



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

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

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

“Prescripción Fiscal en Materia de Pagos de lo Indebido”

(Caso Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.)

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Eugenio Franzoni Gómez

Director de la Tesis

Dr. Juan Manuel Acuña

ÍNDICE GENERAL

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES	2
CAPÍTULO II. PRESCRIPCIÓN	6
ANTECEDENTES HISTÓRICOS	6
GENERALIDADES	6
REQUISITOS	8
CAPÍTULO III. PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL	10
GENERALIDADES	10
ARTICULO 146 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	12
ARTICULO 22 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	16
ANÁLISIS CÓMPUTO PRESCRIPCIÓN DEVOLUCIÓN	20
CAPÍTULO IV. CONTRADICCIÓN DE TESIS 127/2003	26
CRÍTICA SALDO A FAVOR VS PAGO DE LO INDEBIDO	35
CRÍTICA CÓMPUTO DEL PLAZO PRESCRIPTIVO	38
CONCLUSIONES Y PROPUESTA	46
BIBLIOGRAFÍA	54
RESOLUCIÓN CASO DISTRIBUIDORA AUTOMOTRIZ, S.A. DE C.V.	56

**“Prescripción Fiscal en Materia de Pagos de lo Indebido”
(Caso Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.)**

**Capítulo I
Antecedentes**

Con el ánimo de lograr una correcta fundamentación del tema que será abordado en el presente trabajo, es necesario remitirnos a los antecedentes del caso que nos fue planteado, relativos al origen de los pagos que fueron solicitados en devolución por la empresa Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V., a las autoridades fiscales.

Así, tenemos que debido a los problemas económicos y financieros por los que atravesó el país durante los años de 1996 y 1997, el 9 de junio de 1997 la empresa Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V., se vio en la necesidad de celebrar un contrato de apertura de crédito simple con garantía fiduciaria y la constitución de obligación solidaria y fianza con diversas instituciones que forman parte del Sistema Financiero.

Como resultado de la difícil situación por la que atravesó dicha empresa, se obtuvieron pérdidas fiscales, lo que originó que en lugar de pagar impuesto sobre la renta se tuviera que pagar impuesto al activo, el cual fue considerablemente alto toda vez que el artículo 5, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Activo, prohibía la deducción de las deudas contratadas con el Sistema Financiero.

El artículo antes señalado fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia 123/1999, que lleva por rubro “ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”.

Derivado de lo anterior, el 1º de diciembre de 1999 la empresa presentó ante la autoridad fiscal una solicitud de confirmación de criterio en el sentido de que podía deducir las deudas contratadas con el sistema financiero, sustentando su petición en la jurisprudencia antes señalada.

La autoridad fiscal negó dicha confirmación de criterio, pero seguidos los trámites legales dentro del juicio fiscal interpuesto por la empresa en contra de dicha negativa, finalmente se logró que la autoridad fiscal en cumplimiento a la sentencia emitida por la Sala Fiscal que conoció del juicio, confirmara el criterio de interpretación sostenido por la empresa, en el sentido de que podía deducir de la base del impuesto al activo las deudas contratadas con el Sistema Financiero.

De esta forma, la empresa formuló declaraciones complementarias por aquéllos ejercicios en los cuales no había podido deducir las deudas que tenía contratadas con instituciones del Sistema Financiero, lo que reflejó diversos pagos de lo indebido correspondientes a los ejercicios de 1993 a 2000.

Dichos pagos de lo indebido fueron solicitados en devolución a la autoridad fiscal, la cual únicamente procedió a devolver los pagos correspondientes a los ejercicios de 1996 a 2000, pues por lo que hace a los relativos a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995, negó la devolución argumentando que el derecho a obtener las cantidades pagadas indebidamente se extinguió por prescripción al haber transcurrido más de 5 años, desde la fecha en que se efectuó el pago y hasta la fecha en que se solicitó la devolución.

Frente a este escenario, el caso nos planteó el siguiente cuestionamiento: ¿Cuándo surge el derecho a la devolución para la empresa?

Como se puede apreciar de la resolución del caso, la respuesta que se dio a dicho cuestionamiento fue en el sentido de que el derecho a la devolución para la

empresa surgió a partir de que le fue confirmado en el ejercicio de 2001 su criterio por parte de la autoridad fiscal, en el sentido de que podía deducir las deudas contratadas con el Sistema Financiero, por lo a partir de ahí se debe computar el plazo de prescripción a que hace referencia el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Ello, pues cuando la empresa realizó el pago del impuesto al activo en los ejercicios de 1993 a 2000, el pago fue debido en virtud de que se realizó conforme a una obligación vigente prevista en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, por lo que hasta que le fue confirmado su criterio los mismos devinieron en indebidos, surgiendo el derecho para pedir su devolución.

Con estos antecedentes, el tema a desarrollar en el presente trabajo se centra en determinar la forma en la que debe operar la prescripción en materia de solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes por pagos de lo indebido, pues hoy en día las autoridades fiscales frecuentemente sostienen que, en todos los casos, el plazo debe computarse a partir de la fecha en que se presentó la declaración anual del ejercicio, con independencia de que en ese momento en realidad no se tuviera el derecho a solicitar la devolución respectiva.

Las autoridades fiscales sostienen su postura al amparo de la jurisprudencia por contradicción de tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que lleva por rubro “PRESCRIPCION. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ENTERADAS EN EXCESO. EL PLAZO INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HIZO EL ENTERO”.

En este sentido, la fundamentación teórica a la resolución del tema que nos ocupa, se realizará a partir del análisis de la figura jurídica de la prescripción a la luz de lo dispuesto por la doctrina y nuestras disposiciones en materia civil y, posteriormente, desde un punto de vista estrictamente fiscal.

Realizado lo anterior, se procederá a analizar la contradicción de tesis que dio lugar a la jurisprudencia antes señalada, para finalmente concluir con la postura que desde mi punto de vista se debe asumir en el caso que nos fue planteado o en otros de naturaleza análoga, respecto del momento en que se debe computar el plazo de la prescripción en materia de pagos de lo indebido.

Capítulo II

Prescripción

Antecedentes Históricos

La prescripción nace con la perpetuidad que tenían las acciones en el Derecho Romano, en virtud de que en la antigüedad no estaba sujeta la extinción de derechos o acciones por el transcurso del tiempo.

