

**IV. COMENTARIO DEL INSTITUTO DE
INVESTIGACIONES JURÍDICAS
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES
ENTERADAS, DEBIDAMENTE
ACTUALIZADAS, COMO EFECTO
DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE
DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE
LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO
DE UNA CONTRIBUCIÓN, NO COMPRENDE
EL PAGO DE INTERESES (COMENTARIOS
A LA JURISPRUDENCIA DE LA SEGUNDA
SALA DE LA SCJN 137/2010)**

*Dra. Margarita Palomino Guerrero**

1. INTRODUCCIÓN

A partir de la contradicción de tesis entre las sustentadas por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la queja Q.A. 28/2010 y el Sexto Tribunal Colegiado también de la misma materia y circuito, respecto de la queja 2/2010, se hace la denuncia de posible contradicción. Del análisis de las respectivas ejecutorias se establece que existe la contradicción de tesis denunciada, misma que radica en que para el Quinto Tribunal Colegiado la devolución de la cantidad que debe restituir la autoridad responsable a la parte quejosa, por el pago de un impuesto con motivo de

* Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas y Catedrática de la División de Estudios de Posgrado de la UNAM.

la declaración de inconstitucionalidad, debe comprender la actualización e intereses.

Sin embargo, el Sexto Tribunal Colegiado de referencia sostiene que únicamente procede el pago de la actualización, no así del interés, incluso señala que no se configura el pago de lo indebido. Ambos tribunales de referencia, coinciden en la determinación relativa a la procedencia de la actualización de la cantidad enterada para ajustarla a su valor real al momento en que la devolución se realice, lo anterior con apego a la jurisprudencia 2a./J.13/2008,¹ pero sustentan criterios discrepantes en cuanto a la procedencia del pago de intereses conforme al artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal; por lo que existe la contradicción de tesis denunciada en cuanto a la procedencia del pago de intereses.

El Quinto Tribunal sostiene que la cantidad a devolver debe comprender el pago de intereses al actualizarse la hipótesis prevista en el décimo primer párrafo del precepto legal y el Sexto Tribunal Colegiado estima lo contrario, es decir, que no procede el pago de intereses porque no se encuadra en el supuesto del artículo 71 del Código Financiero para el Distrito Federal, ya que el entero de la contribución no constituye pago de lo inde-

¹ De rubro y texto siguientes: "LEYES TRIBUTARIAS. EL EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONLLEVA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL).— El efecto de la sentencia que concede el amparo y declara la inconstitucionalidad de la norma tributaria en que se funda el pago de una contribución, es la desincorporación de la esfera jurídica del contribuyente de la respectiva obligación tributaria, que conlleva a la devolución del saldo a favor originado con motivo de tal declaratoria. Por tanto, aun cuando la norma declarada inconstitucional no establezca la actualización del monto a devolver, a fin de cumplir con el artículo 80 de la Ley de Amparo, la autoridad fiscal queda obligada a devolver el monto debidamente actualizado, toda vez que sólo así se restituye al gobernado en el pleno goce de la garantía individual violada." Publicada en el *Semanario...*, op. cit., Novena Época, Segunda Sala, Tomo XXVII, febrero de 2008, p. 592; Registro IUS: 170268.

bido, puesto que fue realizado de manera voluntaria y en apego a una disposición legal vigente.

Bajo este contexto, el punto de contradicción consiste en determinar si, conforme al artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal, la devolución del entero de una contribución que fue declarada inconstitucional en una ejecutoria de amparo debe comprender o no el pago de intereses.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo la siguiente tesis, determina que éste es el criterio con carácter jurisprudencial que debe prevalecer:

LEYES TRIBUTARIAS. LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS, DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS, COMO EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, NO COMPRENDE EL PAGO DE INTERESES INDEMNIZATORIOS (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL ABROGADO).—Los efectos restitutorios de la sentencia de amparo contra una norma fiscal, que obligan a la autoridad responsable a devolver las cantidades enteradas debidamente actualizadas y que operan en virtud de su imperio, sin condicionamiento de que el interesado se sujete a un procedimiento administrativo previsto en leyes diversas a la de Amparo, como sería la solicitud de devolución relativa, no comprenden el pago de intereses indemnizatorios, pues éstos no integraban el patrimonio del quejoso y, por tanto, no forman parte del restablecimiento de la situación que prevalecía antes de la violación. Sin embargo, tal obligación indemnizatoria a cargo del fisco puede derivar de lo dispuesto en las leyes fiscales regulatorias de la contribución específica, por lo que debe

