	174
5.2.9.- <i>RECARGOS EN COMPENSACIÓN.</i> -	174
5.2.10.- <i>DIFERENCIAS ENTRE ACREDITAMIENTO Y COMPENSACIÓN.</i> -	175
CONCLUSIONES	200
BIBLIOGRAFÍA.....	203

RESUMEN

El presente trabajo de tesis corresponde a una investigación realizada para los municipios del Estado de Michoacán, tema que se realizó con un enfoque descriptivo-cuantitativo con la finalidad de combinar la información y brindar mayor solidez al diagnóstico realizado.

Esta investigación se presenta a través de cinco capítulos, desarrollando el tema de estudio de lo general a lo particular. Inicia con el capítulo introductorio que establece las especificaciones del tema, pasando por el apartado teórico que corresponde al segundo y tercer capítulo, seguido del diagnóstico y el diseño del programa en los capítulos cuatro y cinco respectivamente, y finalmente las conclusiones y recomendaciones.

El primer capítulo refiere a la problemática analizada a través del planteamiento del problema, los objetivos de la investigación y las preguntas que dieron fundamento al tema de estudio, asimismo, se delimita el problema, la justificación y finalmente, se señalan algunos alcances y limitaciones.

El segundo capítulo precisa elementos indispensables para el estudio de las finanzas públicas del Estado Mexicano, donde se definen los principios básicos del sistema financiero; los cuales aplican a cualquier nivel de gobierno, instituyéndose una perspectiva general, donde destaca el establecimiento del marco normativo de las finanzas públicas y las potestades tributarias. Se plantea además, cómo se visualiza el sistema tributario, destacando con ello sus principales deficiencias y los problemas que conlleva a no lograr una recaudación adecuada en los municipios.

El tercer capítulo hace mención a la importancia de los ingresos públicos los cuales se utilizan para cubrir los presupuestos anuales de los gobiernos; su clasificación misma que permite identificar a qué tipo corresponde y las características que poseen.

El cuarto referencia a estructuras básicas basadas en criterios emitidos por la Suprema Corte de justicia de nuestro país, a efecto de establecer las bases jurídicas que permitan implementar una verdadera defensa a efecto de lograr la devolución y compensación de los impuestos.

Por último, el capítulo cinco se integra por analizar las bases del porque los municipios no deben soportar la carga al pagar ciertos impuestos y por lo tanto otorgárseles devolución y compensación de los mismos; las conclusiones y las recomendaciones, están ligadas con los objetivos del tema de estudio, las respuestas encontradas a las preguntas formuladas y con los resultados logrados; en lo que respecta a las recomendaciones, estas se elaboraron con la finalidad de establecer algunas consideraciones que se deberán tomar en cuenta ante posibles escenarios que se puedan presentar en la implementación del programa.

Como se puede observar, el capitulado está formulado con la finalidad de establecer de manera lógica y objetiva el estudio del tema propuesto, faltando solo que las autoridades municipales consideren esfuerzos como este y otros desarrollados en el mismo tenor, que encaminan al fortalecimiento del Ayuntamiento y del municipio.

CINCO PALABRAS CLAVES

1.- DERECHO

2.- MUNICIPIO

3.- DEVOLUCION

4.- COMPENSACION

5.- PAGO

ABSTRACT

This thesis corresponds to a research conducted for the municipalities of Michoacán, an issue that was performed with a descriptive quantitative approach in order to combine information and provide greater strength to the diagnosis made.

This research is presented through five chapters, developing the subject matter of the general to the particular. Begins with the introductory chapter details the specifications of the subject , through the theoretical section corresponding to the second and third chapters , followed by diagnosis and program design in chapters four and five respectively , and finally the conclusions and recommendations.

The first chapter refers to the problems analyzed through the problem statement, research objectives and questions that gave foundation to the subject of study also defines the problem , justification, and finally some scope and limitations are identified.

Chapter two essential elements required for the study of public finances of the Mexican state, where the basic principles of the financial system are defined; which apply to any level of government, instituting a general perspective, most notably the establishment of the regulatory framework of public finance and taxation powers. It also raises, how the tax system, thereby highlighting its main. Deficiencies and the problems of not achieving adequate tax to the municipalities is displayed.

The third chapter mentions the importance of public revenues which are used to cover annual government budgets; the same classification that identifies what type corresponds and characteristics they possess.

The fourth reference to basic structures based on criteria issued by the Supreme Court of our country, in order to establish the legal foundations to implement a real defense in order to achieve the return and compensation taxes.

Finally, chapter five is integrated by analyzing the bases because municipalities should not bear the burden to pay certain taxes and therefore give them return and compensation thereof; conclusions and recommendations are linked to the objectives of the subject of study, found the answers to questions and the results achieved; with regard to the recommendations, these were developed in order to establish some considerations to be taken into account for possible scenarios that may arise in the implementation of the program.

As can be seen, the capitulation is formulated with the aim of establishing logical and objective study of the proposed topic, missing only the municipal authorities consider efforts like this and others developed in the same vein, which route to strengthening the City Council and the municipality.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo revela cómo se puede mejorar la situación financiera de los municipios en México, es decir como allegarse de recursos para la realización de sus fines y sin necesidad de que dichos recursos tengan que primero llegar a la federación y después esta se los regrese vía participaciones aunque ya un poco mermados.

El municipio mexicano es una persona jurídica... en virtud de que tiene un patrimonio propio, posee autonomía para gobernarse y administrar su hacienda pública, se integra por una población que habita en un territorio determinado, es la célula básica que conforma el tejido político, administrativo y territorial de las entidades.

El municipio por su naturaleza jurídica no tiene fines de lucro, sino más bien tiene como fin principal realizar una función pública en beneficio de sus habitantes sin obtener para sí mismo una ganancia porque es solo una figura en la que no hay personas específicas que en lo particular busquen beneficiarse con la realización de las actividades.

Esta perspectiva nos lleva a analizar el artículo 115 constitucional y el marco jurídico fiscal de los municipios en México y así tener una visión para poder fortalecerlos financieramente.

Como es sabido de conformidad con el artículo 2 del Código fiscal de la federación, los elementos de las contribuciones son (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) cada ley establece claramente cada uno de estos elementos y cuando le falte uno solo significa que las personas que no cumplan las condiciones, entonces no causaran dicha contribución, es el caso de los municipios por ser entes que son **no objeto** de causación del impuesto al valor agregado, sin embargo y con el afán de lograr que haya una simetría fiscal, el municipio debe soportar el traslado de dicho impuesto cuando realiza operaciones con sus proveedores de bienes y/o servicios y por lo tanto el hecho de que deba aceptar la traslación del impuesto constituye una carga financiera para ellos.

El Poder tributario y la actuación de las autoridades deben seguir ciertos lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad, pueda actuar a su libre arbitrio.

Del análisis de las disposiciones constitucionales, los estudiosos del derecho han derivado una serie de reglas básicas, las cuales debe observar la autoridad tanto legislativa como administrativa en el ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas por tener su origen en la constitución, se conocen como principios constitucionales de la tributación.

Contribución y tributo son sinónimos, su diferencia es de carácter histórico, no de contenido.

En cuanto al cobro de las contribuciones, las leyes fiscales deben establecer reducciones, subsidios y exenciones a aquellas agrupaciones no gubernamentales que también realizan esa labor social, como las instituciones de asistencia privada y las asociaciones civiles.

La sigla **IVA** hace referencia a un tributo o impuesto que deben pagar los consumidores al Estado por el uso de un determinado servicio o la adquisición de un bien.

Es un impuesto indirecto, porque a diferencia de los impuestos directos, no repercute directamente sobre los ingresos, por el contrario recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se devenga de los precios que los consumidores pagan por dichos productos. Esto significa que se aplica sobre el consumo y que resulta financiado por el consumidor final. Es indirecto porque el fisco no lo recibe directamente del tributario.

El cobro del IVA se concreta cuando una empresa vende un producto o servicio y emite la factura correspondiente. La compañías, por lo general tienen el derecho de recibir un reembolso del IVA que han pagado a otras empresas a cambio de facturas, lo que se conoce como crédito fiscal, restándolo del monto de IVA que cobran a sus clientes (el débito fiscal). La diferencia entre crédito fiscal y débito fiscal debe ser entregada al fisco. ¹

¹ (<http://definicion.de/iva/>)

ANTECEDENTES

El aspecto democrático de las contribuciones se encuentra sustentado en los art. 36 y 41 del texto constitucional para la libertad de la América mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814 señala que las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa y que una de las obligaciones de los ciudadanos es una disposición a contribuir con los gastos públicos.

La actividad tributaria tiene su origen en diferentes etapas de la historia, iniciando en culturas ancestrales, que ha prevalecido hasta la fecha, teniendo una serie de cambios de acuerdo a cada época de desarrollo y organización del poder del Estado. Roma se hizo famosa por el papel de los “publicanos” los cuales eran, personajes con quienes el gobierno celebraba contratos para que en su nombre, cobraran los impuestos.

Roma constituye el ejemplo histórico más considerable de un Estado que pone en modo permanente a cargo de las poblaciones sometidas el peso de sus gastos, con el fin de no gravar a sus ciudadanos o de reducir en todo lo posible sus deberes fiscales.

Los últimos “Césares” promovieron una política tributaria en base a reformas fiscales, como la Caracalla y el Diocleciano, inspiradas en principios impositivos de signo diferente a los que habían imperado desde los primeros tiempos de la república. Reformas que se propusieron y se llevaron a la práctica cuando se daba el cambio político más significativo de dicho imperio.

En Grecia, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en beneficio al sistema público. En la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad. En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y algunas tasas judiciales;

posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos².

Los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, que constituye el primer código conocido de la historia. Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de C. se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos. Este código finaliza con un epílogo que glorifica la ingente labor realizada por Hammurabi para conseguir la paz, con una explícita referencia a que el monarca fue llamado por los dioses para que "la causa de la justicia prevalezca en el mundo, para destruir al malvado y al perverso", además de describir las leyes para que "la gente disfrute de un gobierno estable y buenas reglas", que se dicen escritas en un pilar para que "el fuerte no pueda oprimir al débil y se haga justicia².

La primera manifestación de la tributación en México aparece en el Códice Azteca, con el rey Azcapotzalco que les pedía tributo a cambio de beneficios en su comunidad, dejando el inicio de los registros del tributo llamados Tequiamal. Los primeros recaudadores eran llamados Calpixqueh y se identificaban por llevar una vara en una mano y un abanico en la otra. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos de tiempo, etc. Los pueblos sometidos tenían que pagar dos tipos de tributos los que eran en especie o mercancía y tributos en servicios especiales.

Hernán Cortés adoptó el sistema tributario del pueblo Azteca, modificando la forma de cobro cambiando los tributos de flores y animales por piedras y joyas. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación de documentos fiscales, nombra a un ministro, un tesorero y varios contadores encargados de la recaudación y custodia del Quinto Real. En 1573 se implanta la Alcabala que es equivalente al IVA, después el peaje por derecho de paso, creando un sistema jurídico fiscal llamado Diezmo minero en el que los indígenas pagaban con trabajo en minas, y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado.

A partir de 1810 el sistema fiscal se complementa con el arancel para el gobierno de las aduanas marítimas, siendo estas las primeras tarifas de importación publicadas en México. La debilidad fiscal del gobierno federal de Antonio López de Santa Anna establece el cobro del tributo de un Real por cada puerta, cuatro centavos por cada ventana, dos pesos por cada caballo robusto, un peso por los caballos flacos y un peso por cada perro.

Crea la corresponsabilidad en las finanzas públicas entre Federación y Estado estableciendo que parte de lo recaudado se quedaría en manos del Estado y una parte pasaría a integrarse a los ingresos de la Federación.

Con la llegada de Porfirio Díaz al poder se llevó a cabo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del Gobierno Federal. En ese periodo se recaudaron impuestos por 30 millones de pesos, pero se gastaron 44 millones de pesos generando la deuda externa.

La guerra provocó que los mexicanos no pagaran impuestos. Después de esta hubo la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas aplicando reformas y acciones para impulsar las actividades tributarias. En 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos, como los servicios por el uso del ferrocarril, especiales sobre exportación de petróleo y derivados, por consumo de luz, teléfono, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementa el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo tales medidas causaron beneficios sociales, con la implantación de servicios como el civil, el retiro por edad avanzada con pensión y en general. Incrementando los impuestos a los artículos nocivos para la salud y al gravar los artículos de lujo.

En México, la administración prebendaría (tal es el nombre de este antiguo tipo de administración pública), tiene sus orígenes en el siglo XVI. Los reyes Don Carlos y Don Felipe autorizaron la venta de plazas para sufragar los gastos de la corona. Sin duda éste no es el mecanismo más eficiente para recaudar impuestos, pero hace 500 años era común y más o menos aceptable. Los flujos de dinero requeridos por el rey, que se elevaban sistémicamente. El resto del capital generado que se generaba en ese tiempo quedaba en los diferentes niveles de la burocracia colonial. El problema de éste sistema de administración prebendaría, es su gran ineficiencia recaudatoria que solamente llegaba a la corona un poco menos de la mitad de lo recaudado^{2, 3}.

En general la Constitución General de la República Mexicana de febrero de 1917 recogió la herencia de su predecesora de 1857 acuñada en tiempo de Juárez, al establecer en lo general la concurrencia de facultades entre la Federación y las Entidades Federativas para imponer las contribuciones necesarias a fin de cubrir los gastos públicos. Con esta disposición, los constituyentes se propusieron que los respectivos órdenes del gobierno estuvieran en condiciones de sufragar por sí mismo sus necesidades de recurso, en condiciones tal es, que ni uno ni otro estuviese supeditado en el ejercicio de su poder tributario a una instancia distinta a la propia, para dar cumplimiento a las atribuciones que a cada uno de ellos le corresponde conforme a nuestro régimen de distribución de competencias. En este esquema básico en la distribución de competencias fiscales entre los niveles federal y estatal, se completaba con lo dispuesto en la fracción segunda del artículo 115 constitucional en el sentido de que el municipio libre creado con base a la división territorial de las entidades federativas y de su organización política administrativa, administrará libremente su hacienda, la cual según dicha disposición se formará de las contribuciones que señalen las Legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender las necesidades municipales. En el marco de la Soberanía Fiscal Tributaria definiéndose como la posibilidad jurídica para imponer tributos a personas, bienes y acciones que se encuentran en la jurisdicción del poder político, que se realizan con las acciones de la administración tributaria ⁴. El tributario es un poder irrenunciable, imprescriptible, no es patrimonial y es indelegable (lo que se puede delegar es el ejercicio del mismo).

Los antecedentes del actual Sistema Nacional Fiscal se remontan a las Convenciones Fiscales de 1925, 1933 y 1947, las Convenciones Nacionales de Causantes, así como a la primera Ley de Coordinación Fiscal de 1953 y a la Ley de Coordinación Fiscal que se encuentra vigente a partir de 1980. Este sistema se consolidó al establecer la figura de la coordinación con los Estados bajo la condición de que éstos no gravaran aquellas fuentes impositivas que ya tenía el gobierno central para no incurrir en la doble tributación, lo que al final resultaría en renunciar a ejercer su facultad tributaria. Construyendo un sistema fiscal que no fuera un obstáculo para el desarrollo del comercio y de la industria. El uso casi exclusivo de las participaciones a estados y municipios como forma para distribuir el ingreso ha llevado a la pérdida de la autonomía local, y la incorporación del Ramo 33 en la figura de Aportaciones en la Ley de Coordinación Fiscal como fondos condicionados para

los Estados y municipios, lleva a una interacción de los Estados y municipios con las disposiciones del gobierno central.

Así, en las tres Convenciones Nacionales Fiscales habidas se propuso delimitar los campos impositivos tanto de la Federación como de los estados. El criterio central fue atender la necesidad de no romper la situación existente, atender la amplitud de la base de la tributación o por existir mayor capacidad del gobierno central para administrar los impuestos mencionados.

En cada una, gradualmente los estados cedieron la soberanía tributaria a cambio de recibir parte de los ingresos del rendimiento de impuestos recaudados por el gobierno federal, que así centralizó la recaudación y el ingreso mientras los estados recibirían una participación.

La Segunda Convención Nacional Fiscal, que se celebró en 1933, ahondó la expropiación de facultades a las entidades al acordar que la Convención podría autorizar la modificación a las leyes fiscales en lo referente a impuestos locales, pero en lo que tenía que ver con los impuestos federales sólo tenía carácter de organismo de opinión. No sólo eso: en las decisiones acerca de las participaciones, el gobierno central tenía un peso desproporcionado. No se necesitaba la concurrencia, bastaba la mayoría, pero resulta que el gobierno federal por sí solo tenía el 75 por ciento de los votos.

En 1947 la Secretaría de Hacienda invitó a la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio a participar dentro de la legislación tributaria y así considerarla en la Tercera Convención Nacional Fiscal. La Concanaco convocó a la primera Convención Nacional de Causantes, que se realizó en 1947; la segunda se efectuó en 1948 y la tercera en 1950. Participando la Coparmex, la Asociación de Banqueros de México y la Asociación Nacional de Importadores y Exportadores de la República Mexicana las que demandaron modificaciones, derogación de algunos impuestos y además solicitaron estar presentes en la Comisión Permanente de la Convención Nacional Fiscal ³.

Dicho lo anterior el Municipio representa en nuestro medio constitucional un “factor real de poder”²; es, por tanto, una institución de gran importancia, aun si en la doctrina³ y en la práctica, han surgido diversos debates sobre su naturaleza, misma que es considerada en dos grandes sentidos⁴:

el primero de ellos ve al Municipio como un nivel de gobierno o de administración pública; en términos jurídicos, como una delegación, es decir, que ejerce poder de manera delegada pero no es poder público; a este sector lo denominaremos “formalista” pues todas estas teorías consideran que el Municipio se adapta a formas preestablecidas por la legislación o la estructura administrativa del Estado; el resultado de esta concepción es una administración más centralizada y vertical⁵. Por otro lado tenemos las teorías que miran al Municipio como una realidad social, histórica y hasta espontánea; a este sector lo llamaremos “comunitarista”; la administración aquí se concibe como horizontal y descentralizada.

Después de 1917 se presentaron algunos conflictos entre las entidades federativas y los municipios; el periodo de transición hizo pensar a muchos que también era factible rediseñar la organización territorial; los municipios entonces buscaron el modo de resguardarse a través de los medios de defensa contenidos en la nueva Constitución, el más evidente fue el amparo⁶, pero al mismo tiempo los municipios se dieron cuenta que también existía la controversia constitucional contenida en el artículo 105.

En Latinoamérica se empezaron a elaborar estadísticas sobre las finanzas públicas de la Nueva España desde el siglo XVI. En el siglo XX existen datos sobre los ingresos y gastos de la cuenta pública a partir de la década de los veinte y treinta en casi todos los países latinoamericanos. Los sistemas analíticos sobre los registros de los ingresos y gastos con periodicidad inferior a un año acerca de la administración pública federal se iniciaron a partir de las décadas de los setenta y los ochenta, aunque en algunas naciones latinoamericanas ya se contaba con una serie de estadísticas mensuales históricas de ingresos y gastos del gobierno.

² De acuerdo con la célebre definición de Lasalle que advierte sobre la existencia de factores reales de poder (*¿Qué es una constitución?*, 1862); pero también, de algún modo entendido en nuestra tradición, como uno de los elementos básicos dentro del concepto de constitución histórica trabajado por Martínez Marina (*Teoría de las Cortes o Grandes Juntas Nacionales*, Obras Escogidas Atlas, Madrid, 1966-1968-1969 – capítulo XIII), antes delineado por Jovellanos (*Apuntamientos y deducciones relativos al Derecho Público de España*, Sevilla, 1774), y más tarde en Carl Schmitt (*Teoría de la Constitución*, 1928) y López Austin (*La Constitución real de México-Tenochtitlan*, México 1961); es decir, el Municipio como una entidad constitucional en sentido material.

³ HERNÁNDEZ, Antonio María, *Derecho municipal. Parte general*, UNAM, México, 2003, pp. 173 y ss. Este autor argentino, nos muestra la diversidad conceptual que existe en torno al municipio y de la que podemos recoger que existen dos grandes concepciones.

⁴ Esta concepción tuvo influencia en la práctica por ejemplo en Francia cuando la Asamblea Constituyente decretó el 14 de diciembre de 1789 la abolición de todas las municipalidades, dando a las ciudades y poblados la calidad de comunas en 1793, Vivien, relator de la ley de 1837, dijo al respecto: “Los municipios no son más que una simple división administrativa del territorio; constituyen la última de las circunscripciones de las que desciende la autoridad pública.” Citado por ALBI, Fernando, *Derecho municipal comparado del mundo hispánico*, Aguilar, Madrid, 1955, pp. ⁵ Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema Corte de Justicia de la Nación comunitarista, más sociológica, se concibe “como el núcleo social de la vida humana total, determinado y definido naturalmente por las necesidades de vecindad.”

⁶ El 4 de octubre de 1918 la Corte examinó el asunto de Leopoldo Galván vs. el gobernador del Estado de Puebla; este último había convocado a elecciones y se había designado a un nuevo presidente municipal en perjuicio de Galván, quien pedía la suspensión de los actos impugnados; la Suprema Corte decidió conforme al Código Federal de Procedimientos, por unanimidad, el 9 de noviembre de 1919, no suspender el acto reclamado pues causarían un perjuicio a la sociedad.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL:

Desarrollo de una nueva metodología que proporcione estrategias de acción de recursos financieros, que potencien el desarrollo de los municipios, para impactar en la eficiencia de los recursos y en el bienestar de los habitantes de los mismos, y situar a los municipios como la base de la división político económica en nuestro país.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

1. Elaborar un diagnóstico sobre el origen de los recursos de los municipios y la forma en la que se deben aplicar.
2. Profundizar los planteamientos teóricos sobre la gestión de recursos y la aplicación de los mismos en los municipios de México.
3. Orientar a los municipios en la metodología de implementación de políticas apegados a los ordenamientos legales y su interrelación de los Recursos financieros.
4. Complementar los objetivos del municipio mediante la realización de estudios, respecto a la gestión y aplicación de los recursos financieros, analizando el papel que cumplen los Recursos financieros, dentro de los municipios. De esta manera, se podrá comprender el contexto jurídico fiscal. Además, servirá para identificar a aquellos pensadores que serán referentes y en los cuales estarán basadas las perspectivas de estudio.
5. Identificar las principales ventajas que ocasiona realizar un buen análisis, sobre el origen y aplicación de los recursos financieros y cuáles pueden ser los perjuicios en caso de no llevarlo a cabo. Para ello, se realizará un relevamiento detallado sobre las teorías relacionadas a los Recursos financieros, que puedan ser gestionados en la actualidad,

cotejando que la metodología a presentar contemple los fundamentos sobre los que se basaron dichas teorías.

6. Identificar si los Recursos financieros son de vital importancia para los municipios y si tienen un rol protagónico en el cumplimiento de los objetivos, se investigará cómo la aplicación de la tecnología es fundamental en el análisis de los recursos financieros de los municipios. A partir de este análisis, se pretende señalar y comprender cuánto influyen los Recursos financieros en el desarrollo y la actividad de cada municipio.
7. Evaluará la posibilidad de realizar entrevistas a tesoreros municipales. De esta manera se podrá acceder al pensamiento y creencias de quienes, en los municipios deberían impulsar la implementación de la metodología propuesta, para que sus perspectivas sean consideradas en el desarrollo de la investigación.
8. Identificar como deberá ser la gestión de los Recursos Financieros, donde se investigará, cuál es la información con la que debe contar un municipio, para analizar el trabajo de sus Recursos Financieros. Al definir cuál será el origen de los datos a analizar, se deberá indicar cómo influirá en cada análisis, y disponer de la información necesaria.
9. Identificar la forma en que debe llevarse a cabo un análisis de la situación actual de los municipios, cómo establecer un mapa estratégico genérico para que cualquier municipio, que se encuentre en el marco de referencia, utilice como base. Una vez realizado el análisis correspondiente, se deberán identificar las perspectivas con las que se estudiarán a los Recursos financieros, los indicadores o métricas que se pueden utilizar para que el tablero de comando cumpla con la finalidad de manifestar, cómo los Recursos financieros adquirieron un papel fundamental en la vida del municipio.
10. Establecer los lineamientos jurídicos básicos a efecto de establecer los mecanismos ideales a efecto de que se pueda realizar de manera exitosa la devolución y compensación del impuesto generado.

JUSTIFICACIÓN

a. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA.

La investigación propuesta intenta, mediante la búsqueda de información empírica, ampliar las aportaciones teóricas que existen sobre la interacción entre la obtención de los recursos financieros y el desarrollo social a partir de las acciones para la obtención de los recursos financieros que se concretan en los municipios de México.

La investigación encuentra sentido al recuperar las formas de concretar los recursos financieros en los distintos municipios de México, conocer sus experiencias y necesidades, para retomar elementos de análisis. También tiene sentido, al tomar de las diferentes formas de gestión, nuevas formas de realizarla, conceptualizarla y llevarla a la realidad, posibilitando su desarrollo en los habitantes.

b. JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA.

Para lograr el cumplimiento de los objetivos de la investigación se utilizan diferentes técnicas para el manejo de la información reunida durante todo el proceso investigativo. En este sentido, la investigación se realiza a partir de datos cualitativos y cuantitativos, utilizando diferentes estrategias de sistematización, complementando ambas perspectivas.

c. JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA.

Conocer sobre la forma de gestión de recursos financieros implementado en el municipio, y su impacto real en la población, permite un mejor desarrollo social, y las acciones que forman parte determinante de la gestión de los recursos financieros.

Es por ello que la investigación se justifica ampliamente al potenciar la búsqueda de alternativas que permitan mejorar la gestión de recursos financieros, la calidad en los procesos de gestión, de resultados al vincularlo con el desarrollo económico de los municipios.

CAPITULO I

MÉTODO DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA

1.1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

El presente trabajo de investigación aborda la temática de como los municipios mexicanos a lo largo de muchos años han tenido que soportar el traslado del Impuesto al Valor Agregado, constituyendo así una carga tributaria que a muchos no les permite desarrollarse de manera eficaz en la prestación de servicios públicos que le corresponden.

1.2.- PORQUE AL TEMA: “EL DERECHO DE LOS MUNICIPIOS A RECUPERAR EL IVA PAGADO INDEBIDAMENTE YA SEA MEDIANTE LA DEVOLUCIÓN O LA COMPENSACIÓN”.

El municipio mexicano es una persona jurídica... en virtud de que tiene un patrimonio propio, posee autonomía para gobernarse y administrar su hacienda pública, se integra por una población que habita en un territorio determinado, es la célula básica que conforma el tejido político, administrativo y territorial de las entidades.

El municipio por su naturaleza jurídica no tiene fines de lucro, sino más bien tiene como fin principal realizar una función pública en beneficio de sus habitantes sin obtener para sí mismo una ganancia porque es solo una figura en la que no hay personas específicas que en lo particular busquen beneficiarse con la realización de las actividades.

Ahora bien, como en todos los países del mundo, México no es la excepción de que se necesitan recursos para realizar sus funciones públicas y es por ello que la propia constitución política de los estados unidos mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos. Obligación establecida en el artículo 31 fracción IV que a la letra dice:

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.

Entendiendo por proporcionalidad lo siguiente:

Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

El Maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, invocando a Adam Smith, apunta sobre la proporcionalidad:

“Los vasallos de cualquier Estado, dice Smith, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible ésta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o en la omisión de ésta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta) de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre ésta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que

particularmente ocasione el impuesto determinado que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia”.

Continúa el Maestro Adolfo Arrijoja que “es muy importante destacar que Adam Smith utiliza la palabra “proporción”, queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa. Dicho en otras palabras, si a dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo: equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida.

Consecuentemente, para que un tributo en verdad sea proporcional deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos.

En síntesis, es factible sostener que el Principio de Proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias medias y pequeñas. De ahí que las contribuciones a tasa o porcentajes fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante Principio.

Ahora bien el Principio de equidad debe de entenderse como mandato Constitucional por el cual las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad.

Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Esto pues significa que por una parte se encuentran los Mexicanos en calidad particulares y a la vez de sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria quienes están obligados a contribuir para los gastos públicos y por la otra parte se encuentra el estado en sus tres niveles de gobierno como lo es la federación, los estados y municipios en calidad de sujeto activo de la relación jurídico tributaria facultados para exigir el pago de contribuciones a los pasivos.

De lo anterior podemos concluir que si el municipio es un sujeto activo, entonces no es contribuyente de ningún tipo de contribución, al contrario él está facultado para que de conformidad con las leyes en la materia pueda exigir a los sujetos pasivos el pago de las contribuciones que la ley les imponga, pero el como tal no está obligado a contribuir, si acaso tendrá la obligación de inscribirse en el registro federal de contribuyentes para cumplir con sus obligaciones como retenedor de impuestos pero no como contribuyente directo.

Esto justifica pues que las entidades de la administración pública y concretamente los municipios al no ser contribuyentes del Impuesto al valor agregado, no tienen por qué absorber el mencionado impuesto y si bien la ley les impone la obligación de soportar el traslado, eso es solamente para que haya una simetría fiscal con los que si son contribuyentes y les proveen de bienes y/o servicios, pero esas cantidades que les trasladan deben ser consideradas como un pago indebido y que puedan ser sujeto a devolución y/o compensación.

El artículo primero de la ley del impuesto al valor agregado establece cuales son las actividades que causan dicho impuesto y a la letra dice lo siguiente:

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

De la simple lectura de este artículo primero, se desprende claramente que el municipio no realiza ninguna de las mencionadas actividades, ya que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en su artículo quinto establece lo siguiente:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Bajo esta perspectiva las actividades que realiza el municipio no encuadran en ninguna de las fracciones del artículo primero de la ley del impuesto al valor agregado y por lo tanto tampoco son objeto de dicho impuesto, además de que el municipio no tiene el carácter de particular, sino de ente público.

Cabe destacar que las autoridades hacendarias a través de la ley del Impuesto al Valor Agregado, obligan a las personas morales oficiales como lo son los municipios a que aun y cuando no causan el impuesto acepten el traslado para el efecto de que haya una simetría fiscal con sus proveedores de bienes y/o servicios.

Pero de la lógica jurídica se desprende que si el municipio no es objeto del impuesto y se le obliga a soportar el traslado del mismo, entonces estamos en presencia de un pago indebido que el municipio realiza indirectamente porque cuando su proveedor se lo cobra al municipio, el proveedor tiene la obligación de pagárselo al fisco federal y si la ley previamente señala las actividades que son objeto del impuesto y el municipio no se encuentra en ninguno de los supuestos, entonces al realizar un pago indebido tiene el derecho de solicitarle al fisco federal su devolución o bien por tratarse de que es un dinero que él tiene a favor también puede optar por compensarlo aplicando la compensación universal contra las retenciones que el municipio les efectúa a las personas que le prestan servicios personales subordinados, a quienes le prestan servicios personales independientes y a quienes le otorguen el uso o goce temporal de bienes y en general contra cualquier retención o contribución que pudiera generarse a su cargo, tal y como lo establecen los artículo 22, 23 y 24 del código fiscal de la federación que a la letra dicen:

Artículo 22.- Las autoridades fiscales **devolverán las cantidades pagadas indebidamente** y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. **Tratándose de los impuestos indirectos (IVA), la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado (EN ESTE CASO EL MUNICIPIO SE LO PAGO AL PROVEEDOR Y NO LO ACREDITO PORQUE SUS OPERACIONES NO LO CAUSAN Y POR LO TANTO NO HAY CONTRA QUE ACREDITARLO);** por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

Artículo 24.- Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra.

1.3.- PREGUNTAS DE INVESTIGACION

- 1.- ¿Los municipios cumplen cabalmente con sus obligaciones fiscales en materia de retenciones?
- 2.- ¿Es significativo el adeudo en materia de retenciones para los municipios?
- 3.- ¿Cuáles son las causas y efectos que orillan a los municipios a disponer de las retenciones a terceros?
- 4.- ¿Existen sanciones o recortes en el presupuesto asignado a los municipios por no enterar en tiempo y forma los impuestos retenidos a sus trabajadores y demás terceros?

1.4.- NECESIDAD A LA REALIZACIÓN DE LA PRESENTE INVESTIGACIÓN.-

- a) Orientar a los municipios en la metodología de implementación de políticas apegados a los ordenamientos legales y su interrelación de los Recursos financieros.
- b) Cumplimiento de los objetivos del municipio mediante la realización de estudios, respecto a la gestión y aplicación de los recursos financieros, analizando el papel que cumplen los Recursos financieros, dentro de los municipios. De esta manera, se podrá comprender el contexto jurídico fiscal. Además, servirá para identificar a aquellos pensadores que serán referentes y en los cuales estarán basadas las perspectivas de estudio.

- c) Se procederá a identificar las principales ventajas que ocasiona realizar un buen análisis, sobre el origen y aplicación de los recursos financieros y cuáles pueden ser los perjuicios en caso de no llevarlo a cabo. Para ello, se realizará un relevamiento detallado sobre las teorías relacionadas a los Recursos financieros, que puedan ser gestionados en la actualidad, cotejando que la metodología a presentar contemple los fundamentos sobre los que se basaron dichas teorías.
- d) Identificar si los Recursos financieros son de vital importancia para los municipios y si tienen un rol protagónico en el cumplimiento de los objetivos, se investigará cómo la aplicación de la tecnología es fundamental en el análisis de los recursos financieros de los municipios. A partir de este análisis, se pretende señalar y comprender cuánto influyen los Recursos financieros en el desarrollo y la actividad de cada municipio.
- e) Evaluará la posibilidad de realizar entrevistas a tesoreros municipales. De esta manera se podrá acceder al pensamiento y creencias de quienes, en los municipios deberían impulsar la implementación de la metodología propuesta, para que sus perspectivas sean consideradas en el desarrollo de la investigación.
- f) Identificar como deberá ser la gestión de los Recursos Financieros, donde se investigará, cuál es la información con la que debe contar un municipio, para analizar el trabajo de sus Recursos Financieros. Al definir cuál será el origen de los datos a analizar, se deberá indicar cómo influirá en cada análisis, y disponer de la información necesaria.
- g) También se indicará la forma en que debe llevarse a cabo un análisis de la situación actual de los municipios, cómo establecer un mapa estratégico genérico para que cualquier municipio, que se encuentre en el marco de referencia, utilice como base. Una vez realizado el análisis correspondiente, se deberán identificar las perspectivas con las que se estudiarán a los Recursos financieros, los indicadores o métricas que se pueden utilizar para que el tablero de comando cumpla con la finalidad de manifestar, cómo los Recursos financieros adquirieron un papel fundamental en la vida del municipio.

- h) Una vez finalizado todo el análisis se realizará una validación con el tutor de la tesis, con el fin de cotejar la aplicabilidad de la metodología según sus conocimientos.
- i) Finalmente, se elaborará el informe final de Tesis y las conclusiones alcanzadas y las líneas de investigación que se comprobaron durante el desarrollo de la investigación.

1.5.- MARCO TEÓRICO.-

Para poder estructurar este Marco Teórico primeramente fue necesario establecer el cómo seleccionar la bibliografía que nos pudiera otorgar una diversa gama de conceptos, se acudió a bibliotecas, se buscó información en los diversos Colegios de Contadores Públicos, en Dependencias Federales, así como la navegación dentro del Internet, con el fin primordial del poder conocer todo acerca de esta figura, una vez localizada toda la información se empezó a la selección de datos desechando los considerados repetitivos y de menor importancia.

1.6.- PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN Y MODO DE SELECCIÓN BIBLIOGRÁFICA.-

De lo anterior se deduce y se encuentra que las fuentes que se dieron para la búsqueda de la información fueron:

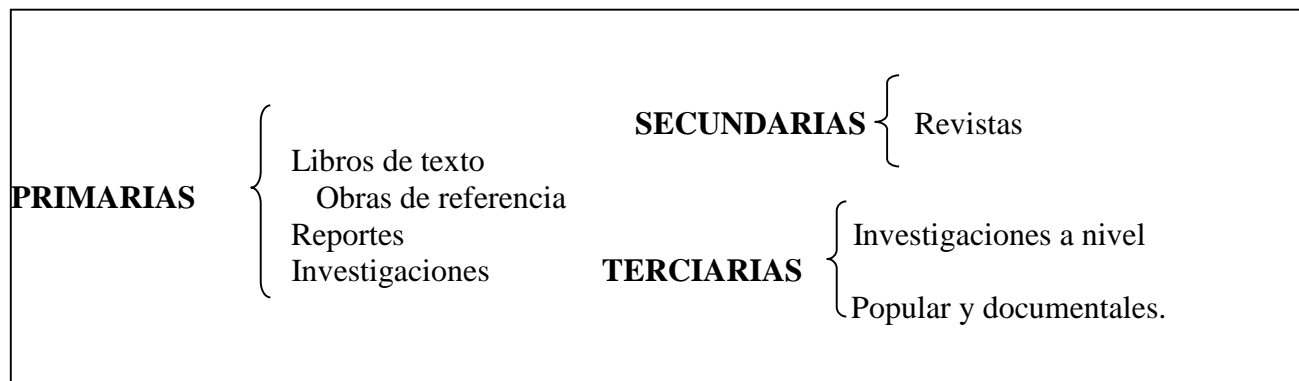


FIGURA 1: Fuentes de Información

Por último se menciona que en la elaboración de la investigación, se hará conforme al apoyo que nos brinda el estilo Europeo, en cuanto a lo que se refiere al señalamiento de las fichas bibliográficas.

1.7.- HIPOTESIS PLANTEADA.-

Se presenta a través de un Método Exploratorio, en virtud de la poca información que existe en cuanto al tema por lo que se carece de una hipótesis propiamente dicha, y por lo tanto se realiza sobre la base de una Exploración de la misma.

Este Método Exploratorio lo establecen los investigadores, Roberto Hernández Sapiérí, Carlos Fernández Collado y Lucio Pilar Bastidas en su obra denominada “*Metodología de la Investigación*”, Editorial Mc. Graw-Hill, Segunda Edición, pág. 198, tabla 7.1 denominada Correspondencia entre tipos de estudio, hipótesis, y diseño de investigación, Junio 1999.

1.7.1.- HIPÓTESIS GENERAL.

Con la aplicación de la nueva metodología de los recursos financieros para la optimización, implicará un aumento del nivel de los servicios públicos prestados por los municipios en el estado Mexicano.

1.7.2.- EXPLICACIÓN.-

El trabajo que se plantea está orientado a proponer una metodología que mejore la obtención de recursos financieros aprovechando las bondades de las leyes tributarias en la aplicación de estrategias para obtener y ahorrar recursos financieros en los municipios de México.

La estructura desarrollada está orientada a los municipios como entes oficiales que prestan servicios básicos a la población. que están situadas en esta etapa, principalmente en lugares de

México cuyas condiciones económicas son muy precarias. Esto se debe a que los escenarios económicos, políticos, tecnológicos y sociales varían en cada municipio y, como consecuencia, difieren en la manera de analizar y obtener los Recursos Financieros.

Para finalizar, cabe aclarar que los indicadores propuestos en primera instancia, son una selección, dentro de los múltiples factores a tomar en cuenta. La metodología en cuestión permite la creación de innumerables monitoreo o consultas determinadas por el usuario de la aplicación, y se tomara un recorte de los mismos con el objetivo de argumentar la hipótesis planteada. Sin embargo, el fin último será desarrollar la propuesta de modo tal que esta teoría pueda aplicarse a la necesidad de distintos municipios.

1.8.- PLANTEAMIENTO Y FORMULACIÓN.-

Existen dos enfoques en la investigación. La investigación cuantitativa, que estudia muchos casos, buscando describir y explicar las características externas generales; y la investigación cualitativa que busca el estudio de pocos casos para analizarlos profundamente centrándose en descubrir el sentido y significado de las acciones sociales.

La presente investigación considera aspectos de la investigación cuantitativa, al ofrecer datos como la gestión de recursos, registrado en la productividad y competitividad.

Sin embargo, también sus aportaciones consideran áreas de la investigación cualitativa al indagar sobre la situación económica que viven actualmente los municipios, y al estar fuertemente vinculada con el humanismo.

Según el nivel del conocimiento que se pretenda, a través de la investigación, el estudio puede ser:

a) Estudios exploratorios

Tienen por objeto sondear la información sobre un tema desconocido, novedoso o escasamente estudiado. Son el punto de partida para realizar investigaciones más profundas, por lo que se encuentra en el primer nivel de conocimiento.

El estudio exploratorio es útil al permitir la formulación de hipótesis, acercarse al tema de investigación y profundizar sobre el conocimiento previo que tiene el investigador sobre el problema planteado. Así mismo, permite conocer el trabajo anterior de varios investigadores en el área y tema del que se desea conocer.

b) Estudios descriptivos.

Este tipo de estudios pretenden analizar cómo es y cómo se manifiesta un fenómeno financiero. Describen los detalles del fenómeno a través de la medición de cada uno de sus componentes y atributos.

En las ciencias jurídico fiscales, los estudios descriptivos permiten acceder al conocimiento de las formas de gestión de recursos financieros de los municipios que se encuentran en la realidad que se estudia, sus comportamientos concretos, y la asociación que existe entre los elementos del contexto.

Los estudios descriptivos se desarrollan a partir de técnicas como la observación, las entrevistas y los cuestionarios.

c) Estudios correlacionales.

Busca conocer la relación entre dos fenómenos, estudiando el comportamiento de una variable con otra. Valora la interacción entre ambas, si es que existe, y su potencialidad en la realidad.

d) Estudios explicativos.

Pretenden encontrar las causas que ocasionan ciertos fenómenos. Su objetivo es explicar las razones por las que ocurre y las condiciones para que exista en la realidad social.

Los estudios explicativos se orientan en encontrar la identificación y análisis de las causales y los resultados que se expresan en variables dependientes.

