

## LA INCONGRUENCIA DEL CRITERIO SOBRE LA PRESCRIPCIÓN DEL PLAZO PARA SOLICITAR DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR



[dropcap custom\_class="normal"] S [/dropcap]

in duda que el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) al resolver la contradicción de tesis relacionada con el momento en que inicia el plazo de prescripción de la obligación que tiene la autoridad fiscal para devolver los saldos a favor del contribuyente es controversial, resulta en contra de los intereses del contribuyente y, en mi opinión, no es muy acertado.

Lo anterior es así ya que de conformidad al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF), las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, prescribiendo tal obligación en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Por lo que entonces habrá que atenerse a lo regulado en relación a la prescripción de los créditos fiscales ya que le aplicará las mismas reglas a la prescripción de la obligación de la autoridad fiscal para devolver los saldos a favor de los contribuyentes.

A este respecto, el artículo 146 del CFF contempla que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años, a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

Por lo que entonces, si el plazo para que la autoridad fiscal se libere de la obligación de devolver los saldos a favor del contribuyente se inicia a partir de que el pago pudo ser legalmente exigido, es necesario precisar cuándo ocurre eso, es decir, cuándo el pago puede ser legalmente exigido.

Al respecto, el artículo 2190 del Código Civil Federal contempla como exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho, es decir, aquella deuda que es cierta, líquida y contra la que no puede oponerse recurso legal alguno para evitar o posponer su pago.

En este orden de ideas, entonces podemos concluir que la devolución de un saldo a favor del contribuyente puede ser legalmente exigido a partir del momento en que la autoridad fiscal no puede rehusar su pago conforme a derecho, ocurriendo esto cuando se dan los siguientes supuestos:

- 1.- El saldo a favor ha sido cuantificado
- 2.- El saldo a favor es cierto, es decir, ha sido reflejado en la declaración.
- 3.- El contribuyente ha requisitado debidamente la solicitud de devolución correspondiente.

El saldo a favor es cierto y líquido, o sea, ha sido cuantificado y determinado, cuando el contribuyente ha presentado la declaración, sea normal o complementaria, en la que muestra o refleja el saldo a favor, ya que ésta es la única vía o medio por el cual el contribuyente da a conocer a la autoridad fiscal dicha situación.

De acuerdo a lo anterior, si el contribuyente no presenta una declaración en la que se muestre o refleje el saldo a favor, pues simple y sencillamente el mismo no existe. En efecto, debemos recordar que el saldo a favor tiene su origen en la propia mecánica de cálculo del impuesto, es decir, el saldo a favor no deviene de errores aritméticos, de cálculo o de interpretación de las disposiciones fiscales, en donde se entera en ocasiones cantidades que no corresponden al contribuyente, ya que eso se considera pago de lo indebido y no un saldo a favor.

El saldo a favor tiene un único origen, según lo ya comentado resulta de la aplicación de la metodología señalada en la ley para el cálculo del impuesto. Ejemplo de ello lo constituye el ISR, el cual es un impuesto que se calcula de manera anual, pero que sin embargo existe la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta, calculados sobre un coeficiente de utilidad de ejercicios

anteriores (para el caso de las personas morales), y que por lo mismo, el impuesto anual al final del ejercicio nunca será igual al monto de pagos provisionales enterados en el ejercicio.

Por lo que es posible que al final del ejercicio se tenga una diferencia a favor del contribuyente, cuando el monto enterado de los pagos provisionales es mayor al impuesto anual, pero esta diferencia a favor del contribuyente sólo se ve reflejada cuando ha calculado y determinado el monto del impuesto anual, lo ha comparado con los pagos provisionales y ha mostrado la diferencia a su favor en el renglón correspondiente de la declaración anual.

Debemos recordar el principio de autodeterminación de las contribuciones establecida en el artículo 6 del CFF, es decir, que es el propio contribuyente el obligado a determinar la carga tributaria que le corresponde, para lo cual se encuentra obligado a presentar declaraciones, el cual es el medio por el cual se informa a las autoridades fiscales de los impuestos que pagará, cifras y conceptos considerados en el cálculo, a la vez que es prueba del cumplimiento de la obligación respectiva.

Por lo que en el caso particular de un saldo a favor, la declaración se convierte en el único medio por el cual se materializa o se da realidad al mismo, cuando en la determinación del impuesto y como resultado de la mecánica de cálculo respectivo se refleja el saldo a favor en la citada declaración, y es entonces cuando la autoridad conoce la existencia del saldo a favor y su monto, naciendo para el contribuyente el derecho a recuperar tal monto a través de su devolución.