Fue Teodosio II quien dispuso que las acciones prescribieran en treinta años o en cuarenta en algunos casos. Este plazo se contaba a partir del primer momento en que se pudo ejercer la acción, es decir, desde el momento del vencimiento de un deber personal o de la violación de un derecho real.¹

Las acciones honorarias debían ejercitarse, por regla general, dentro de un año o en plazos todavía menores.²

Generalidades

La prescripción es concebida por los especialistas como una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace.³

Esta institución eminentemente jurídica es catalogada como un medio de librarse de obligaciones. Como señala el doctrinario Manzini “no representa otra cosa que

¹ FLORIS MARGADANT S., Guillermo, “Derecho Romano”, Esfinge, vigésima cuarta edición, Naucalpan, Edo. De México, 1999, pág. 180 y 181.

² Ibidem

³ GARCIA NOVOA, César, “Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos”, pág.

el reconocimiento del hecho jurídico dado por un hecho natural, esto es, el transcurso del tiempo”⁴

El fundamento de esta figura se basa en la seguridad jurídica y en la necesidad de marcar límites temporales máximos al ejercicio de los derechos que permanecen inactivos.

La prescripción puede dar lugar al nacimiento o extinción de los derechos, cuando se está en presencia del primer tipo se habla de prescripción adquisitiva o usucapión, mientras que en el segundo caso se habla simplemente de prescripción o prescripción extintiva o negativa.

Así lo reconoce el artículo 1135 del Código Civil Federal, al disponer que la prescripción en un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.

Para efectos del tema que nos ocupa, hablaremos de la prescripción en sentido negativo o extintivo, por lo que sólo nos referiremos en lo subsecuente a este tipo de prescripción.

Desde un punto de vista de derecho civil, la prescripción ha sido definida como una institución de orden público que extingue la facultad de un acreedor que se ha abstenido de reclamar su derecho durante un determinado plazo legal, a ejercer coacción legítima contra un deudor que se opone al cobro extemporáneo o exige la declaratoria de prescripción.⁵

Las disposiciones relativas al tiempo y demás requisitos para que opere la prescripción son de observancia obligatoria, y sólo admiten las excepciones que

⁴ VELA TREVIÑO, Sergio, “La prescripción en materia penal”, Trillas, primera reimpresión de la primera edición, 1985, pág. 41

⁵ BEJARANO SANCHEZ, Manuel, “Obligaciones civiles”, Oxford, quinta edición, México, D.F., 1999, pág. 387

expresamente la ley contemple, según lo dispone el artículo 1150 del Código Civil Federal.

Debe precisarse que sólo son susceptibles de prescripción los bienes y obligaciones que están en el comercio, salvo las excepciones establecidas en ley, como lo reconoce el artículo 1137 del Código Civil Federal.

Requisitos

Se habla de distintos requisitos para que se pueda configurar la prescripción, mismos que pueden resumirse de la siguiente forma:⁶

- Existencia de una obligación – Se requiere que exista una obligación que ligue a las partes por medio de una relación jurídica, de la que nace el derecho que tiene el acreedor de constreñir al deudor al cumplimiento de determinada prestación. Así, es necesario que estemos en presencia de un derecho prescriptible.
- Existencia de una actividad pasiva por parte del acreedor – Es la pasividad, negligencia y la falta de interés en el acreedor de exigir al deudor, el cumplimiento de determinada prestación dentro del plazo fijado por la ley, la que crea el estado de incertidumbre legal, que trata de evitarse por medio de la prescripción extintiva.

La propia doctrina ha señalado que el interés jurídico cesa en aquellos casos en que la legislación positiva sanciona la inactividad del titular de una pretensión por no ejercitar la acción en un determinado plazo.⁷

⁶ RODAS GAITAN, Julio Roberto, “Diferencias doctrinarias y legales entre las excepciones de caducidad y prescripción”, Guatemala, 2006, pág. 60

⁷ BECERRA BAUTISTA, José, “Preclusión, caducidad y prescripción”, pág. 1673

- Transcurso del plazo legal - Forzosamente se requiere que la inacción exceda el plazo fijado por la ley, para el ejercicio de la acción o derecho respectivo.

Sobre este punto en particular, el artículo 1159 del Código Civil dispone que fuera de los casos de excepción, se necesita el lapso de diez años, contado desde que una obligación pudo exigirse, para que se extinga el derecho de pedir su cumplimiento.

- El deudor opone la excepción o acción - La prescripción supone que un juez la declare, ya sea porque el deudor ha opuesto la excepción correspondiente dentro de la oportunidad legal o porque el deudor intentó una acción demandando su declaración.

En términos generales, podemos afirmar que la finalidad de la prescripción es brindar seguridad jurídica en las relaciones económico-jurídicas, estableciéndose un plazo específico al acreedor para que ejercite o haga valer sus derechos, con lo cual el deudor no queda de manera permanente en incertidumbre jurídica respecto de su situación legal.

Capítulo III

Prescripción en Materia Fiscal

Generalidades

Una vez que han quedado señaladas las generalidades de la figura de la prescripción en materia civil, toca el turno de analizarla desde un punto de vista estrictamente fiscal.

Al igual y como ocurre en el ámbito privado, en el derecho público el fundamento de la prescripción surge por la necesidad de dar seguridad jurídica a las relaciones entre las partes como consecuencia de la no actuación de las mismas en relación con los derechos en presencia.

No obstante ello, no podemos afirmar que la prescripción que existe en el derecho civil sea totalmente equiparable al ramo tributario, pues en aquél el derecho se caracteriza por el principio de la autonomía de la voluntad de las partes que decae por el transcurso del tiempo, mientras que en este nos encontramos en presencia de un derecho de la administración pública a percibir un crédito fiscal reconocido por la ley, cuyo ejercicio es obligatorio.⁸

Dicho en otras palabras, la figura de la prescripción civil se basa en la tutela de intereses privados y en la disponibilidad de los derechos subjetivos que se encuentran en los mismos, concepto que no es trasladable a la prescripción fiscal cuya materia se encuentra integrada por normas que articulan transferencia de riqueza de los particulares a los entes públicos, y cuyo fundamento radica en el interés público de obtener los medios económicos que se necesitan.⁹

⁸ GOMEZ DE LA BARCENA, Mónica Rodrigo y RIOS GRANADOS, Gabriela, "Diccionario Jurídico Mexicano", Porrúa, México, D.F., 2007, pág. 2973 y 2974

⁹ E.SIMON ACOSTA, "El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica", Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 71.

Como se anticipó, el único tipo de prescripción que contempla nuestro Derecho Fiscal es la prescripción en sentido negativo.