1.9.- ESTRUCTURACIÓN DE TEORÍAS, CONCEPTOS, VARIABLES, INDICADORES E ÍNDICES DEL PROTOCOLO.-

En la Estructuración de los Conceptos para la elaboración de nuestra investigación, estableceremos los llamados Conceptos Construidos, tratando de ser en todos ellos claros al no utilizar palabras que puedan tener más de un significado, definiéndolos en algunos casos de manera conceptual al describir los Conceptos con sinónimos que puedan aclarar más al lector, ya que algunos Conceptos que se utilizaran, serán de carácter técnico y legal debido a la misma naturaleza del tema a investigar, por lo que es necesario la utilización de términos de mayor comprensión pero, que hagan la equivalencia a lo que se trata de enseñar.

Se establecen los Índices correspondientes al tema a investigar, los cuales son:

1. Si los métodos para determinar los objetivos de la investigación son los adecuados, independientemente de los aspectos jurídicos contables de nuestra legislación.
2. Se realizó una recopilación de la información que se consideró más adecuada a efecto de poder establecer la estructura teórica que sustenta a la investigación, y que vaya dirigida exclusivamente a poder definir e interpretar la investigación seleccionada, todo esto con el objetivo de estructurar un marco teórico confiable, al objetivo de nuestros fines.

3. Se consigue la estructuración de un Índice que nos lleva al camino de una investigación provechosa, en el cual se establece una capitulo a efecto de exponer las nociones generales al tema a desarrollar; un capitulo en el que especificamos su naturaleza jurídica, lo que nos lleva a poder establecer una recopilación de información relevante, y por lo tanto la reunión de las características necesarias de acuerdo a lo que se pretende aportar con la investigación.

1.10.- ESTRUCTURACIÓN DE LA AGENDA O PLAN DE TRABAJO.-

Además del planteamiento del problema, los objetivos y la justificación del proyecto, el plan de trabajo incluirá las etapas del proceso de investigación con un programa de actividades en donde se definan cada una de las etapas de la investigación y las fechas aproximadas en que se llevará a cabo cada una de éstas.

Se diseña una gráfica que permite planear y controlar cada una de las etapas de la investigación, enumerando cada una de las actividades que se efectuarán en el proyecto investigación, dividiendo en unidades el tiempo total de que se disponga para llevar a cabo el proyecto, un orden cronológico en que deben llevarse a cabo las actividades así como el establecer fechas límite para terminación de actividades.

1.11.-RESULTADOS.

Contra la sentencia que emita la Sala respecto a la negativa a que los municipios tengan derecho a recuperar el IVA pagado indebidamente, procede el juicio de amparo directo, del que conocen los Tribunales Colegiados de Circuito, con apoyo en los artículos 33, fracción II, 34, 170, fracción I, de la Ley de Amparo.

“EXTRACTO DE SENTENCIA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION”

En esas condiciones, sin necesidad de entrar al estudio de los restantes conceptos de violación, el Ayuntamiento Constitucional, sí tiene derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado y, por ende, a solicitar la devolución del saldo a favor y, sobre tal base, se pronuncie sobre la

nulidad de la resolución impugnada que no lo estimó así, ello, con independencia de que, en su oportunidad, se acredite ante la autoridad recaudadora, el monto a que dice tener derecho, pues aquí no se está resolviendo en torno a ese tema, sino únicamente respecto del derecho que tiene dicho municipio a efectuar el acreditamiento y solicitar la devolución del saldo a favor, siendo pertinente agregar que en igual sentido se pronunció este órgano colegiado al resolver, entre otros, los diversos juicios de amparo directos números 342/2007, 973/2006, 161/2007, 200/2007, 36/2007 y 238/2007.

CAPITULO II

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

2.1.- FINES DEL ESTADO.-

Los fines del Estado constituyen direcciones, metas, propósitos o tendencias de carácter general que se reconocen al Estado para su justificación y que consagran en su legislación.

La doctrina clásica y la legislación positiva han reconocido tres actividades esenciales del Estado para realizar los fines, resultado del principio lógico-jurídico de la división del trabajo aplicado a la teoría constitucional.

La función legislativa, que es la función encaminada a establecer las normas jurídicas generales. El Estado moderno es el creador del orden jurídico nacional.

La función administrativa, que es la función encaminada a regular la actividad concreta y tutelar del Estado, bajo el orden jurídico. La ley debe ser ejecutada particularizando su aplicación. En sentido moderno el Estado es el promotor del desarrollo económico y social de un país.

La función jurisdiccional, que es la actividad del Estado encaminada a resolver las controversias, estatuir o declarar el derecho. La superioridad del Poder Judicial en la sociedad moderna, lo coloca como el órgano orientador de la vida jurídica nacional.

La actividad del Estado se expresa en nuestra constitución, en su artículo 49, en las tres funciones clásicas, cuyos respectivos órganos ejercitan partes del poder estatal, que es único, aunque las funciones son múltiples y constituyen la forma de ejercicio de las atribuciones.

La relación entre poder y función debemos pasar al estudio de las funciones del Estado.

Los fines del Estado son básicamente variables y diferentes entre uno y otro, y aun dentro del mismo ente estatal, entre una y otra épocas; en todo caso, tales fines los determina la parte dominante de la población, aun cuando haya alguna influencia de las demás; empero se pueden señalar como finalidades comunes de todo Estado, además de la de procurar su propia supervivencia mediante la satisfacción de las necesidades públicas, las de alcanzar el bien común, preservar el orden público, así como las libertades y derechos de sus habitantes, quienes a la luz de la tesis contractualista sacrifican una parte de ellos para asegurar el disfrute de los restantes; la de satisfacer las necesidades individuales de carácter general y la de atender al interés público.

El *telos*, o sea la finalidad del Estado, se logra mediante la realización de diversas actividades, las cuales podríamos agrupar básicamente en las relativas a las funciones públicas, los servicios públicos, las obras públicas y las actividades económicas residuales.

2.2.- FUNCIONES DEL ESTADO.-

Las funciones del Estado son los medios o formas diversas que adopta el derecho para realizar los fines del Estado.

El concepto de función, constituye la base de este desarrollo: “La misma etimología de la palabra función determina cumplidamente su concepto: proviene de “Fungere”, que significa hacer, cumplir, ejercitar, que a su vez deriva de “Finire”, por lo que dentro del campo de las relaciones jurídicas de cualquier clase que ellas sean, la función significará toda actuación por razón del fin jurídico en su doble esfera de privada y pública”.⁶

Las funciones del Estado tienen un apoyo lógico y jurídico. Por medio de los fines se reconocen las etapas para alcanzar una meta, por las funciones se consagran procedimientos de la legislación que necesitan para su realización de las tres funciones esenciales del Estado.

⁶ Fernández Ruiz, Jorge, El Estado empresario, México, UNAM, 1982, p. 53.

Para atender la función pública se requiere precisar previamente los conceptos de poder, órgano y función estatales que aparecen contrastados una vez que la teoría clásica de la separación de poderes devino teoría moderna de separación de funciones y de órganos, entre cuyas bases figura como premisa fundamental la unidad del poder estatal, así como la indispensable relación entre los órganos en que se depositan sus funciones sustantivas, caracterizados por no convertirse en compartimentos estancos de éstas, lo que les permite participar en el ejercicio de varias de ellas y realizar, por tanto, actos de diferente contenido sustancial: legislativo, administrativo, jurisdiccional, contralor y electoral, entre otros, y a través de las relaciones entre poderes generar la voluntad única del Estado, que permite alcanzar una diáfana idea de la unidad del poder estatal. Podemos explicar al poder estatal o público como la capacidad del Estado para imponer su voluntad con, sin y aún contra la voluntad concurrente de sus destinatarios -toda la población estatal-, para lograr sus fines y objetivos, lo que significa que cuando se da la oposición del destinatario del poder se habrá de vencer, de ser necesario, mediante el empleo de la fuerza, elemento subyacente en el cimiento de la eficacia del poder público que, como señala Andrés Serra Rojas "es un poder tal, que dispone del monopolio de la coacción y se impone a todos".⁷

Establecida la noción del poder estatal, deben identificarse sus funciones, conocidas como funciones públicas -las que por cierto son múltiples-, y diferenciarse de los órganos en los que se depositan, que deben ser, asimismo, diversos. Según Carré de Malberg:

Las funciones del poder son las diversas formas bajo las cuales se manifiesta la actividad dominadora del Estado; dictar la ley, por ejemplo, es uno de los modos de ejercicio de la potestad estatal, o sea una función del poder. Los órganos del poder son los diversos personajes o cuerpos públicos encargados de desempeñar las diversas funciones del poder. El cuerpo legislativo, por ejemplo, es el órgano que desempeña la función legislativa del poder estatal.⁸

7 Serra Rojas, Andrés, *Ciencia política*, 4a. ed., México, Porrúa, 1978, p. 116.

8 Carré de Malberg, R., *Teoría general del Estado*, trad. de José Lión Depetre, México, Fondo de Cultura Económica, 1948, p. 249.

Así, pues, hablamos de función pública para referirnos a la actividad esencial y mínima del Estado contemporáneo, fundada en la idea de soberanía, que conlleva el ejercicio de potestad, de imperio, de autoridad -de donde proviene su indelegabilidad-, cuya realización atiende al interés público, entre las que destacan la función legislativa, la función jurisdiccional y la función administrativa.

Como bien hace notar Manuel María Díez, "el término función pública debe reservarse para designar los modos primarios de manifestarse la soberanía, de donde la numeración primaria de las funciones del Estado, legislativa, ejecutiva y judicial".⁹

Al lado de las funciones públicas primarias, identificadas en la clásica división tripartita como legislativa, administrativa y jurisdiccional, emergen otras de nuevo cuño, cuya aceptación se incrementa día a día, entre ellas figuran la de fiscalización o de control patrimonial del Estado, la de regulación monetaria, la electoral y la registral, entre otras que cobran entidad, identidad y autonomía en el constitucionalismo contemporáneo.

Es dable entender por función estatal o pública, la atribuida al Estado -Federación, estados y municipios- cuyo ejercicio requiera del desempeño de una actividad que conlleve su potestad, su imperio, su autoridad, de ahí que sea en última instancia una manifestación de su soberanía; la función pública lo puede ser en sentido formal y en sentido material. En opinión de R. Carré de Malberg, las funciones públicas vienen a ser las diversas actividades del Estado que conllevan el ejercicio de su potestad.¹⁰

En el esquema federal, la función pública la ejerce el Estado en sus diversos ámbitos de competencia: Federación, entidades federativas y municipios, a través de los respectivos órganos del poder público.

⁹ Díez, Manuel María, Derecho administrativo, Buenos Aires, Bibliográfica Omeba, 1967, t. III, p. 187.

¹⁰ Véase Carré de Malberg, R., op. cit., nota 3, p. 249.

Teoría de la función legislativa

La potestad y el imperio del Estado se evidencian en el ejercicio de la función legislativa, al imponer patrones de actuación a la conducta externa humana a través de normas generales, abstractas, impersonales, obligatorias y coercitivas; en ejercicio de dicha función el Estado crea, modifica, adiciona, deroga y abroga la ley.

La función legislativa, como cualquier otra del Estado, lo puede ser en sentido formal y en sentido material; hablamos de función formalmente legislativa cuando es ejercitada por los órganos específicamente previstos por la Constitución para tal efecto; en opinión de Gabino Fraga: "La función legislativa, desde el punto de vista formal, es la actividad que el Estado realiza por conducto de los órganos que de acuerdo con el régimen constitucional forman el Poder Legislativo".¹¹

En este sentido formal, el artículo 70 constitucional previene que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto. Del sentido formal de la función legislativa se infiere el principio de la *autoridad formal de la ley* conforme al cual las resoluciones del Poder Legislativo sólo pueden ser interpretadas, reformadas, adicionadas, derogadas y abrogadas por otra resolución del mismo Poder y bajo los mismos procedimientos empleados para su creación original; así lo previene en su inciso f) el artículo 72 constitucional, al disponer: "En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación".

La función materialmente legislativa será, en cambio, con prescindencia del órgano que la ejerza, la que produzca normas jurídicas generales, abstractas, impersonales, obligatorias y coercitivas, las cuales son no sólo las leyes emitidas por el Congreso, sino también los reglamentos expedidos por el Poder Ejecutivo en ejercicio de la facultad que le confiere la fracción I del artículo 89 constitucional, y los reglamentos interiores en materia administrativa, de carrera judicial, de escalafón y régimen disciplinario del Poder Judicial de la Federación, expedidos por el Consejo

¹¹ Fraga, Gabino, Derecho administrativo, 35a. ed., México, Porrúa, 1997, p. 37.

de la Judicatura Federal, en ejercicio de la atribución que le asigna la fracción II del artículo 81 de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal; así como los bandos de policía y buen gobierno y los reglamentos municipales aprobados por los ayuntamientos, con base en la fracción II del artículo 115 constitucional.

La función legislativa lo será en el doble sentido formal y material, siempre que sea producto de la actividad del Poder Legislativo y se traduzca en leyes o normas jurídicas de carácter general, abstracto, impersonal y coercitivo.

Teoría de la función jurisdiccional

Dentro de la numeración primaria de las funciones del Estado aparece la jurisdiccional, la cual también admite la distinción de función formalmente jurisdiccional, que en el ámbito federal viene a ser la realizada mediante los órganos depositarios del Poder Judicial previstos en el artículo 94 constitucional, a saber: Suprema Corte de Justicia, Tribunal Electoral, tribunales colegiados y unitarios de circuito, y juzgados de Distrito; en tanto que la función materialmente jurisdiccional tiene por objeto *iuris dicti*, o sea, declarar el derecho, aplicar la ley en caso de controversias o conflictos suscitados entre los particulares, entre éstos y los órganos del Estado, así como en los surgidos entre los órganos del Estado, mediante la resolución respectiva contenida generalmente en la sentencia, que asume fuerza de verdad definitiva; porque como dijera Georg Jellinek: "La jurisdicción fija en los casos individuales el derecho incierto o cuestionable o las situaciones o intereses jurídicos".¹²

En su sentido material, la función jurisdiccional es ejercida no sólo por los órganos depositarios del Poder Judicial, sino también por los de los poderes Legislativo y Ejecutivo; así, por ejemplo, el Senado de la República asume el ejercicio de función materialmente jurisdiccional cuando se erige en jurado de sentencia para conocer en juicio político de las faltas u omisiones que cometan los servidores públicos y que redunden en perjuicio de los intereses públicos fundamentales y de su buen despacho.

¹² Jellinek, Georg, Teoría general del Estado, trad. de Fernando de los Ríos Urruti, 2a. ed., México, Compañía Editorial Continental, 1958, p. 497.

A su vez, el presidente de la República, en su carácter de depositario del Poder Ejecutivo, también asume el ejercicio de función materialmente jurisdiccional, por ejemplo, al conceder, en los términos previstos en las leyes, indultos a los reos sentenciados por delitos de la competencia de los tribunales federales.

Teoría de la función administrativa

A diferencia de la legislativa y de la jurisdiccional que se pueden considerar funciones públicas intermitentes, la función administrativa requiere de ejercicio permanente y constante; prueba de ello es que los órganos legislativos se reúnen sólo durante sus periodos de sesiones, y los órganos judiciales actúan dentro de ciertos horarios de determinados días de la semana en ejercicio de sus funciones, en tanto que las funciones administrativas se desempeñan permanente y constantemente, así las corporaciones policiales, por ejemplo, actúan en el mantenimiento del orden público y de la seguridad pública las veinticuatro horas de los 365 o 366 días del año.¹³

Empero, la función administrativa resulta ser de muy difícil acotamiento y precisión, lo cual ha llevado a algunos autores a tratar de definir por exclusión de la función legislativa y de la jurisdiccional, al decir que será administrativa toda función pública diferente de la legislativa y judicial,¹⁴ lo que dista mucho de determinar su género próximo y diferencia específica, aunado a lo cual, la aparición de funciones administrativas emergentes, como la contralora, la electoral, la de regulación monetaria y la registral, hacen actualmente inaceptable ese procedimiento definitivo.

La función administrativa, como todas las funciones públicas tiene por objeto la satisfacción de necesidades públicas, distintas de las necesidades de carácter general, suma de muchas necesidades individuales, en las que podemos identificar o escindir nuestra propia necesidad; el ejercicio de la función administrativa implica el cumplimiento del mandato legal con miras al

¹³ Véase *ibidem*, p. 498.

¹⁴ En este sentido, Jellinek sostiene que "puede designarse como administración toda la actividad del Estado que queda, una vez separada la legislación y la actividad jurisdiccional", *ibidem*, p. 499.

logro de los fines del Estado, concretamente del bien público, del establecimiento y mantenimiento de la paz y del orden públicos; en este sentido Hans Kelsen afirma: "Defínese la administración como aquella actividad del Estado encaminada al cumplimiento de los fines y tareas del mismo, especialmente los fines de poder y de cultura".¹⁵

En principio, la función administrativa pertenece formalmente al órgano depositario del Poder Ejecutivo, sin perjuicio de que los depositarios de los otros poderes la ejerciten materialmente, como ocurriría si el Congreso determinara cambiar la residencia de los supremos poderes de la Federación, o como acontece cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación nombra a su secretario general de acuerdos y demás funcionarios a que se refiere la fracción XIV del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Teoría de las funciones administrativas emergentes

Entre las funciones públicas administrativas de nuevo cuño que emergen con identidad propia como independientes, figuran la de fiscalización o control, la electoral, la de regulación monetaria y la registral, las cuales ya han cobrado entidad, identidad y autonomía en el constitucionalismo moderno.

A. Función fiscalizadora o de control

Camino Benso, conde de Cavour y artífice de la unidad italiana, hacía notar, a mediados del siglo XIX, que los actos más importantes del gobierno "son aquellos que se relacionan con el tesoro público, y, por tanto, deben ofrecer a los contribuyentes, que significan parte de sus riquezas en beneficio del Estado, la seguridad de que los dineros se recaudan legalmente y se invierten en sus verdaderos destinos".¹⁶

¹⁵ Kelsen, Hans, Teoría general del Estado, trad. de Luis Legaz Lacambra, México, Editora Nacional, 1979, p. 309.

¹⁶ Informe sobre el proyecto de la ley italiana del 23 de marzo de 1853. Citado por Granoni, Raúl A., El control de los gastos públicos, Buenos Aires, Editorial Argentina de Finanzas y Administración, p. 12.

Históricamente, uno de los peligros latentes en todo Estado es la posible corrupción de los servidores públicos; el propósito de prevenirla y evitarla contribuye a considerar y reconocer a la fiscalización o control patrimonial del Estado como una función pública cuyo ejercicio requiere el desempeño de una actividad técnica y esencial del ente estatal dirigida a vigilar, verificar, comprobar y evaluar las actividades de los órganos, dependencias y servidores públicos a cuyo cargo está el manejo de los fondos, valores, recursos, bienes y derechos del propio Estado. En opinión de José Trinidad Lanz Cárdenas:

...se pudiera afirmar, coincidiendo con algunos estudiosos de la materia, que en el campo de la función pública debe entenderse por control el acto contable o técnico que realiza un poder, un órgano o un funcionario que tiene atribuida por la ley la función de examinar la adecuación a la legalidad de un acto o una serie de actos y la obligación de pronunciarse sobre ellos.¹⁷

Sin duda, toda la organización política o social necesita de órganos de control y vigilancia que hagan posible descubrir las desviaciones de su actuación respecto de las disposiciones establecidas en las normas abstractas e impersonales fijadas para su desempeño y, en consecuencia, corregir tales desviaciones, con el propósito de alcanzar los fines, objetivos y metas establecidos.

El propósito de la fiscalización o vigilancia, verificación, comprobación y evaluación de las actividades de los órganos, dependencias y servidores públicos a cuyo cargo está el manejo de los fondos, valores, recursos, bienes y derechos del propio Estado, consiste en determinar si su actuación se hizo con apego a la normativa jurídica vigente, y puede efectuarse desde el interior de las instituciones públicas encargadas de dicho manejo o desde el exterior de ellas; uno y otro ámbitos, lejos de excluirse, deben complementarse.

¹⁷ Lanz Cárdenas, José Trinidad, La contraloría y el control interno en México, México, Fondo de Cultura Económica, 1987, p. 468.

En el ámbito federal mexicano, tanto las secretarías de Estado, como la Procuraduría General de la República, los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria, cuentan en un primer nivel de vigilancia, con órganos internos de control que, en ejercicio de la función de fiscalización o control, tratan de descubrir sus fallas y adoptar las medidas necesarias para corregirlas.

Además, el titular del Poder Ejecutivo cuenta, en un segundo nivel de vigilancia, con la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, órgano al que se atribuye en parte la función de fiscalización o control, para supervisar la actuación de todas las dependencias y entidades de la administración pública, lo que le permite adoptar, dentro de los márgenes previstos por la ley, las medidas correctivas que considera convenientes.

En un tercer nivel existe en el ámbito federal de nuestro país un órgano independiente del Poder Ejecutivo que desde el exterior del Poder Ejecutivo federal revisa su actuación, dicho órgano es la entidad de fiscalización superior de la Federación, prevista en el artículo 76 constitucional, a la que se atribuye el ejercicio de la función fiscalizadora.

Tanto la Cámara de Diputados como la de Senadores ejercen la función fiscalizadora o de control, hacia su interior a través de sus respectivas contralorías internas; respecto del Poder Judicial de la Federación su Ley Orgánica dispone:

Artículo 103. La Contraloría del Poder Judicial de la Federación tendrá a su cargo las facultades de control y la inspección del cumplimiento de las normas de funcionamiento administrativo que rijan a los órganos, servidores públicos y empleados del propio Poder Judicial de la Federación, con excepción de aquéllas que correspondan a la Suprema Corte de Justicia.

Por su parte, la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos dispone la existencia de sendas contralorías internas en ambas cámaras, al disponer:

Artículo 53.

1. La Cámara (de Diputados) cuenta con su propia Contraloría interna, la que tendrá a su cargo recibir quejas, rea-lizar investigaciones, llevar a cabo auditorías y aplicar los procedimientos y sanciones inherentes a las responsabilidades administrativas de los servidores públicos de la misma. La Contraloría se ubica en el ámbito

de la Conferencia para la Dirección y Programación de los Trabajos Legislativos y deberá presentar a ésta un informe trimestral sobre el cumplimiento de sus funciones. Su titular será nombrado a propuesta de dicha conferencia, por las dos terceras partes de los individuos presentes en el pleno.

...

Artículo 112.

1. La Cámara (de senadores) tendrá a su cargo la auditoría interna del ejercicio del presupuesto de egresos de la Cámara, incluyendo los recursos asignados a los grupos parlamentarios, los que deberán presentar a la Contraloría un informe semestral con la debida justificación del uso y destino de los recursos que la Cámara les otorgue.

2. La Contraloría presentará al pleno, por conducto de la mesa directiva, un informe semestral sobre el ejercicio del presupuesto de egresos de la Cámara, el cual, una vez aprobado, será remitido por el Presidente de la Cámara a la entidad de fiscalización superior de la Federación para los efectos legales conducentes.

3. Las resoluciones del contralor se darán a conocer previamente a la mesa directiva.

De igual manera, los órganos constitucionales autónomos tienen su propio órgano investido de la facultad de ejercitar la función fiscalizadora o de control; así lo demuestra el caso del Banco de México y el del Instituto Federal Electoral.

Como reflexión final acerca de las funciones públicas insistiremos en la importancia de distinguirlas perfectamente de los servicios públicos, para lo cual habremos de enfatizar el carácter intransferible e indelegable de las primeras, a cuyo efecto el jurista español José Antonio García-Trevijano Fos, sostiene que:

Están de tal forma unidas a la esencia del propio Estado que solamente él puede desarrollarlas directamente. Aun aceptando un criterio pluralista, tanto social como jurídico, hemos de considerar que tales funciones forman parte de la esencia estatal, y únicamente el grupo soberano, es decir, el Estado, las asume y las ejercita directamente.¹⁸

18 García-Trevijano Fos, José Antonio, Tratado de derecho administrativo, 2a. ed., Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1971, t. II, vol. I, pp. 39 y 40.

2.3.- ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.-

La Actividad Financiera del Estado es la función que éste desarrolla para procurarse los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes. Asimismo, esta actividad se desenvuelve dentro de la Administración Pública y tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades colectivas.

Las actividades públicas, las funciones públicas son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como son La Justicia, La Defensa Nacional, La Seguridad Pública, Los Transportes, La Actividad Educativa, La Actividad Económica del Estado, El Crédito Público y Otras.

El Estado para poder llevar a cabo su función financiera, requiere de ciertos recursos y una vez que los obtiene los administra y por último, los aplica para satisfacer las necesidades de la sociedad, que en si es el objetivo esencial de esta función.

El Estado obtiene sus recursos por muy diversos medios, como la explotación de sus propios bienes y el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos. Finalmente, su Presupuesto se complementará con otros mecanismos financieros, que en calidad de empréstitos vía crédito interno o externo, obtendrá de otros entes.

Esta situación da origen a una necesaria relación de Interdependencia entre gobernantes y gobernados derivándose en la Importancia que tiene el Derecho Fiscal.

El Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales y tiene que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines.

La actividad financiera la cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas, y se distingue porque cumple una función instrumental.

Joaquín B. Ortega define la actividad financiera del Estado como la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general de la realización de sus propios fines.

La actividad financiera tiene 3 momentos fundamentales:

- a) La obtención de ingresos
- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.
- c) La realización de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios etc.

La actividad financiera tiene varios aspectos entre los que podemos citar:

- 1) Aspecto económico: se refiere a el porque se ocupa de la obtención o inversión de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de aquellos fines, lo que llevo a concluir que la ciencia de las finanzas públicas era una rama de la ciencia económica. Además que se considera que todas las cuestiones financieras hallan su solución en una teoría de la producción y el consumo de bienes públicos.
- 2) Aspecto Político: la actividad financiera tiene naturaleza política porque político es el agente, políticos son los poderes de los que este aparece revestido, políticos son los fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera. Todos los principios éticos, sociales, jurídicos, etc. quedan subordinados al principio político que domina y endereza toda la actividad financiera del Estado.

- 3) Aspecto jurídico: la actividad financiera que realiza el Estado se encuentra sometida al derecho positivo. Esta actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho objetivo. El estudio del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado corresponde al Derecho financiero.

- 4) Aspecto sociológico: el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por los anhelos que laten en los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política. La Hacienda pública debe ocuparse de las repercusiones sociales que pueden derivarse de la actuación económica de los entes públicos.

Por otra parte el Estado debe satisfacer diferentes tipos de necesidades ya sea individuales, colectivas y públicas y para esto hay varios principios que organizan la sociedad. Entre estos principios está el de solidaridad que supone la cooperación efectiva regulada por las leyes y garantizada por la autoridad para conseguir un bien común.

Otro principio es el de subsidiaridad que establece las líneas de cómo deben participar las autoridades y los ciudadanos en las decisiones. Supone que existe una jerarquía en la organización del poder político.

Las características de la actividad financiera estatal son entre otras que esta se realiza mediante el empleo del poder coactivo del Estado, se realiza en forma de monopolio pues la mayoría de los servicios públicos prestados por el Estado son exclusivos de este, carece de finalidad lucrativa pues no busca ganancias, tiene carácter complementario de la actividad económica privada, el ingreso está determinado por la necesidad que debe satisfacer, los ingresos se derivan de los tributos.

Es importante definir lo que es el Derecho Financiero ya que de él viene el Derecho Fiscal que estudiaremos.

Se dice que el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, es decir en la obtención de recursos, en la administración de bienes y en la erogación para gastos públicos.

Tradicionalmente lo dividen en 3 ramas que son la obtención de recursos en el Derecho Fiscal, el manejo en el Derecho Patrimonial y la erogación en el Derecho presupuestario.

Por otra parte por materia Fiscal se entiende que es cualquier ingreso del erario, toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin que interese si el deudor es un particular persona física o moral, o algún establecimiento público.

Estos ingresos pueden ser a través de impuestos, liquidación, pago, devolución exención o prescripción de los créditos fiscales, los productos o precios que se perciben por la explotación de sus bienes patrimoniales.

Ahora hablaremos del Derecho Tributario que es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

Las fuentes formales del derecho Financiero son las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho Financiero, estos son: La ley, el decreto-ley y el decreto-delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, los tratados internacionales y los principios generales del derecho.

La codificación del Derecho Tributario es importante ya que crea un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto esencial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que es la base para la aplicación e interpretación de las normas.

En nuestro país tenemos el Código Fiscal de la Federación que se integra de 6 Títulos. El 1°. Se refiere a disposiciones generales, el 2°. A derechos y obligaciones de los contribuyentes, el 3°. A facultades y obligaciones de las autoridades fiscales, el 4°. A infracciones y delitos, el 5°. Al procedimiento administrativo y el 6°. Al proceso contenciosos administrativo.

2.3.1.- CUENTA PÚBLICA.-

Es el informe que los Poderes de la Unión y los entes públicos federales rinden de manera consolidada, a través del Ejecutivo federal, a la Cámara de Diputados, sobre su gestión financiera. La Cuenta Pública tiene como propósito comprobar que la recaudación, administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos y egresos federales durante un ejercicio fiscal, comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año, se ejercieron en los términos de las disposiciones legales y administrativas aplicables, y conforme a los criterios y con base en los programas aprobados en el Presupuesto de Egresos de la Federación, lo anterior conforme a los artículos. 73, 74, 79, 117 y 122 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 29 y 51 Ley Orgánica del Congreso General; y, 222-224 Reglamento de la Cámara de Diputados.

2.3.2.- FINANZAS PÚBLICAS.-

Las finanzas públicas tienen como finalidad la investigación de los principios y formas que debe aplicar el poder público para allegarse de los recursos económicos suficientes para su funcionamiento y desarrollo de las actividades que está obligado a efectuar, que sobre todo es la satisfacción de servicios públicos. En la actualidad existe gran controversia sobre específicamente en que actividades le corresponden participar al sector público representado por el gobierno. Unos opinan que el gobierno no debería de intervenir más que en la administración de la justicia, así como la seguridad interna y externa. Sin embargo, a pesar de que esta idea tuvo un auge extraordinario a partir de los noventa, a partir de la primera década del siglo XXI la mayoría de los gobiernos Latinoamericanos han replanteado sus políticas públicas hacia una mayor supervisión e intervención en la economía a través de sus instrumentos de gasto e ingresos públicos. Ello debido en parte a los graves casos de fraudes corporativos que se aprovecharon de un ambiente de total desregulación gubernamental.

La actividad más importante a la que van dirigidas las políticas de las finanzas públicas son la satisfacción de los servicios públicos, fenómeno que se origina en la organización social en que vive el hombre. En la actualidad las finanzas públicas adquieren gran importancia: su estudio científico y su forma de aplicación técnica constituyen un factor para la estabilización y crecimiento económico del país y de sus empresas como centros económicos de generación de empleo digno y justo. Por ello hoy en día las políticas y finanzas públicas deben buscar ante todo apoyar el desarrollo empresarial y laboral sostenible y sustentable, es decir, fomentar la responsabilidad social empresarial y de los trabajadores mediante estrategias efectivas de supervisión, pero sin llegar a la intervención, coacción o entorpecimiento de las libertades fundamentales del individuo honesto y emprendedor.

En general las finanzas públicas tienen como objetivo central investigar y estructurar los sistemas y las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura los recursos materiales y financieros necesarios para su operación, así como la forma en que la riqueza será utilizada por parte del Estado. Este concepto comprende las reglas que norman la recepción de los ingresos del Estado y reglas que norman la aplicación correcta de dichos ingresos.

De acuerdo con lo establecido por Schultz y Harris (Citado por Flores, 1990): "...las finanzas públicas es el estudio de los hechos, de los principios y de la técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos gubernamentales". Harley y Leitz (Citado por Flores, 1990) entienden las finanzas públicas como: "La ciencia del manejo de las finanzas gubernamentales". Por su parte, Nitti define lo siguiente: "Los ingresos originan las reglas de acuerdo con las cuales se deben establecer los impuestos, los procedimientos de percepción, los estudios acerca de los efectos que se producen en la economía en general, el estudio de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, la emisión de papel moneda... y en general todos los medios para obtener el dinero y los bienes que necesita el Estado. Los egresos producen un estudio acerca del procedimiento técnico para aplicar dichos bienes y dinero". Por su parte Legorreta Ito (1981) define a las finanzas públicas como: "...la ciencia que se ocupa de estudiar la captación y administración de los recursos monetarios por el sector público y de sus efectos en el ámbito económico y social de un país".

Las finanzas públicas es la forma en cómo se allega recursos el gobierno federal, estados, municipios y la forma en que habrá de distribirse (erogaciones) para beneficio de la comunidad de acuerdo a las políticas determinadas. Desde el punto de vista contable y económico, las finanzas públicas constituyen el estudio de los instrumentos operacionales básicos de los ingresos y egresos del sector público y su impacto en todas las esferas de la producción y consumo de la economía nacional. La primera definición contiene un sentido de función social al subrayar: "...para beneficio de la comunidad...", elemento que se ve ausente en las definiciones de otros autores u organismos dedicados al estudio de las finanzas públicas como materia.

Existen dos palabras que continuamente se integran al concepto de finanzas públicas y son: "Técnica" y "Ciencia". La técnica es un conjunto de reglas, operaciones e instrumentos que se requieren para la satisfacción de las necesidades humanas. La Ciencia es el conjunto de conocimientos que de una manera metódica, racional y objetiva; describe, explica, controla, generaliza y predice los fenómenos que se producen en la naturaleza y en la sociedad, estos conocimientos están fundados en el estudio y son relativos a un objeto determinado.

Como utilidad las finanzas públicas son la técnica mediante la cual el Estado instrumenta la forma de captar sus recursos económicos (Ingresos) para realizar sus funciones administrativas y cubrir su gasto público planeado.

Las finanzas públicas tienen como objetivo la investigación de los principios y formas que debe aplicar el poder público para allegarse de los recursos económicos suficientes para su funcionamiento y desarrollo de las actividades que está obligado a efectuar, que sobre todo es la satisfacción de servicios públicos.

La actividad financiera se caracteriza por:

1. El sujeto activo es el Estado, investido de su poder de mando.
2. El sujeto pasivo está representado en el resto de la sociedad, de donde surgen los recursos (ingresos) que serán recaudados y a quién va dirigido el gasto que permitirá satisfacer cierto conjunto de necesidades.

3. Tiene carácter instrumental, ya que constituye un medio para alcanzar los fines políticos, económicos y sociales.
4. Logrados a través de medios económicos (recaudación de ingresos).
5. Que involucran la instrumentalización de tres operaciones de naturaleza financiera, estos son: Presupuesto, gasto e ingresos.
6. Donde las condiciones económicas, sociales y políticas imperantes limitan la política del gasto público, es decir, hacia donde se dirige la inversión pública.

2.3.2.1.- INGRESOS.-

La Constitución Federal da facultad al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto, según el artículo 73 fracción VII, y del artículo 72, inciso h), se desprende la conclusión, apoyada por la práctica, en el sentido de que la iniciativa de la ley de ingresos debe ser discutida primeramente por la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cámara de Senadores.

La Ley de Ingresos de la Federación, (así se llama al acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado constituye), es un catálogo de los impuestos que se han de cobrar en el año fiscal.

Son los ingresos que obtiene el Estado para la consecución de sus fines, derivados de su poder de imperio, mencionando sólo los ordinarios y, por consecuencia, excluyendo aquellos ingresos que emanan del acuerdo de voluntades entre el Estado y otros organismos, ya sean públicos o privados, ya que éstos no serán materia de nuestro análisis.

De acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal Federal establece que las contribuciones tienen la siguiente clasificación:

Impuestos.- Son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las clasificaciones siguientes.

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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Contribuciones de mejoras.- Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

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.

Accesorios de las contribuciones.- Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de las mismas.

2.3.2.2.- PRESUPUESTO DE EGRESOS.-

Lineamiento presentado en forma de anteproyecto a la Cámara de Diputados por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) con el objeto de programar el gasto de los recursos federales recaudados por medio de impuestos, derechos y aprovechamientos, y que se distribuye a los tres poderes de la Unión en sus tres niveles: federal, estatal y municipal.

El poder ejecutivo está organizado en un conjunto de diversas instituciones que forman la Administración Pública Federal. A su vez, esta última está clasificada en dos grandes grupos con características y propósitos bien diferenciados. En el primer grupo están las dependencias de la administración centralizada, que se integra por 17 secretarías de Estado y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, y cuyas atribuciones están consignadas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Por su parte, la Procuraduría General de la República tiene autonomía pues se rige por su propia ley orgánica (y su titular debe ser ratificado por el Congreso). En este primer grupo

se incluyen también 69 órganos desconcentrados, constituidos para el cumplimiento de tareas específicas y que jurídica y administrativamente forman parte de las secretarías de Estado y de la PGR. El segundo grupo es el de las entidades de la administración paraestatal que reúne a un total de 213 organismos desconcentrados, empresas de participación estatal, instituciones de crédito, institucionales nacionales de seguros y fianzas y fideicomisos públicos. Estas entidades se rigen por la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y su Reglamento. La administración paraestatal se compone de entidades productoras de bienes o prestadoras de servicios, que aunque podrían ser proporcionados por lo particulares, el Estado decide hacerlo por conducto de empresas u organismos de los cuales es propietario, por razones de interés público o estratégicas, entre otras cosas. Para los efectos de la programación, coordinación y conducción, las dependencias de la administración central agrupan por sectores a las entidades paraestatales con las que tienen mayor afinidad en cuanto a funciones. La máxima autoridad administrativa de las entidades está constituida por el órgano de gobierno, presidido regularmente por un representante de la dependencia que actúa como coordinadora de sector.

2.3.2.3.- DEUDA.-

En ella normalmente se incluyen no sólo los préstamos tomados por el gobierno central sino también los que contraen organismos regionales o municipales, institutos autónomos y empresas del Estado, ya que los mismos quedan formalmente garantizados por el gobierno nacional. La deuda pública suele dividirse en deuda a corto y a largo plazo, así como en deuda pública interna, contraída ante acreedores del país, y deuda pública externa, contraída ante prestamistas del extranjero.

Es una práctica ampliamente extendida en el mundo moderno que los Estados gasten, en cada ejercicio, más dinero que el que recaudan, debido a los compromisos políticos y sociales que asumen. Las políticas keynesianas, por otra parte, que preconizaron presupuestos deficitarios como medio para activar el crecimiento económico, han contribuido también grandemente al endeudamiento de los Estados modernos.

Deuda interna" es una parte de la "deuda pública". La "deuda pública", en general, es la plata que el Estado costarricense debe. O sea, la suma de empréstitos o préstamos que debe (interna o externamente). El Estado pide plata prestada de distintas maneras. Algunas veces lo hace a través de instrumentos formales, con bancos o entidades internacionales o extranjeras, blandas o comerciales. Otras veces emite bonos o valores, que coloca en diversos mercados.

En la década de los años setenta, nuestro Estado se abusó con la deuda externa. En diversas administraciones se endeudó a más no poder (petrodólares, banca comercial y mil cuestiones más). A finales de dicho decenio el endeudamiento se hizo por la vía anormal del Banco Central, de modo que no se conocía la operación en la Asamblea Legislativa.

En los noventas, en cambio, la moda ha sido la "deuda interna", compuesta por infinidad de colocaciones en el mercado interno, en forma de bonos o valores que "reciben" los bancos comerciales del Estado y que "aceptan" las instituciones públicas.

De tal modo, más de una tercera parte del presupuesto nacional se dedica al "servicio de la deuda". No obstante, prácticamente un 40% del presupuesto se financia con nueva deuda. Es como si una culebra se empezara a comer ella misma por la cola.

Sin embargo, hay que recordar que la deuda pública (interna y externa) tiene un origen: el déficit presupuestario. La causa es un déficit fiscal (Estado=Fisco). Si nuestro Estado no entra en razón, todo se hundirá. Absolutamente todo. Las instituciones públicas, los mercados financieros, los fondos de pensiones, la infraestructura, los servicios y nuestra sociedad en general. No seremos los primeros a quienes les pasa tal tragedia. La historia está llena de ejemplos. Lástima que parece que el ser humano no escarmienta en cabeza ajena.

Por otro lado entendemos por deuda externa aquella que es contraída con entidades o personas del exterior y que generalmente está denominada en moneda extranjera. Los pagos por capital e intereses de las deudas externas implican una salida de divisas y un aumento de la cuenta de los egresos de la balanza de pagos. Se contraen deudas externas cuando se financian importaciones, cuando los gobiernos contraen compromisos con bancos, organismos internacionales u otros gobiernos, y cuando las empresas -públicas o privadas- solicitan préstamos para realizar

inversiones o para otras necesidades. En este último caso es frecuente que las empresas cuenten con un aval gubernamental que garantiza la devolución de sus préstamos ante los acreedores.

Por último, deuda flotante, es la parte de la deuda pública contraída a muy corto plazo mediante bonos y letras del tesoro, y que se va renovando continuamente. La deuda flotante está en general en manos de los bancos e inversionistas nacionales o extranjeros. Los compromisos contraídos a corto plazo presionan a los gobiernos a emitir nuevos títulos, generando así un círculo de endeudamiento que, cuando no existen ingresos de la misma magnitud, lleva normalmente a la emisión de moneda inorgánica y, por ende, a la inflación.

2.4.- TRIBUTACIÓN DEL ESTADO.-

Para que el Estado pueda cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común y proporcionar a la población los servicios básicos que ésta requiere, necesita de recursos que provienen principalmente de los tributos pagados por los contribuyentes.

El pago de los impuestos puede llevarse a cabo utilizando la coerción o apelando a la razón. La fuerza se manifiesta en las leyes y en su cumplimiento obligatorio, mientras que la razón sólo puede estar dada por una Cultura Tributaria con bases sólidas.

Uno de los objetivos de la educación fiscal debe ser, precisamente, romper ese círculo vicioso y hacer conciencia de que la tributación no sólo es una obligación legal, sino un deber de cada persona ante la sociedad. Además, se le debe convencer de que cumplir con tal responsabilidad le confiere la autoridad moral necesaria para exigir al Estado que haga un uso correcto y transparente de los recursos públicos.