atenderse a ésta para determinar si se encuentra legalmente prevista su procedencia. Así, en el caso del Distrito Federal, tal devolución no comprende el pago de intereses, pues el artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal abrogado no lo prevé así, ya que los regula tratándose del pago de lo indebido como indemnización por mora de la autoridad, y si bien la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma fiscal trae consigo que el entero efectuado por el contribuyente sea equiparable al pago de lo indebido, al haber cesado para éste el supuesto legal que dio origen al hecho generador de la contribución, esta equiparación no actualiza la procedencia del pago de intereses ante la inexistencia de mora o actuación ilegal de la autoridad, pues tanto ésta al recibir el entero, como el contribuyente al hacerlo, actuaron dentro del marco previsto en la ley, es decir, cumpliendo la obligación legal dentro del plazo y en ejercicio de su facultad de imperio y fiscalización, respectivamente, lo que tiene explicación lógica en el hecho de que la sentencia protectora se dicta posteriormente, y es de ésta de la que proviene el derecho a la devolución.²

Coincidimos plenamente con nuestro Máximo Tribunal al señalar que la autoridad responsable está obligada a devolver las cantidades enteradas debidamente actualizadas, ya que lo que se pretende es restituir al estado en que se encontraban las cosas antes de la violación, porque la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma fiscal, trae consigo que el entero que efectúa el contribuyente sea equiparable al pago de lo indebido, sin embargo, no coincidimos en torno al argumento de que no se actualiza el supuesto para el pago de intereses.

² *Semanario...*, op. cit., Tomo XXXII, diciembre de 2010, p. 526, tesis 2a./J. 137/2010; Registro IUS: 163321.

2. ALCANCES DE LOS EFECTOS RESTITUTORIOS DE UNA EJECUTORIA QUE OTORGA EL AMPARO CONTRA UNA NORMA FISCAL

De conformidad con lo que establece el artículo 107 constitucional³ la sentencia se limita a amparar y proteger en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que lo motivare, es decir, en nuestro sistema jurídico no podemos esperar, que a partir de la sentencia que determine la inconstitucionalidad de una norma en materia tributaria se genere, de manera automática, su expulsión del sistema normativo, en virtud del principio de relatividad de la sentencia, por lo que el efecto restitutorio será para el peticionario, a fin de que se le reintegre en el pleno goce de sus derechos que el tribunal ha declarado que fueron violentados, obligando en paralelo a la autoridad a restablecer las cosas al estado en que se encontraban.

En este orden de ideas, la Ley de Amparo establece en su:

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

Por tanto, el efecto de la sentencia de amparo "en favor del quejoso actúa hacia el pasado, destruyendo el acto de aplica-

³ Apreciación conforme al texto anterior a la reforma publicada en el DOF el 6 de junio de 2011.

ción que dio lugar a la promoción del juicio de amparo y los que en su caso se hayan generado durante la promoción del mismo, y hacia el futuro impidiendo que en lo sucesivo se le aplique la norma declarada inconstitucional."⁴ Sólo al sujeto que acudió al amparo.

Así, cuando se haga el pago de una contribución y la misma con posterioridad sea declarada inconstitucional, el Estado no sólo debe reintegrar la cantidad que recibió sino, además, debe contemplar la actualización y el pago de intereses.

Lo anterior en virtud de que hay un enriquecimiento sin razón, lo que implica una ausencia jurídica que legitime la adquisición de ese dinero por parte del Estado, ya que los Tribunales Constitucionales, al resolver que el fundamento para que la autoridad recibiera dicho ingreso deviene de una disposición contraria al artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, ya sea porque se vulnera el principio de equidad, el de proporcionalidad o el de legalidad; y es este último donde consideramos que se centra la relación jurídico tributaria, en virtud de que es el presupuesto normativo actualizado por el sujeto lo que constituye el fundamento y razón de la relación, es decir, la obligación tributaria; por tanto, la vinculación con la ley tiene que ser absoluta, en donde el fundamento de la administración sólo será legal dentro

⁴ Resolución de la Contradicción de Tesis 190/2007-SS, publicada en el *Semanario...*, op. cit., Tomo XXVII, febrero de 2008, p. 826; Registro IUS: 20773, que generó el criterio de rubro y texto siguientes: "LEYES TRIBUTARIAS. EL EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONLLEVA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS.—El efecto de la sentencia que concede el amparo y declara la inconstitucionalidad de la norma tributaria en que se funda el pago de una contribución, es la desincorporación de la esfera jurídica del contribuyente de la respectiva obligación tributaria, que conlleva a la devolución del saldo a favor originado con motivo de tal declaratoria. Por tanto, aun cuando la norma declarada inconstitucional no establezca la actualización del monto a devolver, a fin de cumplir con el artículo 80 de la Ley de Amparo, la autoridad fiscal queda obligado a devolver el monto debidamente actualizado, toda vez que sólo así se restituye al gobernado en el pleno goce de la garantía individual violada. En ese supuesto, la actualización deberá llevarse a cabo conforme al Código Fiscal de la Federación." Ibidem, p. 725; Registro IUS: 170269.