Pero si el contribuyente no determina el monto del impuesto, es decir, no aplica la mecánica de cálculo, o no presenta la declaración donde se refleje o muestre el saldo a favor, pues entonces el contribuyente no puede exigir su devolución porque simple y sencillamente el saldo a favor no existe, o al menos la autoridad fiscal no conoce de su existencia, ni de su monto, ya que el contribuyente no le ha presentado el documento legal (la declaración) en donde lo ha determinado.

Esta situación ha quedado reconocida de manera muy acertada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la jurisprudencia por contradicción de tesis 2ª./J.15/2000, la cual fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación del mes de Febrero de 2000, en relación al momento en que inicia el plazo de prescripción de los créditos fiscales, misma que se reproduce a continuación:

[alert\_box style="message" close="no" custom\_class=""]Época: Novena Época

Registro: 192358

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XI, Febrero de 2000

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 15/2000

Página: 159

**PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.**

Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito (ahora Segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Tesis de jurisprudencia 15/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiocho de enero del año dos mil.[/alert\_box]

Como es posible observar, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mantiene el criterio de que el crédito fiscal es exigible a partir de la fecha en que existe una resolución firme debidamente notificada al contribuyente, en donde se establezca un

monto a pagar y no puede considerarse que es exigible al día siguiente en que concluyó el plazo para presentar la declaración, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar el crédito fiscal respectivo. Esto es, para que inicie el plazo de prescripción de un crédito fiscal es necesario que exista un monto a pagar y que el mismo se contenga en el documento idóneo (la resolución firme y debidamente notificada al contribuyente), por lo que eso llevado al caso de un saldo a favor implica que el mismo debe existir, es decir, debe estar reflejado o mostrado en una declaración, el cual es el documento idóneo para mostrarlo y que el deudor, en este caso la autoridad fiscal, lo conozca.

Porque si el deudor, es decir, la autoridad fiscal, no conoce ni sabe de la existencia del saldo a favor, ni de su monto, porque el contribuyente no se lo ha dado a conocer a través de la declaración respectiva, entonces cómo el contribuyente puede exigirle legalmente su pago?

Esta situación que es lógica se reconocía así por el Poder Judicial Federal al emitir la siguiente tesis aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación del mes de Diciembre de 2012, cuyo rubro y texto es del tenor siguiente:

[alert\_box style="message" close="no" custom\_class=""]Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1

Materia(s): Administrativa

Tesis: 1a. CCLXXXI/2012 (10a.)

Página: 529

**PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE UN SALDO A FAVOR, EL PLAZO INICIA A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE EL FISCO FEDERAL TIENE CONOCIMIENTO DE LA EXISTENCIA DE ÉSTE.** En términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y dicho término se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido; así que tratándose de la devolución de los saldos a favor, el término de la prescripción inicia a partir del momento en que el Fisco Federal tiene conocimiento de la existencia de éstos a través de una declaración normal o complementaria. Lo anterior es así, en virtud de que no será sino hasta el momento en que se consigna en la declaración respectiva un saldo a favor, cuando éste puede ser legalmente exigible por parte de los contribuyentes; de modo que, el derecho a obtener la devolución de un saldo a favor surge y se hace exigible hasta el momento en que se consigna en una declaración normal o complementaria y no al momento en que se hizo el entero respectivo, a diferencia de lo que sucede con los pagos de lo indebido, ya que en ese instante no existía el derecho del particular de solicitar la devolución, ni la obligación a cargo del Fisco Federal de restituirle cantidad alguna. Amparo directo en revisión 2514/2012. Probemex, S.A. de C.V. 24 de octubre de 2012. Mayoría de tres votos. Disidentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Olga María Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Nota:

Esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 488/2013, desechada por notoriamente improcedente, mediante acuerdo de 12 de diciembre de 2013.[/alert\_box]

Sin embargo, de manera sorpresiva el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 536/2012, emitió la tesis jurisprudencial P./J. 48/2014 (10a.), en donde señaló que el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, quedando legitimado a partir de entonces para solicitar su devolución.

Dicha tesis es del rubro y texto siguiente:

[alert\_box style="message" close="no" custom\_class=""]Época: Décima Época

Registro: 2007547

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 11, Octubre de 2014, Tomo I

Materia(s): Administrativa

Tesis: P./J. 48/2014 (10a.)

Página: 5

**SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE ES EXIGIBLE SU DEVOLUCIÓN PARA EFECTOS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.** El artículo 22, párrafo décimo sexto, del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; por su parte, el artículo 146 del citado ordenamiento determina que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y que éste inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Así, en atención a que la prescripción en materia tributaria es una figura que da certeza y seguridad jurídica a las relaciones patrimoniales entre la autoridad hacendaria y los particulares, el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, quedando legitimado a partir de entonces para instar su devolución, sin que las autoridades fiscales puedan rehusarse a devolver tales cantidades conforme a derecho, de acuerdo con el artículo 2190 del Código Civil Federal.