A efecto de fortalecer la Cultura Tributaria (entendida ésta como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes fiscales), se requiere que la población obtenga conocimientos sobre el tema y comprenda la importancia de sus responsabilidades tributarias.

Esta comprensión se alimenta de información oportuna y de formación adecuada, las cuales deben conducir hacia la aceptación, derivada de la concienciación. Ésta es indispensable para lograr una recaudación firme y sostenible en el mediano y largo plazos, de manera que también sea posible cumplir los Acuerdos de Paz y los compromisos del Pacto Fiscal.

En síntesis, los ejes centrales para la promoción de la Cultura Tributaria son la Información, la Formación y la Concienciación, los cuales se articulan en torno a la razón como móvil deseable fundamental de la acción de tributar.

2.4.1.- IMPUESTOS CONSTITUCIONALES.-

Uno de los dos pilares del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad , el cual implica la sumisión a las características esenciales del orden jurídico.

Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Nuestras leyes fundamentales, desde los remotos tiempos de la independencia nacional. Ha procurado, tal y como lo exigía Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre los principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no solo en el bien del estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos.

Del artículo 31 constitucional fracción IV antes mencionado, se desprenden una serie de principios que se mencionan someramente y de los cuales se analiza su problemática respecto de las pequeñas y medianas empresas en el capítulo IV, principalmente en lo referente al principio de equidad y proporcionalidad:

1. Principio de legalidad.
2. Principio de generalidad
3. Principio de obligatoriedad.
4. Principio de vinculación al gasto público.
5. Principio de proporcionalidad y equidad.

Principio de Legalidad.- El principio de legalidad se resume en el aforismo *nullum tributum sine lege*, que se traduce en la necesidad de que el impuesto, para que sea válido, debe estar consignado siempre en una ley.

Arrijo Vizcaíno opina que este principio obedece a los dos siguientes enunciados:

a) La autoridad hacendaria ni ninguna otra autoridad, puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren¹⁹.

Principio de generalidad.- Este principio surge de la redacción literal del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que indica que “son obligaciones de

19 Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 1997, P. 267,268

todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos así sea de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida...” Flores Zavala nos dice que nadie debe estar exento de pagar impuestos. Sin embargo, no debe de entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos²⁰.

Principio de obligatoriedad.- “El principio de obligatoriedad, se refiere a que “toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca”²¹.

Principio de proporcionalidad y equidad.- Calvo Nicolau, afirma que “la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los mismos”.²² Por su parte Arrijo Vizcaíno, nos dice que la proporcionalidad es “la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”²³.

El principio de proporcionalidad indica que se debe atender a la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo, Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado. Por otra parte, para Jarach, “la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo, existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye.

20 Flores Zavala, Ernesto "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas" México, Porrúa, 1982, p. 130.

21 Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Óp. Cit. P. 250

22 Calvo Nicolau, Enrique. Tratado sobre el Impuesto Sobre la Renta. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. P. 119

23 Flores Zavala, Ernesto, Óp. Cit. pág. 131.

Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera, la de establecer el concepto de capacidad contributiva sobre la base de determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva”.²⁴

La equidad, de acuerdo al principio general de derecho, se traduce en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Por lo que corresponde a la equidad, Arrijo Vizcaíno comenta que “las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia”

Para Recases Siches la palabra equidad es equiparable a:

1. Justicia
2. Norma individualizada, justa
3. Criterio inspirador de la autoridad administrativa o juez²⁵.

Principio de vinculación con el gasto público.- El artículo 31 fracción IV, establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público; sin embargo, Gabino Fraga explica que existen ciertas dificultades para precisar en términos definidos lo que deba entenderse por gasto público, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de éstos, supone que previamente ha sido resuelto el problema. Gabino Fraga cree que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual²⁶.

²⁴ Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Ed. Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires Argentina, 1957, P. 158.

²⁵ Recases Siches, L “*Enciclopedia jurídica ameba*” Buenos aires, tomo X, Voz: “Equidad” 1959, P. 427

²⁶ Fraga, Gabino. “*Derecho Administrativo*”, Ed. Porrúa, México, 1999, Pág. 327.

Flores Zavala resume que “por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal”²⁷.

En el siguiente capítulo analizaremos específicamente las aportaciones de seguridad social para lo cual era necesario precisar este capítulo.

2.4.2.- CÓDIGO FISCAL.-

Codificar es, en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto sustancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas. Debe tener el carácter de ley fundamental o básica, de alcance general con permanencia en el tiempo y crear un cuerpo de legislación que, aparte de su finalidad específica, constituya el núcleo “en derredor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones.

La idea de un código tributario pues, es acentuar la coherencia entre las normas particulares y los principios distributivos de la carga tributaria.

Los orígenes de la codificación se remontan al año de 1937 cuando se expide la Ley de Justicia Fiscal que fue la precursora del Código Fiscal de la Federación, constituyendo un hecho de gran importancia por la influencia que ejerció en el campo de la justicia tributaria en México ya que a la par también se creó El Tribunal Fiscal de la Federación y, que con todo ello ha hecho posible que se desarrolle una doctrina propia que ha robustecido la labor legislativa en dicha materia y ha creado un clima de confianza y mutuo respeto entre los contribuyentes y el Fisco federal, por el conocimiento, la ponderación y la equidad de sus resoluciones.

27 Flores ZAVALA, Ibid. Pág. 217.

El 1 de abril de 1967 entra en vigor el nuevo Código Federal en virtud a que el anterior constituía un cuerpo de normas que representaba una jerarquía superior a las disposiciones contenidas en las demás leyes tributarias, las cuales, sin embargo, podían derogar para determinados tributos especiales las disposiciones generales de ese Código.

Finalmente, el Código Federal que actualmente nos rige data del año de 1983, fecha en que entró en vigor el 1 de enero de ese año, una parte, y otra el 1 de abril del mismo año.

Este nuevo Código como aportaciones significativas indica también que sus disposiciones son de aplicación únicamente en defecto de las que contengan las leyes fiscales respectivas; Su estructura, actualmente, está conformada de cinco títulos que son:

TITULO I

DISPOSICIONES GENERALES

TITULO II

DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

TITULO III

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

TITULO IV

DE LAS INFRACCIONES FISCALES

TITULO V

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

2.4.3.- FINALIDAD DE LA TRIBUTACIÓN DEL ESTADO.-

Para que el Estado pueda cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común y proporcionar a la población los servicios básicos que ésta requiere, necesita de recursos que provienen principalmente de los tributos pagados por los contribuyentes.

El pago de los impuestos puede llevarse a cabo utilizando la coerción o apelando a la razón. La fuerza se manifiesta en las leyes y en su cumplimiento obligatorio, mientras que la razón sólo puede estar dada por una Cultura Tributaria con bases sólidas.

No puede obviarse que un estímulo (o desestímulo) importante para la tributación lo constituye el manejo y destino de los fondos públicos, aparte de que, para muchos ciudadanos, tributar es un acto discrecional, relacionado con su percepción positiva o negativa sobre el uso de los fondos.

Uno de los objetivos de la educación fiscal debe ser, precisamente, romper ese círculo vicioso y hacer conciencia de que la tributación no sólo es una obligación legal, sino un deber de cada persona ante la sociedad. Además, se le debe convencer de que cumplir con tal responsabilidad le confiere la autoridad moral necesaria para exigir al Estado que haga un uso correcto y transparente de los recursos públicos.

En síntesis, los ejes centrales para la promoción de la Cultura Tributaria son la Información, la Formación y la Concienciación, los cuales se articulan en torno a la razón como móvil deseable fundamental de la acción de tributar, y se incorporan en una estrategia de comunicación cuyo mensaje central es:

“Para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones, yo ciudadano, debo asumir mi responsabilidad de pagar impuestos porque, al hacerlo, cumpla el País”.

2.5.- CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.-

Los impuestos presentan diferentes características y diferentes elementos que nos hacen clasificarlos de muy diversas formas.

Una primera clasificación es la que considera que los impuestos se dividen en directos e indirectos y existen dos criterios para distinguirlos: uno basado en la incidencia y otro que llamaremos administrativo.

Según el criterio de la incidencia, los directos son aquellos en que el legislador se propone alcanzar de inmediato al verdadero contribuyente, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no ocurre la traslación del impuesto a un tercero,

como es el caso del impuesto al valor agregado. Desde el punto de vista del criterio administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse mediante listas nominativas llamadas padrones de contribuyentes.

Los impuestos indirectos, según el criterio de la incidencia, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y sujeto pagador son diferentes. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador, es decir, el sujeto que está legalmente obligado al pago, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga. En cuanto al criterio administrativo; éste nos dice que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas o padrones de contribuyentes.

Otra clasificación nos dice que los impuestos directos se dividen en personales y reales:

Los impuestos personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta a las personas físicas.

Los impuestos reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el caso del impuesto predial. En ello se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

Los impuestos indirectos, por su parte, se dividen en:

Impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo

El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones –actos- que son parte del proceso económico, como ejemplo, el impuesto a la importación.

Los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que se está grabando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo. Como ejemplo de ello tenemos al Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

2.5.1.- LOCALES Y FEDERALES.-

Tienen su origen histórico en el poder del imperio del Estado (facultad del Estado Romano), que le permitía el dominio absoluto sobre los pueblos conquistados sometiéndolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos.

Proviene de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.

De acuerdo con lo que dispone el Artículo 2º, Fracción I, del Código Fiscal de la Federación, “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 previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III Y IV de este artículo.” (I.S.R., I.V.A., IEPS., etc.)

INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL

I. Impuestos

II. Aportaciones de seguridad social:

Artículo 2º, Fracción II, del C.F.F. “Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.” (INFONAVIT, I.M.S.S., I.S.S.S.T.E., etc.).

III. Contribuciones de mejoras:

Artículo 2º, Fracción III, del C.F.F. “Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.” (Contribución de mejoras para obras públicas de infraestructura hidráulica).

IV. Derechos:

El Artículo 3º del Código Fiscal del Estado De Michoacán de Ocampo, publicado en el Periódico Oficial del Estado el jueves 27 de febrero de 1992 y su última Reforma Publicada en el Periódico Oficial del Estado el 31 de Diciembre de 2009, señala que son contribuciones las cantidades que en dinero deben enterar las personas físicas y morales, al Estado, para cubrir el gasto público, las que se clasifican en: Impuestos, Derechos y Contribuciones Especiales.

El Código Fiscal del Estado De Michoacán de Ocampo en el Artículo 3º, fracción I define a los impuestos así:

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

De lo anterior se desprende que los impuestos son las contribuciones que no sean Derechos ni Contribuciones Especiales.

2.5.2.- DIRECTOS E INDIRECTOS.-

Existen fundamentalmente dos clasificaciones de los impuestos. La primera de ellas los clasifica en directos e indirectos. De acuerdo al criterio administrativo los *impuestos directos* son aquellos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto, por lo tanto no es posible que se presente el fenómeno de la traslación. De acuerdo al criterio de la repercusión, el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente suprimiendo a todo tipo de intermediarios entre el pagador y el fisco. Un ejemplo de impuestos directos en México es el Impuesto Sobre la Renta.

Éstos impuestos pueden clasificarse a su vez en *personales* y en *reales*. Los personales son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella. Éstos se subdividen en impuestos que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas.

Ventajas.

- a) Aseguran al Estado una cierta renta conocida y manejada de antemano.
- b) Se puede aplicar mejor una política de redistribución del ingreso.
- c) En tiempo de crisis, aunque su quantum decrece, lo es en un menor grado que los impuestos indirectos.

Desventajas

- a) Son muy sensibles a los contribuyentes.
- b) Son poco elásticos, y por lo tanto aumentan muy poco en épocas de prosperidad.
- c) Se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales.
- d) Son poco productivos.

e) El contribuyente es más estricto al juzgar los gastos del Estado.

f) Estos impuestos dejan de gravar a un gran sector social.

Los *impuestos indirectos* son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo, por lo tanto su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final. Los impuestos indirectos pueden ser de dos tipo²⁸:

a) *Multifásicos*. Gravan todas las etapas del proceso de compra-venta.

b) *Monofásicos*. Gravan solamente una etapa del proceso. Éstos a su vez se subdividen en impuestos al valor total de las ventas y en impuestos al valor agregado.

Los impuestos indirectos se pueden clasificar también como *impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo*. En el primer caso tenemos por ejemplo, los impuestos sobre la importación y la exportación.

Entre los principales impuestos indirectos aplicados en México se encuentran el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

28 Arriaga Enrique, "Finanzas públicas en México", p. 99.

CAPÍTULO III.

MARCO REFERENCIAL PARA EL ESTUDIO DE LOS INGRESOS Y LAS FINANZAS PÚBLICAS EN MÉXICO Y SUS MUNICIPIOS

3.1.-ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO (ANTIGUO, CONQUISTA Y COLONIA).-

La actividad tributaria tiene su origen en diferentes etapas de la historia, iniciando en culturas ancestrales, que ha prevalecido hasta la fecha, teniendo una serie de cambios de acuerdo a cada época de desarrollo y organización del poder del Estado. Roma se hizo famosa por el papel de los “publicanos” los cuales eran, personajes con quienes el gobierno celebraba contratos para que en su nombre, cobraran los impuestos.

En México, La primera manifestación de la tributación aparece en el Códice Azteca, con el rey Azcapotzalco que les pedía tributo a cambio de beneficios en su comunidad, dejando el inicio de los registros del tributo llamados Tequiamal. Los primeros recaudadores eran llamados Calpixqueh y se identificaban por llevar una vara en una mano y un abanico en la otra. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos de tiempo, etc. Los pueblos sometidos tenían que pagar dos tipos de tributos los que eran en especie o mercancía y tributos en servicios especiales.

Hernán Cortés adoptó el sistema tributario del pueblo Azteca, modificando la forma de cobro cambiando los tributos de flores y animales por piedras y joyas. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación de documentos fiscales, nombra a un ministro, un tesorero y varios contadores encargados de la recaudación y custodia del Quinto Real. En 1573 se implanta la Alcabala que es equivalente al IVA, después el peaje por derecho de paso, creando un sistema jurídico fiscal llamado Diezmo minero en el que los indígenas pagaban con trabajo en minas, y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado.

La administración prebendaria como tal (nombre de este antiguo tipo de administración pública), tiene sus orígenes en el siglo XVI. Los reyes Don Carlos y Don Felipe autorizaron la venta de plazas para sufragar los gastos de la corona. Sin duda éste no es el mecanismo más eficiente para recaudar impuestos, pero hace 500 años era común y más o menos aceptable. Los flujos de dinero requeridos por el rey, que se elevaban sistémicamente. El resto del capital generado que se generaba en ese tiempo quedaba en los diferentes niveles de la burocracia colonial. El problema de éste sistema de administración prebendaria, es su gran ineficiencia recaudatoria que solamente llegaba a la corona un poco menos de la mitad de lo recaudado^{29 30}.

A partir de 1810 el sistema fiscal se complementa con el arancel para el gobierno de las aduanas marítimas, siendo estas las primeras tarifas de importación publicadas en México. La debilidad fiscal del gobierno federal de Antonio López de Santa Anna establece el cobro del tributo de un Real por cada puerta, cuatro centavos por cada ventana, dos pesos por cada caballo robusto, un peso por los caballos flacos y un peso por cada perro.

Crea la corresponsabilidad en las finanzas públicas entre Federación y Estado estableciendo que parte de lo recaudado se quedaría en manos del Estado y una parte pasaría a integrarse a los ingresos de la Federación.

Con la llegada de Porfirio Díaz al poder se llevó a cabo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del Gobierno Federal. En ese periodo se recaudaron impuestos por 30 millones de pesos, pero se gastaron 44 millones de pesos generando la deuda externa.

La guerra provocó que los mexicanos no pagaran impuestos. Después de esta hubo la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas aplicando reformas y acciones para impulsar las actividades tributarias. En 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos, como los servicios por el uso del ferrocarril, especiales sobre exportación de petróleo y derivados, por consumo de luz, teléfono, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios.

²⁹ Historia del derecho tributario disponible en: <http://www.consejerofiscal.com/Default.aspx?tabid=74>. ³⁰ Arturo Núñez Jiménez: Antecedentes y ³⁰ Características del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México. Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal. pp. 85-108.

Simultáneamente se incrementa el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo tales medidas causaron beneficios sociales, con la implantación de servicios como el civil, el retiro por edad avanzada con pensión y en general. Incrementando los impuestos a los artículos nocivos para la salud y al gravar los artículos de lujo.

En general la Constitución General de la República Mexicana de febrero de 1917 recogió la herencia de su predecesora de 1857 acuñada en tiempo de Juárez, al establecer en lo general la concurrencia de facultades entre la Federación y las Entidades Federativas para imponer las contribuciones necesarias a fin de cubrir los gastos públicos. Con esta disposición, los constituyentes se propusieron que los respectivos órdenes del gobierno estuvieran en condiciones de sufragar por sí mismo sus necesidades de recurso, en condiciones tal es, que ni uno ni otro estuviese supeditado en el ejercicio de su poder tributario a una instancia distinta a la propia, para dar cumplimiento a las atribuciones que a cada uno de ellos le corresponde conforme a nuestro régimen de distribución de competencias. En este esquema básico en la distribución de competencias fiscales entre los niveles federal y estatal, se completaba con lo dispuesto en la fracción segunda del artículo 115 constitucional en el sentido de que el municipio libre creado con base a la división territorial de las entidades federativas y de su organización política administrativa, administrará libremente su hacienda, la cual según dicha disposición se formará de las contribuciones que señalen las Legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender las necesidades municipales. En el marco de la Soberanía Fiscal Tributaria definiéndose como la posibilidad jurídica para imponer tributos a personas, bienes y acciones que se encuentran en la jurisdicción del poder político, que se realizan con las acciones de la administración tributaria ⁴. El tributario es un poder irrenunciable, imprescriptible, no es patrimonial y es indelegable (lo que se puede delegar es el ejercicio del mismo).

Los antecedentes del actual Sistema Nacional Fiscal se remontan a las Convenciones Fiscales de 1925, 1933 y 1947, las Convenciones Nacionales de Causantes, así como a la primera Ley de Coordinación Fiscal de 1953 y a la Ley de Coordinación Fiscal que se encuentra vigente a partir de 1980. Este sistema se consolidó al establecer la figura de la coordinación con los Estados bajo la condición de que éstos no gravaran aquellas fuentes impositivas que ya tenía el gobierno central para no incurrir en la doble tributación, lo que al final resultaría en renunciar a ejercer su facultad

tributaria. Construyendo un sistema fiscal que no fuera un obstáculo para el desarrollo del comercio y de la industria. El uso casi exclusivo de las participaciones a estados y municipios como forma para distribuir el ingreso ha llevado a la pérdida de la autonomía local, y la incorporación del Ramo 33 en la figura de Aportaciones en la Ley de Coordinación Fiscal como fondos condicionados para los Estados y municipios, lleva a una interacción de los Estados y municipios con las disposiciones del gobierno central.

Así, en las tres Convenciones Nacionales Fiscales habidas se propuso delimitar los campos impositivos tanto de la Federación como de los estados. El criterio central fue atender la necesidad de no romper la situación existente, atender la amplitud de la base de la tributación o por existir mayor capacidad del gobierno central para administrar los impuestos mencionados.

En cada una, gradualmente los estados cedieron la soberanía tributaria a cambio de recibir parte de los ingresos del rendimiento de impuestos recaudados por el gobierno federal, que así centralizó la recaudación y el ingreso mientras los estados recibirían una participación.

La Segunda Convención Nacional Fiscal, que se celebró en 1933, ahondó la expropiación de facultades a las entidades al acordar que la Convención podría autorizar la modificación a las leyes fiscales en lo referente a impuestos locales, pero en lo que tenía que ver con los impuestos federales sólo tenía carácter de organismo de opinión. No sólo eso: en las decisiones acerca de las participaciones, el gobierno central tenía un peso desproporcionado. No se necesitaba la concurrencia, bastaba la mayoría, pero resulta que el gobierno federal por sí solo tenía el 75 por ciento de los votos.

En 1947 la Secretaría de Hacienda invitó a la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio a participar dentro de la legislación tributaria y así considerarla en la Tercera Convención Nacional Fiscal. La Concanaco convocó a la primera Convención Nacional de Causantes, que se realizó en 1947; la segunda se efectuó en 1948 y la tercera en 1950. Participando la Coparmex, la Asociación de Banqueros de México y la Asociación Nacional de Importadores y Exportadores de la República Mexicana las que demandaron modificaciones, derogación de algunos impuestos y además solicitaron estar presentes en la Comisión Permanente de la Convención Nacional Fiscal ³¹.

3.2.-CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO.-

El Derecho tributario o Derecho fiscal es una rama del Derecho público, dentro del Derecho financiero, que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en áreas a la consecución del bien común. Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos se puede acotar un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que por su importancia dentro de la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación, ha adquirido un tratamiento sustantivo.

Dentro del Derecho tributario se puede distinguir un Derecho tributario material que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídico-tributaria y un Derecho tributario formal que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la Administración Pública y los particulares con ocasión del desenvolvimiento de esta actividad.

3.3.-CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES.-

Es un tributo que debe pagar el contribuyente o beneficiario de una utilidad económica, cuya justificación es la obtención por el sujeto pasivo (ciudadano receptor) de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

³¹ Arturo Núñez Jiménez: Antecedentes y Características del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México. Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal. pp. 85-108.

Las contribuciones pueden establecerse en el ámbito estatal, regional o local, pero es en este último donde alcanzan su mejor expresión y significado, porque es más fácil señalar una cuota global para

poder repartir entre la población de un determinado sector municipal que en áreas superiores, ya que es en las obras y servicios municipales donde se afecta más de cerca a los ciudadanos y donde se revela el beneficio o interés más especial, con el objeto de convertirlo en punto de referencia para la tributación y el pago de las cuotas de las cargas del Estado.

La contribución es una obligación legal de Derecho Público para el sostenimiento de los gastos públicos de forma proporcional y equitativa. De acuerdo con el art. 31 Constitucional, los mexicanos están obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes; esta proporcionalidad y equidad ha sido interpretada en múltiples ocasiones por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como sinónimo de capacidad contributiva.

Se pueden apreciar en la Constitución mexicana los siguientes principios aplicables a las contribuciones:

1. Principio de legalidad.
2. Principio de igualdad.
3. Principio de generalidad

El código fiscal de la federación establece en su artículo primero que las Personas Físicas y personas morales están obligadas a contribuir para los Gastos públicos y esas Contribuciones se clasifican en; Impuestos, Derechos, Aportaciones de Seguridad Social y Contribuciones de Mejoras.

Existen diversas definiciones de impuesto, pero partiremos de la que señala el Código Fiscal de la Federación: “impuestos son las contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentran en la situación jurídica prevista en la misma”.

3.4.-OBLIGACIÓN FISCAL (NACIMIENTO, DETERMINACIÓN, ÉPOCA DE PAGO, EXIGIBILIDAD Y EXENCION).-

La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de Hecho previstas en las leyes fiscales.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain como el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. Por su parte de la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación nos dice en su primer párrafo: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o De hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que Ocurran”.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación aun en contra de la voluntad del obligado-sujeto pasivo, en virtud de que no se cumplió con ella durante la época de pago.

El concepto de exigibilidad está implícito en el primer párrafo del artículo 145 Del Código Fiscal de la Federación, que señala:

"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución." De tal manera, que la Autoridad Fiscal, es representante del poder público Que está facultado para recaudar impuestos, controlar a los causantes, Imponer sanciones previstas en el Código Fiscal e interpretar disposiciones de Ley.

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o el momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley.

3.5.-ASPECTOS GENERALES DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.-

Transferencia o transmisión sin contraprestación de valores económicos entre dos sujetos, concretamente, de los particulares hacia el estado, cuyos términos están establecidos por una norma legal con las siguientes especificidades:

Sujeto activo: El estado.

Sujeto pasivo: Toda persona que incurre en los supuestos que regula el impuesto.

Objeto material: Actualmente sólo es concebible una cierta cantidad de dinero.

Causa: Desde el punto de vista del Derecho la causa es la ley; Desde la perspectiva económica, la causa es la necesidad de recabar los recursos precisos para el desarrollo de las actividades públicas.

Obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a factores del estado o de los entes menores a él subrogados en virtud de lo establecido por una disposición legal que, además, es la que regula las condiciones en que tal prestación ha de concretarse.

Cuya finalidad es la impartición de la justicia fiscal impositiva, asignación eficaz de recursos y crecimiento económico del Estado.

3.6.-PRINCIPIOS BÁSICOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO.-

Los sistemas fiscales se basan en el principio de residencia y/o en el principio de la fuente. El criterio del principio de la residencia implica que el Estado donde la persona física o natural tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial. Por su parte, el principio de la fuente consiste en que el Estado somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio. La aplicación

conjunta de estos dos principios hace que ciertas rentas queden agravadas dos veces, en dos jurisdicciones fiscales distintas, y que sobre todo se origine la Doble Tributación Internacional.

Debido a la falta de un criterio o política adecuada más o menos homogénea con base en el cual establecer el derecho a exigir el tributo, como el de la fuente de los ingresos o rentas, adoptado por todos los Estados, se presenta la interferencia de las facultades impositivas. Si se tuviera este criterio que se ha mencionado, independientemente de la residencia o domicilio del sujeto pasivo, este sería afectado con el impuesto en el país de la fuente de sus ingresos. Pero como este no es el universalmente admitido, o más bien, reconocido, sino el de una combinación del criterio de la residencia con el de la fuente de la renta o de la ubicación de los bienes, se presenta ineludiblemente el problema de la superposición fiscal.

Todo sistema fiscal debe contar con una serie de preceptos para establecer una organización fiscal moderna, la cual se caracterice por lograr una política tributaria eficiente y equitativa. Al respecto López y Utrilla (1996), citado por Ayala (2001) establecieron seis principios básicos con los que debe contar el sistema tributario, los cuales son los principios de equidad, justicia, precaución y corrección, sustentabilidad, estabilización y estímulo; a los cuales, se les puede incorporar también la capacidad de pago y el principio de generalidad e igualdad.

Equidad. El principio de equidad hace referencia a que la imposición de los tributos debe establecerse a todos los sectores de la vida económica, siendo imparciales para todos los contribuyentes; de la misma forma, los beneficios que se produzcan por el cobro de las contribuciones deben estimular y beneficiar el desarrollo de los distintos grupos económicos y sociales.

Justicia. Éste principio es conocido también como el principio superior, porque alude a la justicia del sistema tributario en general. Al respecto, un autor sostiene que este principio “debe presidir la política de imposición subordinado incluso los programas de gasto, la estabilización y el crecimiento (...) debe mantenerse la idea de la mínima intervención de la esfera privada y no afectar las libertades individuales y sociales” (Ayala, 2001, p. 228).

Precaución y corrección. La precaución y corrección se refieren a que las contribuciones fungirán como un ente regulador de la economía de mercado, fomentando así la competencia económica y disminuyendo los problemas de mercado tales como la competencia desleal y los monopolios.

Sustentabilidad. La sustentabilidad del sistema tributario es indispensable para la permanencia de la estructura tributaria, es decir, el sistema tributario estará organizado de tal forma que garantice el cobro de las contribuciones, para cubrir los gastos del gobierno de manera continua; asimismo, podrá expedir recursos de carácter permanente, único o extraordinario según sean las necesidades del Estado.

Estabilización. El sistema tributario además de prever y corregir las deficiencias del mercado, también debe organizarse para ayudar a las actividades económicas, es decir, a través de distintas políticas, disminuir la incertidumbre que se genera en la economía y así generar un beneficio mayor que repercuta a nivel macroeconómico.

Estímulo. Este principio establece que el sistema fiscal debe estar orientado al fomento del desarrollo, estableciendo de este modo una influencia positiva en las fuerzas que lo condicionan, es decir, en cierta medida el sistema fiscal debe incentivar a través de distintas fuentes el pronto pago de las contribuciones por parte de los ciudadanos, esto se logrará a través de beneficios que el contribuyente logre palpar o percibir.

Aunado a los principios anteriores se pueden identificar algunos más, los cuales se consideran deben poseer indiscutiblemente todos los sistemas fiscales en el mundo, estos principios son los siguientes:

Capacidad de pago. El principio de capacidad de pago es fundamental para establecer los montos que deben pagar los contribuyentes por concepto de alguna contribución; estos estarán en función de la capacidad económica expresada a través de distintos medios económicos que pueden ser en forma de ingresos o bien de patrimonio.

Generalidad. Este principio hace referencia al marco normativo al que todo sistema fiscal debe estar sujeto; en dichas normas se establecen de manera precisa y puntual quienes son los sujetos obligados al pago de las cargas fiscales, de igual forma, se definen de manera particular las condiciones en las que se deben efectuar los pagos.

Igualdad. El principio de igualdad establece una premisa muy sencilla, la cual indica “la necesidad de establecer iguales aportaciones tributarias por las iguales, y desiguales aportaciones tributarias por los desiguales, tomando en ambos casos como índice de establecimiento de dichas exacciones la capacidad de pago” (Ayala, 2001, p. 229). En este sentido, se entiende que todos los contribuyentes están obligados al pago de sus impuestos, sin embargo, éstos estarán en función de sus ingresos y capacidad económica.

Aunado a lo anterior, se puede observar que los principios del sistema tributario en México, así como cualquier otro sistema tributario en el mundo son fundamentales porque marcan las directrices que permiten establecer un sistema fiscal eficiente y equitativo. Sin embargo, aunque estos principios se encuentran establecidos en los marcos normativos y legales, y cuentan además con instrumentos y técnicas que le permiten lograr una mejor tributación, el objetivo de la recaudación no se cumple en la mayoría de los casos, esto tiene que ver en gran medida con la evasión y la elusión fiscal, tema que se abordará más adelante.

3.7.-IMPORTANCIA Y FUNCIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.-

El Estado tiene múltiples funciones, entre ellas destacan la prestación de servicios públicos, la distribución de la riqueza, mantener la permanencia y funcionamiento de las instituciones públicas y el aparato burocrático, entre otras. En este sentido, Ayala (2001) señala que “el Estado mexicano, como cualquier otro en el mundo, requiere de disponer de los recursos suficientes para cumplir con sus funciones básicas (...) y a través de su política tributaria tiene la capacidad para redistribuir los recursos financieros” (p. 219). Bajo esta premisa, es necesario que el gobierno capte recursos suficientes para financiar los gastos que se generen durante su periodo de gestión, tanto a nivel Federal como de las Entidades Federativas y los municipios.

Por lo anterior, Ayala (2001) refiere a las distintas fuentes por las cuales el gobierno adquiere sus recursos, indicando que la principal es la recaudación de impuestos en cualquiera de los tres niveles de gobierno, menciona además que “a través de la imposición o recolección de impuestos, el gobierno tiene la capacidad de transferir recursos de unos individuos, sectores, regiones y ramas de la economía a otras” (p. 220). Por esta razón, es imprescindible contar con una política tributaria que determine los medios por los cuales se obtendrían recursos, así como la manera de asignación de los mismos.

Por su parte, Amieva (2004) establece que “los ingresos públicos se refieren a todas las entradas del gobierno por impuestos, por ingresos de bienes y servicios públicos, y por cualquier otra vía” (p. 3). Estas percepciones las obtiene el gobierno a través de distintas fuentes que permiten financiar las múltiples acciones que realiza; al respecto, el mismo autor indica que “la justificación de los impuestos se encuentra en la necesidad de recursos del gobierno para llevar a cabo sus funciones” (Amieva, 2004, p.3). Cabe aclarar que la captación de ingresos también genera costos derivados por su recaudación, tales como los gastos por administración que además de implicar el pago de la burocracia, también contempla el gasto de los materiales (físicos y tecnológicos); para que se considere rentable la tributación de recursos, es indispensable que los costos generados por la recaudación no sean mayor o igual a lo recaudado.

En resumen, es imprescindible que el Estado adquiera recursos derivados de distintas fuentes para el financiamiento de sus actividades; en este sentido, los ingresos públicos juegan un papel primordial para alcanzar los objetivos del gobierno federal, de las Entidades Federativas y de los municipios; al respecto, Ayala (2001) enfatiza en la importancia de los ingresos públicos, señalando que el principal objetivo del Estado es financiar los costos sociales de la organización del proceso de intercambio, dicho proceso genera costos que el gobierno debe financiar para el mantenimiento de la cohesión social y política del sistema económico.

3.8.-CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS EN MÉXICO.-

Los ingresos públicos hacen referencia a todos los recursos que genera el gobierno por concepto de impuestos, por cobro de bienes y servicios públicos, y los obtenidos por cualquier otra vía (Amieva, 2004); éstos se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación que emite el Poder Legislativo cada año, según lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 74 fracción IV y el artículo 73 fracción VII.

Los ingresos públicos se pueden clasificar en dos grandes grupos, *los ordinarios y los extraordinarios*. Los ordinarios son aquellos que se perciben regularmente en cada ejercicio fiscal, es decir se repiten año con año, además, se establece que este tipo de ingreso debe cubrir los ingresos corrientes que se establecen en un presupuesto anual.

Los ingresos extraordinarios son aquellos que se generan en circunstancias poco comunes para cubrir gastos que se generan eventualmente, dichos ingresos provienen por la enajenación de bienes nacionales, por la adquisición de deuda pública a través de créditos externos o internos, por la emisión de papel moneda, entre otros.

Para Amieva (2004), los ingresos presupuestarios del Gobierno Federal se pueden clasificar en tres partes: *(a) los ingresos tributarios y no tributarios, (b) los ingresos petroleros y no petroleros, y (c) los ingresos del Gobierno Federal y los del Sector Paraestatal*.

Ingresos tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios son aquellos que el Estado exige a los individuos a través de su facultad para obtener recursos de los particulares, esta facultad se sustenta en los artículos 31 fracción IV, el 73, fracción VII y XXIX, así como en el artículo 74 fracción IV.

Con lo anterior, Amieva (2004, p. 61) establece que los ingresos tributarios “son aquellos que se originan del pago de impuestos, como lo es el IVA, el ISR, el IEPS, aranceles y otros impuestos especiales”. En este sentido, y de acuerdo a lo establecido en la Ley de Ingresos de la Federación, se consideran ingresos tributarios a los que se derivan de los impuestos, de las aportaciones de

seguridad social, de las contribuciones de mejoras, de los derechos y de los accesorios de las contribuciones.

La importancia de los ingresos tributarios radica en su carácter de permanencia, puesto que se indica que son la fuente de recursos más estables que hay para financiar el gasto público, esto se debe a que los gravámenes se cobran cada año en función de la estructura tributaria vigente y de la actividad económica, de esta forma la federación estima las cantidades que ha de recaudar en un año determinado, de igual modo aplica para el caso de los estados y los municipios¹.

Dentro de la estructura de los ingresos del Estado se encuentran también los denominados no tributarios, que a diferencia de los ingresos tributarios no son de carácter estables, esto es porque está en función de cuestiones externas tales como, el precio internacional del petróleo, de la explotación de los recursos del Estado, entre otros. Tal como lo establece Delgadillo (2006), los ingresos no tributarios están constituidos por créditos, préstamos (que pueden ser financiamientos internos o externos, o préstamos a través de la emisión de bonos).

En lo referente a los créditos y préstamos, la Constitución otorga al Poder Ejecutivo esta facultad, de acuerdo a lo dispuesto en su artículo 73, fracción VIII, el cual establece que el Ejecutivo puede celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación. Asimismo, los estados y municipios están facultados para adquirir créditos y préstamos para financiar la deuda pública.

3.9.-CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES.-

Se establece que los gravámenes que recaudan los municipios son menos estables que los de la Federación y de las Entidades Federativas, dado que su sistema recaudatorio es muy limitado y sólo se le otorga el cobro de contribuciones tales como: los impuestos, los derechos, los aprovechamientos, los productos y las contribuciones de mejora. Además, la recaudación está sujeta a cuestiones propias del Ayuntamiento (tales como la forma de administración, los partidos políticos, empatía con las autoridades municipales, etc.) y de variables contextuales del municipio.

Las contribuciones en México poseen determinadas características y tienen como base la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); estas características son aplicables a cualquier tipo de contribuciones, sean estas de carácter Federal, estatal o municipal. Con lo anterior, Delgadillo distingue las características de las contribuciones en México, las cuales se enuncian a continuación (2006, pp. 56-59):

Obligación personal. Se establece que es una obligación personal porque tal como lo señala el texto constitucional, los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos; ésta característica señala que existe una relación jurídico-tributaria entre las personas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la cual se refiere básicamente al pago de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto público.

Aportación pecuniaria. La aportación pecuniaria refiere al pago monetario o económico de los impuestos establecidos en las leyes, con el objeto de contribuir para el gasto público. En efecto, el Estado tiene distintos mecanismos por el que puede cobrar a las personas las contribuciones correspondientes. Cabe aclarar que no todas las contribuciones son de carácter pecuniario, debido a que también existen contribuciones que se pagan en especie.

Para el gasto público. La Constitución establece que las contribuciones deben de cubrir el gasto público de la Federación, el Distrito Federal, estados y municipios. Es importante aclarar que lo recaudado por concepto de contribuciones únicamente puede asignarse al gasto público y no pueden utilizarse con otros fines, sin embargo, esta disposición no siempre se cumple, ya que la utilización de los recursos públicos en ocasiones se encuentra viciada porque los ingresos son utilizados en fines distintos al establecido constitucionalmente.

Proporcional y equitativa. La proporcionalidad y equidad además de ser una de las características de las contribuciones, también corresponden a uno de los principios de los impuestos, así como lo establece la Constitución Política, todos los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa, sin embargo, estos elementos son los que más controversia generan respecto sus característica propias; esto es, porque lo proporcional hace alusión a que los tributos se deben establecer en proporción a las riquezas de las personas, dicho principio genera

descontento entre los que más aportan por concepto de sus impuestos. Por su parte, la equidad refiere a la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Establecimiento sólo a través de una ley. El mandato constitucional establece que las contribuciones tendrán validez únicamente cuando se establezcan mediante una ley, de esta forma se cumple el principio de legalidad en materia tributaria. Para el caso de las contribuciones federales, el Congreso de la Unión es el órgano facultado para emitir estas leyes, en los gobiernos municipales corresponde a las Legislaturas Locales la emisión de leyes en esta materia.

3.10.- LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN LAS ESFERAS DE GOBIERNO.-

En este apartado se tratará particularmente a los ingresos tributarios en las esferas de gobierno, es decir, las contribuciones que se generan en el Gobierno Federal, en las Entidades Federativas y en los municipios. Cabe aclarar que el Gobierno Federal es quien recauda la mayor parte de las contribuciones, le siguen las Entidades Federativas y en menor proporción los municipios.

Contribuciones Federales. En esta esfera de gobierno se recaudan los ingresos establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación, cumpliéndose así el principio de legalidad, que alude a que las contribuciones deben estar establecidas a través de una ley. A continuación se hace referencia a los ingresos más relevantes que percibe la federación por concepto de tributos.

3.11.- EL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO.-

El sistema tributario mexicano en los últimos años ha sufrido cambios importantes en su estructura, así como en la cultura de la sociedad, ya que es la misma sociedad, la que realmente se encuentra afectada y de una manera u otra el Gobierno Federal implementara medidas para poder llevar a cabo la estabilidad de la sociedad, que reclama justicia por un infinidad de necesidades y exigencias a las que tienen derecho. Para lograr esto sabemos que no es nada fácil ya que esto depende del

presupuesto que está asignado a tal entidad federativa y la gran diversidad de pensamientos dispersos de los propios diputados que nos representan en el congreso de la unión.

Bajo esta perspectiva, el sistema tributario mexicano, es un conjunto de regímenes bastante complejo, por la gran diversidad de leyes fiscales existentes. Las cuales tienen su origen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dichas leyes cada día son más complejas lo que conlleva a la diversidad de criterios de interpretación reflejando con ello su ambigüedad y contradicciones. Siendo en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos donde se establece la obligación de todos los mexicanos a contribuir en el gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado o Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que las leyes específicas dispongan.

El Estado, necesita recursos para realizar sus funciones, y la solución de los diferentes momentos o periodos que ha pasado como la colonización, la conquista, la revolución y la modernidad, en todas ellas se han establecido impuestos para adquirir fondos para sufragar las finanzas públicas y la estabilidad económica.

La política fiscal en México depende en gran medida a los distintos tipos de regímenes fiscales que son aplicables a cada contribuyente de acuerdo a sus características (actividad, ingresos, etc.). Se pretende hacer un análisis crítico del actual sistema tributario que impera en nuestro país. El sistema tributario es el reflejo de un acuerdo que es negociado entre el Gobierno y los agentes económicos sobre el monto de la carga fiscal y el tipo de impuestos. Tal proceso de negociación involucra al Ejecutivo, al Legislativo, a los partidos políticos, a los sindicatos y a las distintas asociaciones empresariales, lo cual permite llegar a acuerdos sobre las tasas impositivas y la incorporación de nuevos impuestos.³²

El sistema fiscal mexicano que actualmente nos regula es el resultado de un gran proceso de reformas tributarias tanto de política como en materia administrativa tributaria que dio inicio a finales de los setenta.

"En este mundo no se puede estar seguro de nada, salvo de la muerte y de los impuestos."

Benjamín Franklin.

32 Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas.

El gobierno cuenta principalmente con dos principales fuentes de ingreso: los ingresos tributarios y los no tributarios. Dentro de los primeros destacan contribuciones como:

Impuestos (como el impuesto a las bebidas alcohólicas y el impuesto al ingreso)

Derechos (como los pagos que se hacen por extraer petróleo, o al adquirir un permiso por alguna concesión)

Dentro de los ingresos no tributarios, destacan:

Venta de bienes y servicios que provee (gasolina, agua, electricidad, etc.)

Deuda o ingresos por financiamiento, que se tienen que pagar en un futuro.

La principal fuente de ingresos del gobierno mexicano son los impuestos.