del marco no sólo de la ley, sino del principio de legalidad entendido como el límite del sistema de producción de normas jurídicas con eficacia constitutiva.⁵

Por tanto, la ilegalidad del cobro efectuado por la autoridad, sea porque no se apegó su actuar al texto legal o porque la ley que da sustento a su actuar es nula de origen, es decir, cuando los tribunales la han declarado violatoria de principios constitucionales, entonces el Estado tiene que responder por el dinero que indebidamente el gobernado enteró.⁶

Así, el principio de legalidad es un límite formal del sistema de producción de normas, porque sólo la ley ha de regular ciertas materias.⁷ Pero esta ley debe emitirse en congruencia con los principios constitucionales de tal forma que el tributo sólo puede emanar expresamente de una norma con rango de ley, lo que brinda al gobernado certeza jurídica en una doble vertiente. Esta afirmación debe ser entendida, en dos líneas, en la primera, que es en el Poder Legislativo donde radica la potestad tributaria y sólo éste puede establecer cargas al gobernado y, en la segunda, que la carga tributaria que se imponga tendrá que contenerse con todos sus elementos esenciales de manera expresa y apegados a los principios del artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

⁵ "Por encima de las incompletas previsiones normativas en materia de devolución de lo indebido en materia tributaria ... se impone la necesidad lógica y jurídica de dar cumplimiento a tan manifiesto y concreto principio de legalidad; por ello debe entenderse que las percepciones indebidas han de encontrar su procedimiento lógico de devolución en la exégesis de la disposición." Llamas Labella, M.A., "Devolución de ingresos tributarios indebidos", en *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 3, España, 1974, p. 630.

⁶ La calificación como indebida de las sumas que se reclaman, tal calificación jurídica es plenamente correcta, como ingreso indebido debe calificarse, no sólo los que supongan duplicidad de pago y notorio error de hecho, también los ingresos derivados de actos nulos de pleno derecho y los que infrinjan manifiestamente la Constitución. *Cfr. Ibidem*, p. 625.

⁷ *Cfr.* FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Vol. II, 23a. ed., Editorial Marcial Pons, 2004, pp. 113 y 170.

Bajo este contexto, surge para el Estado la obligación de devolver y para el gobernado el derecho de pedir lo enterado indebidamente.

Es importante señalar que la violación al principio de legalidad no sólo se da porque se actuó contraviniendo lo que dispone el texto legal, o porque el procedimiento que se siguió no se cumplió estrictamente; también se violenta cuando la norma donde sustenta la autoridad su actuar es declarada inconstitucional, con posterioridad a la fecha en que se hizo el entero al erario.

Lo referido, nos permite afirmar que en todos los casos la necesidad de restablecer el principio de legalidad contenido en la norma constitucional, da sustento a la necesidad de prever en la norma tributaria el derecho a la devolución, con diferentes supuestos que, en términos generales, se reducen a la no coincidencia de la deuda u obligación tributaria concreta con lo que dispone el principio de legalidad.

Por tanto, la devolución implica para el gobernado el derecho a que se elimine el perjuicio que se soportó sin haber razón jurídica y, paralelamente, para la autoridad conlleva el devolver dicho recurso.

Ésta es la razón por la que surge la necesidad de analizar si al restituir al gobernado la cantidad que se enteró a partir de lo dispuesto en una ley que posteriormente es declarada inconstitucional, ésta se constituye en pago de lo indebido y debe reintegrarse al gobernado. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que el entero efectuado por el contribuyente es equiparable al pago de lo indebido, con lo cual coincidimos a partir de una interpretación extensiva del precepto.

3. PAGO DE LO INDEBIDO EN UNA LEY QUE ES DECLARADA INCONSTITUCIONAL

Es indudable que sería indebido cualquier tributo exigido sin sustento legal, puesto que sólo la ley puede determinar los hechos que definen la facultad del Estado de exigir los tributos y legitimar la retención de las sumas pagadas.⁸