Contradicción de tesis 536/2012. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 15 de mayo de 2014. Mayoría de seis votos de los Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Luis María Aguilar Morales y Juan N. Silva Meza; votaron en contra José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ausentes: Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis 1a. CCLXXXI/2012 (10a.), de rubro: "PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE UN SALDO A FAVOR, EL PLAZO INICIA A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE EL FISCO FEDERAL TIENE CONOCIMIENTO DE LA EXISTENCIA DE ÉSTE.", aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XV, Tomo 1, diciembre de 2012, página 529, y el sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los amparos directos en revisión 2693/2010 y 258/2012.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de septiembre en curso, aprobó, con el número 48/2014 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de septiembre de dos mil catorce.

Esta tesis se publicó el viernes 03 de octubre de 2014 a las 09:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 06 de octubre de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.[/alert\_box]

Por lo que bajo el argumento de que la prescripción en materia tributaria es una figura que da certeza y seguridad jurídica a las relaciones patrimoniales entre la autoridad hacendaria y los particulares, a través del establecimiento de un plazo, y que por lo mismo dicho plazo no puede depender del momento en que el contribuyente decida reflejar el saldo a favor en una declaración, ya que entonces el contribuyente tendría la libertad de determinar las fechas en que presentaría la declaración con el saldo a favor, pues es que concluyeron con que el nacimiento del saldo a favor no ocurre en el momento en que se presenta la declaración que lo refleja, ya que las declaraciones de impuestos constituyen simplemente el medio formal para el debido cumplimiento de la obligación tributaria.

Dicho criterio es desafortunado e incongruente con el sostenido en relación al momento en que es exigible el crédito fiscal, y que se ha comentado anteriormente, y en donde se concluyó lo contrario, en el sentido de que no puede considerarse que es exigible al día siguiente en que concluyó el plazo para presentar la declaración, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar el crédito fiscal respectivo.

Debemos recordar que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, es decir, los saldos a favor, prescribe en los mismos términos y condiciones en que prescriben los créditos fiscales, y así como un crédito fiscal no nace por el simple transcurso del término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, de igual manera un saldo a favor no nace por sólo haber fenecido el plazo para determinar dichas contribuciones.

En ambos casos, tanto el crédito fiscal como el saldo a favor, necesitan ser cuantificados y ser dados a conocer a la otra parte (el crédito fiscal al contribuyente, y el saldo a favor a la autoridad fiscal), así como ambos necesitan ser mostrados o reflejados en el documento idóneo (la resolución firme y debidamente notificada, en el caso del crédito fiscal, y la declaración, en el caso del saldo a favor) para que pueda ser exigido su pago.

Mas sin embargo, con este criterio existen posturas distintas para considerar el momento en que inicia el plazo de prescripción de un crédito fiscal y el momento en que inicia el plazo de prescripción de la obligación de devolver un saldo a favor del contribuyente, cuando debería ser el mismo, ya que la disposición legal señala que la prescripción de la obligación de devolver el saldo a favor se

dará en los mismos términos y condiciones en que prescribe el crédito fiscal.

Ciertamente se podría alegar que si es el mismo, ya que en ambos casos inicia cuando el pago puede ser legalmente exigido, sin embargo el criterio para determinar cuándo es exigible el pago, y por consiguiente, cuándo inicia el plazo para su prescripción, es totalmente distinto en uno u otro caso.

En el caso del crédito fiscal iniciará cuando su monto se encuentre determinado en una resolución firme y debidamente notificada al contribuyente y no iniciará cuando haya sólo transcurrido el plazo que se tiene para determinar las contribuciones a cargo del contribuyente. Mientras que en el caso de la obligación de devolver un saldo a favor del contribuyente, el plazo de prescripción iniciará una vez haya terminado el plazo que se tiene para determinar las contribuciones a cargo del contribuyente, y no iniciará cuando el saldo a favor haya sido determinado, cuantificado y reflejado en una declaración.

Esta postura es ilógica, porque tal y como ya se comentó, si el deudor, es decir, la autoridad fiscal, no conoce ni sabe de la existencia del saldo a favor, ni de su monto, porque el contribuyente no se lo ha dado a conocer a través de la declaración respectiva, entonces cómo el contribuyente puede exigirle legalmente su pago?

No obstante lo anterior, es necesario que el contribuyente tenga en cuenta el citado criterio, el cual es jurisprudencia y de aplicación obligatoria a partir del 6 de Octubre de 2014, por lo que si presenta alguna declaración extemporánea, o bien complementaria, en donde manifieste saldo a favor de alguna contribución, es necesario recordar que la prescripción para que la autoridad fiscal se libere de la obligación de devolver dicho saldo a favor ya inició desde el día siguiente a aquel en que concluyó el plazo legal para presentar la declaración de que se trate y de que no inicia a partir de la presentación de la declaración.