Un impuesto o tributo es un pago al Estado, de carácter obligatorio, que consiste en el retiro monetario que realiza el gobierno sobre los recursos de las personas y empresas. La forma de gravar ha evolucionado a lo largo del tiempo y los sistemas fiscales se han hecho cada vez más complejos. En parte, esto se explica porque los impuestos cambian la asignación de recursos, lo cual genera efectos sociales y económicos.³³

Han existido muchos impuestos a través de la historia en México, pero no todos han cumplido los principios jurídicos constitucionales, así como los elementos esenciales tales como: sujeto, objeto, base gravable, tasa o tarifa. Algunos impuestos los han creado a la ligera con una serie de errores, lagunas y vacíos jurídicos que crean incertidumbre al contribuyente. Nuestro Sistema Tributario Mexicano siempre ha sido muy criticado por los estudiosos de la materia fiscal, por su complejidad, así como por los constantes cambios a las disposiciones fiscales que en muchas ocasiones dejan al particular en un estado de indefensión.³⁴

33 Rosas Aniceto, Roberto Santillán. "Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México". Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962. p.}

34 Artículo on-line, disponible en: <http://www.forexco.com/economia/haciendapublica/19-sistema-tributario-concepto-y-finalidad.html>.

Se entiende como Sistema fiscal o Tributario al conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico, que supeditadas a la consecución de objetivos, caracterizan con un cierto grado de permanencia la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del sector público de un país o un conjunto de ellos. (afectando a ingresos y gastos).³⁵

Para referirnos al complejo sistema tributario mexicano algunos autores lo describen como un gran número de disposiciones cambiantes en su momento que de acuerdo a su política fiscal el Gobierno Federal ha implementado.

Efectivamente, cada seis años existen cambios drásticos en el sistema tributario mexicano, el actual no es la excepción, ya que desde su primer año implementó diversas medidas de política fiscal.

El sistema fiscal mexicano se ha caracterizado por ser producto de múltiples factores, sin embargo, la obtención de mayores recursos fiscales siempre se ha manifestado como una necesidad imperiosa del Estado.³⁶

Al referirnos al Sistema Tributario de nuestro país, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, nos remite al Artículo 31, fracción IV el cual es el fundamento jurídico para establecer impuestos y contribuir con la Federación y a artículos de la misma Carta Magna relacionados con nuestro tema de estudio.

"Es obligación de los mexicanos contribuir a 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."

35 Arriaga Concha Enrique, Finanzas Públicas en México.

36 Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, p. 248.

De dicho precepto constitucional se desprenden los denominados principios de justicia fiscal o tributaria a los cuales se deben ceñir todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

Ahora bien, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria, algunos autores, han sostenido que dicho principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.³⁷

En 1980 el sistema fiscal mexicano presentó una evolución ya que se cambió el sistema de coordinación fiscal, se incorporó a todos los Estados de la República, donde se establece que la Federación se reservaba el derecho a determinar los impuestos más significativos a cambio de otorgar a las Entidades Federativas una participación en el rendimiento y la administración de las mismas; se establecen los fondos de participación para las Entidades Federativas y se incluye en I.V.A. como incentivo.

De 1995, al año 2000 el sistema financiero tuvo importantes cambios en relación al manejo y la administración de la recaudación; ya que se creó en junio de 1997 el Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.), con el objeto de crear condiciones para el fortalecimiento de la colecta de los ingresos y así como mejorar la eficacia en la administración tributaria y aplicar eficazmente la legislación fiscal para promover el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes; se estableció el Servicio Fiscal de Carrera, para que el S.A.T. cuente con un cuerpo de funcionarios fiscales calificados, profesionales y especializados.

Así mismo en 1995 se incrementó la tasa del I.V.A., la cual se encontraba en una tasa del 10%; aumento la tarifa a un 15%, todo esto con la finalidad de obtener mayor recaudación para el país.

³⁷ Ayala Espino José, Economía del Sector Público Mexicano.

Es importante mencionar que la carga tributaria de México es similar a la de los países que recaudan el doble, asimismo las tasas del I.S.R. e I.V.A. son equiparables a los países con un desarrollo semejante.³⁸

Nuestro sistema presenta ineficiencias, tales como, la mala gestión y cobro del tributo, la inconstitucionalidad de resoluciones misceláneas porque establecen elementos estructurales de las contribuciones, la doble o triple tributación sobre los mismos objetos imponibles, leyes oscuras e imprecisas que generan inseguridad jurídica, la corrupción, el alto índice de evasión de impuestos, te otros problemas.³⁹

Hace 25 años, el Sistema Tributario Mexicano estaba constituido por impuestos especiales a la producción y al consumo; por un impuesto sobre la renta a la actividad empresarial, en la que coexistía una tasa fija o una tarifa, según el tipo de contribuyente; por un impuesto sobre la renta personal que trataba de manera distinta a cada tipo de ingreso, que provocaba la doble tributación; de un impuesto sobre ingresos mercantiles que piramidaba el gravamen según el número de etapas de la cadena productiva; y finalmente, por un esquema de imposición concurrente entre los distintos órdenes de gobierno, que impedía la armonización fiscal a nivel nacional.

La debilidad estructural del sistema tributario ha generado que la insuficiencia de recursos sea uno de los problemas más importantes de la hacienda pública federal, más aún, si se consideran que los requerimientos presupuestales en cada ejercicio fiscal van en aumento.

Para garantizar el bienestar social e infraestructura productiva con objeto de lograr el desarrollo sostenible del país, es necesario replantear y mejorar las políticas, estrategias y esquemas de tributación y recaudación.

³⁸ Chapoy Bonifaz Dolores, Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interestatal.

³⁹ Artículo On-line disponible en: http://www.eumed.net/tesis/2012/eal/sistema_tributario_mexicano.html

El nivel de recaudación fiscal de México comparado con el entorno internacional es bajo, puesto que su razón con relación al producto interno bruto, se ha mantenido históricamente por debajo de 12%.

No obstante del dato anterior el incremento en los ingresos tributarios no petroleros entre 2006 y 2012 ha sido mayor al observado entre 1980 y 2006. Las adecuaciones realizadas al sistema tributario y la incorporación de herramientas para una mejor fiscalización y control han permitido una evolución favorable de los ingresos tributarios. El combate a la evasión ha sido constante. La factura electrónica acelerará esta dinámica. Los ajustes requeridos en el sistema tributario para incrementar la eficiencia de los dos impuestos principales requieren de amplios consensos tanto en el sector privado como en el Congreso. La disponibilidad de herramientas informáticas y la posibilidad de pagar de manera electrónica prácticamente la totalidad de las contribuciones constituyen las mejores prácticas de simplificación en el contexto internacional. Generalizar su uso es un reto administrativo.⁴⁰

3.12.- EL MARCO NORMATIVO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS.-

Para el estudio de las finanzas públicas² es necesario tener referentes en las tres esferas de gobierno, que acrediten las acciones que las autoridades fiscales realizan para la recaudación de los ingresos públicos. Bajo esta premisa, se establece que la Constitución es la Ley Suprema de la que emanan todas las legislaciones que conforman el marco jurídico en materia tributaria.

El término Finanzas Públicas alude a los sistemas de recaudación y distribución de gastos del gobierno, para ello, se apoya de las instituciones del sector público, las cuales se encargan de implementar estrategias para la recaudación y la distribución entre las organizaciones públicas y los niveles de gobierno.

⁴⁰ Reflexiones sobre el sistema tributario en México VI Foro Regional: "Hacia un Nuevo Proyecto de Desarrollo" 10 de junio de 2011

La potestad tributaria hace referencia a la facultad tributaria que tiene el Estado para exigir el pago de las contribuciones a los sujetos, bienes o actos que se encuentren o realizan en su jurisdicción.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política, establece que una de las obligaciones de los mexicanos consiste en contribuir para los gastos públicos de las tres esferas de gobierno, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El sistema tributario mexicano en la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos:

Municipio

Art. 31 IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Municipal.

Art. 115 IV. Conformación de la Hacienda Pública Municipal.

Contribuciones que las legislaturas establezcan a favor de los Municipios.

Contribuciones que establezcan los Estados Sobre:

Art. 31 IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Estatal.

Arts. 117 y 118. Restricciones expresa a la potestad tributaria de los Estados.

Art. 124. Las facultades que no estén expresamente a la Federación, se entienden Reservadas a los Estados. En consecuencia, los Estados tienen un poder tributario Genérico, con la limitante de no gravar las materias exclusivas de la Federación.

Estado:

Art. 31 IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Federal.

Art. 73 VII. Facultad para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Art. 73 XXIX. Materias tributarias reservadas en forma expresa a la Federación.

Art. 131. Materias tributarias reservadas en forma expresa a la Federación (Comercio Exterior).
Federación.⁴¹

Marco normativo de las finanzas públicas en el orden de gobierno Federal.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la ley suprema a través de la cual se desprenden las Constituciones Políticas de las Entidades Federativas, de los municipios y demás leyes, códigos y reglamentos. Como ya se ha enuncio anteriormente, en materia de finanzas públicas del orden federal, la CPEUM establece algunas de las obligaciones de los mexicanos en materia tributaria.

Asimismo, el artículo 73, fracción VII señala que una de las facultades del Congreso es imponer las contribuciones para cubrir el presupuesto anual; la fracción XXIX del mismo artículo enuncia otra de las facultades del Congreso que consiste en establecer contribuciones en los siguientes ejes: comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, en servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación y especiales que gravan la producción y consumo de tabacos labrados, la gasolina y otros productos derivados del petróleo, la producción y consumo de cerveza, etc. Por otra parte, el artículo 131 establece una de las facultades exclusivas del Estado, que consiste en gravar mercancías que se importen o exporten, así como aquellas que transiten por el territorio nacional.

⁴¹ Nota: Tomado de “Centro de estudios de las finanzas públicas”, por la Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión, 2005, p. 7.

Marco legal básico del sistema tributario mexicano.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

Artículo 31, Fracción IV

Artículo 36, Fracción I

Artículo 73, Fracciones VII, X, XVII, XIX, y XXIX

Artículo 74, Fracción IV

Artículo 115, Fracción IV

Artículo 117. Fracción III, IV, V, VI, VII, VIII, IX

Artículo 118, Fracción I

Artículo 124

Artículo 126

Artículo 131

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su Reglamento.

Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Ley Aduanera y su Reglamento.

Ley de Comercio Exterior y su Reglamento.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento

Convenios de Colaboración Administrativa

Miscelánea Fiscal

Otros Ordenamientos Tributarios

3.13.- DEFICIENCIAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.-

El Sistema Tributario mexicano establece las bases y representa toda la estructura que permite la recaudación de los ingresos públicos que se generan a través de distintas fuentes, sin embargo, este sistema se caracteriza por múltiples deficiencias entre las cuales destacan: las lagunas legales que se presentan en torno al marco normativo, los procedimientos administrativos complejos, la plantilla enorme de trabajadores encargados de la recaudación de los ingresos, la corrupción, etcétera.

De las deficiencias antes mencionadas, la mayor de ellas se debe a que el marco de las finanzas públicas presenta muchas lagunas legales, esto provoca que el contribuyente ya sea persona física o moral puede hacer uso de las leyes para interpretarla de manera en que mejor le convenga, es decir, el sujeto podrá decidir si debe pagar sus impuestos como corresponde formalmente o bien, disminuir en lo posible el pago de sus contribuciones, a esta práctica se le denomina elusión fiscal. A diferencia de la evasión fiscal que refiere a no contribuir con las obligaciones fiscales, la elusión fiscal se practica con base en las leyes establecidas, por lo que desde el punto de vista del derecho es una práctica que no viola las leyes.

Otra de las deficiencias tiene que ver con los procedimientos administrativos complejos o poco claros. En este sentido, de acuerdo con datos del Servicio de Administración Tributaria⁴ (SAT), en el 2005 el 80% de los contribuyentes pagaron nada o muy poco, y los que realizaron los pagos lo hicieron mal y de mala gana, esta acción se tiene que ver con el servicio que ofrece el SAT, que aún con su certificación ISO 9001-2000, sus procedimientos siguen siendo complejos, lentos, burocráticos y muy costosos (Morales, 2007).

En suma, el Sistema Tributario en México presenta múltiples problemas que se ven reflejados en su recaudación; por tal motivo especialistas de todo el país han debatido al respecto y planteado propuestas a través de la Convención Nacional Hacendaria⁵. Sin embargo, pese a los esfuerzos realizados para combatir las deficiencias del Sistema Tributario, los impactos positivos han sido mínimos, pues la evasión fiscal sigue siendo muy alta en cualquiera de los órdenes de gobierno. Para el caso del IVA y el ISR, se recauda menos del 50% del total de estos impuestos; de lograrse

una fiscalización más alta, se podría destinar mayores recursos en las políticas de gobierno tales como: empleo, infraestructura, salud, educación, deporte, etc.

La Convención Nacional Hacendaria es un esfuerzo de examen y diálogo sobre el sistema hacendario, con el propósito de lograr consensos que pretendan un desarrollo económico más dinámico y justo, y que permitan promover la competitividad, el crecimiento económico, la justicia social, el equilibrio en el desarrollo regional, la estabilidad macroeconómica y la solidez de las finanzas públicas de los tres órdenes de gobierno.

Considerando que en México la práctica de evasión y elusión fiscal es alta, además de los problemas que se generan por las deficiencias del sistema tributario tratado en el apartado anterior, se evidencia que la recaudación de ingresos públicos es muy baja en comparación con otros países. En una de sus publicaciones, Morales (2007) estableció que de acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en el 2005 México fue el peor recaudador de impuestos entre los 30 países que integran dicha organización. Asimismo, el Colegio de México y el Colegio de la Frontera Norte determinaron mediante sus investigaciones que en el 2006 se calculaba un porcentaje de evasión del 77% correspondiente al Impuesto Sobre la Renta (ISR) y de 40% correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), dicha cifra traducida en términos de montos corresponde a 1'479,009.87 millones de pesos.

3.14.- DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS FISCALES EN LOS NIVELES DE GOBIERNO.-

La Unidad de Coordinación con Entidades Federativas tiene como objetivo general contribuir conjuntamente con las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, en la formulación e instrumentación de la política de coordinación en materia de ingresos, gastos y deuda, de la Federación con las entidades federativas y los municipios, para coadyuvar en el desarrollo de las haciendas públicas de los tres ámbitos de gobierno, en consecuencia es el enlace entre las entidades federativas y la Secretaría, que busca optimizar la concertación de acciones en materia de coordinación y fomentar su

estrecha relación, en el marco de la Ley de Coordinación Fiscal y de las normas de transparencia y acceso a la información.

Luego de un largo proceso de acuerdos que inició con el establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la Federación y las entidades federativas han llegado a delimitar las fuentes de recursos a las que puede acceder cada orden de gobierno. En este contexto los problemas de la doble o triple tributación interna, en México se han logrado superar, a través del concepto de participaciones en ingresos federales.

La coordinación fiscal nacional es el sistema jurídico administrativo en donde a través de acuerdos y convenios se establece en forma expresa la voluntad soberana de las dos entidades con capacidad tributaria: la Federación y los estados y con ello apoyan las relaciones fiscales entre ellos, es también el mecanismo que tiene por objeto coordinar el Sistema Fiscal de la Federación con los de los estados, municipios y el Distrito Federal; establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

La ley autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para celebrar convenios con los estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Al adherirse, los estados y el Distrito Federal participarán en el total de los impuestos federales y en otros ingresos que se mencionan en la misma ley mediante la distribución de los fondos y de las asignaciones específicas que la propia ley establece. Algunos fenómenos resultantes del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal de indudable beneficio son: la simplificación técnica y la armonización de los sistemas fiscales de los tres niveles de gobierno; optimización de los procedimientos recaudatorios y de fiscalización, ya que su consecuencia no ha sido sólo la captación de mayores recursos, sino la menor evasión fiscal; una mayor y mejor relación de los tres ámbitos tributarios que reditúa en beneficio del contribuyente, pues propicia mayor nexo de éste con el fisco, elimina instancias innecesarias y multiplicidad de trámites; la constante remodelación en el aspecto

normativo y operativo gracias a la cooperación y experiencia que brinda el contacto constante entre las diversas autoridades fiscales.

3.15.- CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS TRIBUTARIOS FEDERAL, ESTATALES Y MUNICIPALES.-

En el marco de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917 vigente la que sufrió una última reforma publicada DOF el 24 de agosto de 2009. En sus artículos 14, 16 y 31 fracciones IV, indican las obligaciones de contribución al gasto público.

El Artículo 14 expresa que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata. En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

Artículo 16, 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. Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros. No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado con pena privativa de libertad y obren datos que establezcan que se ha cometido ese hecho y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión.

El artículo 31 en su fracción IV. Habla de 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.

Estos tres artículos instituyen Constitucionalmente la conformación de la interacción fiscal entre los diferentes representantes del Estado Mexicano que garantiza la aplicación de un sistema de administración tributaria en base a las garantías individuales de los mexicanos, en resumen se fundamenta la base de la organización tributaria en ejecución que permite el desarrollo de un organismo con fines de servicio público de carácter Federal al servicio de los mexicanos.

El Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, decreto en el Diario Oficial de la Federación en la segunda sección el 7 de diciembre de 2009, la adición y derogan de diversas disposiciones de las leyes del impuesto sobre la renta, del impuesto a los depósitos en efectivo y del impuesto al valor agregado, del código fiscal de la federación y del decreto por el que se

establecen las obligaciones que podrán denominarse en unidades de inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del código fiscal de la federación y de la ley del impuesto sobre la renta, publicado en el diario oficial de la federación el 1 de abril de 1995. Se expidió la “Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa”, en la que en su artículo 4 se instituye de la “Competencia Material del Tribunal”.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado más como éste se compone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

En el orden fiscal mexicano y de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, tres son los sujetos activos:

- a).- La federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal.
- b).- Los Estados o Entidades Federativas.
- c).- Los Municipios.

Al ser el Estado el sujeto activo de los tributos, dentro de nuestro medio tenemos por fuerza que referir la cuestión a la estructura político-administrativas del Estado Mexicano que obedece a la presencia de tres órganos de poder diversos: Federación, Estados o Entidades y Municipios.

Por lo que la coexistencia dentro de un mismo Estado y dentro de un mismo territorio de estructuras político administrativas federales y estatales, reclama la presencia de un “sistema con potencial

perfectamente definido que señale las atribuciones y los límites tanto del poder federal como del de las entidades federativas”.

La federación aparece como el poder supremo de la República cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la Ley Fundamental.

Las entidades federativas son las partes integrantes de la Federación dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político administrativo de sus respectivos problemas locales. A pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

El municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las Entidades miembros de la Federación.

La idea de la división del País en múltiples células municipales tuvo por objeto constituir un primer frente de autoridad que localmente pueda atender y resolver los más pequeños, pero ingentes problemas de cada comunidad.

La presencia de tres sujetos activos de los tributos o contribuciones es fuente de innumerables problemas, ya que al requerir tanto a las autoridades federales como a las estatales y las municipales de la recaudación de ingresos tributarios para sufragar el costo de las funciones de Gobierno que respectivamente les corresponde, se corre el riesgo de que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravado por tres clases distintas de tributos.

En estas condiciones el Estado con su sistema fiscal actual se ha convertido en un poder arbitrario que confisca injustamente el acervo patrimonial de sus gobernados bajo el pretexto de tener que costear los gastos públicos generando situaciones de inconformidad y descontento y desalentando la realización de todo tipo de actividades productivas, ya que a ningún ciudadano le interesa trabajar o hacer negocios si sabe de antemano que la mayor parte del producto de su esfuerzo va a quedar en manos de la Hacienda Pública.

Consecuentemente la coexistencia en un mismo país de un fisco federal, de uno local o estatal y de otro municipal, no deja de ser peligrosa, en especial si se toma en cuenta que las fuentes disponibles de recursos tributarios, al no ser precisamente abundantes, provocan que los tres niveles, tiendan a incidir repetidamente sobre los mismos recursos. Obviamente, debe existir una delimitación precisa de que las fuentes de riqueza reservadas a la potestad tributaria de uno de los sujetos activos, no puedan ser gravadas por cualquiera de los otros dos y viceversa.

Desgraciadamente la Constitución en materia tributaria en función de la competencia no sigue un método coherente y sistemático, sino que, por el contrario, aborda el tratamiento de este problema de manera dispersa y contradictoria. Por consiguiente las reglas respectivas aparecen consignadas en diversos preceptos que no guardan mucha relación entre sí. Tales preceptos son los artículos 73 fracción XXIX; 117 fracciones IV, V, VI y VII; 118 fracción I, 124 y 131.

El tema de las contribuciones y la forma en que se recaudan y distribuyen entre los tres sujetos activos, constituye actualmente un tema de intensa discusión y difícil solución, en virtud de que tanto las entidades federativas como los municipios se quejan del monto tan exiguo de las participaciones que les son entregadas. No obstante las participaciones, los fondos de aportaciones y el gasto público que las dependencias y entidades de la administración pública federal realizan

en los estados, resulta indiscutible el hecho de que los amplios poderes tributarios de la federación provocan distorsiones en nuestro sistema financiero y fiscal, ya que la federación acapara las fuentes tributarias más importantes, dejando a las entidades federativas y municipios las fuentes tributarias más exiguas.

Principales Ingresos y Egresos del Gobierno Federal ⁴²

Impuestos del Gobierno Federal

Gastos del Gobierno Federal

Sobre la renta de personas morales

Gastos administrativos

Sobre la renta de personas físicas

Servicios de la deuda pública interna y externa

Al activo

Defensa nacional

Al valor agregado

Telecomunicaciones

Especial sobre producción y servicios

Relaciones exteriores

Gasolina y diésel

Comercio exterior

Bebidas alcohólicas

Autopistas, carreteras federales, espacio aéreo y navegación

Cervezas y bebidas refrescantes

Policía federal y de la frontera

⁴² Nota: Tomado de "Finanzas públicas en México", por Amueva Huerta, J., 2004, p. 312.

Tabacos labrados

Transporte entre estados

Sobre servicios declarados de interés público por ley, en los que intervienen empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.

Correos y comunicaciones

A los rendimientos petroleros

Legislación sobre energía, telecomunicaciones e hidrocarburos

Al comercio exterior

Políticas monetaria, cambiaria y financiera

A la importación

Directivas de educación y salud nacional

A la exportación

Administración aduanera

Accesorios

Emisión de moneda

Administración de recursos naturales

Principales Ingresos y Egresos de las Entidades Federativas⁴³

Impuestos de la entidades federativas

Gastos de las entidades federativas

Sobre diversiones y espectáculos públicos

Gastos administrativos

Sobre servicios de hospedaje

Poder Legislativo

Sobre adquisición de automotores usados

Poder Ejecutivo

⁴³ Nota: Tomado de "Finanzas públicas en México", por Amueva Huerta, J., 2004, pp. 312-313.

Sobre loterías, rifas, concursos, sorteos y juegos permitidos

Poder Judicial

Sobre instrumentos públicos y operaciones contractuales

Seguridad Pública (policía intermunicipal, tránsito, centros de readaptación social, protección civil, etc.)

Sobre ejercicio de profesiones y/o honorarios

Educación Pública (escuelas, nómina de docentes, construcción de espacios educativos, equipamiento, etc.)

Sobre nóminas

Cárceles

Adicional para el fomento a la educación

Salud

Sobre actividades mercantiles e industriales

Servicio de deuda pública

Cultura (espectáculos públicos, radiodifusoras, museos, bibliotecas, etc.)

Drenaje y suministro de agua potable

Centros de Readaptación Social (Ceresos)

Comunicaciones y obra pública estatal

Adquisición de reservas territoriales

Desarrollo económico y promoción turística

Apoyo a actividades agropecuarias

Principales Ingresos y Egresos del Gobierno Municipal⁴⁴

Ingresos Municipales

Gastos del Gobierno Municipal

Catastro (sobre propiedad rústica, urbana y agraria)

Gastos administrativos

⁴⁴ Nota: Tomado de “Finanzas públicas en México”, por Amieva Huerta, J., 2004, p. 313.

Traslado de dominio (bienes inmuebles)
Seguridad y orden público (policía municipal)
Fraccionamiento
Deportes y recreación
Horarios extraordinarios
Infraestructura local
Impuestos directos sobre el comercio, la agricultura y la industria
Suministro de agua potable, servicio de limpia
Derechos
Reparación de calles municipales
Licencia
Ordenamiento y control del suelo urbano
Registro civil
Drenaje , alumbrado público, cementerios, mercados y rastros, parques y jardines, museos
Agua y drenajes
Espectáculos públicos
Mercado
Promoción turística
Panteones
Tránsito local
Rastros
Limpia
Venta de lotes, reserva territorial, bosques
Fijar reglas para ocupación y enajenación de terrenos baldíos
Productos financieros
Uso de suelo y tenencia de la tierra
Aprovechamientos
Recargos, multas y reintegros
Donaciones e indemnizaciones
Estacionamientos
Vigilancia

Certificaciones

Obras públicas

Contribuciones especiales para mejoras

3.16.- SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.-

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México, que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.⁴⁵

Con el propósito de sentar las bases orgánico-funcionales para dar lugar a la integración del Servicio de Administración Tributaria, en marzo de 1996 se autorizó y registró una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, el cambio de denominaciones de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos; así como la creación de las direcciones generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.

45 Servicio de Administración Tributaria. «Qué es el SAT» (en español). Consultado el 24 de abril de 2013.

El 15 de diciembre de 1995 se publicó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual se creó el nuevo órgano desconcentrado como máxima autoridad fiscal. En marzo de 1996 se autorizó y registró una nueva estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, se cambió la denominación de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación, y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos; se crearon las direcciones generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.⁴⁶

3.16.1.- NATURALEZA JURÍDICA.-

En los actos emitidos por las autoridades adscritas al Servicio de Administración Tributaria, hasta finales del año 2010, ni las administraciones locales de auditoría fiscal, ni la administración central de fiscalización estratégica, fundaban su competencia material en el artículo 1º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, empezaron a dar cita de dicho precepto legal en sus resoluciones, en fecha reciente, todos sus actos únicamente los fundaba en el artículo 7º de la Ley en estudio.

Esas autoridades son encargadas de fiscalizar a los contribuyentes, emitiendo ordenes de visita domiciliaria, revisión de gabinete, y sus relativas determinaciones de créditos fiscales, con lo que fincaban un crédito fiscal a cargo de los auditados, quienes en todos los casos, están imposibilitados para cubrir las exageradas cantidades que en numerario le fueron determinadas, por lo que generalmente nos inconformamos, haciendo uso de nuestro derecho, promoviendo el medio de defensa que corresponda, haciendo valer en él, las irregularidades y violaciones cometidas por la autoridad en el ejercicio de sus funciones.

⁴⁶ Volver arriba ↑ Servicio de Administración Tributaria. «Antecedentes Históricos del SAT» (en español). Consultado el 24 de abril de 2013.

En los actos emitidos por las autoridades adscritas al Servicio de Administración Tributaria, hasta finales del año 2010, ni las administraciones locales de auditoría fiscal, ni la administración central de fiscalización estratégica, fundaban su competencia material en el artículo 1º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, empezaron a dar cita de dicho precepto legal en sus resoluciones, en fecha reciente, todos sus actos únicamente los fundaba en el artículo 7º de la Ley en estudio.

Esas autoridades son encargadas de fiscalizar a los contribuyentes, emitiendo ordenes de visita domiciliaria, revisión de gabinete, y sus relativas determinaciones de créditos fiscales, con lo que fincaban un crédito fiscal a cargo de los auditados, quienes en todos los casos, están imposibilitados para cubrir las exageradas cantidades que en numerario le fueron determinadas, por lo que generalmente nos inconformamos, haciendo uso de nuestro derecho, promoviendo el medio de defensa que corresponda, haciendo valer en él, las irregularidades y violaciones cometidas por la autoridad en el ejercicio de sus funciones.

Por tanto, es importante mencionar que la omisión de la autoridad en la cita de un precepto legal o reglamentario en el oficio que contenga el acto de molestia, que le otorgue facultades y resulte aplicable al caso particular; constituye una transgresión a la norma fundamental y tributaria, en perjuicio de los contribuyentes.

En esa inteligencia, si la autoridad fiscal dependiente del Servicio de Administración Tributaria, al emitir su acto de molestia, no fundo su competencia material, en el diverso 1º de la Ley que crea dicho órgano desconcentrado, y que menciona su naturaleza jurídica, y decreta que tendrá las atribuciones y facultades que la misma señala, es claro que la autoridad no fundó su competencia material, pues no acreditó en forma fehaciente que tiene conferidas las atribuciones que pretende ejercer.

En el presente análisis observaremos que, el Servicio de Administración Tributaria está regulado en cuanto a su función pública en su ley, la que establece su razón de ser así como la forma de llevar a cabo su actividad.

Misma que se delimita en los artículos 1º, 2º y 7º, que en la parte que nos interesa establecen:

Artículo 1. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

Artículo 2. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Artículo 7. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;...XVIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Como se puede observar, al Servicio De Administración Tributaria se le faculta para realizar actividades de fiscalización que originalmente pertenecen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en relación con los contribuyentes, funciones que le fueron delegadas precisamente de un proceso legislativo, al confeccionarse por el legislador ordinario la denominada Ley del Servicio de Administración Tributaria.

El proceso legislativo es una facultad Constitucional del Congreso de la Unión conforme al artículo 73 y otros aplicables y en su caso conforme al artículo 31 fracción IV Constitucional, son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Lo anterior significa que se debe actuar en materia tributaria conforme a lo que dispongan las leyes, las que establecen límites a las autoridades, no permitiendo actuaciones arbitrarias o excesivas, ya que se estaría violentando un ordenamiento supremo como lo es nuestra Carta Magna, y la propia Ley del Servicio de Administración Tributaria, en franca contraposición al principio de Reserva de Ley y Supremacía Constitucional.

Lo anterior nos sirve para conocer y establecer que el Servicio De Administración Tributaria órgano desconcentrado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sólo tiene las facultades que las leyes le delegan y en ningún momento se convierte en una autoridad fiscal independiente, conforme se aprecia de la legislación tributaria, por lo que esa autoridad fiscal no puede hacer lo que a su juicio o raciocinio considere, pues su actividad se concreta a poder realizar las funciones que por medio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, le fueron concedidas. Por lo que es incontrovertible que al emitir sus actos, la autoridad fiscal debe citar el artículo 1º de la Ley del SAT, al momento de fundar y motivar su actuación, señalando como base de su fundamentación dicho precepto, en el oficio que contenga su resolución.

Asimismo, cabe señalar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia en el sentido de que el SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA es un órgano desconcentrado, y que no tiene personalidad jurídica propia, y por lo tanto solo puede ejercer las facultades que se le otorgan en el artículo 1, 2 y 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria. Veamos la tesis siguiente:

NATURALEZA JURÍDICA DE UN ÓRGANO DESCONCENTRADO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.- El artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponden, entre otras facultades, las relativas a la determinación y cobro de las contribuciones, funciones que había venido desempeñando desde el treinta y uno de enero de mil novecientos cincuenta y nueve a través de la Subsecretaría de Ingresos, pero mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se promulgó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en la que se creó el Servicio de Administración Tributaria, al que le fueron otorgadas las facultades que desempeñaba la Subsecretaría de Ingresos, debiendo considerarse que ese nuevo órgano tiene, en cuanto a su naturaleza, características fundamentales que lo ubican dentro de la desconcentración administrativa. Ello es así, en primer lugar, porque el artículo 1o. de la ley que lo creó declara expresamente que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por otra parte, carece de personalidad jurídica propia, pues ningún precepto le confiere una distinta de la que corresponde a la dependencia centralizada; de igual manera, no goza de independencia para tomar decisiones de propia autoridad, aunque goza de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, como lo establece el artículo 3o. de la citada ley, de donde se infiere que tiene un

catálogo de atribuciones y cierta libertad para ejercerlas, lo que releva a su titular de la necesidad de consultar con su superior la totalidad de sus actos; asimismo, carece de patrimonio propio, ya que no existe declaración formal alguna de que goce de uno distinto del que corresponde a la administración centralizada, siendo por ello irrelevante que se le confiera una suma de recursos que le garantizan la suficiencia presupuestal y financiera para el logro de sus objetivos; por último, la ley le atribuye una esfera de competencia típicamente autoritaria, propia, indudablemente, de la administración centralizada. Por tanto, el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que sea óbice a lo anterior que algunas de sus características sugieran, por su diseño, los marcos legales comunes a los organismos descentralizados, pues apreciadas en su integridad permiten concluir que dada su escasa trascendencia, no alcanzan a transformar su naturaleza de órgano desconcentrado.

Amparo en revisión 1310/99. Administraciones Inducomer, S.A. de C.V. 5 de junio de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Gonzalo Arredondo Jiménez. Novena Época. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII, septiembre del 2000, tesis CXLIII/2000, página 44.

No. Registro: 41,644

Aislada

Época: Quinta

Instancia: Sala Regional del Norte-Centro I

Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VII. No. 75. Marzo 2007.

Tesis: V-TASR-XXX-2588

Página: 426

COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.- RESULTA NECESARIO QUE SE PRECISEN, ADEMÁS DE LOS ARTÍCULOS DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, QUE CORRESPONDAN, LOS ARTÍCULOS RESPECTIVOS DE LA LEY, PARA LA DEBIDA FUNDAMENTACIÓN DE LA MISMA.- Del análisis de los artículos 2 y 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se deduce, que dicha institución, tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público. Asimismo, se le otorga la facultad de determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios. Por tanto, las autoridades fiscales, dependientes del Servicio de Administración Tributaria, para fundar debidamente su competencia, están obligadas a citar las disposiciones de la Ley de la materia, que les otorgan dichas facultades y no es suficiente, que simplemente se invoquen artículos del Reglamento del Servicio de Administración Tributaria y del Acuerdo Delegatorio de Facultades, toda vez que, atento al artículo 133 Constitucional, la ley, que es producto del Poder Legislativo, jerárquicamente tiene primacía sobre el Reglamento y el Acuerdo Delegatorio y en consecuencia, para otorgar la seguridad jurídica al particular, frente a los actos de autoridad que afecten o lesionen su esfera jurídica, la autoridad está obligada a apoyar su acto en la ley que le autoriza a actuar en determinado sentido, característica propia del estado de derecho, toda vez que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite, con independencia de que en el Reglamento se le dé existencia jurídica a determinada dependencia y se le otorgue su competencia territorial en el Acuerdo Delegatorio de Facultades.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2294/06-04-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Norte Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 14 de diciembre de 2006, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Pablo Chávez Olguín.- Secretario: Lic. Gerardo Alfonso Chávez Chaparro.

3.16.2.- OBJETO.-

Con el propósito de sentar las bases orgánico-funcionales para dar lugar a la integración del Servicio de Administración Tributaria, en marzo de 1996 se autorizó y registró una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, el cambio de denominaciones de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales; así como la creación de las direcciones generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales. El 15 de diciembre de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria, ordenamiento mediante el cual se creó el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Artículo 3o. El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Artículo 5o. Para la realización de su objeto, el Servicio de Administración Tributaria contará con los siguientes recursos:

- I.** Los bienes muebles e inmuebles, recursos materiales y financieros que le sean asignados;
- II.** Los fondos y fideicomisos que se constituyan o en los que participe en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tales fines;
- III.** Los ingresos que obtenga por la prestación de servicios y gastos de ejecución, y
- IV.** Las asignaciones que establezca el Presupuesto de Egresos de la Federación.

3.16.3.- ESTRUCTURA.-

El 1 de julio de 1997 entró en funciones el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, cuyo Reglamento Interior se publicó el 30 de junio de ese mismo año. Este órgano sustituyó en sus funciones a la Subsecretaría de Ingresos; con su creación surgieron diferentes unidades administrativas:

Presidencia del SAT:

- Unidad de Comunicación Social
- Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera

- Dirección General de Interventoría
- Dirección General de Planeación Tributaria
- Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales
- Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas
- Dirección General de Tecnologías de la Información
- Administración General de Recaudación
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal
- Administración General Jurídica de Ingresos
- Administración General de Aduanas
- Coordinación General de Recursos

Así como las administraciones regionales y locales dependientes de las administraciones generales de Recaudación, Auditoría Fiscal Federal, Jurídica de Ingresos y Aduanas, y las coordinaciones regionales y locales de Recursos, dependientes de la Coordinación General de Recursos. Brenda Soberanes el sat es una fuente muy necesaria para los contribuyentes para estar a la orden y al día de pagar impuestos los días acordados si se pasa habrá una sanción.

El 3 de diciembre de 1999 se publicó un nuevo Reglamento Interior del SAT, con los siguientes cambios en su estructura orgánica:

- Desapareció la Unidad de Comunicación Social, las administraciones regionales de Recaudación, de Auditoría Fiscal, Jurídica de Ingresos y de Aduanas, y las coordinaciones regionales de Recursos
- Se crearon las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes y de Coordinación y Evaluación Tributaria, las administraciones estatales y metropolitanas y las administraciones locales de Grandes Contribuyentes.
-

El 22 de marzo de 2001 un nuevo reglamento interior, en el cual se presentaron los siguientes cambios de denominación dentro de su estructura orgánica:

- La Administración General Jurídica de Ingresos cambió por Administración General Jurídica.
- La Administración General de Recursos cambió a Administración General de Innovación y Calidad.
- La Administración General de Coordinación y Evaluación Tributaria por Administración General de Evaluación.
-

Se crearon las administraciones generales de:

- Asistencia al Contribuyente
- Destino de Bienes de Comercio Exterior propiedad del Fisco Federal
- La Administración Central de Investigación de Operaciones
- Las administraciones regionales de Evaluación
- Las sub-administraciones de Innovación y Calidad para las administraciones locales y Aduanas

El 30 de abril de 2001 se publicó el decreto mediante el cual se reformó el artículo segundo del RISAT, que transfiere la Administración Central de Investigación de Operaciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 12 de junio de 2003 se publicó el Decreto que reforma la Ley del SAT, con los siguientes cambios:

- La Presidencia del SAT modificó su denominación por Jefatura del SAT.

En materia de recaudación estableció el pago de contribuciones mediante la entrega de obras plásticas que realizaran los autores.

El 13 de julio de 2012 se publicó un modificaciones al Reglamento Interior donde se presentaron los siguientes cambios en la estructura orgánica:

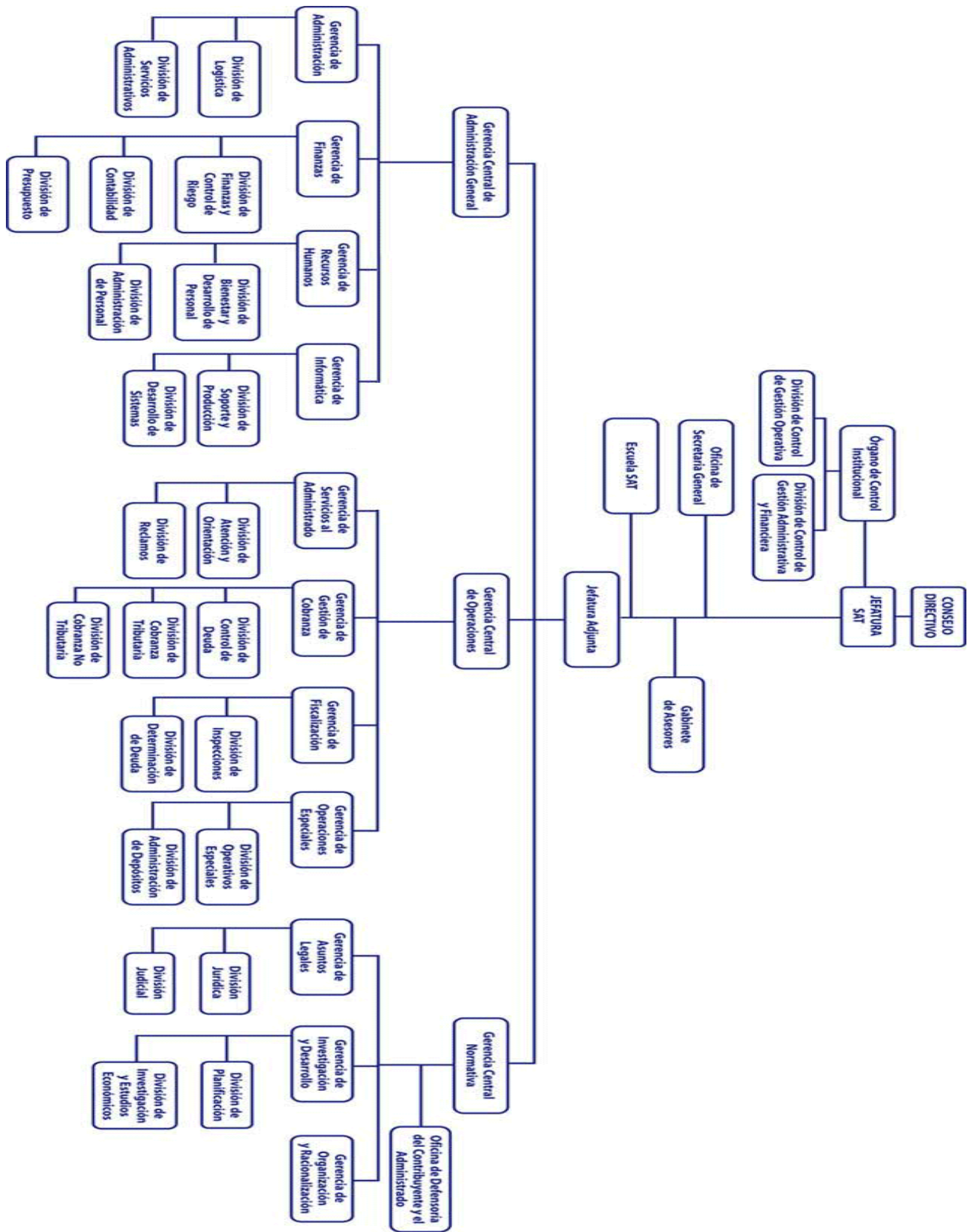
A. Jefatura.