Ahora bien, dentro del ámbito fiscal federal la prescripción contempla los siguientes tipos de obligaciones que pueden extinguirse:

- La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones, de acuerdo con lo establecido por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación; y,
- La obligación a cargo del Fisco Federal de devolver a los contribuyentes las cantidades que estos últimos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley, de acuerdo con lo previsto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Como se puede advertir, nuestro derecho positivo en materia fiscal prevé la posibilidad de que la prescripción no sólo juegue a favor de los particulares por la falta de exigibilidad de los créditos fiscales a su cargo, sino que también puede configurarse a favor de las autoridades fiscales, a fin de no tener el deber de reintegrar pagos enterados indebidamente o incluso saldos a favor.

En palabras del Maestro Arrijo Vizcaíno, la prescripción en materia fiscal es una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del Fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de 5 años, contado a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que pudo hacerse valer tanto como excepción procesal o como solicitud administrativa, según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción.¹⁰

¹⁰ ARRIJO VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Themis, México, D.F., 2002, pág. 547 y 548

Artículo 146 Código Fiscal de la Federación

En este apartado, procedemos a analizar con detenimiento lo dispuesto por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años.

Ahora bien, si partimos de la base de que la prescripción se configura como resultado del silencio de la relación jurídica durante el periodo señalado por la ley, es necesario determinar en qué momento se produce dicha inactividad en el caso del crédito fiscal, esto es, la fecha a partir de la cual comienza a transcurrir el plazo de la prescripción.

Retomando algunas ideas de la teoría civilista, podemos afirmar que no es factible comenzar a computar el plazo si la acción no ha nacido y, por ende, el plazo debe de computarse a partir del nacimiento de la misma.

No obstante, parte de la doctrina ha considerado que lo anterior plantea la dificultad de determinar el momento en que ha de considerarse nacida la acción. La solución a esta cuestión se ha encontrado en la tesis que dice que el titular del derecho puede ejercitar la acción y que la situación en la que se encuentra colocado exija el ejercicio de la acción para la actuación o defensa de su derecho.¹¹

En esta concepción, es claro que la prescripción como regla general debería de computarse desde el día en que las acciones pudieron ejercitarse, sin que en este contexto tengan relevancia las circunstancias personales del titular (desconocimiento) o cualquier otro motivo que impida el comienzo del plazo prescriptivo.

¹¹ Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Febrero 2005, pág 857

Bajo esta tesitura, tenemos que el citado artículo 146 señala en su segundo párrafo, que el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido el pago, supuesto que coincide de manera general con lo que la teoría civilista de manera general ha reconocido.

Sobre el particular, es importante distinguir el concepto de crédito fiscal que es exigible, de la obligación fiscal y crédito fiscal per se, pues sólo el primero de ellos es susceptible de prescripción conforme al precepto legal antes mencionado.

Así, la doctrina ha reconocido que la obligación fiscal se presenta cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales como generadoras del tributo, mientras que el crédito fiscal es la obligación fiscal determinada por el contribuyente en cantidad líquida.¹²

En este sentido, tenemos que para efectos de nuestro derecho interno, la exigibilidad del crédito fiscal se presenta hasta que exista una determinación por parte de la autoridad fiscal que no sea pagada por el contribuyente, ni impugnada a través de los medios de defensa procedentes.

Es decir, no basta la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal para que éste se vuelva exigible y pueda iniciar el plazo de prescripción, sino que necesariamente debe haber una determinación por parte de la autoridad fiscal.

Cabe señalar, que sobre la anterior postura existe discrepancia por parte de algunos doctrinarios, pues hay quienes señalan que si el objeto del gravamen se configuró y los elementos para la determinación de la base gravable están dados en la ley, el crédito fiscal ha nacido y la fecha legal en que se debe hacer su pago determinará su exigibilidad, independientemente de que el contribuyente no hubiere autodeterminado la contribución, ni la autoridad la hubiere

¹² AZUELA GUITRON, Mariano "La prescripción y la caducidad dentro del sistema fiscal mexicano" Anuario, México, núm. 5, 1973, pág. 71.

heterodeterminado en ejercicio de sus facultades, porque el crédito fiscal nace por imperativo de la ley y no por los actos de su determinación.¹³

Sin embargo, en mi opinión lo anterior difiere de la correcta interpretación del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, pues en este claramente se habla de que la exigibilidad surge a partir de que el pago pudo ser legalmente requerido y no de la fecha en que se configuró el supuesto jurídico que dio origen al tributo, pues éste caso mas bien se refiere al nacimiento de la obligación tributaria que, como señalé anteriormente, difiere del concepto de crédito fiscal exigible.

Sostener lo contrario, equivaldría a equiparar de alguna forma la figura de la prescripción y de la caducidad en materia tributaria, pues en este último caso el plazo se inicia desde la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio, mientras que en el primer caso necesariamente debe haber una determinación líquida por parte de la autoridad que no haya sido pagada o impugnada dentro de los plazos legales correspondientes.

Lo anterior, incluso ha sido reconocido por nuestro Máximo Tribunal a través de la siguiente jurisprudencia:

“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,**

¹³ FERNANDEZ SAGARDI, F “Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación, México, Sicco, 2000.

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.”

(Énfasis añadido)

Conforme a dicho criterio jurisprudencial, podemos apreciar que la prescripción de los créditos fiscales necesariamente inicia cuando existe un crédito fiscal determinado por la autoridad, el cual debe de estar debidamente notificado al contribuyente, siendo intrascendente la fecha en que debió haberse presentado la declaración de pago de algún impuesto o el momento en que surge la obligación tributaria.

Precisado lo anterior, sólo resta agregar que el propio artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, dispone que el término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Para efectos de lo anterior, se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Concluye señalando el artículo antes analizado, que la declaratoria de prescripción podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudatoria o a petición del contribuyente, quien adicionalmente puede oponerla como excepción en los recursos administrativos.

Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación

Toca el turno de analizar para fines del trabajo que nos ocupa, cómo opera la prescripción tratándose de la obligación que tienen las autoridades fiscales de devolver los saldos a favor o pagos de lo indebido de contribuciones con que cuenten los particulares.

Para dichos efectos, debemos de remitirnos a lo dispuesto por el antepenúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Es decir, el legislador dispuso que tratándose de devoluciones de contribuciones, operarían las mismas reglas que rigen a la prescripción de créditos fiscales que, como ya vimos, se contienen en el artículo 146 de nuestro Código Tributario Federal.