Al respecto, nosotros sostenemos que además de lo referido, la ley también debe ajustarse a los principios constitucionales que en materia tributaria se contienen en el artículo 31, fracción IV. Estos principios constitucionales "sobre las facultades exclusivas de la Nación y las limitaciones correlativas del poder fiscal... en la que la asignación de facultades impositivas adopta el principio consagrado en la Carta Constitucional",⁹ debe ser así para no vulnerar derechos fundamentales del gobernado, lo que implica, que no basta con que la carga tributaria se establezca en una disposición con rango de ley, es indispensable que la misma sea congruente con los principios constitucionales, por tanto, la obligación de devolución se justifica por la producción de un quebrantamiento, en este caso, no de lo que establece la ley, porque, por el contrario, en el caso en comento se dio cumplimiento a lo dispuesto en la ley, nos referimos a la necesidad de restituir la vigencia del principio de legalidad en cuanto exigencia constitucional. Pero este supuesto sólo puede venir declarado en una sentencia del Tribunal Constitucional, porque el derecho del particular no es sólo el que se elimine el acto o resolución de liquidación ilegal, se busca el restablecer la legalidad y suprimir el perjuicio o menoscabo que soportó el gober-

⁸ Cfr. GARCÍA NOVOA, César, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons, 1993, p. 60.

⁹ JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, p. 151.

nado, por tanto, "la reacción impugnatoria ... es perfectamente disponible por el administrado, que puede equipararse al perjuicio, o desistir de la acción, o renunciar a ésta desde la reacción impugnatoria".¹⁰

Por tanto, si un tributo fue exigido con fundamento en una norma legal pero que en su impugnación se reconoce que vulnera principios constitucionales, puede el gobernado a través del amparo hacer valer sus derechos.¹¹

En este caso el derecho a la devolución que deriva del cuestionamiento de la constitucionalidad de la ley que le fue aplicada o que le exigía el cumplimiento de la obligación, sólo se constituye en el momento en que se declara la inconstitucionalidad de la disposición, por lo que resulta totalmente congruente que el contribuyente deba sujetarse al procedimiento administrativo previsto en leyes diversas a la de amparo, para efectos de la solicitud de devolución. Postura con la que concordamos y que se respalda con la jurisprudencia 137/2010 en comento.

Así, la regulación de la devolución de ingresos indebidos se configura como un derecho del gobernado a ser gravado conforme al principio de legalidad que limita y regula el interés recaudatorio del Estado.

¹⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás, *Curso de Derecho Administrativo*, T. II, Madrid, Editorial Civitas, 1987, p.47

¹¹ La doctrina dominante ha tomado en cuenta que desde un punto de vista puramente formal, el amparo constituye el instrumento por medio del cual se resuelven controversias de carácter constitucional (directa o indirectamente) entre los particulares y los órganos del Estado, por lo que se establece, aún en el amparo judicial, una relación jurídico procesal de naturaleza autónoma y constitucional, todo lo cual determina la existencia de un proceso autónomo pero que finalmente se constituye en un medio para hacer valer los derechos del gobernado.

FIX ZAMUDIO, Héctor, *Ensayos sobre el Derecho de Amparo*, México, UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1993, p. 85.

4. LA DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD DA LUGAR A EQUIPARAR AL ENTERO EFECTUADO COMO PAGO DE LO INDEBIDO, A SU ACTUALIZACIÓN Y, POR TANTO, ¿A LA PROCEDENCIA DEL PAGO DE INTERESES?

La devolución de ingresos tributarios atiende a diferentes supuestos, pero en ninguno se contempla en nuestra legislación el caso de la anulación de una norma tributaria por ser declarada inconstitucional; esto tiene múltiples repercusiones, en principio estamos hablando de un pago que la autoridad exigió o bien, que el contribuyente realizó a partir de lo que, en su momento, la ley prescribía, en donde el obligado, es decir, sujeto pasivo cumple con lo prescrito, pero sin embargo, decide impugnar ante los tribunales porque cuestiona su constitucionalidad, el resultado es que le dan la razón y el Estado debe reintegrarle la cantidad que indebidamente recibió, es obvio que en nuestra legislación el efecto sólo será para quien o quienes impugnaron a través del juicio de amparo, porque los demás sujetos que encuadraron en el supuesto pero que no impugnaron su constitucionalidad, pese a haberse declarado el contenido de la ley como violatorio de principios constitucionales, continuará aplicándose hasta que se dé una reforma por el Poder Legislativo, o bien, se integre jurisprudencia, en donde el efecto será a partir de que se constituya esta última y sea invocada, con lo cual es evidente que por un principio de certeza jurídica no se puede dar efecto retroactivo a casos ya resueltos o resoluciones emitidas de actos que quizás pudieron ser violatorios pero no se impugnaron en su momento.