B. Unidades Administrativas Centrales: I. Administración General de Aduanas: II. Administración General de Servicios al Contribuyente: III. Administración General de Auditoría Fiscal Federal: IV. Administración General de Grandes Contribuyentes: V. Administración General Jurídica: VI. Administración General de Recaudación: VII. Administración General de Recursos y Servicios: VIII. Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información: IX. Administración General de Evaluación: X. Administración General de Planeación: XI.- Administración General de Auditoría de Comercio Exterior:

C. Unidades Administrativas Regionales: I.- Administraciones Regionales. II.- Administraciones Locales. III.- Aduanas.

El 12 de mayo de 2006 se publicó el decreto en el que destacan las modificaciones de la Administración General de Innovación y Calidad, donde cambian las denominaciones de la Administración Central de Recursos Humanos por Administración Central de Capital Humano, y de la Administración Central de Recursos Materiales y Servicios por Administración Central de Recursos Materiales..

Por otra parte, desaparecen las sub-administraciones locales de Innovación y Calidad y surgen la Administración Central de Operaciones Administrativas, las administraciones de Servicios y las sub-administraciones de los Centros de Servicios Administrativos. Asimismo, se crea la Aduana de Guanajuato, dentro de la estructura de la Administración General de Aduanas, con la que se tienen 49 aduanas en todo el país.



Fuente: Gerencia de Organización y Racionalización Fecha de actualización: 10/09/2013

El SAT está integrado por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por las Unidades Administrativas que lo conforman y por un Jefe que es nombrado y removido por el Presidente de la República. El Jefe del SAT es el enlace entre la institución y las demás entidades gubernamentales a nivel federal, estatal y municipal y de los sectores social y privado, en las funciones encomendadas al propio Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, la Junta de Gobierno del SAT estará integrada por:

- El titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien la presidirá,
- Por tres consejeros designados por el Secretario de Hacienda, de entre los empleados superiores de Hacienda;
- Por tres consejeros independientes, éstos designados por el Presidente de la República, debiendo ser dos de éstos propuestos por la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales en términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

Los nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la administración tributaria, federal o estatal, y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean reconocidos, para contribuir en la mejora de la eficacia de la administración y atención al contribuyente.

El patrimonio del SAT se conforma con los recursos financieros y materiales, así como con los ingresos que actualmente tiene asignados la Subsecretaría de Ingresos. Adicionalmente, el SAT recibe recursos en proporción a sus esfuerzos de productividad y eficiencia.

3.16.4.- ATRIBUCIONES.-

De acuerdo con lo establecido por la LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, en su capítulo II artículo 7, el Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;
- III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;
- VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;
- VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
- VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;
- IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud;
- X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;
- XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
- XII. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan, y
- XIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

3.16.5.- RAZÓN DE LA EXISTENCIA.-

Básicamente se sostiene que el SAT, se crea con apego a lo dispuesto en el plan nacional de desarrollo, en que se contemplaban los objetivos siguientes:

a) Fortalecer el ejercicio pleno de la soberanía como el valor supremo de nuestra nacionalidad y como responsabilidad primera del estado.

b) Consolidar un régimen de convivencia social regido plenamente por el derecho donde la ley sea aplicada a todos por igual y la justicia sea la vía por la solución de conflictos.

c) Construir un pleno desarrollo democrático con el que se identifiquen todos los mexicanos y sea la base de certidumbre y confianza para una vida política pacífica e intensa de participación ciudadana.

d) Avanzar a un desarrollo social que propicie y extienda en todo el país las oportunidades de superación individual y comunitaria bajo los principio de equidad y justicia.

Promover un crecimiento económico vigoroso sostenido sustentable en beneficio de los mexicanos.

3.16.6.- ÓRGANOS MATERIALES Y ÁREAS QUE LA COMPONENTEN.

El Servicio de Administración Tributaria se encuentra integrado por:

La Junta de Gobierno.

El Presidente del SAT.

Las Unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

Integración de la junta: Secretario de la secretaria de hacienda y crédito público, dos representantes de la secretaria de hacienda y crédito público, presidente del SAT, dos titulares de las unidades administrativas del SAT.

Áreas que Componen el SAT:

a) Áreas sustantivas:

Administración general de auditoría fiscal federal

Administración general de recaudación

Administración general de aduanas

Administración Jurídica de ingresos

b) Áreas de apoyo:

Coordinación general de recursos

Servicio fiscal de carrera

Dirección general de tecnología de información

Unidad de contraloría interna.

3.17.- ESTRUCTURA TRIBUTARIA BÁSICA DE LOS MUNICIPIOS.-

El gobierno municipal es la base de la estructura de gobierno de nuestro país. En los últimos años se ha llevado a cabo un amplio proceso para su fortalecimiento, destacando las obligaciones y facultades plasmadas en la Carta Magna, en las Constituciones de los Estados, en las Leyes Orgánicas Municipales y en diversas leyes que complementan el marco legal para sustentar las funciones municipales, las cuales buscan ampliar su actuación en todos los ámbitos de la vida del país.

En este sentido, los municipios de México han asumido su responsabilidad y día a día buscan mejorar su papel en las funciones que les corresponden. En este sentido, se observa una clara evolución para superar problemas ancestrales como: la debilidad institucional, la carencia de recursos económicos, la fragilidad de sus estructuras administrativas, y la ausencia de recursos humanos profesionales y capacitados.

El gobierno municipal debe prestar los servicios públicos que satisfagan las crecientes demandas de la población.

De conformidad al Artículo 115 Constitucional, el Ayuntamiento es responsable de los servicios de agua potable, alcantarillado, drenaje, alumbrado público, rastros, panteones, calles, parques, jardines, limpieza, recolección y traslado de residuos, seguridad pública y tránsito, así como los que las Legislaturas Locales definan.

Para lo anterior, el municipio requiere de recursos económicos suficientes que le permitan atender oportuna y eficazmente estas demandas. Así, para cumplir el mandato constitucional -a través del Estado- recibe recursos de la Federación, resultado de los Convenios de Coordinación Fiscal y Colaboración Administrativa. Además, cuenta con ingresos propios como complemento de sus recursos.

Aunque legalmente el municipio carece de facultades tributarias, el Congreso Local determina las contribuciones que los habitantes deberán cubrir a la hacienda municipal. En el ámbito fiscal, la norma que regula la situación de los causantes, es la Ley de Ingresos y el Código Fiscal, que emite el Congreso Local y que son decretados por el Ejecutivo Estatal.

De lo anterior, podemos concluir que las principales fuentes de recursos de los municipios, según el Artículo 115 Constitucional, son las siguientes:

1. La explotación de sus bienes patrimoniales.
2. Las contribuciones que señalen las Legislaturas Locales.
3. Los derechos derivados de la prestación de servicios públicos.
4. Los recursos federales: participaciones y aportaciones

Como se puede observar, el sistema fiscal mexicano está altamente centralizado pero, desde hace un par de décadas, se observa una importante tendencia al cambio. Las reformas al artículo 115 constitucional realizadas en 1983 y 1999 dan una muestra de ello.

Aunque se han ampliado las funciones de los gobiernos municipales, están limitadas sus atribuciones y potestades fiscales. Sin embargo, las transferencias de gasto de la federación a los ayuntamientos, se han incrementado significativamente y de forma sostenida desde 1995.

En la evolución de las finanzas municipales, podemos encontrar 5 grandes etapas:

a) Una primera etapa -previa a 1980- de moderada autosuficiencia municipal aunque en precarias condiciones, debido principalmente a un sistema tributario sin dinamismo y a la ausencia un esquema de coordinación entre los 3 órdenes de gobierno.

b) Un periodo -década de los ochentas- de un fortalecimiento de los ingresos municipales, derivado de la reforma constitucional de 1983 que faculta al municipio el cobro del impuesto predial.

c) Una siguiente etapa -hasta 1994- de repunte de las administraciones municipales que aprovechan sus nuevas potestades y se esfuerzan por generar ingresos propios directos, especialmente con el cobro de impuestos y tarifas.

d) La crisis de 1995 marca la siguiente etapa -hasta 1997- con una regresión en las estrategias municipales de generación de ingresos propios. Así mismo, se amplían las transferencias de recursos del Gobierno Federal a través de los Ramos 26 y 33.

e) A partir de ese momento, y con el impulso de la Reforma Constitucional de 1999, los municipios, reconocidos plenamente como ámbito de Gobierno, se modernizan y evolucionan en su interior, a efecto de prestar más y mejores servicios a la población y, a través de esto, mejorar su situación financiera.

Si bien, lo anterior nos da una idea de la existencia de problemas en el gobierno municipal, sin duda estos se derivan de factores históricos y de conformación del sistema político, económico y social del país.

Estos factores sitúan al gobierno municipal en una posición institucional y administrativa especial, con escasez de autonomía y de recursos para asumir las funciones que la Constitución le otorga.

Considerando lo anterior, en este trabajo se analiza la evolución de las finanzas municipales, considerando temas como:

1. El Marco Normativo;
2. El Desarrollo Institucional;
3. La Captación de Ingresos Propios;
4. Las Aportaciones y Participaciones Federales y Estatales;
5. El Control del Gasto; y,
6. La Rendición de Cuentas

CAPITULO IV

LA DEFENSA DEL MUNICIPIO MEXICANO

4.1.- INTRODUCCIÓN HISTÓRICA.-

El Municipio representa en nuestro medio constitucional un “factor real de poder”⁴⁷; es, por tanto, una institución de gran importancia, aun si en la doctrina y en la práctica, han surgido diversos debates sobre su naturaleza, misma que es considerada en dos grandes sentido⁴⁸: el primero de ellos ve al Municipio como un nivel de gobierno o de administración pública; en términos jurídicos, como una delegación, es decir, que ejerce poder de manera delegada pero no es poder público; a este sector lo denominaremos “formalista” pues todas estas teorías consideran que el Municipio se adapta a formas preestablecidas por la legislación o la estructura administrativa del Estado; el resultado de esta concepción es una administración más centralizada y vertical⁴⁹. Por otro lado tenemos las teorías que miran al Municipio como una realidad social, histórica y hasta espontánea; a este sector lo llamaremos “comunitarista”; la administración aquí se concibe como horizontal y descentralizada⁵⁰.

⁴⁷ De acuerdo con la célebre definición de Lasalle que advierte sobre la existencia de factores reales de poder (*¿Qué es una constitución?*, 1862); pero también, de algún modo entendido en nuestra tradición, como uno de los elementos básicos dentro del concepto de constitución histórica trabajado por Martínez Marina (*Teoría de las Cortes o Grandes Juntas Nacionales*, Obras Escogidas Atlas, Madrid, 1966-1968-1969 – capítulo XIII), antes delineado por Jovellanos (*Apuntamientos y deducciones relativos al Derecho Público de España*, Sevilla, 1774), y más tarde en Carl Schmitt (*Teoría de la Constitución*, 1928) y López Austin (*La Constitución real de México-Tenochtitlan*, México 1961); es decir, el Municipio como una entidad constitucional en sentido material.

⁴⁸ HERNÁNDEZ, Antonio María, *Derecho municipal. Parte general*, UNAM, México, 2003, pp. 173 y ss. Este autor argentino, nos muestra la diversidad conceptual que existe en torno al municipio y de la que podemos recoger que existen dos grandes concepciones.

⁴⁹ Esta concepción tuvo influencia en la práctica por ejemplo en Francia cuando la Asamblea Constituyente decretó el 14 de diciembre de 1789 la abolición de todas las municipalidades, dando a las ciudades y poblados la calidad de comunas en 1793, Vivien, relator de la ley de 1837, dijo al respecto: “Los municipios no son más que una simple división administrativa del territorio; constituyen la última de las circunscripciones de las que desciende la autoridad pública.” Citado por ALBI, Fernando, *Derecho municipal comparado del mundo hispánico*, Aguilar, Madrid, 1955, pp.

⁵⁰ POSADA, Adolfo, *El régimen municipal de la ciudad moderna*, Librería general de Victoriano Suárez, Madrid, 1927, 3ª ed., p. 52-53.

Obviamente la defensa del Municipio, presupone una concepción del mismo, esto es, ¿qué vamos a defender?⁵¹ Esta discusión teórica influyó en la práctica jurisprudencial mexicana. La integridad del municipio en nuestra historia ha pasado por varias facetas.

El Municipio tiene una larga historia mestiza, en la cual se fusionaron dos concepciones, la primera es aquella prehispánica que suele relacionarle con el *calpulli*, unidad social que se basaba en la auto organización comunitaria: “Calpulli (del náhuatl *calpulle* ‘casa grande’ o ‘caserío’), territorio y unidad social cuyos miembros estaban emparentados entre sí; también, base de la estructura política, económica, social, religiosa y militar dentro de la nación azteca. Los miembros de un calpulli poseían la tierra en forma colectiva con derechos individuales de uso; todo adulto casado tenía derecho a recibir una parcela y cultivarla; para ello, el administrador de los bienes inscribía en sus registros a todo varón desde el momento de su matrimonio. A quien no hubiere heredado de su padre una parcela, el calpulli tenía obligación de otorgársela. El derecho se perdía cuando una familia lo abandonaba, se extinguía sin dejar sucesión o no lo cultivaba en un lapso de tres años consecutivos. Con el transcurso del tiempo estas reglas sufrieron numerosas excepciones. Los dignatarios, funcionarios, sacerdotes, comerciantes y artesanos no cultivaban la tierra. Los cuatro territorios o calpullis en los que se dividió originalmente Tenochtitlan fueron Mayotla, Teopan, Cuepopan y Atzacualco.”⁵²

Desde otra parte del mundo encontramos como antecedente al municipio medieval castellano, ligado a una tradición romanista, pero que adquirió características muy específicas, sobre todo en torno a los mecanismos jurídicos que permitían su estabilidad y pervivencia; estos mecanismos en concreto eran llamados fueros o cartas forales e Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema Corte de Justicia de la Nación corresponden en cierta medida, al documento constitutivo del mismo Municipio que establecerían una serie de prerrogativas frente al rey, y de sus miembros respecto de las autoridades; en algunos

⁵¹ Cfr. DE LA GARZA, Francisco, *El municipio, historia, naturaleza y gobierno*, JUS, México, 1947.

⁵² Voz: "Calpulli," *Enciclopedia Microsoft Encarta*, Online 2007, <http://es.encarta.msn.com>, además ver: LÓPEZ CHAVARRIA, José Luís, “Incidencias del derecho romano y el *calpulli* azteca en el municipalismo mexicano”, en: *Estudios jurídicos en homenaje a Martha Morineau, tomo I: Derecho Romano. Historia del Derecho*, UNAM, México, 2006, pp. 331-342.

fueros se han llegado a detectar reconocidos ya el *habeas corpus*, denominado recurso de manifestación, y la inviolabilidad del domicilio; además de que existían, en algunos casos, instituciones procesales encargadas de la defensa de los derechos de los súbditos adscritos a determinados municipios conocidos como “justicias”⁵³.

Siguiendo en el recorrido cronológico, resulta simbólica la erección del primer ayuntamiento en el continente americano en la Villa Rica de la Vera Cruz⁵⁴, el 22 de abril de 1519; este primer concejo estuvo integrado por Alonso Hernández Portocarrero y Francisco de Montejo como alcaldes; Alonso de Ávila, Sandoval y los hermanos Alvarado como corregidores; Juan de Escalante como alguacil, Pedro de Alvarado como capitán y Diego Godoy como escribano.

El Municipio fortaleció su autonomía durante el periodo virreinal; respecto de esta importante función Hira de Gortari nos dice que: “En la Nueva España, como parte del imperio español, se implantó el sistema de intendencias, con la pretensión de uniformar el ejercicio de gobierno y administración territorial. Propósito inacabado, pero que fue modelo para definir y delimitar varias circunscripciones territoriales, posteriormente provincias y estados. Esfuerzo matizado, por el realismo que se impuso, al respetar el tejido administrativo anterior, constituido por las alcaldías mayores y los pueblos, al convertirlas en partidos y adecuarlos como partes de las recién creadas intendencias”⁵⁵; por su parte Herrera Peña nos dice sobre la protección que brindaba a la identidad la idea de municipio-comunidad que: “los cabildos de los ayuntamientos -españoles e Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema Corte de Justicia de la Nación indígenas- administraban, unos, las ciudades y villas españolas, y otros, los pueblos indígenas.

⁵³ Cfr. GARCÍA-GALLO, Alfonso, “Aportación al estudio de los Fueros”, en: *Anuario de Historia del Derecho Español*, 1956, vol. 26, p 387-446; y BARRERO GARCÍA, Ana María, “El Derecho local en la Edad Media y su formulación por los reyes castellanos”, en: *Anales de la Universidad de Chile*, Estudios en honor de Alamiro de Ávila Martel, 1989, vol. 5º, Nº 20, p 105-130.

⁵⁴ En concreto en la playa de Chalchihuecan, después de los actos respectivos de apropiación y apoderamiento en nombre de la Corona que realizó Cortés con base en las prácticas medievales.

⁵⁵ HIRA DE GORTARI, Rabiela, “Nueva España y México: Intendencias, modelos constitucionales y categorías territoriales, 1786-1835”, en: *Scripta Nova. Revista electrónica de geografía y ciencias sociales*, Universidad de Barcelona, Barcelona, 1 de agosto de 2006, vol. X, núm. 218 (72). <http://www.ub.es/geocrit/sn/sn-218-72.htm>. HERRERA PEÑA, José, *Raíces-históricas, políticas, constitucionales- del Estado mexicano*, México, 2003, *online* septiembre 2007, http://jherrerapena.tripod.com/bases/base1.html#_ftn3.

Ambos eran jurídicamente de igual jerarquía y estaban organizados de manera semejante. Las funciones ejecutivas las desempeñaban los regidores, y las judiciales, los alcaldes. Sus resoluciones fundamentales eran aprobadas por el virrey, aunque en la práctica funcionaban con gran autonomía, en razón de la distancia. Sus miembros, a diferencia de virrey y oidores, no eran designados por el rey sino por los vecinos más distinguidos de ciudades, villas y demás lugares del reino. Notable fue la eficacia de los cabildos españoles de América, llamados criollos, para administrar, proteger, embellecer y servir las ciudades del continente a su cargo. Con base en su experiencia en el manejo de los asuntos públicos, los ayuntamientos se constituyeron en juntas de gobierno y ejercieron el poder durante la crisis política en la que la antigua España quedó bajo el dominio napoleónico. Tales serían los casos de Caracas, Santa Fe de la Nueva Granada, Quito, Santiago de Chile, Buenos Aires, etcétera.”⁵⁶

Papel por demás decisivo, el que tuvo el Municipio en el periodo pre insurgente; en 1808 “el ayuntamiento de la Ciudad de México, con base en las *Leyes de Indias*, arguyó dos cuestiones fundamentales: primero, que la renuncia de Fernando VII a la corona era nula así como la consiguiente cesión de bienes de la monarquía española a Napoleón, y que, en caso de ser válida, esta nación era la legítima heredera, en lo que le correspondía, de la corona; segundo, que era conveniente que Iturrigaray (el Virrey) siguiera al frente del gobierno, aunque ya no con su antiguo carácter de virrey sino con una nueva calidad política, la de encargado del reino, para reafirmar la cual era necesario que convocara a un congreso nacional.”⁵⁷

En 1812, la *Constitución de Cádiz* pretendió reglamentar la institución municipal en los artículo 309 a 324, donde contemplaba un sistema desconcentrado a través de los propios votantes registrados en el censo de los pueblos⁵⁸.

⁵⁶ *Idem*

⁵⁷ *Idem.*

⁵⁸ QUINTANA ROLDÁN, Carlos, *Derecho municipal*, Porrúa, México, 1998, pp. 63-64.

Durante la construcción de la nación en 1823, había sido determinante el Municipio en la discusión del federalismo; esto lo podemos verificar en el Estado de México y hacerlo Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema Corte de Justicia de la Nación extensible a otras entidades federativas “Tanto en su etapa de construcción de la entidad federativa, como en la consolidación de la centralización interna, encontramos a las municipalidades y a los municipios, como una de las instituciones principales que ayudaron a forjar la unidad política y económica)”⁵⁹; esta primera organización federal, cifró su éxito en las redes locales de representantes, las juntas electorales se conformaban a partir de éstos, que muchas veces eran los mismos miembros del cabildo, con voz y voto para presionar tanto a las autoridades estatales como federales⁶⁰.

El régimen constitucional proveniente del Congreso Constituyente de 1856 condujo al Municipio a una esfera más organicista que funcional la indefinición sobre su naturaleza, tuvo consecuencias de índole práctica; en el artículo 72 de la Constitución de 1857 se alude a la elección popular de las autoridades públicas municipales y judiciales; el artículo 31 impone la obligación a todo mexicano a contribuir en los gastos de la Federación, Estado o Municipio; teóricamente el ayuntamiento estaría en posibilidades de exigir contribuciones para funcionar y de este modo tener cierta independencia económica, pero en la práctica esto era de difícil, por no decir, imposible aplicación; el artículo 36 establecía además la obligación de todo ciudadano de inscribirse en el padrón municipal. El problema desde entonces se presentó respecto de autoridades que, provenientes de la Federación o de la entidad federativa, exigían a los Municipios determinadas prestaciones. Durante la intervención francesa el *Estatuto Provisional*, que sirvió como documento constitucional, dividió al territorio en departamentos, a su vez subdivididos en distritos y seguidamente, en municipalidades. Sin embargo los prefectos imperiales, el consejo de gobierno, y los subprefectos para los distritos centralizaban la administración de los Municipios, los alcaldes eran elegidos por la jefatura de los departamentos; las contribuciones que debía dar cada ayuntamiento, eran determinadas por el Emperador a petición de los concejos municipales.

⁵⁹ SALINAS SANDOVAL, María del Carmen, *El municipio decimonónico como base del federalismo del Estado de México. Visión General*, Documentos de Investigación, El Colegio Mexiquense, Toluca, no. 64, 2003, p. 6. ver ÁVILA, Alfredo, *En nombre de la Nación. La formación del gobierno representativo en México*, CIDE-Taurus, México, 2002.

⁶⁰*Idem*

Destacan el *Programa y Manifiesto del Partido Liberal Mexicano*, que en su *Exposición Previa* hablaba de “La suspensión de los jefes políticos, que tan funestos han sido para la República como útiles al sistema de opresión reinante es una medida democrática, como lo es también la multiplicación de los municipios y su robustecimiento.”⁶¹ Encontramos además que los hermanos Flores Magón establecen como puntos del *Programa* en los artículos 45 y 46 la libertad municipal “(45) supresión de los Jefes Políticos” y la “(46) reorganización de los Municipios que han sido suprimidos y robustecimiento del poder municipal.”

El *Plan de San Luis* también habló de la libertad de los ayuntamientos y los derechos del ciudadano; aquí, Francisco Indalecio Madero hizo resaltar que bajo el principio de “no reelección” debían estar también contemplados los presidentes municipales⁶².

El *Plan de Ayala*⁶³ fue la base para que Emiliano Zapata en 1911 dictara la *Ley General sobre Libertades Municipales en el Estado de Morelos*; en ésta se reguló la autonomía política, económica y administrativa del Municipio.

Por último, el *Plan de Guadalupe*⁶⁴ permite el establecimiento de la libertad municipal como una institución constitucional. Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema Corte de Justicia de la Nación ⁶⁴ MOLINA ENRIQUEZ; Andrés, *Los grandes problemas nacionales*, Imp. De A. Carranza e Hijos, México, 1909, en especial la “Crítica de la circular de 9 de octubre de 1856” del capítulo III, donde menciona: “los Ayuntamientos tenían un carácter marcadamente urbano. Se constituían para el gobierno y defensa de las poblaciones...”

61 “Programa y manifiesto del Partido Liberal Mexicano” en: *Los hermanos Flores Magón. Manifiesto del Partido Liberal Mexicano*, Comisión Nacional para las celebraciones del 175 Aniversario de la Independencia y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana, 1985, pp. 19-50, número VIII.

62 Textualmente: “Tanto el poder Legislativo como el Judicial están completamente supeditados al Ejecutivo; la división de los poderes, la soberanía de los Estados, la libertad de los Ayuntamientos y los derechos del ciudadano sólo existen escritos en nuestra Carta Magna.” En la introducción del Plan que se firmó en San Luís Potosí el 5 de octubre de 1910.

63 Firmado en el estado de Morelos, el 25 de noviembre de 1911.

64 Hacienda de Guadalupe, Coahuila, 26 de marzo de 1913. Aunque la referencia aparece en las *Adiciones*, de 12 de diciembre de 1914, firmadas en Veracruz, textualmente: Art. 2º El primer jefe de la revolución y encargado del Poder Ejecutivo expedirá y pondrá en vigor, durante la lucha, todas las leyes, disposiciones y medidas encaminadas a dar satisfacción a las necesidades económicas, sociales y políticas del país, efectuando las reformas que la opinión exige como indispensables para restablecer el régimen que garantice la igualdad de los mexicanos entre sí; leyes agrarias que favorezcan la formación de las tierras de que fueron injustamente privados; leyes fiscales encaminadas a obtener un sistema equitativo de impuestos a la propiedad de raíz; legislación para mejorar la condición del peón rural, del obrero, del minero y, en general, de las clases proletarias; establecimiento de la libertad municipal.”

Como corolario habría que mencionar a Luís Cabrera, Andrés Molina Enríquez, y a Winstano Luís Orozco⁶⁵ que de alguna manera dieron sustentó teórico a las demandas sociales, cuestión que influyó primero en el mismo Jefe del Ejército Constitucionalista, don Venustiano Carranza⁶⁶; y posteriormente en el Constituyente queretano de 1916, tal es el caso de diputados como Alfonso Cravioto, Heriberto Jara, José Natividad Macías, Froilán C. Manjarrez, Francisco J. Múgica, y por supuesto, Pastor Rouaix; cuyas propuestas avalaban un cambio sustancial en la distribución de la propiedad que sólo era posible rediseñando la naturaleza del Municipio. Pero la cuestión no cambió materialmente la situación: “En el Congreso Constituyente de Querétaro, se debatieron los postulados del zapatismo como las propuestas de Carranza en materia municipal; sin embargo, la autonomía municipal propuesta en el proyecto carrancista –sustentado en la libertad plena en materia hacendaria-, fue motivo de numerosos y apasionados debates que culminaron con el rechazo de la propuesta, que propiciaría más tarde la consolidación de un poder autoritario y centralista que marginarían la autoridad municipal y al municipio mismo.”⁶⁷

Finalmente, en la Constitución de 1917 se recoge sólo la fórmula carrancista del Municipio Libre “como la base de la organización política y de la administración pública de los estados” tomando en consideración tres principios:

I.- Cada municipio será administrado por un ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el gobierno del Estado. Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema Corte de Justicia de la Nación.

65 OROZCO, Winstano Luis, *Legislación y jurisprudencia sobre terrenos baldíos*, Imp. De El Tiempo, México, 1885. En el escrito intitulado *Los ejidos de los pueblos* Orozco nos dice lo siguiente: “Cuando se restablecieron la República y la Constitución, y los bienes eclesiásticos se habían disipado como nublado de humo, la codicia extendió su mano rapaz sobre los bienes de los municipios.” (*Los ejidos de los pueblos*, Ediciones El Caballito, México, 1975 p.182)

66 Carranza expidió un decreto sobre la libertad municipal que establecía en su artículo único “Los Estados adoptarán para su régimen interior la forma de Gobierno Republicano, Representativo y Popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política el Municipio libre, administrado por Ayuntamientos de elección popular directa, y sin que haya autoridades intermedias entre estos y el gobierno del Estado.” Además en el proyecto de constitución Carranza presentó un Municipio autónomo en materia fiscal.

67 DE LOS REYES HEREDIA, Oscar, “Consideraciones en torno al Municipio Libre en México”, en: *Derecho y Justicia. Cuadernos de trabajo*, Departamento de Ciencia Política y Derecho. División de Humanidades y Ciencias Sociales, Tecnológico de Monterrey, México, octubre, 2003, no. 5, p. 13.

II.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, recaudarán todos los impuestos y contribuirán al gasto público del Estado en la proporción y términos que señale la legislatura local.

III.- Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica para todos los efectos legales.

Sin embargo, faltaba generarle un espacio institucional, pues al no relacionarse el Municipio dentro de los poderes, porque se decía que éstos eran sólo tres (Legislativo, Ejecutivo y Judicial), se dejó a aquel en un estado de indefensión; la confusión entre “niveles de gobierno” (vertical) y poderes de la unión (horizontal), trajo como consecuencia, la falta de legitimidad del Municipio para interponer la defensa procesal que establece el 105 constitucional que se refiere a las controversias constitucionales; y tampoco podía promover el amparo, por dos razones que desestiman este recurso: la primera razón se dio desde 1917 y hasta 1921 de la Quinta Época del *Semanario Judicial de la Federación*, al establecer que el Municipio no estaba legitimado para interponer el amparo porque éste se reservaba para proteger las garantías individuales y no para defender derechos políticos; con esto se dejaba no sólo sin oportunidad a los ayuntamientos por constituirse, sino también a aquellos constituidos. Así, los poderes ejecutivo o legislativo locales podían, legítima o ilegítimamente, anular elecciones de los miembros del ayuntamiento, o declarar acéfalo el gobierno municipal, y, excepcionalmente, modificar el Municipio agregándolo a otro, o seccionándolo.

La segunda razón por la cual el Municipio o sus representantes⁶⁸, estaban imposibilitados para interponer el amparo fue su legitimación procesal activa, ya que al ser agrupación en su momento no podía ser quejoso; por otro lado, se trataba de una autoridad y la mayor parte de las veces necesitaba acudir al amparo en tal calidad⁶⁹.

68 Ciertamente la práctica nos ha llevado a una asociación de ideas por la cual hemos homologado al Municipio con el órgano de gobierno del mismo, advertimos que aunque esto es válido para el análisis jurisprudencial, en un sentido más amplio, es obvio que el Municipio es algo más.

69 Recordemos que el Municipio puede acudir al amparo siempre y cuando lo haga ‘como si fuera un particular’ por ejemplo en el caso de un contrato incumplido y de un fallo adverso que se puede combatir por dicho medio.

4.2.- JURISPRUDENCIA SOBRE EL MUNICIPIO.-

Aceptar la existencia de un poder municipal, con las mismas cualidades de independencia que las de los tres poderes, en que está subdividido el poder público, es confundir la independencia de los Municipios con facultades y funciones que están muy lejos de su competencia.

Analizando el poder como una de las divisiones de la potestad concedida por el pueblo, la ciencia y la legislación positiva, no admiten sino las tres funciones de: querer, hacer y juzgar, que corresponden, respectivamente, al Legislativo, al Ejecutivo y al Judicial; sin que los Municipios, por más que Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema Corte de Justicia de la Nación se consideren comprendidos en alguna de las divisiones del poder, puedan abrogarse el título y prerrogativas de cualquiera de las tres entidades, en que está dividido.

Es una de las manifestaciones activas de la soberanía, en la potestad concedida por el pueblo a sus mandatarios, para ejercer ciertos derechos y facultades y, bajo tal aspecto, los Municipios tienen poder, gozan de alguna potestad, en el ejercicio de sus funciones.

El artículo 105 constitucional, especifica claramente cuáles pueden ser resueltas, exclusivamente, por la Suprema Corte de Justicia.

No obstante la autonomía y libertad que les ha concedido la nueva Constitución, no tienen todos los privilegios de un poder independiente, dentro del Estado.

El reconocimiento del Municipio libre, como base de la organización política y administrativa de los Estados de la Federación, no implica, en ninguna forma, el que los Municipios adquieran todos los derechos y prerrogativas de un cuarto poder.

Dentro de estas singulares tesis, encontramos como común denominador la idea antes expuesta de que el Municipio no es un poder propiamente dicho.

Dado lo anterior, es derecho del mismo a poder solicitar vía amparo la devolución de del Impuesto al Valor agregado, conforme a los siguientes criterios jurisprudenciales:

ACREDITAMIENTO POR PARTE DE PERSONAS MORALES OFICIALES.- ES INAPLICABLE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PARA SU PROCEDENCIA.- de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4º, de la ley del impuesto al valor agregado, existen tres sistemas diferentes para determinar tal gravamen como acreditable dependiendo de que el causante realice actividades totalmente gravadas, totalmente exentas o, mixtas, resultando acreditable en su totalidad en el primer supuesto, sin que lo sea en el segundo y, parcialmente acreditable en el tercero; derivándose de lo anterior que los municipios únicamente podrían acreditar el impuesto en el supuesto de que fueran causantes del mismo, en razón de que se genera la posibilidad de que se ubiquen en el primero o tercer sistemas; siendo que la aceptación del traslado que realicen los proveedores de los municipios, no los torna en contribuyentes, como tampoco el hecho de que el impuesto que se pretenda acreditar cumpla con los requisitos previstos por el artículo 4º, de la citada ley, en virtud de que por la mecánica desarrollada por este precepto legal, para poder efectuar el acreditamiento es presupuesto necesario ser contribuyente de tal gravamen, en virtud de que de esta forma se tendría un impuesto a pagar sobre el que se aplicará el pretendido acreditamiento. por su parte, el artículo 15, fracción iii, de la ley del impuesto al valor agregado, que

establece que no se pagará el impuesto de los servicios prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste tales servicios, es inaplicable a los municipios, toda vez que este precepto legal está referido al supuesto de causación a que se contrae el artículo 1º, fracción II, de la mencionada ley y, a su vez, la prestación de servicios públicos que realizan los municipios, prevista por el artículo 115 constitucional, tiene como finalidad satisfacer las necesidades públicas, sin que medie el consentimiento de quienes reciben tales servicios, por ende, atendiendo a la naturaleza pública de los entes oficiales, el referido impuesto que les es trasladado se considera definitivo al formar parte de su gasto público.

Juicio contencioso administrativo núm. 2358/08-07-01-9.- resuelto por la primera sala regional de occidente del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, el 20 de septiembre de 2010, por unanimidad de votos.-magistrado instructor: miguel ángel García padilla.- secretario: Lic. Ulises Omar Ayala espinosa.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 15. Octubre 2012. p. 183.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. TRATÁNDOSE DE CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDADES EXENTAS, LOS MONTOS TRASLADADOS A DICHS CONTRIBUYENTES CONFIGURAN UN PAGO DE LO INDEBIDO SUSCEPTIBLE DE DEVOLUCIÓN.- el artículo 4 de la ley del impuesto al valor agregado define lo que ha de considerarse como impuesto acreditable, y de manera general, la mecánica del acreditamiento (que se detalla en disposiciones posteriores), de la cual se observa de forma medular que los contribuyentes habrán de disminuir del impuesto que pagaron el diverso que ellos, a su vez, hubieran trasladado, lo que no es contrario en absoluto con el hecho de que el contribuyente no tenga derecho a acreditar el impuesto por realizar actividades exentas para efectos del impuesto al valor agregado. así, si el pago a proveedores se genera con motivo de la realización de actos de comercio relativos a actividades que la autoridad reconoce expresamente como exentas, ello se considera un pago indebido porque se trata de cantidades que correspondían al traslado del impuesto al valor agregado efectuado por sus proveedores, respecto de actos o actividades que por no estar afectas a la causación del tributo derivado de su exención, no se ubican en la situación jurídica de la traslación prevista en el artículo 1 de la citada ley del impuesto al valor agregado y que al suceder en el caso concreto, puede recuperarse vía devolución en los términos del artículo 22 del código fiscal de la federación.

Juicio contencioso administrativo núm. 747/11-08-01-6.- resuelto por la sala regional del centro i del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, el 19 de septiembre de 2011, por unanimidad de votos.- magistrado instructor: mario de la huerta portillo.- secretario: lic. roberto ruvalcaba guerra.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 11. Junio 2012. p. 377.

[TA]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 3; Pág. 2039.

DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR POR CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA NO REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE NO REPRESENTA UN IMPEDIMENTO PARA QUE PROCEDA, PORQUE SÓLO RESULTA NECESARIO QUE SE CONCRETE CUANDO SE OPTA POR EL ACREDITAMIENTO De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado están obligadas al pago de esa contribución las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: a) Enajenen bienes; b) Presten servicios independientes; c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes; y, d) Importen bienes o servicios. Por su parte, el precepto 6o. del propio ordenamiento prevé que en los casos en que en la declaración de pago resulte saldo a favor por concepto de impuesto al valor agregado, el contribuyente está en posibilidades de: I) Acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo; II) Solicitar su devolución; o, III) Llevar a cabo su compensación contra otros

impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. En ese orden de ideas, el referido artículo 6o., al disponer la devolución como opción para recuperar el saldo a favor que provenga de esa contribución, no establece como condición que el contribuyente haya realizado en el periodo por el que la solicita, contraprestaciones derivadas de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o la importación de bienes y servicios, esto es, que se concrete el hecho imponible a que se refiere el invocado artículo 1o., ya que la no realización de éste no representa un impedimento para que proceda la devolución del saldo a favor, en virtud de que sólo resulta necesario que se concrete cuando se opta por el acreditamiento, ya que ni el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación ni los diversos numerales 1o.-B, 4o., 5o. y 5o.-D, de la aludida ley exigen tal requisito para acceder a la devolución.

SEPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 745/2012. Grupo Xtra, S.A. de C.V. 14 de noviembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Juan Daniel Torres Arreola

[TA]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, Abril de 2009; Pág. 733

SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. PUEDE SOLICITARSE EL SALDO A FAVOR QUE RESULTE DE SU PAGO, DERIVADO DE AGOTAR EL ESQUEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR SER EQUIPARABLE A LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 227/2007, sostuvo que puede solicitarse el saldo a favor que resulte del pago del crédito al salario, derivado de agotar el esquema de acreditamiento del impuesto sobre la renta, por ser equiparable a la devolución del pago de lo indebido. El criterio expuesto es aplicable al subsidio para el empleo, pues el mecanismo elegido por el legislador para recuperar las cantidades pagadas por aquél, tiende a evitar que el empleador las absorba afectando su patrimonio, con la condición de que el acreditamiento correspondiente se realice únicamente contra el impuesto sobre la renta, de ahí que esa figura fiscal sólo se prevea respecto de las cantidades pagadas por concepto de subsidio para el empleo y, por ello, la diferencia que surja de su sustracción no queda regulada en dichas disposiciones legales sino en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que establece la procedencia de la devolución de cantidades pagadas indebidamente o en demasía; por tanto, si en los plazos en que debe realizarse el entero del impuesto a cargo o del retenido de terceros, el patrón tiene saldo a favor derivado de agotar el esquema de acreditamiento del impuesto sobre la renta, puede solicitarlo, por ser equiparable a la devolución del pago de lo indebido, en términos del indicado artículo 22.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 134/2009. Electrohumana, S.A. de C.V. 18 de marzo de 2009. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Nota: La tesis 2a./J. 227/2007 citada, aparece publicada con el rubro: "CRÉDITO AL SALARIO. PUEDE SOLICITARSE EL SALDO A FAVOR QUE RESULTE DE SU PAGO, DERIVADO DE AGOTAR EL ESQUEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR SER EQUIPARABLE A LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 115, 118 Y 119 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTES EN 2002 Y 2003)." en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, diciembre de 2007, página 179.

[TA]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, Abril de 2009; Pág. 734

SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. TIENE NATURALEZA DE ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO LE RESULTAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 16/2007, sostuvo que el crédito al salario tiene naturaleza de estímulo fiscal y, por ello, no le resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El anterior criterio es aplicable al subsidio para el empleo, pues éste no puede catalogarse como una contribución de las consignadas en el citado precepto constitucional, al no constituir un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni como una prestación obligatoria a favor del Estado exigible coactivamente y destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, debiendo considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de aumentar sus ingresos disponibles a través del importe entregado en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor al impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. Es decir, el subsidio para el empleo se traduce en un impuesto negativo o en un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los cuales se dirige, corriendo a cargo del Estado, en virtud de que el fisco federal lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador. En consecuencia, no se violan los principios tributarios de equidad y proporcionalidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 134/2009. Electrohumana, S.A. de C.V. 18 de marzo de 2009. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Nota: La tesis 2a./J. 16/2007 citada, aparece publicada con el rubro: "CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO." en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, marzo de 2007, página 275.

4.3.- CONTINÚA LA DISCUSIÓN SOBRE LA NATURALEZA DEL MUNICIPIO.-

Es indudable que el federalismo fiscal mexicano debe introducir las reformas necesarias, para ampliar los espacios de acción y disponibilidad de recursos de los gobiernos sub-nacionales, particularmente de los gobiernos municipales. Sin embargo, es igualmente cierto que los gobiernos municipales deben desarrollar en el corto plazo, mayores capacidades administrativas y profesionales, para llevar a cabo, la tarea de la hacienda local, de nada servirían más recursos si las estructuras locales no pueden hacer el mejor uso de los mismos y generar el mayor impacto posible en el bienestar municipal.

Las tendencias de las finanzas municipales en México muestran cada vez, con mayor claridad, las diferentes realidades del conjunto municipal. No es posible continuar dando un mismo tratamiento

al conjunto municipal nacional en lo financiero. Existen municipios metropolitanos y urbanos grandes, que muestran dinamismo en la generación de ingresos propios, capacidades institucionales y administrativas para manejar la hacienda local y sistematizar el funcionamiento financiero. Por otra parte, existen municipios pequeños y rurales que no cuentan con las capacidades institucionales, administrativas y profesionales para llevar a cabo una actividad hacendaria dinámica y plenamente autónoma. Los datos de la encuesta INDESOL-INEGIA corroboran estas tendencias. Los municipios urbanos grandes tienen mayores posibilidades para tener haciendas sanas y manejar eficientemente los recursos. Los municipios pequeños tienen enormes dificultades para el manejo hacendario, además de enormes carencias.

Sin embargo, es interesante identificar que al interior de estas grandes tendencias hay matices. Por una parte, los municipios urbanos grandes tienen frente a sí un enorme reto, se observa que a mayores recursos, tienen a crecer en exceso en sus estructuras administrativas y en su gasto corriente. De no luchar contra esta tendencia, buen número de municipios urbanos pueden burocratizarse rápido y generar grandes costos irreductibles, que hagan pesadas e ineficientes sus administraciones. Por su parte, los municipios pequeños y rurales tienen también enormes retos, aunque de naturaleza diferente, en la medida que reciben mayores transferencias del gobierno federal, se puede caer en una actitud pasiva de “receptor de transferencias”, sin preocuparse por aumentar poco a poco la autonomía financiera y la responsabilidad fiscal. Aun los municipios pequeños deben procurar sus fuentes propias de generación de recursos, solo un escenario de este tipo les puede ayudar a consolidar su presencia como instancias de gobierno local frente a la ciudadanía y otros niveles de gobierno.