Antes de entrar a analizar cómo debieran de trasladarse las reglas de la prescripción del crédito fiscal, a la obligación que tiene el Fisco de devolver las cantidades que por concepto de contribuciones tengan derecho a recibir los contribuyentes, es importante hacer algunas reflexiones en cuanto a los conceptos más generales relativos a la obligación en comento.

No existe dentro de nuestra legislación un concepto que se pueda atribuir a la palabra devolución, por lo que resulta necesario atender a lo que dispone el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Así, dicho Diccionario dispone que por el término de “devolución”, debe de entenderse “la acción y efecto de devolver”. Desde un punto de vista tributario, el mismo Diccionario dispone que por “devolución” debe de entenderse “la restitución a los contribuyentes, por parte de la Hacienda pública, de las cantidades indebidamente ingresadas”.¹⁴

La doctrina también se ha pronunciado al respecto, al establecer que la devolución en materia fiscal se puede definir como la restitución de aquellas cantidades que están obligadas a devolver las autoridades fiscales, pagadas en exceso o indebidamente por los contribuyentes, independientemente de la causa que las generó.¹⁵

Establecido lo anterior, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación hace una distinción entre los conceptos de saldos a favor y de pago de lo indebido, al señalar en primer lugar que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y, de igual forma, las que procedan conforme a las leyes fiscales, que no es otra cosa que los saldos a favor.

La devolución del pago de lo indebido, se puede conceptualizar como un derecho del particular a recuperar de la autoridad competente, lo que le ha pagado por error o sin obligación a ello. La *ratio legis* de esta situación, no sólo es un principio de equidad, sino que busca impedir que el Fisco Federal, perciba algo a lo que no tiene derecho.

El contenido ético del pago de lo indebido, bajo las palabras de los Doctores en Derecho Felipe Osterling Parodi y Mario Castillo Freyre, se traduce en que por virtud del Derecho Natural no es conforme a la equidad hacerse rico sin derecho y

¹⁴ “Diccionario de la Lengua Española”, vigésima segunda edición.

¹⁵ VEGA VARGAS, Fernando Ramiro, “Las devoluciones de impuestos a cargo del fisco federal - ¿Un problema sin solución?, Puntos Finos No. 26, Marzo 2003.

en detrimento de otro “jure naturae aequum est neminem cum alterius detrimento et injura fieri locupletiolem”.¹⁶

Sobre el particular, el Maestro Ernesto Gutiérrez y González señala en su libro “Derecho de las Obligaciones” que el pago de lo indebido es la entrega de cosa cierta, por error fortuito, o provocado por un tercero, ignorándolo el que se beneficia por error. Esto es, quien obtiene el beneficio no tiene conocimiento de que, en realidad, la entrega de bienes que se le realizó, no le era debida o no tenía derecho a obtenerla.¹⁷

El mismo autor, señala que el pago de lo indebido debe respetar los siguientes requisitos: i) entrega de cosa cierta, o prestación de dar o hacer y; ii) que esa cosa que se entrega, o la prestación que se deba o hace, en realidad no se deba.

En relación con lo anterior, el artículo 1883 del Código Civil Federal, señala que cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho a exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene la obligación de restituirla.

Para efectos fiscales, el doctrinario Adolfo Arrijo Vizcaíno en su obra titulada “Derecho Fiscal”, establece una definición de lo que debe entenderse por “pago de lo indebido”, al señalar textualmente lo siguiente:¹⁸

"Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al Fisco lo que no adeuda o una cantidad mayor a la adeudada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, por que el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que no han existido a su cargo, o bien en exceso de lo que debió haber cumplido; por consiguiente no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan. Tan es así, que

¹⁶ OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, “Algunas consideraciones del pago de lo indebido”, 2002.

¹⁷ GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, “Derecho de las Obligaciones”, Porrúa, Décimo Segunda edición, México, 1998.

¹⁸ ARRIOJA VIZCAINO, “Derecho Fiscal” op.cit. pág. 539

el artículo 22 del Código Fiscal en vigor, contempla para ésta hipótesis la figura de la "devolución del pago de lo indebido" en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba, puede solicitar de la autoridad hacendaría competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo intereses y actualización de la deuda con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor tal y como se hace en el ya analizado caso de los recargos previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente."

De la transcripción anterior, claramente se desprende que la doctrina ha denominado al pago de lo indebido, como aquél efectuado por un gobernado al Erario Público, de una cantidad que no adeuda o en mayor medida de lo realmente adeudado.

En resumen, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, una de las razones por las cuales las autoridades efectuarán la devolución de cantidades a los contribuyentes, es cuando se hubieren pagado créditos fiscales de manera indebida, esto es, que nunca debió de haberse realizado el pago de la contribución de que se trate, por no haber estado establecida la obligación correspondiente en la ley, o bien, porque la determinación o establecimiento de las obligaciones no fue realizada de manera correcta o conforme a la ley vigente, válida y aplicable.

Por su parte, el saldo a favor debe de concebirse como el resultado de aplicar los procedimientos previstos en las leyes fiscales, que posteriormente dan como resultado una cantidad mayor a la que al final debía pagarse. La distinción con el pago de lo indebido es que en este caso la devolución no deriva de algún error de hecho o de derecho, sino simplemente de la mecánica de cálculo de los impuestos prevista por las leyes respectivas.

Así lo ha reconocido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como se puede apreciar en la siguiente tesis:

“DISTINCION ENTRE PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. Del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se desprende que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; y no obstante que ambas causas de devolución deberían considerarse como procedentes conforme a las leyes fiscales, el legislador consideró prudente hacer la distinción, de tal forma que **la devolución puede tener como origen un error de hecho o de derecho que tenga como consecuencia el pago de una cantidad que no se tenía obligación de cubrir, lo que se traduce en un pago indebido;** sin embargo, **el precepto en análisis prevé además de la causa anterior, la devolución de cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales, las cuales no derivan de un error de hecho o de derecho, sino como resultado de aplicar los procedimientos previstos en las leyes fiscales y que posteriormente dé como resultado una cantidad mayor a la que al final debía pagarse, como lo es el caso del saldo a favor.**

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

(Énfasis añadido)

Recapitulando lo señalado en dicho criterio, tenemos que los saldos a favor derivan de la propia mecánica de ley, misma que puede dar como resultado un impuesto enterado en exceso, el cual es susceptible de ser solicitado en devolución a las autoridades fiscales, a diferencia del pago de lo indebido, en el que necesariamente debe de presentarse un error de hecho o de derecho que de cómo resultado el pago de una contribución que no se tenía obligación de cubrir.