En esta relación jurídico tributaria, el ingreso que obtuvo el Estado como sujeto activo, lo exigió convencido de que su actuar

tenía sustento legal, incluso de no haber dado cumplimiento a lo dispuesto hubiera incurrido en responsabilidad. Pero a partir de ser declarada inconstitucional la disposición que fundamentó el acto para que el contribuyente realizara el pago de la obligación tributaria se constituye para él, el derecho de pedir la devolución de ingresos que indebidamente recibió el Estado, esta afirmación implica que la resolución tenga naturaleza constitutiva, por tanto, su eficacia será *ex tunc*,¹² derivado del efecto directo de la Constitución sobre leyes contrarias a ella y, en particular, a los principios tributarios que en ella se contienen. Pero recordemos que es necesario que permanezcan intactos los supuestos jurídicos y los efectos producidos siempre que no hayan sido impugnados, con esto nos referimos a que en nuestro sistema los efectos de la inconstitucionalidad no pueden ser *erga omnes*.

Así, la devolución procede para quienes instaron al tribunal respecto de lo pagado indebidamente, aquí es importante que se distinga entre la nulidad del acto por ilegal o por la inconstitucionalidad de la disposición misma.

En este último caso, cuando se argumenta que la ley es violatoria de principios constitucionales tributarios (legalidad, proporcionalidad, equidad). La norma conserva su vigencia hasta que sea modificada por el legislador y sólo aquellos, que obtengan sentencia favorable en el juicio de garantías tendrán el

¹² En ese caso concreto tendrá efectos retroactivos y devaluativos a partir de que la sentencia de amparo le concede la restitución al quejoso por el daño causado al bien jurídicamente protegido. La sentencia de inconstitucionalidad, modifica sustancialmente el valor normativo de la ley expresada en el pasado al establecer la invalidez *ex tunc* de las normas que declaran inconstitucionales, es decir, de manera retroactiva. En el sistema jurídico mexicano, sólo para el sujeto que obtuvo el amparo y protección federal. Cfr. GARCÍA NOVOA, César, *op cit.*, Nota 8, p.132.

beneficio de que se les restituya en sus derechos a menos, claro, que se configure jurisprudencia a partir de la cual, incluso el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), consideramos que podrá resolver los conflictos que se susciten a partir no sólo del actuar indebido de la autoridad, sino de los actos u obligaciones que se establezcan en leyes que contravenzan derechos fundamentales del gobernado, de manera pronta, a través del juicio sumario, ya que a partir de lo que establece el artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, fracción V, párrafo segundo:

... también procederá el Juicio en la vía sumaria cuando se impugnen resoluciones definitivas que se dicten en violación a una tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de inconstitucionalidad de leyes o a una jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del TFJFA.

La finalidad es que se reintegre al gobernado la cantidad que indebidamente enteró al Estado.

La cantidad que se reintegre, además, debe considerar la actualización, esta última es necesaria para traer a valor presente una cantidad de acuerdo a lo que establece el procedimiento de nuestro propio Código Fiscal de la Federación, en su artículo 17 A.

Lo anterior, nos permite afirmar que es la actualización del hecho imponible la que origina el nacimiento de la obligación tributaria, aquí es importante que no sólo debe entenderse, la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, esto también es aplicable para todas las relaciones adjetivas o sustantivas que nazcan a partir de la potestad tributaria, ya que ésta es la

que da sustento a las relaciones entre el contribuyente y la autoridad hacendaria, por lo que la exigencia de la autoridad debe derivar de lo dispuesto por la ley. Si posteriormente de haberse aplicado la disposición, se determina que la misma violenta la Constitución, entonces el Estado, en el supuesto de haber recibido un pago con sustento en la ley que hoy es inconstitucional está dando lugar al pago de lo indebido, el gobernado a partir de la sentencia que le resulta favorable tiene el derecho a solicitar devolución, porque al declararse su inconstitucionalidad el fundamento que dio lugar a la exigencia de pago es nulo, porque leyes fiscales que vulneran principios constitucionales no pueden exigir al sujeto que invocó su inconstitucionalidad y que obtuvo el amparo de la Justicia Federal, el soportar una carga que carece de sustento, por el contrario, surge el derecho para el gobernado de exigir la devolución de la cantidad enterada al Estado.

Y es que no sólo la devolución se constituye en un derecho para el gobernado por ingresos indebidos, que tengan causa en una duplicidad de pago o en un notorio error de hecho imputable al contribuyente o a la autoridad, también puede derivar de una impugnación de la norma que no se ajustó a los principios de la Carta Magna, si los tribunales constitucionales conceden la razón al gobernado surge así el pago de lo indebido por la ilegalidad de origen de la disposición, es decir, la norma que dio lugar a que la autoridad fundamentara su acto, al ser declarada su ilegalidad constituye la razón de su nulidad, aquí la ley cumplió con todas las formalidades pero el Tribunal Constitucional declara la violación de derechos fundamentales lo que permite afirmar que el pago de lo indebido también puede constituirse de actos nulos de pleno derecho, es decir, cuando la ley que les da sustento se declara inconstitucional.