4.4.- LAS CUESTIONES ELECTORALES, EL MUNICIPIO Y LOS MEDIOS DE DEFENSA CONSTITUCIONAL.-

Tanto la controversia constitucional como la acción de inconstitucionalidad son medios jurídicos de defensa de la Constitución; se hallan contempladas en las fracciones I y II del artículo 105 de la Ley Fundamental y su conocimiento es competencia exclusiva de la suprema Corte de Justicia de la Nación.

¿Qué es la controversia constitucional? Como toda institución jurídica ha sido definida de manera diversa, pero generalmente se le conceptúa cómo? el juicio federal promovido por órganos públicos en el que la más alta autoridad judicial del país, examina la constitucionalidad de las normas generales o actos de autoridad emitidos por el sujeto demandado, con base en los argumentos de invalidez invocados por el sujeto actor?

Se incurre frecuentemente en el error de confundirla con la acción de inconstitucionalidad. ¿Qué es ésta? Nos atrevemos a decir que es un procedimiento de carácter federal en el que el máximo órgano jurisdiccional de la República, resuelve sobre la constitucionalidad de una norma general que entra en contradicción con una de la propia Constitución?.

Para deslindar estas dos instituciones jurídicas, conviene citar el criterio del más alto tribunal de la Federación sustentado en la controversia 15/98, que establece las diferencias y características entre ambos medios de control constitucional, que nosotros desglosamos analíticamente para una mejor comprensión:

Por la materia.- en la controversia constitucional, instaurada para garantizar el principio de la división de poderes, se plantea una invasión de las esferas competenciales establecidas en la Constitución; en la acción de inconstitucionalidad se alega una contradicción entre la norma impugnada y una de la propia Ley Fundamental.

Por los sujetos actores.- La controversia constitucional puede ser planteada por la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal; la acción de inconstitucionalidad puede ser promovida por el Procurador General de la República, los partidos políticos y el treinta y tres por ciento, cuando menos, de los integrantes del órgano legislativo que haya expedido la norma.

Por el tema planteado.- En la controversia constitucional el promovente plantea la existencia de un agravio en su perjuicio; en la acción de inconstitucionalidad se eleva una solicitud para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación realice un análisis abstracto de la constitucionalidad de la norma.

Por la forma de trámite.- Respecto de la controversia constitucional se realiza todo un proceso (demanda, contestación, pruebas, alegatos y sentencia); en la acción de inconstitucionalidad se ventila un procedimiento.

Por la calidad de las normas impugnadas.- En la controversia constitucional no pueden impugnarse normas en materia electoral; en la acción de inconstitucionalidad pueden combatirse cualquier tipo de normas.

Por los alcances de su procedibilidad.- En la controversia constitucional pueden impugnarse normas generales y actos; la acción de inconstitucionalidad sólo procede contra normas generales.

Por los efectos de la resolución.- En la controversia constitucional, los efectos de la sentencia, tratándose de normas generales consistirán en declarar la invalidez de la norma con efectos generales, siempre que se trate de disposiciones de los estados o de los municipios impugnados por la Federación, de los municipios impugnados por los estados o bien, en conflictos de órganos de atribución y siempre que haya sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos de los ministros de la Suprema Corte; en la acción de inconstitucionalidad, la sentencia tendrá efectos generales siempre y cuando ésta fuere aprobada por lo menos por ocho ministros.

Con lo apuntado hasta aquí queda claro que hoy el municipio puede ser actor en una controversia constitucional. Sin embargo, dice David Cienfuegos Salgado, en la presentación del libro *¿El Municipio en Iberoamérica?*, citando al ministro Góngora Pimentel, el uso de este medio de defensa por parte de los municipios con el carácter de actores, es relativamente reciente, pues la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación les había negado la posibilidad de promover controversias constitucionales basando su negativa en el argumento de que el municipio no era un poder público, pues, según el criterio del Pleno de la Corte, *¿aceptar la existencia de un poder municipal, con las mismas cualidades de independencia que las de los otros tres poderes en que está subdividido el poder público, es confundir la independencia de los municipios con facultades y funciones que están muy lejos de su competencia?*. De acuerdo con esta tesis el municipio quedaba en un estado de indefensión.

Pero en agosto de 1992 la misma Suprema Corte estableció por vez primera que ¿el municipio debería ser equiparado a los poderes de un Estado, en los términos del artículo 105 constitucional, que desde 1917 había establecido el juicio denominado controversia constitucional?.

Por fortuna y después de mucho luchar, de debates parlamentarios, de análisis doctrinarios y de reclamos políticos, en 1994 se dio una reforma al artículo 105 constitucional y con ella cambió sustancialmente la situación del entorno municipal.

Dice el investigador constitucionalista Manuel González Oropeza, en su Ensayo ¿El Poder Municipal?: ¿Hasta diciembre de 1994, el municipio no contaba con medios de defensa constitucional; por lo que si su autonomía, patrimonio o funciones eran afectados por otro nivel de Gobierno, se encontraba en un estado de indefensión. Como el municipio es una entidad pública, no identificada con las personas privadas colectivas, no se le reconocían garantías individuales, por lo que sus agravios no podían ser desahogados a través del juicio de amparo. Tampoco a sus integrantes o ediles, como parte del ayuntamiento, se les reconocía abiertamente la defensa de sus intereses a través del amparo?.

Indudablemente que esta reforma fue trascendental, porque con ella se dotó al municipio de los medios que le permitan la defensa de su ámbito de autonomía, terminando así esa teoría, el estado de indefensión en que se hallaba en los casos de invasión de sus facultades o al ver vulnerado el campo de sus atribuciones competenciales, con lo cual se fortalece la democracia y el Estado de Derecho.

4.5.- EL ITER JURÍDICO DEL MUNICIPIO EN EL SIGLO XX.-

Durante las siguientes Épocas jurisprudenciales, no fue muy clara la distinción entre lo jurídico, lo constitucional y lo político; sobre todo cuando se trataba de asuntos electorales, donde los casos envuelven matices de diverso cariz. Además, era discutible quién debía ser el órgano idóneo para resolver estos asuntos, desde el siglo XIX, como hemos dicho, venían sugiriéndose dos vías, el Senado y la Suprema Corte de Justicia de la Nación (una tercera vía olvidada, había sido los poderes judiciales locales), de este modo, los asuntos se presentaban mayoritariamente en el Senado, a

veces en la Suprema Corte y otras veces, en ambas instancias. Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema Corte de Justicia de la Nación

El 3 de febrero de 1983 una nueva reforma buscó reglamentar más ampliamente las facultades del Municipio, entre otras cosas: el fortalecimiento de la estructura política a través de reglas para la suspensión, audiencia previa a la declaración de desaparición de poderes municipales o revocación del mandato de los miembros del ayuntamiento; protección de la hacienda municipal; reconocimiento de la personalidad jurídica y facultades para legislar. Esta reforma aunque general e imprecisa, es importante por las siguientes razones: primero, porque nos muestra que el problema de una plena autonomía municipal podría llevar al otro extremo, es decir, al abuso de caciques locales que se apoderaran del gobierno municipal; segundo, porque esta reforma sirvió de plataforma a la interpretación que más adelante haría la Suprema Corte respecto de la naturaleza jurídica del Municipio.

4.6.- EL AMPARO MEXICALI: EL MUNICIPIO COMO PODER DEL ESTADO.-

El asunto sobre la calidad como poder del Municipio, fue retomado hasta 1992 en el ahora célebre Amparo Mexicali (4521/1990) cuyo proyecto de sentencia corrió a cargo del Ministro Mariano Azuela Güitrón⁷⁰. Como decíamos en el numeral anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en este caso, se apoyó en la exposición de motivos de la reforma de 1983, de cual podía desprenderse que “el Municipio, que es el tercer nivel de gobierno realiza las mismas funciones que, por tanto, lo caracterizan como un verdadero poder.”⁷¹ Y más adelante se indicó “el Municipio constituye un poder, pues ejerce las funciones ejecutivas, legislativas y judiciales, propias de un verdadero Poder Político.

70 Cfr. HERNÁNDEZ CHONG CUY, Amparo, *La defensa jurisdiccional del municipio y las controversias constitucionales*, Universidad Panamericana Guadalajara, Guadalajara, 1997.

71 Sentencia, Amparo en Revisión 4521/90, Ayuntamiento de Mexicali, Baja California, p. 52.

El Municipio de Mexicali argumentó entre otras cosas, que al no ser un poder y al haber sufrido una afectación real en su patrimonio, debía proceder el amparo, pues no estaba facultado para interponer la controversia constitucional, por lo que de otro modo, quedaría en estado de indefensión. En la demanda señalaba el ayuntamiento de Baja California que “el Municipio carece del derecho de esa acción constitucional de amparo porque es una Entidad soberana, pero por otra parte también se le niega al Municipio la posibilidad de solucionar sus controversias con los Poderes Soberanos conforme a lo establecido por el artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, precisamente con la consideración de que el Municipio no es un poder y por ende entidad soberana, lo que verdaderamente es paradójico, hay que decirlo en forma lisa y llana, en este país el municipio libre no tiene ningún medio de defensa constitucional contra los actos que arbitrariamente se ejecuten violentando las normas de protección que como garantías públicas establece la Constitución a favor del Municipio.”⁷²

La Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó una labor interpretativa “dentro de nuestra evolución y sin apartarse del propio contexto constitucional, apegándose a la interpretación sistemática del mismo”⁷³ esto la llevó a determinar que “los artículos 105, 115 y 116 constitucionales en forma relacionada para desentrañar su verdadero sentido y alcance, permiten concluir que al ser el Municipio en la actualidad un poder, está facultado para promover una controversia constitucional a fin de defender las prerrogativas que la reforma le confirió, cuando sus intereses se vean lesionados por otro de los poderes del Estado.”⁷⁴ Según interpretación del Alto Tribunal “debe inferirse que se estimó implícitamente comprendido el Municipio dentro de los poderes a que alude el artículo 105 constitucional, no siendo, por tanto necesaria su reforma, cabe inferir que se había interpretado conforme a la división de poderes tradicional (pero) no existe impedimento alguno para interpretar que se entiende dirigido a todo Poder, en sentido genérico...hacer una interpretación diversa a la contenida en esta resolución, volvería a colocar al municipio en la situación que se encontraba antes de la última reforma al artículo 115 de la Constitución, que fue lo que ésta trató de solucionar.”⁷⁵

72 Sentencia, Amparo en Revisión 4521/90, Ayuntamiento de Mexicali, Baja California, p. 57.

73 *Ibidem.*, p. 21.

74 *Ibidem.*, p. 61.

75 *Ibidem.*, p. 58-60

4.7.- EL CASO DELICIAS, CHIHUAHUA: EL MUNICIPIO Y LA DEFENSA JURISDICCIONAL DE SUS DERECHOS.-

El precedente Mexicali sirvió como holocausto propicio para actuar un régimen procesal constitucional del Municipio más justo, aunque las autoridades del Ayuntamiento bajacaliforniano, no vieron satisfechas sus pretensiones, su sacrificio sirvió para que el Ayuntamiento de Delicias, Chihuahua, si lo hiciera; así fue, en la Controversia 1/93 contra el gobierno de ese Estado. El conflicto se originó a raíz de la prestación del servicio del registro civil que venían realizando los municipios y que ahora pasaría a manos del Poder Ejecutivo de dicho Estado. El Ayuntamiento de Delicias, había promovido un juicio de amparo que fue desechado por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Séptimo Circuito, pues demandaba actos del gobernador que lesionaban derechos públicos. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, apoyándose del amparo Mexicali, admitió la controversia constitucional y consideró que el Estado de Chihuahua concedió, a través de su Código Civil, la facultad en materia de registro civil a los alcaldes de dicha entidad, por lo que un Acuerdo administrativo del Poder Ejecutivo, como el que estaba en discusión y que cambiaba esta situación, debía revocarse⁷⁶.

El 25 de octubre de 1993, se reformó el artículo 105 constitucional ampliando a los sujetos legitimados para interponer la controversia constitucional dentro de los cuales se incluyó a los órganos del gobierno del Distrito Federal y a las Delegaciones del mismo, pero no al Municipio.

A pesar de ello, la sentencia de la Suprema Corte de agosto de 1994 confirmó el criterio de Mexicali por el cual el municipio debía considerarse un poder para efectos del 105 constitucional.

Finalmente, en 1994 el órgano reformador, impulsado por la jurisprudencia, dio un giro a la legitimación procesal activa del Municipio, el artículo 105 fracción I, incluyó dentro de las controversias constitucionales aquellas que se suscitaran entre: La Federación y un Municipio (b); el Distrito Federal y un Municipio(f); Dos Municipios de diversos Estados(g); Un Estado y uno de sus Municipios; sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales(i); Un estado y un Municipio de otro Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales. La resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede declarar inválidas disposiciones generales de los Estados o de los Municipios con efectos *erga omnes*, siempre y cuando la aprobación se haga por una mayoría de por lo menos ocho votos.

A partir de la reforma constitucional aparecieron tesis como la del rubro siguiente: (Controversia constitucional 1/95) "MUNICIPIOS. DENTRO DE NUESTRO SISTEMA CONSTITUCIONAL CONSTITUYEN UN PODER, POR LO QUE ESTAN LEGITIMADOS PARA PROMOVER CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES QUE SE SUSCITEN ENTRE ESTOS Y LOS OTROS PODERES DE LA ENTIDAD."⁷⁷.

Así, el criterio jurisprudencial comenzó a funcionar como es propio de esta institución, es decir, como fuente del derecho.

4.8.-DEFINICIÓN DEL MUNICIPIO A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA.-

Posteriormente se dieron dos controversias constitucionales relacionadas con los municipios y la denominada “constitucionalidad de los actos”: la 27/97 promovida por el Síndico Municipal del Ayuntamiento del Municipio de Tarímbaro, Michoacán, contra el Congreso, el Gobernador y el Secretario de Gobierno de Michoacán, fallada el 26 de enero de 1999; y la controversia constitucional 32/97 promovida por el Síndico Procurador Suplente, en funciones, del H. Ayuntamiento de Valle de Bravo, Estado de México, contra Poder Ejecutivo del Estado de México, fallada el 22/02/1999. También cabe mencionar la controversia constitucional 18/9746 en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación revisó la autonomía financiera del Municipio en las consideraciones que hizo respecto de las participaciones federales en este sector; de este modo, a través de la jurisprudencia no sólo se resuelve el problema de legitimación procesal activa sino también cuestiones como la de los recursos y la autonomía misma del Municipio.

⁷⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, mayo de 1998, página 749.

⁷⁷ Ver “Participaciones federales a los municipios. Obligación de la autoridad estatal de transparentar información para su distribución”, en: *Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, número 11, SCJN, México, 2006.

En 1999 se dio una nueva reforma constitucional al régimen municipal para considerarlo como nivel de gobierno; desde entonces la jurisprudencia ha aclarado temas como el de la relación entidad federativa y municipio (tesis 81/98), la inclusión dentro del orden jurídico estatal del municipio (Apéndice 2000, t. I, tesis 44), el orden jurídico propio del municipio (tesis 134/2005); durante el año 2000 algunas tesis aclararon que debía entenderse por autoridad intermedia y cuáles eran los requisitos para hacer desaparecer o suspender al Municipio y sus miembros; otros asuntos tratados por la jurisprudencia fueron: las facultades normativas, los servicios públicos, el patrimonio municipal, la hacienda municipal y la división territorial entre otros.

El Poder Legislativo reconoció en 2004 que “la ubicación constitucional del municipio como poder o nivel de gobierno fue ‘descubierta’ por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación , al resolver las resoluciones conocidas como caso amparo Mexicali, amparo en revisión 4521/90 resuelto en sesión de pleno de fecha 7 de noviembre de 1991, y caso Chihuahua II resuelto en sesión plenaria 30/agosto/1994, resoluciones emitidas en base a los proyectos elaborados por el ministro Mariano Azuela Güitrón basados en valiosos estudios teleológico-históricos de las reformas, adiciones y modificaciones constitucionales a que sometió el constituyente permanente el artículo 115, sustancialmente con motivo de las iniciativas formuladas por el entonces presidente Miguel de la Madrid. Conforme con los criterios emitidos en las resoluciones referidas se reconoció en el municipio un nivel de gobierno donde se podían encontrar las tres funciones básicas del poder público: administrar, legislar y aplicar el derecho; ello adicionalmente al impedimento (que actualmente persiste) de que el municipio como persona moral oficial, se encontraba, y se encuentra impedido para ejercer la acción de reparación constitucional contenida en los artículos 103 y 107 de la Carta Federal, circunstancia que motivó la necesidad de abrir la vía de no dejar al poder municipal en estado de indefensión, y que dieron origen a la reforma constitucional que tuvo por objeto garantizar la efectividad de las prerrogativas municipales constituyendo la vía de justicia constitucional que permitiera la vigencia de las prerrogativas municipales y cuidara su preeminencia.”⁷⁸

78 Gaceta Parlamentaria, número 1484-I, martes 27 de abril de 2004.

CAPITULO V

DEVOLUCIÓN Y COMPENSACION

5.1.- DEVOLUCIÓN.-

La devolución de impuestos es, en principio, un derecho de todos los contribuyentes. Esta devolución de impuestos permite que los contribuyentes recuperen los saldos a su favor, o en algunos casos dinero que han pagado de más por algún error al calcular los impuestos.

5.1.1.- PROCEDENCIA.-

El fisco se encuentra obligado a devolver las cantidades pagadas Indebidamente y las que procedan conforme a las leyes.

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación concluirá dentro de un plazo máximo de noventa días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de este Código.

5.1.2.- DEL ENRIQUECIMIENTO ILEGÍTIMO.-

El enriquecimiento ilícito es una conducta que ya venía contemplada en el Derecho romano, y que se ha trasladado a todos los ordenamientos jurídicos que previenen la necesidad de otorgar al perjudicado una acción tendente a la obtención de la restitución, o en su defecto, de una indemnización por el importe en que la otra parte se benefició o enriqueció por lo tanto se entiende como enriquecimiento ilícito un aumento patrimonial de una persona y un correlativo empobrecimiento de otro, obtenido de forma lícita, contraviniendo disposiciones legales, derivado de negocios sin causa, con abuso de derecho o posición en contratos, etc.

Una de las fuentes de las obligaciones lo constituye el enriquecimiento ilegítimo, éste deriva de un hecho voluntario lícito, mediante el cual aquel que sin causa se enriquece en perjuicio de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.

El enriquecimiento ilegítimo básicamente estriba en que no existe una causa eficiente que justifique la disminución de un patrimonio y el aumento de otro, y que además no exista una causa jurídica que explique el desplazamiento total o parcial de un patrimonio al de otra persona, por lo que tal fuente de obligaciones tiene como elementos:

- a) El enriquecimiento de una persona.
- b) El empobrecimiento de otra.
- c) Una relación de causalidad entre el enriquecimiento y el empobrecimiento.
- d) Que no exista causa jurídica que justifique el empobrecimiento de un patrimonio y el enriquecimiento de otro.

La regulación del hecho jurídico que nos ocupa, tiene como finalidad la de evitar que el beneficio obtenido por una persona sin que exista una causa que lo justifique, origine perjuicios a otra que se ha empobrecido por el enriquecimiento de aquélla cuando haya relación entre las dos circunstancias, que obliga al enriquecido a restituir al que se ha empobrecido en la medida del empobrecimiento sufrido, es decir, deberá de restituir el importe de su ganancia.

Uno de los casos del enriquecimiento ilegítimo es el pago de lo indebido que ocurre cuando no habiendo relación jurídica entre dos personas, una de ellas entrega una cosa a la otra con el propósito de cumplir con una obligación inexistente, en este caso existe un enriquecimiento ilegal, en virtud de que el que recibe el pago obtiene una ganancia con perjuicio del que efectúa el pago, quien no tiene por qué hacerlo. ⁷⁹

También se conoce esta fuente de las obligaciones como enriquecimiento injusto o enriquecimiento sin causa.

Por su parte el Artículo 1882 del Código Civil Federal define el enriquecimiento ilegítimo de la siguiente manera.- Él que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.

Elementos del Enriquecimiento ilegítimo:

1. Enriquecimiento de una persona. Una persona se enriquece cuando aumentan sus activos o cuando disminuyen sus pasivos.
2. Empobrecimiento de otra persona. Una persona se empobrece cuando aumentan sus pasivos o disminuyen sus pasivos, pero también se empobrece cuando presta un servicio y no es remunerado.
3. Sin causa. Sin causa se refiere a que no tiene un derecho, que es injusto o ilegítimo ese enriquecimiento.
4. Hay una relación causa efecto entre el empobrecimiento de uno y el enriquecimiento de otro. Esto quiere decir que el enriquecimiento de una persona tiene su origen en el empobrecimiento de otra.

⁷⁹ <http://www.tribunalmmm.gob.mx/biblioteca/luisfernando/indice.htm>

Efecto del enriquecimiento ilegítimo:

Al darse el enriquecimiento ilegítimo la persona que se enriqueció debe indemnizar a la persona que se empobreció. La acción que tiene la persona que se empobreció para pedir la indemnización es llamada por los franceses *actio in rem verso*.

El enriquecimiento debe ser cuantificable o pecuniario para que realmente estemos ante la figura del enriquecimiento ilegítimo.

Dentro del enriquecimiento ilegítimo encontramos tres figuras específicas que son:

a) **El pago de lo indebido.** Esta frase adolece de un error, ya que si atendemos a la definición que el mismo Código nos da de pago debemos llegar a la conclusión de que si es pago es de lo debido.

El Artículo 2062 del Código Civil Federal establece: Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

Se debería hablar de la entrega de lo no debido.

b) **Liberar por error a alguien de una obligación.**

c) **Recibir un servicio y no pagarlo.**

La medida de la indemnización es el enriquecimiento y no el empobrecimiento. Para fijar el monto de la indemnización tenemos que distinguir entre buena y mala fe. El que se enriquece de **buena fe** tiene que pagar solo el equivalente a lo que se enriqueció. Su obligación es de dar, conforme al artículo **2011 fracción III del Código Civil Federal**.

Casos en que la cosa materia del Enriquecimiento Ilegítimo se tramite a un tercero:

Artículo 1885 del Código Civil Federal.- Si el que recibió la cosa de mala fe, la enajenó a otra también con mala fe, se puede reivindicar y cobrar de uno u otro los daños y perjuicios.

En este artículo vemos un caso de responsabilidad **solidaria** por ley. Ya que según el artículo **1988 y 1886 del Código Civil Federal.-** la solidaridad no se presume, se da por ley o por voluntad de las partes. (1886) Si el tercero adquirente actuó de buena fe, sólo puede reivindicarse si la enajenación fue a título gratuito.

En los dos artículos siguientes se contempla el supuesto de que se enajene a un tercero pero éste adquiera de buena fe (1887 y 1888) El artículo **1895** del mismo Código es muy controvertido y además se considera injusto, ya que por que se tiene que dar la mitad del precio de la cosa al Estado.

Prescripción de la acción para pedir indemnización por enriquecimiento ilegítimo:

Artículo 1893 del Código Civil Federal.- La acción para pedir la indemnización del daño sufrido en caso de enriquecimiento ilegítimo prescribe en un año desde que se conoce el error que originó el pago, o cinco años a partir de que se dio el enriquecimiento.⁸⁰

ENRIQUECIMIENTO ILEGITIMO CONFORME AL CODIGO FISCAL FEDERAL:

(art. 1882 a art.1895 del CCF).

a) El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido (art. 1882).

80 [http://www.eld.edu.mx/Alumnos/Sociedad/Apuntes/Archivos/Segundo/Obligaciones%20\(Maria%20del%20Carmen\).PDF](http://www.eld.edu.mx/Alumnos/Sociedad/Apuntes/Archivos/Segundo/Obligaciones%20(Maria%20del%20Carmen).PDF)
<http://iusmexico.blogspot.com/2006/10/enriquecimiento-ilegitimo.html>

b) Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla (art. 1883).

c) La prueba del pago incumbe al que pretende haberlo hecho. También corre a su cargo la del error con que lo realizó, a menos que el demandado negare haber recibido la cosa que se le reclama. En este caso, justificada la entrega por el demandante, queda relevado de toda otra prueba. Esto no limita el derecho del demandado para acreditar que le era debido lo que recibió (art. 1891).

d) Se presume que hubo error en el pago, cuando se entrega cosa que no se debía o que ya estaba pagada; pero aquel a quien se pide la devolución puede probar que la entrega se hizo a título de liberalidad o por cualquiera otra causa justa (art. 1892).

5.1.3.- SUJETOS CON DERECHO A LA DEVOLUCIÓN.-

La cesión por el sujeto pasivo de los derechos que le corresponden sobre las devoluciones que la Hacienda Pública debe efectuarle del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) no puede ser vinculante para la Administración tributaria, la devolución del impuesto solicitada sólo puede ser reconocida por la Administración tributaria y, por tanto, efectuada a los sujetos pasivos.

La cesión por el sujeto pasivo de los derechos que le corresponden sobre las devoluciones, no puede ser vinculante para la Administración tributaria, porque si lo fuera, no devolvería las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

CONFORME AL ARTÍCULO 22 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL:

a) En **impuestos directos** al contribuyente o la persona que efectuó el pago de lo indebido.

b) **Tratándose de impuestos indirectos** tendrán derecho las personas que efectuaron el pago del impuesto trasladado. En el caso de **impuestos indirectos pagados con motivo de la importación** la devolución se hará al contribuyente siempre y cuando no lo hubiera acreditado.

c) Al contribuyente a quien se le retuvo la contribución.

5.1.4.- MOMENTO EN QUE SURGE EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN.-

DE ACUERDO CON EL Art. 22 CODIGO FISCAL FEDERAL:

a) En contribuciones que se calculan por ejercicios, cuando se haya presentado la declaración del ejercicio; salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia, en cuyo caso, la devolución se podrá solicitar independiente de la presentación de dicha declaración.

b) Tratándose del pago de lo indebido efectuado con motivo del cumplimiento de un acto de autoridad, hasta que dicho acto se anule; no siendo aplicable esta regla a las diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a devolución siempre que no haya prescrito la obligación.

EXTRACTO DE SENTENCIA EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION:

A lo anterior es de mencionar lo siguiente **VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL SEÑOR MINISTRO GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA, EN EL AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN NÚMERO 630/2012:**

En sesión celebrada el veintinueve de agosto de dos mil doce, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de cuatro votos de la Señora Ministra Olga María Sánchez Cordero de García Villegas y de los señores Ministros José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, en el amparo directo en revisión número 630/2012, resolvió revocar la sentencia recurrida dictada por el Décimo Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en el juicio de amparo directo número D.A. 692/2011, de fecha dos de febrero de dos mil doce y conceder la protección de la Justicia Federal a la parte quejosa respecto del fallo dictado por la Décima Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al resolver el juicio fiscal número ***** en sesión celebrada el veintiséis de mayo de dos mil once.

En el asunto precisado se elaboraron diversas consideraciones que, en lo que interesa, son las que a continuación se indican:

- Se interpretan los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, vigentes en el ejercicio fiscal de dos mil nueve, con la finalidad de analizar si aquella que realizó el Tribunal Colegiado del conocimiento es correcta o no.
- En esos términos, se llega a la conclusión de que el Tribunal Colegiado hizo una interpretación del precepto jurídico en cuestión no acorde con los principios constitucionales, específicamente, el de igualdad, al determinar que el supuesto consistente en que los contribuyentes que interponen un medio de defensa y, posteriormente, pagan el crédito fiscal determinado y obtiene una resolución favorable, cuando se lleva a cabo la devolución no tienen derecho al pago de los intereses.

- Lo anterior se consideró así, porque la norma debe ser interpretada de manera acorde con el principio constitucional de igualdad, por tanto, aquéllos contribuyentes que interpusieron algún medio de defensa y, posteriormente, obtuvieron una resolución favorable, tienen derecho al pago de los intereses desde la fecha en que se cubrió el crédito fiscal.
- En tal virtud, tanto los contribuyentes que presenten una solicitud de devolución como aquéllos que obtuvieron una resolución favorable a través de un medio de defensa y que pagaron el crédito determinado, cuentan con el derecho al pago de los intereses respectivos; puesto que la intención del legislador es que en aquellos casos en los cuales los contribuyentes realicen pagos al fisco federal y, posteriormente, se determine que el pago fue indebido, tengan derecho a la devolución de las cantidades enteradas, a la respectiva actualización y, además, al pago de los intereses que generó dicha cantidad.
- Finalmente, se consideró que **lo previsto en la norma no se refiere exclusivamente al trámite de devolución, sino que su interpretación debe realizarse de forma extensiva a fin de que abarque aquellos supuestos en los cuales el pago de lo indebido no surge por el trámite de la solicitud de devolución en sí mismo, sino también cuando se trate de la determinación de un crédito por parte de la autoridad hacendaria que fueron anuladas o revocadas por medio de la interposición de un recurso administrativo o un juicio ante un Tribunal.**

De manera respetuosa se disiente del criterio de la mayoría en virtud de que no se comparte la interpretación que se llevó a cabo de los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, toda vez que:

1. En la resolución **no se toman en cuenta las razones y motivos del legislador** para llevar a cabo la reforma que se combate (existían muchos abusos por parte de los contribuyentes, toda vez que el fisco da mayores intereses que una institución bancaria).
2. **Asimismo en el fallo se considera que se incluye un supuesto jurídico no previsto** en los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación (numerales que establecen de manera precisa y concreta los supuestos en que procede la devolución del crédito fiscal actualizado más intereses).

Razones del disenso:

Se considera que en la resolución no se tomaron en cuenta los antecedentes legislativos de la norma y, en consecuencia, las razones por las que se reformaron los numerales en cuestión, de conformidad con las siguientes anotaciones.

Respecto del artículo **22 del Código Fiscal de la Federación**, vigente en el año de dos mil nueve, de sus antecedentes legislativos se observa:

1. Hasta el año de **mil novecientos noventa y nueve** en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, existía un párrafo en el que se establecía que el contribuyente que hubiere efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, que interpusiera oportunamente los medios de defensa procedentes y obtuvieran una resolución firme que le fuera favorable total o parcialmente tendría derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses *“sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago”*.
2. En el año de **dos mil** el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se reformó para señalar que el fisco federal debía pagar la devolución que proceda actualizada *“desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta a aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente”*.

En lo que atañe a los intereses se mencionó que en los casos distintos a lo anterior, en los que el contribuyente obtuviera 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 (debe existir una resolución en la que se establezca que procede la devolución), 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 derivara la obligación de la autoridad de hacer la devolución”*.

3. En el año de **dos mil seis** se reformó el artículo 22 al Código Fiscal de la Federación, disposición que actualmente se encuentra vigente, subsistiendo que procede pagar la devolución de las cantidades actualizadas desde el mes en que

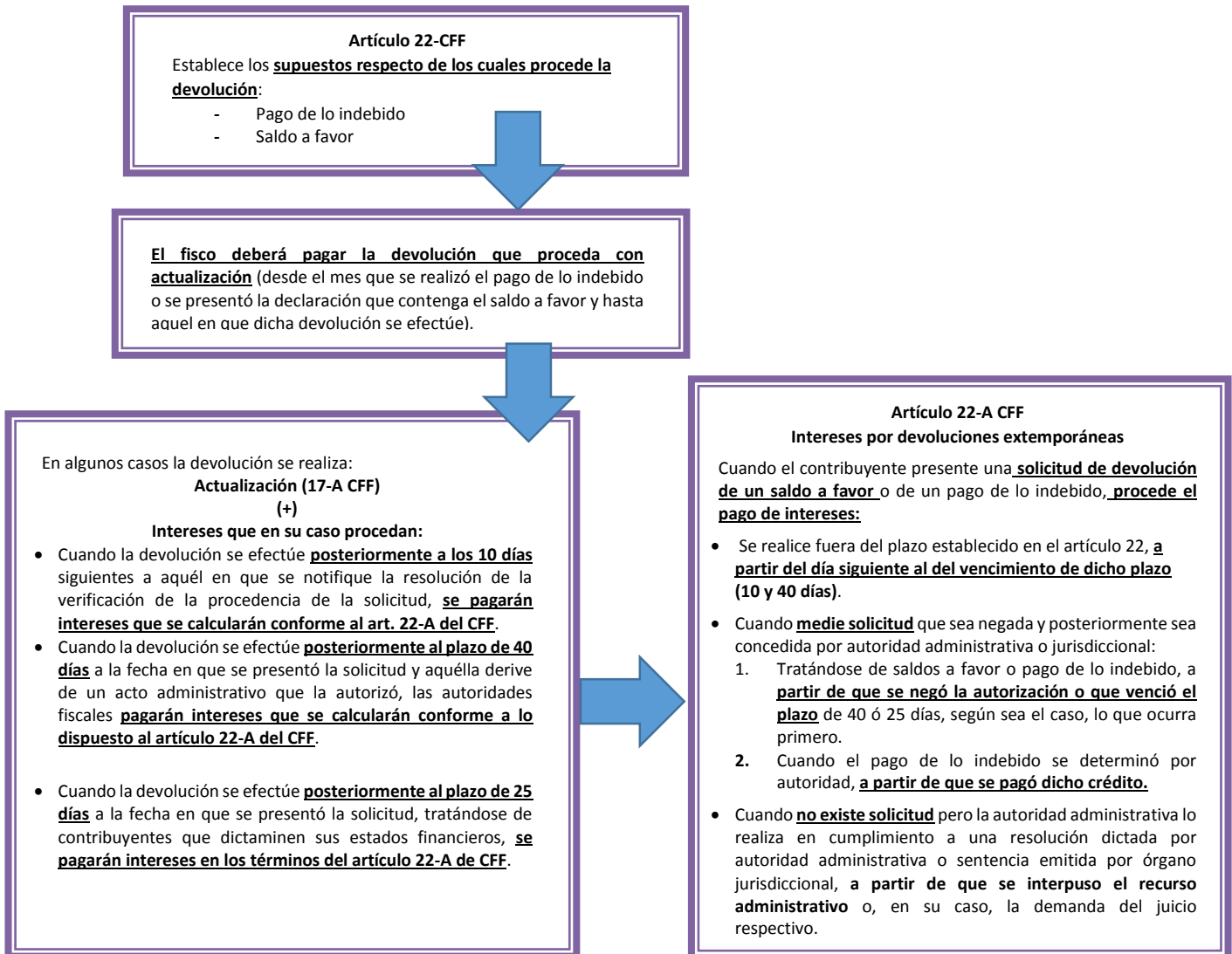
se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, pero se adicionó el párrafo que señala lo siguiente:

“Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de la emisión de la autorización y la fecha en que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes”.

Ahora bien, por lo que hace al artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, su cronología legislativa es la siguiente:

1. En el año de **dos mil cuatro** el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación se adicionó, con la finalidad de establecer los supuestos jurídicos respecto de los cuales procede el pago de intereses y a partir de cuándo debe realizarse ese cálculo.
2. En el año de **dos mil seis** subsistió la regulación anterior agregando que también procede el pago de intereses cuando *“la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior”.*

Lo que se ha mencionado en párrafos anteriores puede representarse gráficamente de la siguiente manera:



De lo anterior se desprende, en síntesis, lo siguiente:

1. **Por regla general** procede la devolución del pago de lo indebido o de saldo a favor (artículo 22 del Código Fiscal de la Federación).
2. Esa devolución se hace por la cantidad que se pagó actualizada, únicamente (artículo 22 del Código Fiscal de la Federación).
3. **Sólo procede el pago de intereses en los supuestos previstos en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación.**
4. **Los supuestos que establece el artículo 22-A** del Código Fiscal de la Federación son:
 - a) **Si se realiza fuera del plazo** que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, esto es, 10, 25 y 40 días, según sea el caso.
 - b) **Si existe una solicitud de devolución** por parte del contribuyente, la cual fue negada y posteriormente concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por órgano jurisdiccional.
 - c) **No existe solicitud de devolución**, pero se efectúa en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por órgano jurisdiccional.

De acuerdo a lo expuesto, no se comparte el criterio sustentado por la mayoría, en virtud de que las **reformas y adiciones** realizadas a los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, tuvieron **como finalidad evitar un abuso por parte de los contribuyentes que pretendían obtener un beneficio indebido por el financiamiento**, ya que la **tasa de intereses que paga el fisco federal es considerablemente mayor** (artículo 21 del Código Fiscal de la Federación), de aquellas tasas activas que pagan los intermediarios (instituciones bancarias).

Además, considero que **no es correcta la interpretación** que se lleva a cabo en el proyecto de los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, en atención a que por virtud de aquella **se incluye un supuesto jurídico que intencionalmente fue suprimido de la norma por parte del legislador**, es decir, el relativo a considerar procedente el pago de intereses aun cuando el contribuyente no se ubique dentro del antepenúltimo párrafo del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de dos mil nueve.

Por las razones antes mencionadas, estimo que en este asunto sí era correcta la interpretación que llevó a cabo el Tribunal Colegiado del conocimiento y, por ende, sí tenía que examinarse los agravios que hace valer la parte quejosa, hoy recurrente, mediante los cuales combate la constitucionalidad de los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación y resolver lo que conforme a derecho proceda.

5.1.5.- TIPOS DE DEVOLUCIONES.-

La devolución de impuestos es, en principio, un derecho de todos los contribuyentes. Esta devolución de impuestos permite que los contribuyentes recuperen los saldos a su favor, o en algunos casos dinero que han pagado de más por algún error al calcular los impuestos.

El trámite para solicitar la devolución se realiza de forma automática sin necesidad de que las personas acuda a las oficinas del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Es importante saber que está eliminado el uso del formato 32 “Solicitud de Devolución” para el caso del saldo a favor que resulte a las personas físicas en su declaración anual. En su lugar se utilizará el “Formato Electrónico de Devoluciones”, disponible en “mi portal” en la página de Internet del SAT.

En cuanto a la metodología para la devolución de impuestos, en 2014 se realizó una reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF) que obliga a los contribuyentes que pretenden una devolución de más de \$40,000 contar con su Firma Electrónica Avanzada (Fiel) en vigencia.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1,500,000.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Es decir que, los contribuyentes que tengan saldo a favor inferior a dicho monto, podrás solicitar la devolución en tu dependencia del SAT.

(De acuerdo con lo establecido por el Art. 22 del CODIGO FISCAL FEDERAL y la regla I.2.5.2 de la RM 2010).

a) A petición del interesado.

b) De oficio.

c) Automática.

5.1.6.- PLAZOS PARA DEVOLVER.-

Cuando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios o sobre las ventas, haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la devolución, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.

Es importante advertir que para contar los dos años de plazo que tienen el contribuyente para solicitar la devolución del saldo a favor, no se tiene en cuenta la fecha de presentación cuando esta ha sido extemporánea, de modo que en tal circunstancia ese plazo se ve disminuido en el mismo tiempo de extemporaneidad.

Por último, para que el contribuyente solicite en devolución un saldo a favor no debe imputarlo o arrastrarlo en la siguiente declaración, por lo tanto, es importante presentar la solicitud de devolución dentro de la oportunidad legal establecida por el artículo 864 del estatuto tributario, puesto que si deja pasar dicho plazo el contribuyente pierde el derecho, es decir pierde ese saldo a favor.

En lo que se refiere a los saldos a favor de IVA, la propia ley del Impuesto al Valor Agregado desde su artículo número 1 señala que al impuesto que el contribuyente cobre (IVA a cargo) le deberá restar el IVA que le fue trasladado (IVA acreditable), así como el que se le hubiese retenido y de esta forma pagar en su caso el impuesto a cargo o bien determinar un saldo a favor, posteriormente el artículo 6 contempla que los saldos a favor se pueden acreditar, compensar o solicitar su devolución, en dicho artículo establece que cuando se solicite devolución se deberá solicitar por el total del saldo a favor, también se indica que si se compensa algún saldo a favor de IVA y aun así queda remanente, se podrá pedir devolución de este saldo, siempre que se solicite la devolución por el total del remanente.

Las situaciones más comunes en los que se dan saldos a favor es con aquellos contribuyentes que se dedican a actividades que están gravadas a la tasa del 0% por ejemplo la enajenación de hielo, animales, fertilizantes, prestación de servicios independientes prestados directamente a los agricultores y ganaderos, exportación de bienes o servicios, entre otros, toda vez que este tipo de contribuyentes no trasladan el IVA a sus clientes, sin embargo a ellos sí les trasladan. Para el caso de contribuyentes que gravan sus actos o actividades a la tasa del 16%, u 11 % según aplique y obtienen saldo a favor en un periodo, normalmente prefieren acreditar dicho monto contra el mismo impuesto generado en declaraciones futuras, esto para evitar engorrosos trámites, pérdida de tiempo y como consecuencia altos costos administrativos.

La solicitud de devolución se hace por internet en la página del SAT (www.sat.gob.mx) desde la sección denominada mi portal, mediante el formato 32 “solicitud de devolución y su respectivo anexo, ambos se obtienen también de la página del SAT en la sección Software, adjuntando los archivos generados en el programa denominado DEV IVA (esto para solicitudes de saldos a favor anteriores a 2007) ya que en ellos se presenta información sobre proveedores, actualmente este dato se toma de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT) la cual se presenta desde el 2008, cuando el importe a solicitar es mayor a \$13,970.00 se debe de presentar con FIEL, si el importe es menos se puede presentar con la CIECF.