Análisis cómputo prescripción devolución

Teniendo claro los conceptos de devolución, pago de lo indebido y saldo a favor para efectos fiscales, es momento de verificar la forma en la que opera la prescripción de la obligación de la autoridad fiscal para la devolución de contribuciones, de acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Como señalamos anteriormente, el antepenúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, dispone que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, el cual, como ya analizamos, prescribe de acuerdo a lo establecido en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Retomando lo que concluimos respecto del crédito fiscal, tenemos que el mismo prescribe en el término de 5 años, contados a partir de su fecha de exigibilidad, misma que nace o inicia cuando existe un crédito fiscal determinado por la autoridad y debidamente notificado al contribuyente.

Bajo este escenario, tenemos que al igual y como ocurre con el crédito fiscal, la obligación del Fisco de devolver las cantidades que resulten a favor de un contribuyente por saldos a favor o pagos de lo indebido, prescribirá en el término de 5 años.

No obstante, la dificultad a la que nos enfrentamos en el caso de lo dispuesto por el antepenúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, radica en determinar a partir de qué momento podemos considerar que un saldo a favor o pago de lo indebido se vuelve exigible, a fin de verificar cuándo inicia el plazo de prescripción.

Si tratamos de homologar lo que ha sido señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con el plazo de prescripción del crédito fiscal, la respuesta sería que la prescripción de la obligación de devolver a cargo de las autoridades fiscales inicia a partir de que los contribuyentes determinen un saldo a favor o un pago de lo indebido, es decir, desde el momento en que se encuentren en posibilidad de solicitarlo en devolución.

Esto es, el plazo de 5 años para devolver las cantidades a que tuvieran derecho los particulares, debiera de computarse desde que las mismas se volvieron exigibles, lo cual en mucho de los casos se puede presentar desde que se presentó la declaración normal de un impuesto, pero también puede haber casos en que la exigibilidad se presente con posterioridad, pues al momento de la presentación de dicha declaración ni siquiera pudiera haber nacido el derecho que posteriormente se tradujo en un saldo a favor o pago de lo indebido.

Sobre el particular, recordemos que la doctrina ha establecido que para determinar cuándo empieza a correr el término prescriptivo, debe de atenderse al momento del nacimiento de la acción, que es cuando el titular del derecho puede ejercitar la misma y que la situación en que se encuentra colocado exija su ejercicio para la defensa de su derecho.

En este orden de ideas, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la contradicción de tesis 127/2003-SS que más adelante será analizada, que el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no hay disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse.¹⁹

Ello significa, que mientras no pueda ejercitarse la acción o hacerse efectivo el derecho, no podemos considerar que ha iniciado el plazo prescriptivo. Trasladado al caso de las devoluciones, el plazo de la prescripción debiera de iniciar a partir de que el gobernado se encuentra en posibilidad de exigir la restitución de las cantidades enteradas en exceso a la autoridad, lo cual puede presentarse en distintos momentos.

En efecto, considero que el momento a partir del cual puede solicitarse la devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido no puede ser uniforme, pues existen múltiples circunstancias que puedan dar lugar a los mismos, las

¹⁹ Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, op.cit., pág 857

cuales no se presentan necesariamente al momento de presentar la declaración normal de un impuesto.

A manera de ejemplo, puede darse el caso de que un contribuyente que mantiene inversiones que generan intereses, por los cuales se le efectúan ciertas retenciones, al momento de presentar su declaración anual no tenga conocimiento del monto de las mismas, al no haber recibido todavía la Constancia respectiva.

Como consecuencia de ello, no es sino hasta que recibe la constancia respectiva que puede efectuar el acreditamiento contra el impuesto sobre la renta a su cargo y, en consecuencia, reflejar ciertas cantidades a su favor, siendo claro que es hasta que tiene conocimiento de las retenciones respectivas cuando pudiera hablarse de que son exigibles en devolución los montos correspondientes.

Bajo esta tesitura, el plazo de prescripción de la obligación que tienen las autoridades de devolver las cantidades a que tengan derecho los contribuyentes, debiera atender a cada caso particular, a fin de determinar en qué momento realmente surgió el derecho de poder exigir la devolución de un saldo a favor o un pago de lo indebido.

Ello, pues resultaría a todas luces inequitativo, que mientras en el caso de la prescripción de créditos fiscales verdaderamente se atienda al momento en que la autoridad puede exigir el pago de créditos fiscales, lo cual como vimos está perfectamente determinado, pues el plazo se computa desde que existe un crédito fiscal liquidado y notificado al contribuyente, en el caso de las devoluciones se tuviera que atender a un momento en el cual todavía no se pudiera hacer exigible la restitución respectiva.

Además, la claridad de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no podría llevarnos a una interpretación distinta,

pues recordemos que el citado precepto señala que la prescripción en el caso de devoluciones operará bajo los mismos términos y condiciones del crédito fiscal.

Al hacerse referencia a los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, considero que no se refiere a que se haya realizado el pago del tributo de manera indebida, sino lo que debe de entenderse es que verdaderamente haya nacido el derecho a exigir la restitución de la contribución correspondiente.

Esto es, cuando el legislador dispuso que debían operar los mismos términos y condiciones, se refirió a que el contribuyente esté en posibilidad de solicitar la devolución a la autoridad, tal y como sucede en el caso del crédito fiscal, pues el plazo prescriptivo inicia hasta que existe una posibilidad real de que la autoridad pueda hacer exigible el pago del mismo, que es cuando esté liquidado y notificado al contribuyente.

En este sentido, si no puede prescribir algo que todavía no ha nacido, considero que bajo ninguna circunstancia podría establecerse una regla general para determinar el momento en que debe empezar a computarse el plazo de prescripción en el caso de devoluciones a cargo del Fisco Federal, pues a diferencia de lo que sucede en el caso de los créditos fiscales, en este caso el nacimiento del derecho puede presentarse en distintos momentos y no necesariamente al momento de hacerse el pago de un tributo en la declaración normal.

Resumiendo las ideas anteriores, el plazo de la prescripción de la obligación que tienen las autoridades fiscales para devolver a los contribuyentes los saldos a favor o pagos de lo indebido que resulten a su favor opera en el término de 5 años, el cual desde mi particular punto de vista debe iniciar desde que el contribuyente tiene la facultad de poder presentar una solicitud de devolución a la autoridad por las cantidades que tenga derecho a recibir.