Bajo este contexto, la figura de la devolución implica que se reintegre al gobernado el entero que realizó, lo que tradicionalmente se denomina pago indebido (por error de hecho o de derecho), pero en la inconstitucionalidad de origen de la ley, el concepto es más amplio, es un ingreso que en un primer momento se calificó de legal y, posteriormente, se declaró indebido y, por ende, es ilegalmente percibido; sin embargo, debe quedar muy claro que los actos firmes dictados en aplicación de la misma disposición que ya generaron su eficacia en el tiempo y en el espacio si no fueron impugnados, surten todos sus efectos jurídicos.

La pregunta es, si cuando una ley es declarada inconstitucional y ésta dio lugar, en su momento, a que la autoridad exigiera el cumplimiento de la obligación, o a que el contribuyente por autodeterminación enterara una cantidad y posteriormente al declararse la inconstitucionalidad de la disposición, la autoridad está obligada además de devolver la cantidad enterada y actualizada, también a realizar el pago de intereses.

Situación que se identifica en lo que, en su momento, disponía el artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal, hoy el artículo 49 del Código Fiscal del Distrito Federal.

Al respecto, es importante recordar que nuestro artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece con claridad la devolución de pago indebido y en el artículo 22 A del mismo ordenamiento en qué casos procederá el pago de intereses por parte de las autoridades fiscales, pero en ninguno de sus rubros aborda el supuesto de la devolución por sentencia en el juicio de amparo.

Sin embargo, sostenemos que es indudable que la devolución de los ingresos que sean consecuencia de errores de hecho o de derecho en su aplicación, corresponde su resolución a los tribunales administrativos para la corrección de los errores de derecho y, en su caso, de la restitución oportuna de los ingresos que indebidamente recibió el Estado.

Recordemos que el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos es siempre de carácter ejecutivo, su finalidad es permitir al contribuyente el cauce oportuno para que se le restituya lo pagado sin razón legal al Estado. Y ya configurándose el derecho del gobernado a la devolución, se puede valorar si las cantidades recibidas por el erario en pago de liquidaciones fiscales que fueron objeto de rectificación, anulación total o parcial le resultan al Estado productivas o improductivas, porque éste no tiene producción de renta. Sin embargo, sin importar si se dio uno u otro supuesto, aquí la exigencia de la responsabilidad a la administración, la obliga a restablecer el equilibrio roto, ya que los particulares sufrieron en su patrimonio, sin que existiera el deber legal real ya que resultó inconstitucional la disposición que les obligaba a soportarlo, y al particular se le desposeyó de un recurso sin sustento constitucional, eso es lo que debe el Estado resarcir, porque la ley concede a la Administración Pública facultades para cumplir con sus fines, entonces, en un esquema de certeza jurídica, es indispensable la responsabilidad de la Administración Pública en su comportamiento; sostenemos que se le debe exigir que responda de sus actos más allá de la presunción de legalidad de los mismos, porque el derecho de los administrados no puede quedar inerte, es necesario reconocer el derecho de acreedor del gobernado frente a la Hacienda Pública, a exigir no sólo la devolución de lo que indebidamente pagó sino, además, del interés por dicha cantidad, porque al

exigir el cumplimiento de una obligación que se desprende de una ley que vulnera principios constitucionales y que ha sido declarado así por el Tribunal Constitucional no puede aceptarse de otra forma, porque el pago indebido de contribuciones y las relaciones jurídicas que se dan exigen al legislador establecer los mecanismos para que se dé la devolución, estando entonces el Estado, de igual manera, obligado a reparar la inequidad, desproporcionalidad o ilegalidad que se configure cuando un gobernado entera una cantidad indebidamente y que ante el ejercicio de su derecho a acudir al amparo, ha obtenido una sentencia favorable que declara inconstitucional el contenido de la ley que, en su momento, dio sustento a que se le exigiera la obligación que hoy se constituye en nula.

Debe entonces prevalecer una actitud responsable del Estado, porque el mejor instrumento para identificar el grado de penetración del derecho en las estructuras del poder político y administrativo lo constituye el análisis de los derechos fundamentales, es decir, que el gobernado disponga frente a la acción del Estado de mecanismos, tanto en la impugnación de los actos ante la autoridad administrativa como ante los Tribunales Contencioso Administrativos, o incluso mediante el juicio de amparo, cuando su actuar sea contrario a la Carta Magna y así pueda hacer valer sus derechos, porque es evidente que deben prevalecer los principios constitucionales y los derechos fundamentales del gobernado.