La devolución del saldo a favor se debe realizar dentro de los 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud, y para los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por Contador Público autorizado el plazo para obtener la devolución es de 25 días; si el contribuyente dictaminado expide sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de internet del SAT la devolución se debe realizar en 20 días; las empresas con programa ALTEX obtienen la devolución en tan solo 5 días, recordemos que si se tiene un saldo a favor y no se solicita su devolución, o se compensa dentro de los 5 años posteriores se pierde el derecho sobre él, puesto que se extingue la obligación del fisco hacia el contribuyente; es decir prescribe el derecho. No así, para en el caso de acreditamiento ya que en la legislación únicamente se hace mención que cuando resulte saldo a favor se podrá acreditar en los meses posteriores hasta agotarlo sin delimitarlo a determinada época, entonces se entiende que la temporalidad de acreditarse el IVA es de forma indefinida.

La cantidad a favor que se devuelva se deposita directamente a la cuenta que proporciona el contribuyente, ya que en el llenado de la solicitud se pide que proporcione una CLABE y la institución financiera en la cual se desea le sea depositado el importe a favor. La cantidad solicitada será actualizado desde el mes en que se presentó la declaración que contiene el saldo a favor, hasta el mes en que el importe de dicho saldo este a disposición del contribuyente, si no se devuelve el saldo en los plazos establecidos que ya mencionamos el fisco pagare intereses hasta que se haga la devolución, en el entendido de que si se llevase a cabo una devolución parcial esta aplica primero a intereses de acuerdo a lo estipulado en el criterio normativo 12/2011/CFE.

Existen 2 maneras de solicitar la devolución una es la convencional y la otra es con declaratoria de contador público registrado, la convencional es para todos los contribuyentes que no solicitan la devolución vía contador público registrado y la de con declaratoria de contador público es para aquellos contribuyentes que dictaminan sus estados financieros y que requieren de un Contador Público Registrado (CPR) para obtener en forma más rápida la devolución, toda vez que el contribuyente es revisado por el contador respecto a dicho saldo a favor de IVA en varios aspectos , entre otros : el IVA causado y el acreditable, consecutivo de facturas emitidas, que los gastos, compra o inversión reúnan los requisitos de deducibilidad, etc.

Conforme a lo establecido en la regla II.2.2.1 de la miscelánea fiscal 2012 dicho CPR puede no haber sido quien dictamino los estados financieros del contribuyente donde se manifestó el saldo a favor, toda vez que el CPR que dictamino los estados financieros pudo haber fallecido, su registro puede estar suspendido o cancelado , este nuevo encargado de dictaminar tiene que ratificar o rectificar cada una de las declaratorias que haya presentado, aun cuando estas no correspondan al ejercicio fiscal que dictamine, la misma regla libera a los contribuyentes obligados a dictaminar los estados financieros de presentar la declaratoria, no así para los que opten por dictaminar.

Pero y ¿ Qué pasa si un contribuyente decide cambiar de dictaminador?, por ejemplo : solicita devolución de IVA con declaratoria por el ejercicio 2012 por cada uno de los meses, pero en 2013 decide cambiar de contador, y este nuevo es quien dictamina el ejercicio 2012, en toda la legislación fiscal no hay ninguna disposición que haga referencia a dicho tema, entonces se sobre entiende que

si se podría hacer cambio de contador y en sentido común este nuevo dictaminador debe de ratificar o rectificar cada declaratoria que fue emitida por el CPR anterior.

(Art. 22 CODIGO FISCAL FEDERAL).

a) **40 días** siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud con todos los datos.

b) **25 días** tratándose de contribuyentes que dictamen sus estados financieros.

c) **10 días después** de concluidas las facultades de comprobación para verificar la procedencia del saldo.

d) **20 días** para los contribuyentes que dictaminen y que en su caso emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del SAT. (Entrando en vigor a partir del 1 de enero 2011)

5.1.7.- INTERRUPCIÓN DEL PLAZO.-

Conforme al penúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2007, la obligación que tiene la autoridad de devolver al contribuyente el saldo a favor que le resulte del pago indebido, prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, y para estos efectos, la solicitud relativa que presente el particular se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando éste se desista de la solicitud. En estas condiciones, es irrelevante que el desistimiento se produzca por la solicitud expresa del contribuyente, o porque la autoridad lo determine como consecuencia de que el gobernado no desahogó dentro del término concedido el requerimiento que se le formuló en términos del quinto párrafo del citado precepto, pues las consecuencias jurídicas son las mismas. Por tanto, la interrupción del plazo para que opere la prescripción de la obligación de devolver el indicado saldo a favor desaparece, es decir, queda reducida a la nada jurídica, como si no hubiera existido, cuando el desistimiento se da por

cualquiera de las causas descritas, lo que significa que, al actualizarse éstas, se pierde o se renuncia a la interrupción ganada.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO ⁸¹.

Revisión fiscal 575/2010. Titular de la Administración Local Jurídica del Centro del Distrito Federal, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas, firmando por ausencia del primero la Subadministradora. 9 de febrero de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: María del Carmen Alejandra Hernández Jiménez, secretaria de tribunal autorizada por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretaria: Irma Gómez Rodríguez.

Nota: Por instrucciones del Tribunal Colegiado de Circuito, la tesis que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, mayo de 2011, página 1120; se publica nuevamente con la modificación en el precedente que el propio tribunal ordena sobre la tesis originalmente enviada.

Nota: Esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 324/2013, de la que derivó la tesis jurisprudencial 2a./J. 150/2013 (10a.) de rubro: “PAGO DE LO INDEBIDO O SALDO A FAVOR. LA SOLICITUD DE SU DEVOLUCIÓN CONSTITUYE UNA GESTIÓN DE COBRO QUE NO INTERRUMPE EL PLAZO PARA QUE PRESCRIBA LA OBLIGACIÓN DE DEVOLVERLO, SI EL CONTRIBUYENTE DESISTE DE SU SOLICITUD O LA AUTORIDAD LO TIENE POR DESISTIDO ANTE SU OMISIÓN ABSOLUTA DE ATENDER UN REQUERIMIENTO.”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXVI, Tomo 1, noviembre de 2013, página 630.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de diciembre de 2013 a las 06:00 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Época: Décima Época

Registro: 159823

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Localización: Publicación: viernes 06 de diciembre de 2013 06:00 h

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.7o.A.765 A (9a.)

Pag: 1120

De conformidad con el Código fiscal, los plazos son los siguientes:

- a) Hasta por 10 días** por requerimientos para subsanar errores en la solicitud de devolución.
- b) Hasta por 20 días** por requerimientos de información y, en su caso, hasta por otros 10 días en caso de un segundo requerimiento (no se considera iniciadas facultades de comprobación).

81 Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; viernes 06 de diciembre de 2013 06:00 h; Pag: 1120

c) Hasta **90 días** con motivo del ejercicio de facultades de comprobación y, en su caso, suspensión hasta por 12 meses (Art. 22 y 46-A del CFF).

5.1.8.- MONTO A DEVOLVER.-

(Art. 22 y 22-A del CODIGO FISCAL FEDERAL).

a) **El monto del saldo** procedente o del pago de lo indebido.

b) **La actualización** desde la fecha en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que arrojó el saldo y hasta el mes en que la devolución esté a disposición del contribuyente.

c) **Intereses**, según el caso, en términos del artículo 22-A del CFF. Los intereses a cargo del fisco federal no excederán de los que se causen en los últimos cinco años.

d) **El monto se aplicará primero a intereses y posteriormente a las cantidades pagadas indebidamente.**

5.1.9.- MODALIDADES DE LA DEVOLUCIÓN.-

(Art. 22 del CODIGO FISCAL FEDERAL).

a) Devolver lo solicitado.

b) Devolver parcialmente lo solicitado, por la diferencia la solicitud se considera negada.

c) Negar en su totalidad la devolución solicitada.

d) Devolver la solicitud de devolución, en cuyo caso se considera que la devolución fue negada en su totalidad.

5.1.10.- FORMA DE PAGO.-

(Art. 22-B CODIGO FISCAL FEDERAL).

a) Depósito en cuenta bancaria.

b) Cheque nominativo para abono en cuenta en el caso de personas físicas que hubiesen obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos inferiores a \$150,000.00; y

c) Certificados a nombre del contribuyente o terceros para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración ya sea a su cargo o como retenedor.

5.1.11.- APLICACIÓN DE DEVOLUCIÓN.-

(Art. 20 y 22-A del CODIGO FISCAL FEDERAL).

a) Pago de lo indebido.

b) Devoluciones procedentes en términos de ley.

5.1.12.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.-

(Art. 22 y 22-C CODIGO FISCAL FEDERAL).

a) Presentar la solicitud de devolución con todos los datos.

b) Presentar solicitud en formato electrónico y contar con FIEL cuando se tengan cantidades a favor mayores a \$10,000.00.

c) Aclarar los errores que lleguen a existir respecto a los datos de las solicitudes de devolución; de no hacerlo se tendrá por desistido de la solicitud.

d) Presentar en el plazo de 20 y/o 10 días los datos, informes y documentación adicional que requiera la autoridad y que se consideren necesarios o relacionados con la solicitud de devolución; de no hacerlo se tendrá por desistido de la solicitud.

e) Atender las facultades de comprobación relacionadas con el origen y procedencia del saldo a favor.

5.1.13.- FACULTADES DE LA AUTORIDAD.-

(Art. 22 CODIGO FISCAL FEDERAL).

a) Requerir corrección de datos de la solicitud.

b) Requerir información y documentación adicional que se considere necesaria o relacionada con la solicitud de devolución.

c) Ejercer facultades de comprobación para verificar el origen y procedencia del saldo a favor.

d) Devolver cantidades menores a las solicitadas.

e) Negar la solicitud.

5.1.14.- PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.-

La obligación de la autoridad fiscal para devolver saldos a favor prescribe después de cinco años, es decir, en los mismos términos y condiciones en que prescriben los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

La solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

(Art. 22 y 146 CODIGO FISCAL FEDERAL).

El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de **cinco años a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.**

- a) Acción.
- b) Excepción.
- c) Oficio.

5.1.15.- CANTIDADES DEVUELTAS Y QUE RESULTEN IMPROCEDENTES.-

(Art. 22 y 76 del CODIGO FISCAL FEDERAL).

- a) Reintegrar las cantidades devueltas actualizadas.
- b) Recargos sobre las cantidades devueltas como por los intereses.

c) Multas en términos del artículo 76 del CFF.

5.2.- COMPENSACIÓN.-

Compensación de saldos a favor de IVA

Para los efectos de los artículos 6o. de la Ley del IVA y 23 del CFF, los contribuyentes que opten por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar, podrán efectuarla, inclusive, contra saldos a cargo del mismo periodo al que corresponda el saldo a favor, siempre que además de cumplir con los requisitos a que se refieren dichos preceptos, hayan manifestado el saldo a favor con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

CFF 23, 6 LIVA

Compensación de oficio

Para los efectos del artículo 23, último párrafo del CFF, la autoridad fiscal podrá compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto contra créditos fiscales autorizados a pagar a plazos, en los siguientes casos:

I. Cuando no se hubiere otorgado, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

II. Cuando el contribuyente tenga una o dos parcialidades vencidas no pagadas a la fecha en la que se efectúe la compensación o hubiera vencido el plazo para efectuar el pago diferido y éste no se efectúe.

La compensación a que se refieren las fracciones anteriores, será hasta por el monto de las cantidades que tenga derecho a recibir el contribuyente de las autoridades fiscales por cualquier

concepto o por el saldo de los créditos fiscales autorizados a pagar a plazos al contribuyente, cuando éste sea menor. *CCF 23*

5.2.1.- FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES.-

1. Pago (Art. 2062 a 2103 CCF).- Es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

2. Confusión de derechos (art. 2206 a 2208 CCF).- La obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona.

3. Remisión de deuda (Art. 2209 a 2212 CCF).- Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

4. Novación (Art. 2213 a 2223 CCF).- Hay novación de contrato cuando las partes en él interesadas lo alteran substancialmente sustituyendo una obligación nueva a la antigua.

5. Prescripción (Art. 1135 a 1179 CCF).- Medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley. La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa.

6. Dación en pago (Art. 2095 CCF).- La obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida.

7. Compensación (Art. 2185 a 2208 CCF).- Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho. El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

8. Cancelación.- No es una forma de extinción de las obligaciones. En materia tributaria consiste en el castigo o baja de un crédito fiscal por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro; la cancelación de los créditos no libera de su pago (art. 146-A CFF y 15 LI-2009)

5.2.2.- COMPENSACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 23 Y 24 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL.-

De acuerdo con los artículos 2185 a 2188 del Código Civil, la compensación tiene lugar cuando dos personas tienen la calidad recíproca de ser deudores y acreedores y, cuyo efecto, es extinguir, por ministerio de ley, las dos deudas, hasta por la cantidad que importe la menor.

Asimismo, se establece que la compensación sólo procederá cuando ambas deudas consistan en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas, éstas sean de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al celebrarse el contrato.

Además, para que haya lugar a la compensación, se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles, y las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados.

Por su parte, el artículo 2192 del Código Civil establece que no procederá la compensación cuando las deudas sean fiscales, excepto en los casos en que la ley así lo permita.

De conformidad con el artículo 23 del Código Fiscal, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

Los saldos a favor que se compensen, deberán actualizarse con base en el procedimiento previsto en los artículos 17-A y 23 del Código Fiscal, por el periodo comprendido desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel que en la compensación se realice.

Compensaciones:

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

b. De la autoridad.- Podrá compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto en los términos de lo dispuesto por el artículo 22 del CFF, aún en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier circunstancia. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, deberá hacerse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación.

De conformidad con la regla I.2.5.4. (RMF 10/11) la autoridad podrá aplicar la compensación de oficio en los siguientes casos:

I. Cuando no se hubiere otorgado, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos en que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

II. Cuando el contribuyente tenga una o dos parcialidades vencidas no pagadas a la fecha en la que se efectúe la compensación o hubiera vencido el plazo para efectuar el pago diferido y éste no se efectúe.

c. Entre Entidades de Derecho Público.- Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, D.F., Municipios, Organismos Descentralizados o Empresas de Participación Estatal Mayoritarias.

5.2.3.- COMPENSACIONES IMPROCEDENTES.-

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación contempla la figura de la compensación como forma de extinción de la obligación tributaria, exigiendo para ello el cumplimiento de diversos requisitos establecidos en el mismo numeral, entre los que se encuentra la presentación de un aviso dentro de los cinco días hábiles siguientes a que esta compensación se realice. Respecto de dicho requisito tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como la Suprema Corte de Justicia de la Nación han arribado a resoluciones distintas, respecto a las consecuencias que acarrea su incumplimiento. En el presente texto se lleva a cabo un breve análisis de los razonamientos expuestos por ambos órganos de impartición de justicia para arribar a sus respectivas conclusiones, así como por qué se estima que el criterio del primero de los referidos órganos resulta más atinado.

En sesión celebrada el pasado día 28 de septiembre de 2009, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (en adelante el Pleno), resolvió la contradicción de sentencias número 979/07-20-01-8/Y OTRO/484/09-PL-01-01, y aprobó la tesis VI-J-SS-46 con carácter de jurisprudencia, cuyo rubro y contenido es el siguiente:

“COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA PRESENTACIÓN DEL AVISO CORRESPONDIENTE CONSTITUYE UN REQUISITO DE FORMA, CUYA OMISIÓN NO TRAE COMO CONSECUENCIA QUE AQUÉLLA SEA INDEBIDA O IMPROCEDENTE. El primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación permite a los contribuyentes obligados a pagar sus impuestos mediante declaración, compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que deban pagar por adeudo propio o por retención a terceros, para lo cual establece tres condiciones que consisten en que las cantidades que se compensen deriven de impuestos federales distintos de los causados por la importación; que esos impuestos los administre la misma autoridad y que no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios, de modo que si se incumple alguna de ellas la compensación resultará indebida, por lo que constituyen requisitos de fondo de la misma. Asimismo, instituye dos requisitos más, consistentes en que se compensen cantidades actualizadas y que se presente el aviso de compensación correspondiente dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial correspondiente, los cuales no condicionan la eficacia de la compensación, porque no impiden que ésta se efectúe, de modo que sólo pueden ser considerados requisitos de forma y, en ese sentido, la presentación del aviso de compensación no es un

requisito “de procedencia”, cuyo incumplimiento traiga como consecuencia que la compensación efectuada sea indebida o improcedente, máxime que el numeral en comento no lo establece así, ni prevé la posibilidad de requerírsele al contribuyente, apercibiéndolo de que si no lo exhibe dentro del plazo otorgado o no acredita haberlo presentado, la compensación efectuada será indebida o improcedente, sino que solamente implica una infracción que es sancionada con la imposición de una multa.”

De su primera lectura, se desprende que el Pleno llevó a cabo una interpretación del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, que regula la figura de la compensación como forma de extinción de la obligación tributaria. Con motivo de esta interpretación ese cuerpo colegiado resolvió que aun cuando el referido numeral establece en su primer párrafo la obligación que tiene el contribuyente de presentar el aviso de compensación respectivo ante la autoridad fiscal competente, su incumplimiento no puede acarrear la consecuencia de que le sea rechazada la compensación llevada a cabo, dado que la presentación del aviso sólo es un requisito de forma.

Por otra parte, el pasado 25 de marzo de 2009 la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante la Segunda Sala), resolvió la contradicción de tesis 75/2009, de la que derivó la tesis aislada 2a. LXIV/2009, cuyo rubro y texto es el siguiente:

“Novena Época

“Instancia: Segunda Sala

“Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

“XXIX, Junio de 2009

“Página: 315

“Tesis: 2a. LXIV/2009

“Tesis Aislada

“Materia(s): Administrativa

“COMPENSACIÓN DE CANTIDADES A FAVOR. PARA SU PROCEDENCIA ES INDISPENSABLE LA PRESENTACIÓN DEL AVISO CORRESPONDIENTE, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La citada disposición otorga al contribuyente la opción de que mediante declaración compense las cantidades que tuviere a su favor contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, exigiendo como únicos requisitos inmediatos, efectuar la compensación con cantidades actualizadas conforme al artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, y presentar el aviso de compensación dentro de los 5 días siguientes a aquel en el que se efectuó, acompañado de la documentación necesaria referida en la norma oficial correspondiente, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Partiendo de este supuesto, se desprende que la compensación en materia fiscal constituye una facilidad tendiente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales; por tanto, si decide ejercerla debe presentar el respectivo aviso de compensación, porque la eficacia del artículo 23 del indicado ordenamiento está condicionada al cumplimiento de esa formalidad, pues así la autoridad fiscal tendrá conocimiento de que el contribuyente optó por compensar contribuciones, con lo cual estará en aptitud de analizar si cumple o no con los requisitos de fondo para extinguir su obligación. En este sentido, si no se presenta el indicado aviso, aun cuando se haya exhibido ante la autoridad fiscal la declaración por medio de la cual se compensan cantidades a favor contra las que el contribuyente estaba obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, la compensación será improcedente.

“**Contradicción de tesis 75/2009.** Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos del Vigésimo Séptimo Circuito. 25 de marzo de 2009. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.”

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada. Como puede verse, la Segunda Sala llevó a cabo la interpretación del mismo artículo 23 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, arribó a una conclusión disímbola a la del Pleno, ya que para ésta la presentación en tiempo del aviso de compensación es un requisito formal de indefectible cumplimiento, so pena de que la compensación efectuada resulte improcedente.

Compensaciones improcedentes (Art. 23 CODIGO FISCAL FEDERAL).

- a) Cantidades cuya devolución se haya solicitado.
- b) Cantidades cuya obligación de devolver haya prescrito.
- c) Cantidades trasladadas cuando no se tenga derecho a su devolución.

5.2.4.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.-

- a) Actualizar las cantidades de conformidad con el artículo 17-A CFF.

- b) Presentar el aviso de compensación dentro de los cinco siguientes días a la compensación con la documentación que solicite el formato, o bien, en términos de la regla miscelánea II.2.3.6. (RMF 10/11) el aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41 en los módulos de atención respectivos o vía Internet, acompañado, según corresponda, de los Anexos A, 2, 2-A, 2-A bis, 3, 5, 6, 7, 7-A, 7-B, 8, 8-bis, 8-A, 8-A-bis, 8-B, 8-C, 9, 9-bis, 9-A, 9-B, 9-C, 10, 10-bis, 10-A, 10-B, 10-C, 10-D, 10-E, 10-F, 11, 11-A, 12, 12-A, 13, 13-A, 14 y 14-A de las formas oficiales 32 y 41 y adicionalmente:

I. Tratándose de contribuyentes que sean competencia de la AGGC, y que tengan saldo a favor en materia del IVA, ISR, impuesto al activo, IETU e IDE, presentarán los dispositivos ópticos (disco compacto) que contengan los archivos con la información de los Anexos A, 2-A, 2-A bis, 7, 7-A, 7-B, 8, 8-bis, 8-A, 8-A bis, 8-B, 8-C, 9, 9-bis, 9-A, 9-B, 9-C, 10, 10-bis, 10-A, 10-B, 10-C, 10-D,

10-E, 10-F, 11, 11-A, 12, 12-A, 13, 13-A, 14 y 14-A, según corresponda. Dicha información deberá ser capturada para la generación de los archivos, a través del programa electrónico disponible al efecto en la página de Internet del SAT.

II. Las personas morales que se ubiquen en alguno de los supuestos señalados en el artículo 32-A del CFF y sean competencia de la AGAFF, en materia del IVA, ISR, IETU, IDE e impuesto al activo, presentarán los Anexos A, 2-A, 2-A bis, 7, 7-A, 8, 8-Bis, 8-A, 8-A bis, 8-B, 8-C, 11, 11-A, 14 y 14-A mediante los dispositivos ópticos (disco compacto), generados con el programa electrónico a que hace referencia el párrafo que antecede.

III. Tratándose de saldos a favor de IVA presentarán los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 6, inciso d), punto (2), del Anexo 1 que contengan la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores, que representan al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior, operaciones de importación y exportación.

5.2.5.- REMANENTE DESPUÉS DE DEVOLUCIÓN.-

Solicitar devolución.

Existen 2 maneras de solicitar la devolución una es la convencional y la otra es con declaratoria de contador público registrado, la convencional es para todos los contribuyentes que no solicitan la devolución vía contador público registrado y la de con declaratoria de contador público es para aquellos contribuyentes que dictaminan sus estados financieros y que requieren de un Contador Público Registrado (CPR) para obtener en forma más rápida la devolución, toda vez que el contribuyente es revisado por el contador respecto a dicho saldo a favor de IVA en varios aspectos , entre otros : el IVA causado y el acreditable, consecutivo de facturas emitidas, que los gastos, compra o inversión reúnan los requisitos de deducibilidad, etc.

5.2.6.- COMPENSACIONES INDEBIDAS.-

Las cantidades reales que se tengan a favor se podrán compensar contra las que se esté obligado a pagar por adeudo propio, e incluso por retención a terceros; sin embargo es muy importante cerciorarse de que las cantidades a favor realmente existan, ya que la compensación de cantidades indebidas genera recargos y multas.

El Servicio de Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades de comprobación pondrá especial atención en revisar las cantidades a favor que hayan sido compensadas; de encontrar compensaciones improcedentes se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la cantidad indebidamente compensada y se aplicarán multas sobre el monto del beneficio indebido.

Sin perjuicio de las sanciones antes señaladas, el fisco podrá solicitar que se ejerzan las acciones penales contra quienes realicen compensaciones improcedentes, ya que este hecho está tipificado como delito de defraudación fiscal en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

(Art. 23 y 76 del CODIGO FISCAL FEDERAL)

Efectos:

I. Pago del monto compensado.

II. Pago de recargos

III. Multa.

5.2.7.- REGLAS ESPECIALES EN COMPENSACIÓN.-

a) Sólo opera contra otros impuestos (Art. 6° de la LIVA).

b) Impuestos al comercio exterior, no opera en impuestos a la importación (Art. 23 CFF).

c) IDE es compensable después de acreditarlo contra ISR propio o retenido a terceros (Art. 7 segundo párrafo y 8 tercer párrafo de la LIDE).

d) IETU los saldos a favor de pagos provisionales de IETU son compensables contra ISR del ejercicio (Art. 8 cuarto párrafo de la LIETU).

e) IMPAC por recuperar contra ISR o IETU.

f) IEPS los saldos a favor mensuales solo son compensables contra el IEPS a cargo en los siguientes meses (Art. 5 de la LIEPS).

g) ISR retenido en términos del art. 116 de la LISR sólo es compensable contra ISR retenido en períodos posteriores.

5.2.8.- CASOS EN LOS QUE NO OPERA LA COMPENSACIÓN.-

a) Impuestos contra otras contribuciones (salvo de oficio).

b) Impuestos contra aprovechamientos o productos.

c) IVA contra IVA.

d) IVA retenido no es compensable.

d) IEPS contra otros impuestos.

e)

5.2.9.- RECARGOS EN COMPENSACIÓN.-

(Art. 12 del RCFF).

a) Para los efectos de los recargos a que se refiere el artículo 21 del Código, se entenderá que el pago de las contribuciones o aprovechamientos se realizó oportunamente cuando el contribuyente realice el pago mediante compensación contra un saldo a favor o un pago de lo indebido, hasta por el monto de los mismos, siempre que se hubiere presentado la declaración que contenga el saldo a

favor o se haya realizado el pago de lo indebido con anterioridad a la fecha en la que debió pagarse la contribución o aprovechamiento de que se trate.

b) Cuando la presentación de la declaración que contenga el saldo a favor o la realización del pago de lo indebido se hubieran llevado a cabo con posterioridad a la fecha en la que se causó la contribución o aprovechamiento a pagar, los recargos se causarán por el periodo comprendido entre la fecha en la que debió pagarse la contribución o aprovechamiento y la fecha en la que se originó el saldo a favor o el pago de lo indebido a compensar.

5.2.10.- DIFERENCIAS ENTRE ACREDITAMIENTO Y COMPENSACIÓN.-

ACREDITAMIENTO	COMPENSACION
FORMA PARTE DEL PROCEDIMIENTO DE CALCULO	NO FORMA PARTE DEL PROCEDIMIENTO DE CALCULO
SOLO SE PRESENTA EN PAPELES DE TRABAJO	PARA APLICARSE SE DEBE PLASMAR EN EL PAGO
NO SE PRESENTA AVISO DE ACREDITAMIENTO	SE DEBE PRESENTAR AVISO DE COMPENSACION
NO ES UNA FORMA DE EXTINGUIR LAS OBLIGACIONES	ES UNA FORMA DE EXTINGUIR LAS OBLIGACIONES
NO ES UNA FORMA DE CUMPLIR CON EL PAGO	ES UNA FORMA DE CUMPLIR CON EL PAGO
EN OCASIONES SE DEBE ACUMULAR LA PARTE QUE SE ACREDITARÁ	NO SE DEBE ACUMULAR PARA TENER DERECHO A COMPENSAR
NO SE REQUIERE DE SALDO A FAVOR	SE REQUIERE DE SALDO A FAVOR Y A CARGO EN UNA MISMA PERSONA

RESULTADOS

El siguiente ejemplo muestra la mecánica simplificada, con un IVA generalizado de 10%.

1. **La empresa A produce, a partir de recursos naturales, el bien x1, al que fija un precio de \$100 por unidad.**
2. **A vende x1 a B, con un precio de \$100, y añade \$10 en concepto de IVA. Por lo tanto, B paga a A \$110. Resultado fiscal: A es deudor del fisco por \$10**
3. **B transforma cada unidad de x1 en una unidad de x2, bien al que fija un precio de \$150.**
4. **B vende x2 al distribuidor C, adicionando IVA por \$15, C paga a B \$165. Resultado fiscal: B es deudor del fisco por \$5 = (15 - 10)**
5. **C distribuye x2 en el comercio minorista, fijando un precio de \$200.**
6. **C vende x2 a la tienda D, adicionando IVA por \$20. Entonces, D paga a C \$220. Resultado fiscal: C es deudor del fisco por \$5 = (20 - 15)**
7. **D vende x2 al público, fijando un precio neto de \$240.**
8. **El consumidor final F compra x2 en la tienda D. F paga por el producto 264 (\$24 de IVA). Resultado fiscal: D es deudor del fisco por \$4 = (24 - 20)**

Como se ve en el ejemplo, todo el monto acumulado del impuesto ($10+5+5+4=\$24$) es soportado por el consumidor final (F), pero ha sido percibido en varias etapas intermedias: percepción ($A+B+C+D$) = impuesto pagado por el consumidor final.

El numeral 1° de la Ley del Impuesto al Valor agregado dispone lo siguiente:

ARTICULO 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios."

PAGO DE LO INDEBIDO

El pago de lo indebido; se presenta cuando una persona denominada deudor paga a quien no es su acreedor. La ley obliga a aquel que ha recibido el pago a reponerlo.

Es considerado una especie de enriquecimiento sin causa, que se da cuando sin existir relación jurídica entre dos personas, una de ellas entrega una cosa a la otra con el propósito de cumplir la supuesta obligación. Todo pago presupone la existencia de una deuda; si esta no existe, la entrega no tiene razón jurídica de existir y debe ser restituida. Tal devolución es conocida como repetición de lo indebido.

Esta figura jurídica crea un vínculo que se establece entre la persona que recibe lo que no tenía derecho a recibir y aquella que paga por error.

El Pago no debe ser debido. El presupuesto inicial de esta institución es la inexistencia de una obligación entre quien paga y quien acepta el pago.

El pago debe haberse efectuado por error.

Este error puede ser de hecho o de derecho, excusable o no, pero lo importante aquí es que el deudor a efectuado un pago que no debe, por lo tanto la repetición procede, salvo que exista por parte del solvens un animus donando, pero la palabra pago no deja ningún tipo de deudas.

El pago de lo indebido; tiene lugar cuando una persona (deudor) paga a quien no es su acreedor. El pago supone el cumplimiento de una obligación, y es un acto jurídico cuyos elementos son los sujetos (solvens y accipiens), el objeto (aquello que se paga), y la causa (entendiendo por tal tanto la fuente - deuda anterior que sirve de antecedente al pago-, cuando el fin, u otro objetivo al que se orienta el solvens: la extinción de la deuda).

Así también, es una especie de enriquecimiento sin causa, que se presenta cuando, sin existir relación jurídica entre dos personas, una de ellas entrega una cosa a la otra con el propósito de cumplir la supuesta obligación.

Todo pago presupone la existencia de una deuda; si esta no existe, la entrega no tiene razón jurídica de existir y debe ser restituida.

El llamado pago indebido, se da en los siguientes supuestos:

- Cuando por error se ejecuta una prestación sin que haya existido obligación de verificarla, se configura un pago indebido, un pago falto de equidad y, por tanto, contrario a la justicia;

el cual se convierte -a nuestro modo de ver- en causa eficiente del derecho a exigir y de la obligación de restituir lo ilegítimamente pagado.

· Siempre que hay pago indebido, es porque se cumple una obligación que no existe, ya sea que carezca totalmente de existencia y nunca la haya tenido, o se haya extinguido, o se yerre en la prestación, en quien la hace o a quien se hace.

· El desplazamiento patrimonial indebido es aquel realizado por una persona que actúa por error de derecho o de hecho al considerarse obligado no siéndolo, creyendo extinguir una relación obligatoria que en realidad no existe o siendo realmente deudor, al verificar el pago, no lo hace quien es titular del crédito.

El pago de lo indebido es una especie de enriquecimiento sin causa, que se presenta cuando sin existir relación jurídica entre dos personas una de ella entrega una cosa a la otra con el propósito de cumplir una supuesta obligación. El supuesto ocurre cuando una persona denominada solvens efectúa un pago a otra persona denominada accipiens, sin tener una causa que lo justifique o lo legitime". Emilio Cavo Baca en sus comentarios al Código Civil.

REQUISITOS DEL PAGO INDEBIDO.

Las condiciones o requisitos del pago de lo indebido son los siguientes:

1.- La realización de un pago, entendiéndose como tal la entrega de un cuerpo cierto o de cosas in genere. Cuando se trate del cumplimiento de una determinada actividad o conducta, no son aplicables las reglas específicas del pago de lo indebido, sino las del enriquecimiento sin causa, pues dichas reglas sólo parecen aplicables a aquellos casos en que la prestación consista en la entrega de una cosa cierta in genere, pero no a la ejecución de una determinada conducta.

2.- La ausencia de causa, es la falta de justificación jurídica de esa transferencia patrimonial, es decir, la entrega no debía efectuarse, no existía obligación de hacerla. La doctrina ha clasificado los casos en los cuales debe considerarse una obligación como inexistente:

a) Cuando la obligación no ha existido nunca, ya sea porque jamás existió la obligación, bien porque solo existía en apariencia, bien porque por error se paga más de lo debido realmente; porque la obligación no ha llegado a nacer válidamente, o porque la obligación que se pretende extinguir por el pago, ya se había extinguido con anterioridad a dicho pago.

b) Cuando siendo el solvens un verdadero deudor, efectúa el pago a quien no era su acreedor. c) Cuando el verdadero acreedor recibe un pago de un solvens que no era su verdadero deudor pero que se creía verdaderamente tal.

Ahora bien, el citado autor plantea un aspecto importante que es la prueba del error, señalando que algunos autores sostiene el criterio de que la **demostración del error** es esencial para la existencia del pago de lo indebido, ya que opinan que si una persona paga a sabiendas de que no debía, no merece protección del ordenamiento jurídico, y por lo tanto, para quien efectúa un pago pueda disponer de la acción de repetición, se requiere que ese pago lo hubiese efectuado por error, que es el único motivo por el cual puede pretender la protección de dicho ordenamiento, en consecuencia, tal prueba es una condición sine qua non.

El pago de lo indebido procede cuando un sujeto que no tiene vínculo jurídico alguno con otro le paga erróneamente, siendo el error un elemento constitutivo del pago de lo indebido quedando el accipiens obligado a demostrar el error del pago para la procedencia de la repetición de lo pagado.

Pero también la doctrina fuera de nuestro orden jurídico menciona otros requisitos para la configuración del pago de lo indebido.

a- Preexistencia de una obligación: Resulta evidente que debe existir una obligación previa que haya generado precisamente el deber de cumplir.

El pago no basado en una obligación que le dé sustento, nos conduciría - de presentarse los requisitos de esta figura - al tema del pago indebido. Y este concepto nos llevaría a afirmar que el pago indebido no es otra cosa que el lado oscuro del pago, aquella faz de un pago en el cual no se verifica el cumplimiento de alguno de sus requisitos.

b- La prestación se efectúe con *ánimus solvendi*: El *ánimus solvendi* no es otra cosa que la voluntad del deudor para pagar, es decir, que cuando paga es consciente de lo que está haciendo y que desea hacer lo que está haciendo (pagar).

Cabe observar que el pago efectuado sin *ánimus solvendi* podría también llevarnos a la figura del pago indebido, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos que la legislación y doctrina le atribuyen a esta institución. Sin lugar a duda, el tema que constituye una de las exigencias del pago indebido.

Ello no significa que todo pago con ausencia de *ánimus solvendi* sea necesariamente un pago indebido. Sin embargo, en aquellos casos en los que esté presente el elemento del error (configurativo del pago indebido), sí habrá ausencia de *ánimus solvendi*.

c- Que se pague aquello que se debe: Esta exigencia se relaciona con el principio de identidad en las obligaciones, el mismo que en el caso de las obligaciones de dar tiene su correlato en la primera de las normas del Derecho de Obligaciones, el artículo 1132° del Código Civil, numeral que reza: "el acreedor de bien cierto no puede ser obligado a recibir otro, aunque éste sea de mayor valor", no obstante lo cual la trascendencia del tema abarca también en las obligaciones de hacer y las de no hacer, pudiendo concluir en que el deudor está obligado, en virtud del principio de identidad, a ejecutar la prestación convenida y no otra.

OTROS REQUISITOS:

EL PAGO NO DEBE SER DEBIDO: El presupuesto inicial de esta institución es la inexistencia de una obligación entre quien paga y quien acepta el pago.

A decir de Eugéne Petit, el pago es indebitum cuando la obligación que el pago estaba destinado a extinguir, no existía entre el solvens y el accipiens para el derecho civil, ni el derecho natural.

En igual sentido, Joaquín Martínez Alfaro señala que el pago indebido consiste en la ejecución por error de una prestación, sin haber obligación entre el que la ejecuta y el que la recibe.

Eugene Gaudemete expresa que para poder hablar de pago indebido se requiere que la deuda no exista; por lo menos en las relaciones entre el solvens y el accipiens.

Añade Gaudemete que esta condición se realiza en tres casos:

- La deuda ha podido no existir jamás, si, por ejemplo, faltó una de las condiciones para su existencia.

- La deuda puede existir, pero respecto de un acreedor que no sea el accipiens. Pedro debiendo a Pablo, paga a Santiago. Hay deuda pero el pago se hizo a quien no era acreedor.

- Inversamente, la deuda puede existir, pero a cargo de persona distinta del solvens: Pedro paga a Pablo la deuda de Santiago, creyendo saldar su propia deuda. Hay deuda, pero pagó persona distinta del deudor.

EL PAGO DEBE HABERSE EFECTUADO POR ERROR: Este error puede ser de hecho o de derecho, excusable o no, pero lo importante aquí es que el deudor a efectuado un pago

que no debe, por lo tanto la repetición procede, salvo que exista por parte del solvens un animus donando, pero la palabra pago no deja ningún tipo de deudas.

El desplazamiento indebido se produce como consecuencia de un elemento motorizante; el animus pacandi y teniendo como elemento esencial el error que en ciertos casos conllevará al enriquecimiento indebido del accipiens tendrá que materializarse necesariamente con la entrega de algún bien, cantidad o servicio, sin causa justificante y opera en los siguientes supuestos:

- a. Ausencia de relación obligatoria.
- b. Que en caso exista relación obligatoria, se verifique en persona distinta.
- c. Se pague con prestación distinta a la debida o en demasía.
- d. Que el pago se ejecute a favor de persona distinta al accipiens.

Cabe tomar en cuenta, que el pago hecho por error carece de causa- fin pues, no obstante existir causa- fuente (la deuda), hay una falla en la voluntad jurídica necesaria para el acto de pago.

EFFECTOS: El efecto principal del pago de lo indebido es la repetición de lo pagado, entendiéndose como tal el derecho que tiene el solvens a que el accipiens le restituya o le devuelva la prestación o cosa que le ha cumplido o entregado. Repetir el pago significa la devolución de lo pagado, la restitución de la prestación ejecutada.

ELEMENTOS

La Doctrina ha establecido que el pago de lo indebido tiene dos elementos que deben cumplirse para que sea procedente en derecho la acción:

- A) Que se trate solo de prestaciones de dar.
- B) Que se pague con el ánimo de extinguir una obligación por parte de quien se cree deudor o a quien erróneamente se le supone ser el acreedor.

Para tener más claro el concepto, resulta ilustrativo Tomar en consideración el siguiente criterio:

"PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS. De la lectura del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, de tal forma que el derecho a la devolución que consagra dicho precepto, en concordancia con su sexto párrafo, puede derivar, ya sea de la existencia de un pago de lo indebido, o bien, de un saldo a favor. Ahora bien, el pago de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeudaba al Fisco Federal, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia. En cambio, el saldo a favor no deriva de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino que éste resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia".[6]

LA DEVOLUCIÓN

La devolución de impuestos es, en principio, un derecho de todos los contribuyentes. Esta devolución de impuestos permite que los contribuyentes recuperen los saldos a su favor, o en algunos casos dinero que han pagado de más por algún error al calcular los impuestos.

El artículo 22 del Código iscal de la Federación, textualmente dice:

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

LA COMPENSACIÓN

Compensación en términos fiscales, significa que un contribuyente puede pagar con impuestos a favor, los impuestos que tenga en contra, así como sus accesorios.

El Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

"Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique."

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

***Artículo 24.** Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra."*

"COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO. *La compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. Ahora bien, el párrafo segundo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece: "... tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo ...". Lo dispuesto en dicho apartado significa que la compensación puede realizarse durante el ejercicio al hacer los pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar el derecho a la*

compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio, pues el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado se van causando durante el transcurso del ejercicio, operación tras operación que se realice y que dé lugar a su causación, como se indica en la tesis sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página treinta y cuatro, Tomo II, Primera Parte, Octava Época, del Semanario Judicial de la Federación, del rubro: "RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.". También apoya el criterio que se sustenta, lo estatuido en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que establece, que el ejercicio regular coincidirá con el año calendario, por lo que si el ejercicio comprende todo el año, no existe razón para considerar que no pueda ejercerse el derecho a la compensación en las declaraciones provisionales que se tiene obligación de presentar en el transcurso del ejercicio, aun cuando sea hasta el cierre del ejercicio cuando el contribuyente pueda establecer el monto del impuesto a su cargo en relación con todos los pagos provisionales que realizó, puesto que la compensación prevista en el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal, en nada impide que esto se realice, sino que sólo da derecho a que teniéndose un saldo a favor por otro impuesto federal, se haga valer dicho saldo para evitarse el pago en la parte correspondiente en el impuesto relativo. Además, debe partirse de que este derecho se está otorgando a las empresas que dictaminan sus estados financieros que, como se señala en la exposición de motivos del decreto que adicionó el párrafo en comento del artículo 23, ofrecen mayor certidumbre sobre el cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales y que, por ende, permiten partir de la presunción de que el saldo a favor que se compense no será improcedente, y que coadyuvará a la simplificación administrativa que con tal reforma se persiguió al evitarse pagos y devoluciones innecesarios. Lo apuntado se corrobora por lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal Federal en cuanto a la devolución de impuestos, pues en el primer párrafo de este precepto se señala que: "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 ..." y en su penúltimo párrafo se consigna que: "La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.", pues si conforme a este precepto la devolución mediante certificados expedidos a nombre del contribuyente, se podrá hacer de oficio por la autoridad cuando los contribuyentes tengan la obligación de retener contribuciones o de efectuar pagos provisionales, es claro que tales certificados podrán ser utilizados para realizar los pagos que correspondan en declaraciones provisionales, lo que si se relaciona con la figura de la compensación regulada en el artículo 23 del propio código y, concretamente con lo dispuesto en la segunda parte de su segundo párrafo, permite concluir que tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros y que, por ende, ofrecen una mayor certidumbre en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, carecería de sentido el limitar su derecho a la compensación hasta la declaración final del cierre

del ejercicio fiscal cuando, conforme al artículo 22, podrían obtener la devolución de los saldos a favor para aplicarlos al pago de las declaraciones provisionales, lo que, además, sería contrario a la simplificación administrativa perseguida por la adición del segundo párrafo del artículo 23 aludido, máxime si se parte de que esto no coarta en forma alguna las facultades de la autoridad de fincar diferencias de impuestos a los contribuyentes si el saldo a favor compensado resulta improcedente, ni impide tampoco que se realicen las operaciones correspondientes al final del ejercicio en el impuesto en que tal compensación se haya llevado a cabo."