Finalmente, es importante señalar que para que la prescripción produzca sus efectos es preciso que el plazo quinquenal haya transcurrido ininterrumpidamente. Si se interrumpe, comienza desde el primer día un nuevo plazo de prescripción.

Se reconoce eficacia interruptiva a cualquier acto dirigido a la obtención de la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la administración en que se reconozca su existencia. Por consiguiente, no sólo el acreedor sino también el deudor puede interrumpir la prescripción, ya que la administración puede reconocer la existencia de la devolución, lo que favorece de alguna manera al acreedor puesto que provoca el cómputo nuevamente desde el principio.

Capítulo IV

Contradicción de Tesis 127/2003

Señalados los conceptos relativos a la prescripción a que se refieren los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación, es importante analizar la contradicción de tesis 127/2003 que fue resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior, pues como fue señalado al principio del presente trabajo, hoy en día las autoridades fiscales sostienen con frecuencia que bajo cualquier escenario el plazo de la prescripción de la obligación de devolver contribuciones a cargo del Fisco Federal, debe de computarse desde la fecha en que fue presentada la declaración anual normal del impuesto respectivo, lo cual realizan con sustento en la jurisprudencia que derivó de dicha contradicción de tesis y cuyo rubro es “PRESCRIPCION. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ENTERADAS EN EXCESO, EL PLAZO INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HIZO EL ENTERO”.

De esta forma, resulta relevante citar algunas de las consideraciones que se asentaron en la ejecutoria en comento, para posteriormente proceder a analizarlas y dar mis comentarios respecto de las mismas:

“(…)

Como quedó asentado en párrafos que anteceden, los citados órganos colegiados partieron de la existencia y examen de los mismos elementos, pues sus antecedentes fueron un juicio de nulidad originado por la negativa de la autoridad fiscal de devolver al contribuyente las cantidades correspondientes por concepto de saldo a favor, juicio en el cual las respectivas Salas Fiscales se pronunciaron sobre la prescripción de la autoridad de hacer la devolución solicitada, mediante el análisis de las declaraciones anuales y complementarias presentadas por el particular; pronunciándose, en ambos casos, sobre el momento en que

debía empezar a computarse el término de cinco años a que aluden los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación para considerar que opera la figura de la prescripción; sin embargo, los tribunales arribaron a conclusiones divergentes, pues mientras el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito sostuvo que a partir de la presentación de la declaración normal empieza a correr el término de cinco años para la prescripción, pues esta declaración es la definitiva, y que en la especie no debe atenderse a la fecha de presentación de las declaraciones complementarias; el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito sostuvo que el plazo de cinco años para la prescripción se cuenta a partir de la fecha de presentación de las declaraciones complementarias, pues éstas modifican la declaración original y se consideran como definitivas.

...

Para el caso de que se trata, importa el derecho a la devolución de ingresos indebidos o el derecho a la devolución en los casos en que las cantidades ingresadas a cuenta sean superiores a lo que se deba como cuota diferencial al finalizar el periodo impositivo.

...

Como se dijo al inicio del presente estudio, el artículo 22 en relación con el 146, ambos del Código Fiscal de la Federación, disponen que las autoridades fiscales tienen la obligación de devolver al contribuyente las cantidades que resulten por concepto de saldo a favor, y establecen que prescribirá en cinco años el derecho a la devolución de ingresos indebidos, sin que se indique que es preciso que se obligue al particular a que previamente solicite su reconocimiento.

...

La fijación del comienzo del plazo de prescripción ha sido abordada por la doctrina civilista a partir del principio de que no es posible si la acción no ha nacido y, por tanto, el momento en que comienza a contarse el periodo prescriptivo es el del nacimiento de la acción.

La tesis relacionada con ello, por la que hace recaer la prescripción sobre la acción, plantea, sin embargo, la dificultad de determinar el momento en que ha de considerarse nacida ésta. La solución a esta cuestión parece encontrarse en la tesis que dice que el titular del derecho pueda ejercitar la acción y que la situación en que se

encuentra colocado exija el ejercicio de la acción para la actuación o para la defensa de su derecho. En esta concepción, puede señalarse que el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no hay disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse; en este sentido, las circunstancias personales del titular sólo serán tenidas en cuenta excepcionalmente; por tanto, la imposibilidad puramente subjetiva (desconocimiento del titular) no es tomada por lo general en consideración y no impide el comienzo del plazo prescriptivo.

...

El crédito fiscal debe ser entendido como la obligación fiscal determinada en cantidad líquida para que precisamente sea satisfecha por el contribuyente; por ende, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación remite a la prescripción del crédito fiscal tratándose de devoluciones para procurar una equidad tributaria entre la autoridad relativa y el sujeto pasivo, en virtud de que tales preceptos regulan las obligaciones de éstos y la forma de extinguirse dentro de un mismo plano de igualdad.

Con base en lo expuesto, debe decirse que el aludido artículo 22, penúltimo párrafo, contiene un derecho sustantivo para que el gobernado solicite dentro del plazo de cinco años la devolución de las cantidades que fueron enteradas al fisco en exceso, pues en caso contrario, operará la prescripción de la obligación de la autoridad fiscal de devolver dichas sumas. Por su parte, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación prevé la extinción de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo (cinco años). A esta extinción se le denomina expresamente como prescripción. El mencionado numeral establece que el término para que se actualice la figura de la prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, y al hablar de pago, debe entenderse que previamente fue determinado un crédito.

...

Con base en las anteriores consideraciones, puede sostenerse que para que inicie el término de cinco años a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, a fin de que pueda estimarse actualizada la prescripción, es necesario que exista previamente la determinación de un crédito, e inicia a partir de la fecha en que puede ser legalmente exigido.

Es aplicable al caso la tesis cuyos rubro, texto y datos de identificación se citan enseguida:

"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. (...) "

De lo expuesto con anterioridad, atendiendo al criterio establecido por esta Segunda Sala que se contiene en la tesis de jurisprudencia antes transcrita y trasladadas las mismas consideraciones al caso en particular, puede válidamente determinarse que el plazo de la prescripción, tratándose de la obligación de la autoridad fiscal para devolver al contribuyente las cantidades que resulten por concepto de saldo a favor, inicia a partir de que se hace el pago del tributo mediante la declaración normal, puesto que es cuando ingresó al fisco la cantidad que se pagó en exceso, sin que obste el hecho de que mediante declaraciones complementarias se haga saber de la existencia de un saldo a favor, en atención a que este hecho simplemente actualiza el supuesto previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, pero no pueden considerarse como situaciones que por sí mismas fijen el inicio del plazo para la prescripción de la obligación de las autoridades de devolver las cantidades y el derecho correlativo del contribuyente para tal efecto.