En este orden de ideas, es importante establecer que el interés indebido se caracteriza por carecer de un título que legitime la adquisición de la cantidad de dinero que fue pagada a la administración, misma que al menos en teoría disfrutará de una cantidad de dinero ajeno, lo que paralelamente implica al gover-

nado que pagó dicha cantidad, la indisponibilidad de la misma, razón por la que el Estado debe restituir además del capital, los intereses correspondientes al periodo de posesión ilegal de los recursos, esto como una manera de resarcir al particular el perjuicio ocasionado por la privación de ese recurso, y que bajo un elemental principio de justicia conmutativa se puede entender claramente.

Sin embargo, la discusión se centra en argumentos reiterados, respecto a que la Administración Pública no obtiene rentas por los recursos que recibe, en virtud de que se encaminan a satisfacer necesidades de la colectividad, pero aún cuando sólo sea teóricamente el beneficio de renta, el haberle cobrado dichas cantidades al gobernado que pudieron de igual manera haberle generado rentas o no, lo importante es que el Estado tuvo a disposición dinero de pertenencia ajena y, por esa sola razón, se le debe pagar al perjudicado intereses dándose como un hecho el que se le debe de reintegrar la cantidad que indebidamente pagó ya actualizada y con interés.

Consideramos que es la ilegitimidad de la adquisición del ingreso por parte del Estado lo que justifica que se le dé un resarcimiento a quien pagó indebidamente, ya sea porque se le requirió el pago, o bien el propio contribuyente, en cumplimiento de su obligación, le enteró a la autoridad, es decir, por autodeterminación.

En cualquiera de los casos el gobernado cumplió con su obligación tributaria, sin embargo, al considerar éste que existía vulneración a sus derechos acudió ante los tribunales a pedir el amparo de la Justicia Federal y al concedérsela, se reconoce que se constituyó una violación a sus derechos primordiales; el

Estado tiene entonces la obligación de resarcir al acreedor perjudicado, sin embargo, al no contemplarse supuesto para este caso en nuestra legislación, el Tribunal Constitucional al declarar la inconstitucionalidad, confirma que se configuró el pago de lo indebido y consideramos que también debe señalar la cantidad líquida que se debe de reintegrar, aquí no sólo atendiendo a la disposición legal sino incluso al respeto irrestricto a los principios constitucionales que se han vulnerado, lo cual implica reintegrarle al estado en que se encontraban las cosas al gobernado, y a resarcirle por la vulneración de sus derechos.

Es importante recordar que en materia de intereses se distingue entre intereses moratorios, compensatorios y corresponsivos,¹³ a estos últimos nos referiremos porque son los que pueden encuadrar dentro de la relación jurídico tributaria.

Es evidente que en el caso de una declaración de inconstitucionalidad, no nos referimos a los intereses moratorios que se hacen exigibles como consecuencia del retraso de una obligación líquida y exigible, ni de los compensatorios que se generan por el pago a destiempo de la cantidad que se está obligado a reintegrar. Aludimos a los intereses corresponsivos, que se constituyen como un mecanismo resarcitorio por el potencial uso del dinero ajeno, por tanto, el mismo se genera desde el momento en que se pagó indebidamente.

¹³ Ernesto Eseverri Martínez, alude a la aplicación de la Teoría de la Responsabilidad de la Administración, nosotros señalamos que propiamente es la del Estado, la que da lugar a la necesidad de satisfacer intereses como consecuencia del disfrute legal de una cantidad ajena.

Cfr. GARCÍA NOVOA, César, *op. cit.*, Nota 8, p. 234.

Consúltese ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, "El pago de intereses por el fisco con ocasión de la devolución de ingresos", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, N°47/48, 1985.

El interés correspectivo se genera entonces desde el momento en que se pagó de manera indebida al Estado a diferencia de los moratorios que son a partir de que se genera un retraso en su pago o de los compensatorios que generalmente se identifican en los contratos bilaterales.

También se argumenta que la autoridad al exigir o al recibir el pago que deriva de una ley que posteriormente es declarada inconstitucional, no incurre en culpa porque se actuó con estricto apego a la ley que en su momento daba sustento a dicha obligación, por tanto, no hubo un actuar indebido de la autoridad, ya que al igual que el gobernado, dio cumplimiento a lo dispuesto en ley y, por tanto, se argumenta que no da lugar al pago de intereses, pero recordemos que en la resolución del Tribunal Constitucional se debe atender a mantener incólumes los principios constitucionales, por eso, consideramos que la culpa no es un factor que determine o no el derecho del contribuyente a que se le paguen intereses. Hablar de retraso culpable generalmente es aplicable a las obligaciones pecuniarias, que finalmente se traducen en mora, es decir, al existir un retraso jurídicamente trascendente se encuadra en la obligación de pagar el interés, por eso nosotros aludimos a los intereses correspectivos.