¿TIENEN LOS MUNICIPIOS DERECHO A RECUPERAR EL IVA PAGADO INDEBIDAMENTE?

El artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal, dispone:

*"ARTICULO 25.- Son personas **morales**:*

*I.- La Nación, el Distrito Federal, los Estados y los **Municipios**;"*

Ahora bien, debe dejarse establecido que, en México, los impuestos federales deben atender al principio fiscal adoptado por el sistema tributario determinado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, un sistema que está basado en la obligatoria contribución que -de forma proporcional y equitativa- debe otorgarse a la hacienda pública federal para que sea utilizada en los gastos públicos.

Por esa razón, el impuesto que se ha creado deberá contar con los elementos esenciales para su existencia constitucional: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

En relación con el sujeto del gravamen a estudio, debe mencionarse que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado un criterio aislado que, aun cuando no es obligatorio, puede ser tomado en consideración por este Tribunal Colegiado de Circuito, en el sentido de que la obligación tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV, no es exclusiva de las personas físicas cuya nacionalidad sea mexicana, sino que deben entenderse comprendidas también las personas morales, luego, si tanto la Federación, como las entidades federativas y los **Municipios son personas morales**, debe concebirse que éstas, de igual manera, están obligadas al entero del impuesto que causen, salvo que exista excepción expresa.

En segundo lugar, debe precisarse que -en términos del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación- por impuesto debe entenderse: las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

En ese mismo orden de ideas, respecto al impuesto al valor agregado, debe expresarse lo siguiente:

a. Están obligadas a su entero, las personas físicas o **morales** que dentro del territorio nacional actualicen las hipótesis a las que se refiere el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, arrendamientos o importaciones de bienes o servicios.

b. Los Municipios, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1o. y -en su caso- determinar, liquidar y trasladar el impuesto al valor agregado conforme a la forma preceptuada para ello en el ordenamiento legal, además, que la Federación, los Estados, Municipios, organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tienen la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen diversos a los que generen el pago de derechos o aprovechamientos; lo anterior, en cumplimiento a lo ordenado por el artículo 3o. de la misma normatividad.

c. El acreditamiento del impuesto consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la tasa que corresponda según sea el caso, su procedimiento será el que especifica el artículo 4o. de esa normatividad.

De ahí que válidamente puede afirmarse que el Municipio debe enterar el impuesto al valor agregado por cualquiera de las actividades que la ley de la materia señala como gravadas.

El acreditamiento del impuesto al valor agregado podrá realizarse si:

a) El sujeto del impuesto que lo cause tenga compras necesarias para el desarrollo de su actividad, en las que haya pagado efectivamente el mismo impuesto, para poder acreditarlo del diverso que él cause.

b) El contribuyente que pretenda acreditar el impuesto al valor agregado debe realizar actividades de índole comercial, en las que adicione el valor del bien o servicio, que se encuentren gravadas, aun cuando fuere con la tasa del cero por ciento, pues de estar exentos -es decir, no causar el tributo- estarían imposibilitados para poder acreditar.

c) Además, de la lectura que se haga a las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado puede deducirse que sólo repercute el entero del tributo en el consumidor final, ya que los intermediarios sólo lo trasladan. Aseveración que quiere decir también, que el sujeto que causa el impuesto es quien realice las actividades a las que se refiere el artículo 1o., pero el entero de la contribución la realiza la persona que adquiera el bien o servicio (sujeto diverso), que de revestir la característica de ser consumidor final, estaría imposibilitado para acreditar la contribución de mérito.

Ante ello, se arriba a la conclusión de que es factible que los contribuyentes del impuesto al valor agregado, aun tratándose de personas jurídicas de derecho público, acrediten el impuesto que les haya sido trasladado, con la única condición de que los gastos o actos por los que tengan derecho a acreditar el impuesto, sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

Al respecto debe tenerse presente que por regla general los entes públicos son consumidores finales de los bienes y servicios debiendo soportar la incidencia económica del impuesto y, en consecuencia, no se les debe devolver el impuesto al valor agregado que se les haya trasladado. Por otra parte, las actividades que normalmente desarrollan corresponden a sus funciones de derecho público y, por lo tanto, están fuera del objeto del impuesto.

No obstante lo anterior, por excepción, algunos entes públicos desarrollan ciertas actividades que caen dentro del objeto del impuesto al valor agregado por tratarse de enajenación de bienes o prestación de servicios en las que cobran un precio, debiendo consecuentemente pagar el impuesto. De ahí que sólo en estos casos procede el acreditamiento por el impuesto que les haya sido trasladado en erogaciones o que hayan pagado en importaciones, de bienes o servicios que se identifiquen exclusivamente con las actividades por las que se debe pagar el impuesto o las que se aplique la tasa 0.

"VALOR AGREGADO. LOS MUNICIPIOS PUEDEN EFECTUAR SU ACREDITAMIENTO ÚNICAMENTE SI SON CAUSANTES DE DICHA CONTRIBUCIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002, 2003 Y 2004).-Conforme al artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2002, 2003 y 2004, existen tres sistemas para determinar el impuesto acreditable dependiendo de que el causante realice actividades totalmente gravadas, totalmente exentas o mixtas, siendo acreditable en su totalidad en el primer supuesto, parcialmente en el tercero y no siéndolo en el segundo. En tal razón, los Municipios podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado o que hubieren pagado en la importación únicamente por las actividades que realicen y por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Así, los Municipios únicamente pueden acreditar el impuesto cuando sean causantes del mismo, ya que solamente en este supuesto podrán ubicarse en el primer o tercer sistema."

Si bien es cierto, el marco normativo municipal es aún frágil, los gobiernos municipales están trabajando en su adecuación y/o actualización, aprovechando su facultad constitucional “para aprobar bandos, reglamentos, circulares y disposiciones administrativas, que organicen la administración pública municipal, regulen las materias, procedimientos, funciones y servicios públicos de su competencia”.

Para enfrentar el conjunto de sus obligaciones, así como para efectos fiscales y financieros, el municipio está dotado de tres atributos fundamentales:

- Personalidad jurídica y patrimonio propio (esto es, puede celebrar contratos y obtener aprovechamientos por la venta de activos);
- No tiene potestad tributaria, aunque sí competencia en las áreas que la legislatura local le otorgue (no puede crear impuestos y recaudar por su cuenta, pero puede administrar los que reciba por encargo de la legislación estatal);
- El ayuntamiento es su órgano máximo de autoridad (por ejemplo, es con su autorización que el municipio puede contratar deuda).

Ahora bien, la operatividad de los principios establecidos por el pacto federal depende de una reglamentación precisa y detallada de las atribuciones fiscales de las tres esferas de gobierno y de los mecanismos de coordinación entre ellos. El marco jurídico que rige estos asuntos en México es el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal de 1978, que da origen a la Ley de Coordinación Fiscal (LCF) y que encuentra su correlato en Leyes Estatales de Coordinación Fiscal o Leyes de Hacienda Estatal y Municipal. Temas cada vez más comentados en los medios, como la distribución de recursos a partir del Fondo General de Participaciones y la forma en la que este se constituye, se establecen a partir de la herramienta jurídica que la LCF ofrece.

El primer hecho a resaltar es que el gasto total ejercido por los municipios se ha incrementado en forma significativa durante la última década: 7.8% real en promedio por año. Ello implica que, en términos per cápita, el gasto ejercido por los municipios creció 6% por año. Sin embargo, conviene aclarar que ese crecimiento no implica necesariamente un aumento neto de gasto. En gran medida, este incremento obedece a las transferencias que el Gobierno Federal ha realizado, canalizando

mayores partidas de gasto a los estados y municipios pero transmitiendo al mismo tiempo las obligaciones correspondientes.

El gasto municipal se divide en siete grandes rubros. Los principales son el gasto administrativo, el gasto en obra pública y fomento, así como las transferencias. Estos tres renglones representan el 89% del total y ese nivel de concentración no ha cambiado mucho (cuadro 2). Si acaso, cabe resaltar que el menor peso del gasto administrativo se debe a que otras partidas, como las transferencias y las disponibilidades, han crecido a un mayor ritmo.

Los ingresos se clasifican en once grandes rubros que presentan, al igual que el gasto, una estructura muy concentrada en pocas fuentes. Tres conceptos (participaciones, transferencias e impuestos) representan el 78% de los ingresos totales. Esta situación se ha intensificado a lo largo de la última década, especialmente por el avance de las transferencias, que han desplazado a los ingresos propios como la segunda fuente de ingresos.

Cabe señalar que las participaciones federales ocupan el primer lugar como fuente de ingresos para los municipios, con el 43.9% del total.

Las bases tributarias municipales son muy estrechas y es poco lo que se puede hacer. Si la potestad tributaria municipal permanece inalterada, un incremento sustancial en la recaudación tendría un efecto menor en términos de autonomía, pues los impuestos no representan la parte mayoritaria de ingresos municipales (hoy en día están relegados a un tercer lugar).

Pero no todo se resuelve con más autonomía o monto de ingresos. La autonomía de un municipio radica no solamente en la proporción que representan las participaciones dentro del conjunto de sus ingresos. Lo que realmente impone límites estrictos y difíciles de corregir en la operación municipal es el hecho de que el gasto administrativo representa en promedio cerca del 50% del gasto total; cuando la mitad de los dineros disponibles en un municipio se ocupan en mantenerlo operando, ciertamente no quedará mucho para la obra pública o de fomento.

Si bien el análisis estrictamente financiero de las haciendas locales, nos arroja información interesante sobre las condiciones de los municipios mexicanos y sobre las diversas situaciones de los mismo, es el análisis de sus capacidades institucionales y administrativas lo que en realidad nos puede ayudar a entender las dificultades y oportunidades de la gestión financiera municipal en toda su complejidad.

Un primer aspecto a considerar, se refiere a la estructura administrativa municipal y las implicaciones de ésta en la gestión de la hacienda local.

Los fiscos municipales de acuerdo al artículo 115 constitucional y su hacienda pública se integran de las contribuciones que decreta la legislatura del Estado a que pertenezca. Por tanto la actividad financiera municipal se reduce a recaudar ingresos y a erogarlos de acuerdo con las actividades y presupuestos que aprueben las legislaturas locales y esta actividad la realizan a través de las tesorerías municipales.

En cuanto a los municipios el art. 115 fracción IV constitucional. Dispone que los municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor. Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles. Los servicios que constitucionalmente debe tener a su cargo el municipio y cuyos ingresos que perciba por tal concepto tienen derecho a recibir son:

Agua potable y alcantarillado

Alumbrado público

Limpia

Mercados y centrales de abasto

Panteones

Rastros

Calles, parques y jardines

Seguridad pública y tránsito y

Las demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

PARA REFORZAR EL PRESENTE TRABAJO DE INVESTIGACION SE TRANSCRIBE EL SIGUIENTE EXTRACTO DE SENTENCIA EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION:

También corrobora esta postura las consideraciones emitidas por la Segunda Sala de la referida Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 72/2006-SS, las cuales en lo que interesa, son del tenor siguiente: *“Ahora bien, del análisis “de las constancias que obran en autos se advierte que “ambos tribunales colegiados analizaron la mecánica de “acreditamiento del impuesto al valor agregado anterior “a las reformas que entraron en vigor a partir del primero “de enero de dos mil cinco, refiriéndose en forma “específica a los artículos 1º, 2º-A, 3 y 4, de la ley “relativa, que en lo conducente, dicen: = 'Artículo 1o.- “Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado “establecido en esta Ley, las personas físicas y las “morales que, en territorio nacional, realicen los actos o “actividades siguientes: = I.- Enajenen bienes.= II.- “Presten servicios independientes.= III.- Otorguen el uso “o goce temporal de bienes.= IV.- Importen bienes o “servicios.= (...).--- El contribuyente pagará en las “oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su “cargo y el que le hubieran trasladado o el que él “hubiese pagado en la importación de bienes o “servicios, siempre que sean acreditables en los “términos de esta ley. En su caso, el contribuyente “disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se “le hubiere retenido.= El traslado del impuesto a que se “refiere este artículo no se considerará violatorio de “precios o tarifas, incluyendo los oficiales.’= 'Artículo “2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del “0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se “realicen los actos o actividades siguientes: = (...).= Los “actos o actividades a los que se les aplica la tasa del “0%, producirán los mismos efectos legales que “aquellos por los que se deba pagar el impuesto “conforme a esta Ley.’= 'Artículo 3o.- (...).= La “Federación, el Distrito Federal, los Estados, los “municipios, así como sus organismos descentralizados “y las instituciones públicas de seguridad social, “tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente “por los actos que realicen que no den lugar al pago de “derechos o*

aprovechamientos.= (...).'= 'Artículo 4o.- "El acreditamiento consiste en restar el impuesto "acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los "valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda "según sea el caso. Se entiende por impuesto "acreditable el monto que resulte conforme al siguiente "procedimiento:= I. El contribuyente determinará las "adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de "calendario de que se trate, de materias primas y "productos terminados o semiterminados, a que se "refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y "123, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto "sobre la Renta, según corresponda, que identifique "exclusivamente con la enajenación de bienes o con la "prestación de servicios, en territorio nacional, cuando "por estos actos o actividades esté obligado al pago del "impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la "tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las "importe.= Asimismo, el contribuyente identificará el "monto equivalente al del "impuesto al valor agregado "que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que "él hubiese pagado con motivo de la importación, por "las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, "efectuadas en el mes de calendario de que se trate, que "sean deducibles para efectos del impuesto sobre la "renta.= (...).= II. El contribuyente determinará las "adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de "calendario de que se trate, de materias primas y "productos terminados o semiterminados, a que se "refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y "123, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto "Sobre la Renta, según corresponda, que identifique "exclusivamente con la enajenación de bienes o con la "prestación de servicios, en territorio nacional, cuando "por estos actos o actividades no esté obligado al pago "del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando "dichas adquisiciones las importe.= Asimismo, el "contribuyente identificará el monto equivalente al del "impuesto al valor agregado que le hubiera sido "trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado "con motivo de la importación, por las adquisiciones "señaladas en el párrafo anterior efectuadas, en el mes "de calendario de que se trate, que sean deducibles para "efectos del impuesto sobre la renta.= III. Del monto "equivalente al total del impuesto al valor agregado que "hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio "impuesto que él hubiese pagado con motivo de la "importación, en el mes de calendario de que se trate, "correspondiente a erogaciones deducibles para efectos "del impuesto sobre la renta, adicionado con el monto a "que se refiere el sexto párrafo de este artículo, se "disminuirán los montos del impuesto identificados en "los términos de las fracciones I y II que anteceden y, en "su caso, el que se hubiera identificado con la "exportación de conformidad con el cuarto párrafo de "este artículo y el que se hubiera identificado de "conformidad con el quinto párrafo del mismo.= (...).= "Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles "para fines del impuesto sobre la renta, únicamente se "considerará para los efectos de la determinación del "impuesto acreditable, el monto equivalente al del "impuesto que hubiera sido trasladado al contribuyente "y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo "de la importación, en la proporción en que dichas "erogaciones sean deducibles para fines del citado "impuesto sobre la

renta.= (...).--- El contribuyente “determinará las adquisiciones que hubiera efectuado “en el mes de calendario de que se trate, de materias “primas, productos terminados o semiterminados, “así como los gastos e inversiones, incluso de “importaciones, que identifique exclusivamente con la “exportación de bienes tangibles y con los servicios que “preste que se consideren exportados en los términos “del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El “contribuyente identificará el monto equivalente al del “impuesto al valor agregado que le hubiera sido “trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado “con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, “gastos e inversiones, siempre que sean deducibles “para efectos del impuesto sobre la renta.= (...).= Para “que el impuesto al valor agregado sea acreditable en “los términos de este artículo, adicionalmente deberán “reunirse los siguientes requisitos:= (...).’= Del contenido “de los numerales transcritos se advierte que los “contribuyentes del impuesto al valor agregado, entre “ellos, los Municipios, pueden acreditar el impuesto que “les haya sido trasladado o el que hubiesen pagado con “motivo de la importación de bienes o servicios, en el “mes del ejercicio al que correspondan contra la “cantidad del impuesto que deban enterar en el periodo “respectivo, advirtiéndose que los Tribunales “Colegiados respectivos se concretaron a analizar los “siguientes elementos que denominaron requisitos: (...).”

Además, cabe señalar que la diversa reforma efectuada al citado artículo 4º, párrafo segundo, fracción I, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cuatro, en vigor a partir de enero de dos mil cinco, introdujo una aclaración en el sentido de que **“Para los efectos de esta Ley, se consideran “estrictamente indispensables las erogaciones “efectuadas por el contribuyente que sean deducibles “para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando “no se esté obligado al pago de este último impuesto”**, circunstancia que no hace sino corroborar que al igual que ahora, en los años anteriores, incluyendo el del dos mil tres, los municipios válidamente podían efectuar el acreditamiento del impuesto al valor agregado, pese a no ser contribuyentes del impuesto sobre la renta, lo que es acorde, en lo conducente, con la jurisprudencia número 2a./J. 142/2007, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página seiscientos veinticinco, Tomo XXVI, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al mes de agosto de dos mil siete, de rubro y texto siguientes: **“VALOR AGREGADO. LOS MUNICIPIOS PUEDEN “EFECTUAR SU ACREDITAMIENTO ÚNICAMENTE SI SON “CAUSANTES DE DICHA CONTRIBUCIÓN (LEGISLACIÓN “VIGENTE EN 2002, 2003 Y 2004). Conforme al artículo “4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en “2002, 2003 y 2004, existen tres sistemas para “determinar el impuesto acreditable dependiendo de que “el causante realice actividades totalmente**

gravadas, “totalmente exentas o mixtas, siendo acreditable en su “totalidad en el primer supuesto, parcialmente en el “tercero y no siéndolo en el segundo. En tal razón, los “Municipios podrán acreditar el impuesto al valor “agregado que les haya sido trasladado o que hubieren “pagado en la importación únicamente por las “actividades que realicen y por las que estén obligados “al pago del impuesto establecido en la Ley del Impuesto “al Valor Agregado. Así, los Municipios únicamente “pueden acreditar el impuesto cuando sean causantes “del mismo, ya que solamente en este supuesto podrán “ubicarse en el primer o tercer sistema.”

PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO.

Contra la sentencia que emita la Sala respecto a la negativa a que los municipios tengan derecho a recuperar el IVA pagado indebidamente, procede el juicio de amparo directo, del que conocen los Tribunales Colegiados de Circuito, con apoyo en los artículos 33, fracción II, 34, 170, fracción I, de la Ley de Amparo.

--PARA MAYOR ILUSTRACIÓN VER LA SENTENCIA DICTADA POR EL PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SÉPTIMO CIRCUITO, AL RESOLVER EL JUICIO DE AMPARO DIRECTO 957/2006, EN EL QUE SE RESOLVIÓ:

En esas condiciones, sin necesidad de entrar al estudio de los restantes conceptos de violación, el Ayuntamiento Constitucional, sí tiene derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado y, por ende, a solicitar la devolución del saldo a favor y, sobre tal base, se pronuncie sobre la nulidad de la resolución impugnada que no lo estimó así, ello, con independencia de que, en su oportunidad, se acredite ante la autoridad recaudadora, el monto a que dice tener derecho, pues aquí no se está resolviendo en torno a ese tema, sino únicamente respecto del derecho que tiene dicho municipio a efectuar el acreditamiento y solicitar la devolución del saldo a favor, siendo pertinente agregar que en igual sentido se pronunció este órgano colegiado al resolver, entre otros, los diversos juicios de amparo directos números 342/2007, 973/2006, 161/2007, 200/2007, 36/2007 y 238/2007.

Aun cuando del contenido del artículo 115 constitucional no se desprenda la posibilidad de los municipios de obtener ingresos, vía devolución de impuestos federales, no quiere decir que esas entidades públicas, no tenga derecho a su acreditamiento, toda vez que éste dimana de las normas tributarias que regulan el mecanismo para ello, ya que si bien es cierto que esas entidades públicas

dentro de la legislación fiscal federal, dada su naturaleza jurídica y funciones, en general, se sitúan en el marco de los sujetos no contribuyentes del impuesto al valor agregado, así como del diverso sobre la renta, debido a que, respecto del primer tributo, deben enterarlo únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, siendo que, en la mayoría de los casos, se convierten en consumidores finales de los bienes y servicios que adquieren, en la medida en que los servicios que presta la administración pública son actos exentos, por regla general, a ese tributo y, por tanto, sin derecho al acreditamiento, no menos lo es que tales entidades, excepcionalmente se encuentran en una condición peculiar en la cual quedan sujetas al impuesto al valor agregado, lo que sucede cuando parte de sus recursos se destinan a la adquisición de bienes y servicios identificados con la realización de actividades gravadas, por lo que en tal evento sí puede ser objeto de la aplicación del acreditamiento del respectivo impuesto, ya que ese segmento del presupuesto público sí es factible segregarlo del resto del patrimonio del organismo público, a fin de aplicar el sistema de acreditamiento, sin trastocar la masa hacendaria restante sobre la cual no pesa el gravamen.

Además, la devolución del saldo a favor no constituye un ingreso extraordinario para el municipio, si se parte de la base de que queda sujeto al impuesto al valor agregado cuando una porción de sus ingresos presupuestados es destinado a la realización de actos o actividades respecto de los cuales se encuentra obligado al entero del tributo, por lo que cuando demuestra que lo trasladó, ello le da derecho al acreditamiento, vía devolución de saldo a favor, ya que en ese caso no debe absorber la carga impositiva, pues la contribución sólo trasciende al consumidor final, por lo que el ingreso que de esta forma obtiene el municipio es el mismo que conforma el previamente presupuestado y no otro distinto.

En ese orden de ideas, si bien es cierto que el artículo 115 constitucional no prevé de manera explícita que este último tiene la posibilidad de obtener ingresos, a través de la devolución de impuestos federales, también lo es que para que ésta opere, no necesariamente debe estar plasmado ese derecho en ese precepto, sino que basta que esté previsto en una ley secundaria, como ocurre en la especie, en que la devolución del impuesto al valor agregado es procedente, porque lo establece el artículo 4º de la ley que lo rige, como más adelante se advertirá, además de que el municipio tiene el derecho y la obligación de ejercer todas las acciones legales tendentes a proteger el patrimonio hacendario, lo que justifica la solicitud de la devolución del repetido impuesto, dado su carácter público, ejerciendo funciones de derecho privado, máxime que el artículo 22 del aludido Código Fiscal de la Federación, el cual regula la devolución de pagos indebidos, no establece que una entidad pública, como la referida esté exenta de ese beneficio.

a) El impuesto al valor agregado, al ser un gravamen de naturaleza indirecta, permite que la carga tributaria recaída en ellos se traslade al consumidor final, es decir, cobrará el monto equivalente al impuesto establecido en la propia ley a las personas que se ubiquen en los supuestos de su causación; b) Deben enterar, ante la autoridad recaudadora, la diferencia que resulte de restar a la contribución a su cargo (el que cobró a los consumidores finales), el que le hubieren trasladado (el que le cobraron); c) En caso de que el contribuyente sea un municipio, aun cuando no sea sujeto de otros impuestos federales o esté exento de éstos, tratándose de ese tributo al valor agregado, deberá aceptar y pagar la traslación que le hagan del mismo, así como trasladarlo, respecto de las actividades que realice, a excepción de los actos que den lugar al pago de derechos o aprovechamientos; d) El impuesto acreditable es el monto equivalente al que le trasladan respecto

de las enajenaciones de bienes, prestación de servicios, erogaciones, importaciones, adquisiciones, gastos e inversiones que realice y que, además, cumplan con los requisitos de deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta; e) El acreditamiento consiste en restar a la cantidad que el causante trasladó por impuesto al consumidor final, el acreditable; f) El derecho al acreditamiento que gozan, es personal e intransferible, y g) En el supuesto de que al momento de calcular el impuesto del ejercicio a declarar, el acreditable fuera mayor al que resulte a su cargo, tendrá un saldo a favor, el cual, puede manifestar en declaraciones posteriores o, solicitar su devolución.

Ahora bien, partiendo de estas consideraciones, resulta válido concluir que es factible que los contribuyentes del impuesto al valor agregado, aun tratándose de personas jurídicas de derecho público, pueden acreditar el que les haya sido trasladado, con la única condición de que los gastos o actos por los que tengan derecho al acreditamiento, sean deducibles para efectos del de la renta.

Ello es así, pues no se advierte en forma alguna que el legislador federal haya establecido una distinción entre las clases de contribuyentes (persona física o moral), al momento de definir la mecánica de acreditamiento del tributo, ya que no establece expresamente alguna prohibición a las entidades de la administración pública para acreditar el que se les traslada con motivo de sus actividades, ni condiciona tal beneficio a que el causante del impuesto al valor agregado deba serlo también para el de la renta.

De esta manera, la circunstancia de que conforme al artículo 4° de que se trata, el acreditamiento del impuesto pagado se condicione a que los gastos o actos sean deducibles para efectos del de la renta, no se traduce, necesariamente, en que los contribuyentes deban ser sujetos de ambos impuestos para que puedan acreditar el referente al valor agregado, pues dicha condición sólo es una ficción tributaria que el legislador estableció en atención a que únicamente las deducciones autorizadas en el artículo 29 de la repetida Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el propio ejercicio, al ser un beneficio para el cálculo de su impuesto, se reflejen de igual manera en el del valor agregado al considerarse como base del acreditable.

En efecto, esa ley establece que el gravamen a cargo, del ejercicio, será el que resulte de aplicar la tasa correspondiente a la diferencia de restar las deducciones autorizadas a los ingresos acumulables, por tanto, el legislador determinó que sólo los gastos y erogaciones que tuvieran una relación directa e indispensable para la realización de los fines de los sujetos del impuesto, podrían ser deducibles.

Asimismo, el legislador trasladó tal razonamiento al cálculo del impuesto al valor agregado, al establecer que para obtener el acreditable de un ejercicio fiscal, únicamente se podrá tomar en consideración el pagado por los conceptos que son deducibles para efectos del cálculo del sobre la renta, pues de no preceptuar tal relación entre los mencionados impuestos, existiría la posibilidad de que gastos o erogaciones que no se pueden deducir en el cálculo del indicado impuesto sobre la renta, se acrediten al momento de calcular el relativo al valor agregado, dicho en otras palabras, la voluntad del legislador al condicionar el acreditamiento de mérito a los requisitos de deducción exigidos por el impuesto sobre la renta, se traduce en una medida de control y congruencia entre los sistemas impositivos estudiados.

En esas condiciones, no existe razón jurídica alguna para sostener que con el objeto de acreditar

el impuesto al valor agregado, su contribuyente deberá serlo también del relativo a la renta, pues, se reitera, la condición establecida por el legislador se refiere a que los gastos o actos que se pretendan acreditar, cumplan con los requisitos de deducibilidad contenidos en la precitada Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De ahí que se estime ilegal la decisión adoptada por la citada sala regional en el sentido de que al no ser el Ayuntamiento Constitucional contribuyente de este último tributo, no se ubica en alguno de los supuestos de deducción previstos en el repetido artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, por tanto, que no tenga derecho a acreditar cantidad alguna por este concepto, resultando, por ende, improcedente la solicitud de devolución que formuló, pues la interpretación armónica de los antes transcritos artículos 1°, 3°, 4° y 6° de esa ley, que regulan el acreditamiento de esta contribución, vigente en los repetidos años de dos mil a dos mil tres, conducen a concluir que un municipio sí tiene derecho a acreditar el impuesto que se le traslada y, en su caso, a solicitar la devolución del saldo que tenga a su favor.

Tan es así, que con motivo de la reforma a la precitada Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el primero de diciembre de dos mil cuatro, se modificó el párrafo segundo del artículo 3°, de dicho ordenamiento legal, con el objeto de aclarar cuándo es posible que las entidades públicas realicen el acreditamiento, sin cambiar el sistema tributario de las mismas, patentizándose las diferencias en cuanto a los dos métodos de acreditamiento cuando las personas contempladas en el artículo 3° de la propia ley, y otros contribuyentes utilizan bienes y servicios, indistintamente, para realizar actividades gravadas, exentas y/o con el beneficio de la tasa del 0%.

Esa reforma, corrobora la decisión aquí adoptada, en el sentido de que el municipio, en cuanto ente de la administración pública, tiene derecho a efectuar el acreditamiento del impuesto, lo que se robustece con el criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 126/2006, en el que, precisamente, se cuestionó la inconstitucionalidad del segundo párrafo del citado artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el cual, sostuvo lo siguiente:=-

parte de la base de que el municipio ha estado facultado conforme a la legislación anterior para efectuar el acreditamiento del impuesto al valor agregado, sólo que la reforma de que se trata vino a esclarecer que únicamente puede justificar el que se le hubiese trasladado identificable con actividades gravadas, es decir, no podrá considerar la totalidad del impuesto que le fue trasladado, ello en atención a que las entidades de la administración pública desarrollan actividades de naturaleza distinta a las que llevan a cabo los demás contribuyentes a los cuales la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no puede dar el mismo tratamiento respecto del acreditamiento del impuesto que se les traslada, conforme a las reglas previstas para el resto de los destinatarios de dicha ley.

Así, esa ejecutoria sostiene que el derecho al acreditamiento de las entidades públicas ha estado inmerso en la legislación tributaria, y es la reforma al invocado artículo 3°, párrafo segundo, de la precitada ley, vigente para el dos mil cinco, la que reconociendo de antemano la posibilidad de la administración pública de efectuar el acreditamiento, fijó expresamente cuál debe ser su acreditable a diferencia de los demás contribuyentes, estableciendo que éste debe ser identificable plenamente con actividades gravadas.

CONCLUSIONES

Es importante conocer que los municipios pueden obtener, o bien ahorrar recursos para fortalecer sus finanzas y si al analizar el artículo 1 de la ley del impuesto al valor agregado nos damos cuenta de que el municipio no se encuentra en ninguno de los supuestos que establece dicho numeral por la razón de que no realiza una actividad con fines de lucro, sino más bien realiza una función pública, entonces al tener que soportar el traslado de dicho impuesto por parte de sus proveedores de bienes y/o servicios, es evidente de que la obligación es solo por generar una simetría fiscal, pero del análisis del tema nos damos cuenta que puede recuperar ese impuesto que le genera una carga financiera más que fiscal.

Al hacer referencia a las figuras de devolución y compensación es porque si bien es cierto que se puede solicitar la devolución, también es cierto que el servicio de administración tributaria bajo la justificación que a mí personalmente me han argumentado de que si devuelven puede trascender para que muchos municipios lo hagan y que sería un golpe muy duro para las arcas de la federación, y que por tal motivo niegan la devolución para que haya la necesidad de impugnar la negativa y que sea o bien el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa o en su caso el poder judicial de la federación quien decida si procede o no la devolución, lo cual le llevaría al municipio por lo menos dos años de espera para recibir los recursos, esto en el caso de que la sentencia sea favorable.

Por otro lado, al tratarse de la compensación contra impuestos que el municipio tenga la obligación de enterar al fisco federal (retenciones de impuesto sobre la renta), el municipio obtiene un ahorro inmediato porque mes con mes puede ir haciendo la compensación y no desembolsa como lo hacía ordinariamente.

Al hablar de la actividad financiera del estado, estamos hablando de la forma en la que el estado va a obtener los recursos para la realización de sus fines que son precisamente la de satisfacer las necesidades de la sociedad a través de la función pública que realiza, para ello el estado lleva a cabo funciones como la legislativa, la administrativa y la jurisdiccional, con las cuales crea normas, ejecuta dichas normas y las hace valer de manera obligatoria, es precisamente a través de normas en donde se establece la obligación que tienen los mexicanos de pagar contribuciones tanto para la federación, como para los estados y los municipios, dichas normas deben ajustarse a los principios de justicia fiscal como es el de legalidad, generalidad, obligatoriedad, vinculación con el gasto público y el de proporcionalidad y equidad. Así pues ajustándonos a lo establecido por la fracción IV del artículo 31 de la constitución federal, el municipio se ubica como sujeto activo de la relación tributaria, es decir no es sujeto pasivo y al no ser sujeto pasivo, no está en el supuesto de tener que contribuir bajo ningún concepto sino más bien recaudar, entonces bien tiene el derecho de que la federación le devuelva o le compense el IVA que indirectamente le ha pagado por la vía de la traslación y una vez recuperando ese IVA a través de la figura del pago indebido, el municipio obtendrá recursos para robustecer sus finanzas y no tendrá la necesidad de recurrir a la deuda

En todo el mundo a través de la historia y de las diferentes etapas que han vivido los países siempre han existido las contribuciones, y siempre las ha tenido que pagar los habitantes de los pueblos por diferentes conceptos, los más comunes son por las utilidades que generan o por el consumo, pero siempre se ha coincidido en que el estado es quien tiene el poder tributario para obtener de los particulares los ingresos que necesita para la realización de su función pública y por lo tanto el municipio al ser parte del estado en su nivel de gobierno correspondiente, entonces no tiene obligación de contribuir porque ninguna ley contempla como causante a los municipios, sino más bien tiene el derecho de recaudar o bien de recibir del estado o de la federación la parte que de conformidad con las leyes le corresponda.

El municipio al representar en nuestro derecho un factor real de poder porque es un nivel de gobierno y que además esta investido de personalidad jurídica propia para todos los efectos legales, lo que le da la característica de poder defender sus intereses, pero a través de las resoluciones de los tribunales hasta ahora, encontramos como común denominador la idea de que el municipio no es un poder propiamente dicho y por ello tiene derecho de solicitar a través del amparo la devolución del Impuesto al Valor Agregado, ya que muchos municipios demuestran la necesidad de obtener recursos económicos sobre todo cuando la capacidad de su población es muy pobre para generar ingresos propios.

Así pues, en el presente trabajo de investigación se demuestra que el municipio al no realizar actividades objeto del Impuesto al Valor Agregado y que sin embargo bajo la justificación de que debe aceptar la traslación de dicho impuesto con la finalidad de que haya una simetría fiscal con sus proveedores ha tenido que pagarlo indebidamente y por consiguiente lo que paga son cantidades que tiene a favor bajo la figura jurídica del pago indebido y de las cuales tiene el derecho a compensar contra los impuestos federales que retiene y que tiene que enterar a la federación o bien en su caso puede solicitar la devolución en los términos y plazos que establece el código fiscal de la federación.

Derivado de lo anterior a continuación se contestan las preguntas de investigación planteadas en el diseño metodológico:

1.- ¿Los municipios cumplen cabalmente con sus obligaciones fiscales en materia de retenciones?

No todos, esto por la razón de que al formar parte de la administración pública los municipios, en muchos casos las personas encargadas del manejo de los recursos financieros (tesoreros) le dan prioridad al pago de salarios y proveedores, aunque es de reconocer que así como muchos municipios no cumplen con el pago de las retenciones, también existen muchos que si cumplen cabal y oportunamente, sobre todo los municipios más grandes y con mayor capacidad económica.

2.- ¿Es significativo el adeudo en materia de retenciones para los municipios?

Si es significativo, ya que a la fecha existen municipios de atrasos en los pagos de retenciones de hasta cinco años y por más que la federación ha sacado programas en los cuales les ofrece beneficios si se ponen al corriente, su capacidad económica, la falta de planeación financiera y la falta de preparación de su personal encargado de la tesorería, no les permite regularizarse.

3.- ¿Cuáles son las causas y efectos que orillan a los municipios a disponer de las retenciones a terceros?

Las causas que orillan a los municipios a disponer de las retenciones a terceros son principalmente la falta de planeación presupuestal, así como la incapacidad de los responsables del manejo de los recursos y se dedican a resolver lo urgente y no así lo importante.

Los efectos que tienen los municipios que disponen de las retenciones a terceros son que incurren en violaciones a las leyes fiscales al no cumplir con dichas obligaciones.

4.- ¿Existen sanciones o recortes en el presupuesto asignado a los municipios por no enterar en tiempo y forma los impuestos retenidos a sus trabajadores y demás terceros?

Si existen sanciones sobre todo para los funcionarios que incurrieron en la omisión y este tipo de sanciones las impone el órgano fiscalizador de cada estado al que corresponda el municipio que incurrió en la omisión y la sanción va desde una sanción administrativa, hasta una sanción penal en caso de que así lo amerite.

Por otra parte también existen sanciones para el municipio que haya omitido el pago de las retenciones y las sanciones al municipio las impone el servicio de administración tributaria y dichas sanciones van desde una multa de forma por cada omisión, hasta un porcentaje de la contribución omitida sin dejar a un lado que esto constituye una agravante porque se trata no de contribuciones propias, sino retenidas a terceros.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIAGA CONCHA Enrique, Finanzas Públicas en México.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, p. 248.
- AYALA ESPINO José, Economía del Sector Público Mexicano.
- CHAPOY BONIFAZ Dolores, Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interestatal.
- CARRÉ DE MALBERG, R., *Teoría general del Estado*, trad. de José Lión Depetre, México, Fondo de Cultura Económica, 1948.
- DE LA GARZA, Francisco, *El municipio, historia, naturaleza y gobierno*, JUS, México, 1947.
- DE LOS REYES HEREDIA, Oscar, “Consideraciones en torno al Municipio Libre en México”, en: *Derecho y Justicia. Cuadernos de trabajo*, Departamento de Ciencia Política y Derecho. División de Humanidades y Ciencias Sociales, Tecnológico de Monterrey, México, octubre, 2003, no. 5.
- DIEZ, Manuel María, *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Bibliográfica Omeba, 1967.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *El Estado empresario*, México, UNAM, 1982.
- FLORES ZAVALA Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas.
- FRAGA, Gabino, *Derecho administrativo*, 35a. ed., México, Porrúa, 1997.
- GARCÍA-GALLO, Alfonso, “Aportación al estudio de los Fueros”, en: *Anuario de Historia del Derecho Español*, 1956, vol. 26, p 387-446.
- GARCÍA-TREVIJANO FOS, José Antonio, *Tratado de derecho administrativo*, 2a. ed., Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1971.
- HERNÁNDEZ, Antonio María, *derecho municipal. Parte general*, UNAM, México, 2003.
- HERNÁNDEZ CHONG CUY, Amparo, *La defensa jurisdiccional del municipio y las controversias constitucionales*, Universidad Panamericana Guadalajara, Guadalajara, 1997.
- HERNÁNDEZ RIVERA, José Adán, *Evolución histórico jurídica del municipio en el estado libre y soberano de Puebla*, (tesis), UDLA, Puebla, 2005.
- HIRA DE GORTARI, Rabiela, “Nueva España y México: Intendencias, modelos constitucionales y categorías territoriales, 1786-1835”, en: *Scripta Nova. Revista electrónica de geografía y ciencias sociales*, Universidad de Barcelona, Barcelona, 1 de agosto de 2006, vol. X, núm. 218 (72). <http://www.ub.es/geocrit/sn/sn-218-72.htm>.
- KELSEN, Hans, *Teoría general del Estado*, trad. de Luis Legaz Lacambra, México, Editora Nacional, 1979.

LANZ CÁRDENAS, José Trinidad, *La contraloría y el control interno en México*, México, Fondo de Cultura Económica, 1987.

LÓPEZ CHAVARRIA, José Luís, "Incidencias del derecho romano y el *calpulli* azteca en el municipalismo mexicano", en: Estudios jurídicos en homenaje a Martha Morineau, tomo I: Derechos Romano. Historia del Derecho, UNAM, México, 2006, pp. 331-342.

OROZCO, Wistano Luis, *Legislación y jurisprudencia sobre terrenos baldíos*, Imp. De El Tiempo, México, 1885.

POSADA, Adolfo, *El régimen municipal de la ciudad moderna*, Madrid, 1927, 3ª ed.

QUINTANA ROLDÁN, Carlos, *Derecho municipal*, Porrúa, México, 1998.

SALINAS SANDOVAL, María del Carmen, *El municipio decimonónico como base del federalismo del Estado de México. Visión General*, Documentos de Investigación, El Colegio Mexiquense, Toluca, no. 64, 2003.

SERRA ROJAS, Andrés, *Ciencia política*, 4a. ed., México, Porrúa, 1978. , *Derecho administrativo*, México, Porrúa, 1981.

ROSAS ANICETO, Roberto Santillán. "Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México". Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962.

Hemerografía

Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema
Corte de Justicia de la Nación

UNIDAD DE CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES Y DE ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, *Cuadro Estadístico Histórico de asuntos relativos a Controversias Constitucionales tramitados entre 1917-1994*, Suprema Corte de Justicia de la Nación , México, 2000.

Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema
Corte de Justicia de la Nación

Gaceta Parlamentaria, número 1484-I, martes 27 de abril de 2004.

Instituto de Investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial Suprema
Corte de Justicia de la Nación

Sentencia, Amparo en Revisión 4521/90, Ayuntamiento de Mexicali, Baja California, p. 52.

Sentencia, Amparo en Revisión 4521/90, Ayuntamiento de Mexicali, Baja California, p. 57.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, mayo de 1998, página 749.

Medios electrónicos y consultas web:

Disco óptico IUS jurisprudencia y tesis aisladas, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2006, (actualizado a mayo del 2007).

<http://www.forexeco.com/economia/haciendapublica/19-sistema-tributario-concepto-y-finalidad.html>

http://www.eumed.net/tesis/2012/eal/sistema_tributario_mexicano.html Reflexiones sobre el sistema tributario en México VI Foro Regional: "Hacia un Nuevo Proyecto de Desarrollo" 10 de junio de 2011

otros:

Periódico *Excélsior* (1919), Ciudad de México, director Rafael Alducín.