En este contexto, se llega a la conclusión de que la presentación de la declaración normal torna exigible la obligación de las autoridades fiscales de devolver al contribuyente saldos a favor.

En ese orden de ideas, si el crédito fiscal se extingue por prescripción desde que éste se determina y puede ser legalmente exigido, es inconcuso que la declaración normal, que da origen al saldo a favor, es el momento que debe tomarse en consideración para el inicio del plazo de cinco años para que opere la prescripción de la obligación de las autoridades fiscales de devolver cantidades pagadas indebidamente; es decir, se estima que para el plazo de la prescripción de dicha obligación, debe atenderse a la fecha en que se realizó el entero, esto es, desde el momento en que se presentó la declaración normal, pues es esta fecha cuando se efectuó el pago de las cantidades a que se encuentra obligado a pagar el contribuyente, ya que es aquí cuando ingresa al fisco la cantidad pagada en exceso.

Para corroborar tal aserto, debe tomarse en consideración, como se ha venido sosteniendo, que si el penúltimo párrafo

del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal y, al respecto, el diverso numeral 146 transcrito dispone que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, que iniciarán a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, y se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito; resulta evidente que desde el momento en que se presenta la declaración y se hace el pago de los tributos, es cuando debe empezar a computarse el plazo de cinco años para que opere la prescripción, en el entendido de que esta última es susceptible de interrupción por cada solicitud de devolución que formule el contribuyente y, por tanto, se iniciará nuevamente el cómputo de otros cinco años más, cuando este hecho acontezca.

...

Regresando al tema materia de esta contradicción, el pago de la devolución de saldos a favor puede ser legalmente exigido dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se presenta la declaración, pues es desde este momento que el contribuyente reconoce su adeudo y entrega al fisco el pago de lo que le corresponde, dado que en términos de lo dispuesto en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, las declaraciones que presentan los contribuyentes serán definitivas, y si bien se establece que pueden modificarse hasta en tres ocasiones a través de declaraciones complementarias, eso no puede ser considerado como una gestión de cobro que interrumpa el plazo de cinco años para la prescripción, ya que el contribuyente, en este supuesto, no está cobrando al fisco cantidad alguna, sino que está modificando la declaración normal que presentó por haber advertido errores en ella; consecuentemente, la fecha de presentación de la declaración complementaria no puede ser tomada como referencia para el inicio del cómputo de cinco años a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

...

En tal virtud, si el derecho a exigir un pago se origina desde el momento en que conforme a derecho se da la situación de hecho prevista en la ley, debe entenderse que es al momento de presentación de la declaración normal, que es cuando se hace el entero e ingresa al fisco la cantidad pagada en exceso, lo que conduce a determinar que es la fecha que se debe tomar en consideración para empezar a

contar el plazo de cinco años para que prescriba la obligación de las autoridades fiscales de devolver cantidades por concepto de saldo a favor.

Sobre esas premisas, si se parte del supuesto de que la prescripción es una forma de liberarse de una obligación patrimonial, y que en el caso específico, es la obligación de las autoridades a efectuar devoluciones, el cómputo de ésta debe efectuarse a partir de que el fisco federal recibe en su patrimonio el entero, cuya devolución posteriormente se solicita en devolución y que, por lo general, coincide con la presentación de la declaración normal, pues caso diverso sería cuando a través de la declaración complementaria se realiza un pago faltante, y aquí se presenta otro saldo a favor; sin embargo, este último caso es muy remoto, por lo que no puede servir de sustento para arribar a una conclusión diversa a la que ahora se sostiene.

(...)”

Del contenido de la transcripción anterior, podemos desprender las siguientes conclusiones:

Los antecedentes de la contradicción de tesis, derivan de juicios de nulidad originados por la negativa de la autoridad fiscal a devolver al contribuyente determinados saldos a favor, en los cuales las Salas Fiscales respectivas se pronunciaron sobre la prescripción de la obligación de la devolución mediante el análisis de las declaraciones anuales y complementarias presentadas por el particular.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que el punto de divergencia entre los Tribunales Colegiados radicaba en determinar el momento en que empieza a correr el plazo de prescripción de la obligación de las autoridades fiscales a devolver las cantidades pagadas indebidamente.

Se especifica, que el análisis de la contradicción de tesis versa sobre el derecho a la devolución de ingresos indebidos o el derecho a la devolución en los casos en que las cantidades ingresadas al Fisco sean superiores a lo que se deba como cuota diferencial al finalizar el periodo impositivo.

Siguiendo la doctrina civilista, se afirma que el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse.

Por otro lado, se establece que la remisión que hace el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación a la prescripción del crédito fiscal, es para procurar una equidad tributaria entre la autoridad y el sujeto pasivo. Asimismo, se señala que para que pueda actualizarse la prescripción del crédito fiscal, es necesario que exista previamente la determinación de un crédito e inicia a partir de la fecha en que puede ser legalmente exigido.

Trasladando las consideraciones que dieron lugar a la jurisprudencia que lleva por rubro “PRESCRIPCION PREVISTA EN EL ARTICULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CREDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE”, se señala que la prescripción de la obligación de devolver saldos a favor, inicia a partir de se presenta la declaración anual normal, puesto que es cuando ingresó al Fisco Federal la cantidad que se pagó en exceso, sin que obste el hecho de que mediante una declaración complementaria se haga saber de la existencia de un saldo a favor.

Para corroborar lo anterior, nuestro Máximo Tribunal establece que si la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, cuyo plazo de prescripción inicia desde la fecha en que pudo ser legalmente exigido, resulta evidente que desde el momento en que se presenta la declaración y se hace el pago de los tributos, es cuando debe empezar a computarse el plazo de 5 años para que opere la prescripción de la devolución de saldos a favor.

La Segunda Sala precisa que desde el momento en que el contribuyente presenta su declaración debe iniciar el plazo de prescripción de 5 años, pues desde ese

momento existe un reconocimiento del adeudo y se entrega al Fisco el pago de lo que le corresponde, lo que genera el derecho a su devolución.