Todo lo referido nos permite afirmar que el Estado, al encuadrar en el supuesto por disposición del Tribunal Constitucional de devolver el ingreso indebido, no podemos vincularlo con un interés por mora o con la culpa como en una relación contractual; lo anterior porque su esencia no requiere del elemento culpa, existiendo ésta o no se genera el interés, porque de lo que hablamos es de que su actuar encuadró en ser responsable y que recordemos que hay responsabilidad objetiva del Estado, y de esto no existe la menor duda; por eso es que se

debe centrar la valoración en que el interés se sustenta en los perjuicios causados al particular. Entonces éstos, no sólo se aplican para sancionar a quien no cumplió oportunamente con su obligación de devolución, también el hecho en sí mismo del pago de lo indebido y, por ende, de la indisponibilidad del recurso para el gobernado y paralelamente la disposición del mismo para el Estado sin que este último tenga derecho, da lugar al pago de intereses.

Sostenemos que bajo un estricto respeto a los derechos fundamentales del gobernado el tribunal que resuelve el amparo señalando que existe violación a principios constitucionales además de ordenar a la autoridad que restituya dicha cantidad actualizada, para que se restablezcan las cosas en el estado en que se encontraban, implica también en paralelo el pago de intereses derivado de la indisponibilidad que tuvo de esos recursos independientemente de que la Hacienda Pública haya o no obtenido beneficios económicos, basta sólo el hecho de que se le privó sin razón constitucional al gobernado de ese recurso económico.

Todo lo expuesto materializa el derecho del contribuyente a recibir intereses ya que su exigibilidad se dio por la aplicación y cumplimiento de una ley que desde su origen violentó derechos fundamentales. El juzgador, en nuestra opinión, sólo estaría interpretando de manera extensiva la disposición que regula la devolución por el pago de lo indebido. Porque la *ratio* en particular (artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal) de la figura de la devolución de lo indebido tributario, atiende a principios que le dan sustento y que se reducen a la prohibición del enriquecimiento sin causa y a la obligación del Estado de resarcir el daño causado a los derechos fundamentales del gobernado.

Porque la ley es violatoria, al ser declarada inconstitucional, por tanto el acto en aplicación de la misma es nulo de pleno derecho, razón por la cual la sentencia que declara la inconstitucionalidad implica proceder a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, y además, a resarcir el daño causado por el Estado a quien recurrió con éxito al Tribunal Constitucional. Porque el principio de legalidad debe dar sustento al pago de contribuciones cuando se realizan los hechos imponibles obligatorios no contrarios a los derechos fundamentales de los gobernados y, obvio, que formen parte del sistema impositivo, es decir, que no sean declarados inconstitucionales.

5. CONCLUSIONES

En nuestra opinión el artículo 71 del Código Financiero para el Distrito Federal (abrogado), prevé el pago de intereses, en virtud de que no hablamos de intereses por mora, sino de un interés corresponsivo y en torno al argumento, de que el propio artículo en comento sólo refiere que la devolución con pago de intereses, sólo procederá cuando se interpongan oportunamente "los medios de defensa que el presente Código y demás leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Distrito Federal el pago de intereses". No hay razón para no contemplar las sentencias emitidas en el juicio de amparo, siguiendo el criterio del Maestro Fix Zamudio, quien llega a la conclusión de que el amparo tiene un doble carácter, de proceso y de recurso, de acuerdo con su doble función de control de la constitucionalidad y de la legalidad, ya que cuando se realiza un examen directo de un precepto de la Ley Suprema, existe un verdadero proceso constitucional, pero cuando a través del juicio se persigue la correcta aplicación

de disposiciones legales ordinarias, se configura un recurso aunque sea de carácter extraordinario.

Por tanto, el interés se deberá calcular igual que el interés por mora, sin que en estricto sentido lo sea; es decir, uno u otro se debe ajustar al concepto de interés, en donde lo único que se hace es aplicar el mismo criterio de cálculo, partiendo de que los intereses forman parte de lo que denominamos como accesorios de la cuantía enterada indebidamente, y es el propio Tribunal Constitucional, en el caso en comento, el que debe, en nuestra opinión, señalar que se constituye el pago del interés.

FUENTES

- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, "El pago de intereses por el fisco con ocasión de la devolución de ingresos", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, No. 47/48, 1985.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. II, 23ª. Edición, Madrid, Editorial Marcial Pons, 2004.
- FIX ZAMUDIO, Héctor, *Ensayos sobre el Derecho de Amparo*, México, UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1993.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, y Fernández Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, T. II, Madrid, Editorial Civitas, 1987.

- GARCÍA NOVOA, César, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons, 1993.
- JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996.
- LLAMAS LABELLA, M.A., "Devolución de ingresos tributarios indebidos", *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 3, España, 1974.