Al recapitular sobre las consideraciones expuestas a lo largo de la contradicción, nuestro Máximo Tribunal señala que si la solicitud de devolución se origina de un saldo a favor que surge en el momento en que se presentó la declaración de impuestos de un determinado ejercicio, desde esa fecha, conforme al cálculo que realizó el contribuyente, se generó el saldo, y no en la fecha de presentación de una declaración complementaria, pues aquí se refleja un importe extra, pero la fecha de origen fue mediante la presentación de la declaración normal.

Posteriormente, se señala que el derecho a exigir un pago se origina desde el momento en que conforme a derecho se da la situación de hecho prevista por la ley, lo que conduce a determinar que es desde la presentación de la declaración normal, cuando debe empezar a computarse el plazo de prescripción.

Concluye señalando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que si la prescripción es una forma de liberarse de una obligación patrimonial, el cómputo de la obligación para devolver cantidades debe efectuarse a partir de que el Fisco Federal recibe en su patrimonio el entero, cuya devolución posteriormente se solicita en devolución, y que por lo general, coincide con la presentación de la declaración normal.

Por último, se precisa que caso diverso sería cuando a través de la declaración complementaria se realiza un pago faltante y aquí se presenta otro saldo a favor, pero este último supuesto se considera como remoto, por lo que a consideración de la Corte no puede servir de sustento para arribar a una conclusión diversa a la que se sostiene.

Como ya fue señalado, las consideraciones antes señaladas dieron lugar a la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis:

“PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ENTERADAS EN EXCESO, EL PLAZO INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HIZO EL ENTERO. El crédito fiscal debe entenderse como la obligación determinada en cantidad líquida para que sea satisfecha por el contribuyente; por ende, si el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación remite a la prescripción del crédito fiscal tratándose de devoluciones, para procurar la equidad tributaria entre la autoridad y el sujeto pasivo, regulando las obligaciones de éstos y la forma de extinguirse dentro de un mismo plano de igualdad, es evidente que contiene un derecho sustantivo para que el gobernado solicite dentro del plazo de cinco años la devolución de las cantidades que enteró en exceso, ya que de lo contrario, operará la prescripción de la obligación de la autoridad fiscal de devolverlas, plazo que debe atender a la fecha en que se realizó el entero, es decir, al momento en que se presentó la declaración normal o alguna complementaria con saldo en contra del causante, pues es esa fecha cuando se efectuó el entero de las cantidades indebidas. Esto es, si la prescripción es un medio para que el deudor, sea el contribuyente o la autoridad fiscal, se libere de las obligaciones impuestas por las leyes tributarias, y si la solicitud de devolución se origina de un saldo a favor que surge en el momento en que se presentó la declaración de impuestos de un determinado ejercicio, desde esa fecha, conforme al cálculo del contribuyente, se generó el saldo, y no en la fecha de presentación de una declaración complementaria con saldo a favor del contribuyente, de manera que con su presentación no se entiende interrumpido el plazo de la prescripción, pues no se hace gestión alguna de cobro, ya que dicha declaración no es más que el reflejo de una serie de cálculos que se efectuaron y se plasman, pero no conllevan a gestionar cobro alguno, dado que el mencionado artículo 22 establece la forma para exigir el derecho a la devolución, siendo necesaria una solicitud de devolución formalmente hecha y presentada ante autoridad competente para que se produzca la interrupción del plazo prescriptorio.

Contradicción de tesis 127/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Sexto y Décimo en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 3 de septiembre de 2004. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Genaro David Góngora

Pimentel. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos.
Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Tesis de jurisprudencia 165/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintisiete de octubre de dos mil cuatro.”

Una vez expuestas y sintetizadas las consideraciones que llevaron a la Suprema Corte a emitir la jurisprudencia antes citada, estamos en posibilidad de hacer un análisis crítico sobre las mismas.

Crítica saldo a favor vs pago de lo indebido

En lo general, me parece criticable el trabajo realizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues utiliza ambiguamente los términos de saldo a favor y de pago de lo indebido, cuando doctrinaria y legalmente son conceptos completamente distintos cuyo análisis en materia de prescripción merece un estudio por separado.

A pesar de ello, creo que en realidad el análisis de la Corte se circunscribe al tratamiento que debe de dársele a los saldos a favor que derivan de la propia mecánica de ley autoaplicada por el particular, y no así de pagos realizados en exceso cuyo origen es diverso.

Lo anterior, pues en alguna parte de la ejecutoria se establece que el análisis de la contradicción de tesis versa sobre el derecho a la devolución en los casos en que las cantidades ingresadas al Fisco sean superiores a lo que se deba como cuota diferencial al finalizar el periodo impositivo, lo que tratándose por ejemplo del impuesto sobre la renta pudiera significar el derecho a la devolución por virtud de la diferencia a favor que resulte de los pagos provisionales enterados durante el ejercicio, el cual efectivamente surge generalmente desde la presentación de la declaración normal.

Asimismo, en la propia jurisprudencia se habla de devoluciones que se originan de un saldo a favor que surge en el momento en que se presentó la declaración de impuestos de un determinado ejercicio, conforme al cálculo del contribuyente, lo que necesariamente implica que el estudio se haya realizado respecto de saldos a favor y no así de pagos de lo indebido con un origen diferente.

De esta forma, creo que a pesar de lo confuso que resulta ser el análisis de la Suprema Corte, es factible considerar que sus conclusiones aplican exclusivamente a saldos a favor que tenga el contribuyente derivados de la propia mecánica prevista en la ley tributaria de que se trate, pues en ninguna parte de la contradicción de tesis se hace referencia alguna a que los razonamientos pudieran ser aplicables a un supuesto distinto.

En efecto, en la ejecutoria que nos ocupa siempre se hace referencia a saldos a favor y creo que por un error de carácter técnico en ocasiones también se hace referencia a pagos de lo indebido, aunque los razonamientos que se vierten a lo largo de la misma resultan aplicables primordialmente a aquellos.

De lo contrario, no podría entenderse como la Suprema Corte afirma que desde la presentación de la declaración anual normal el contribuyente se encuentra en posibilidad de exigir la devolución de cantidades enteradas en exceso, cuando es evidente que muchas veces ello se da con posterioridad, como ocurre por ejemplo en el caso de que el pago de lo indebido deriva de un procedimiento de índole judicial.

Es razonable poder entender que nuestro Máximo Tribunal haya considerado que si desde que se presenta la declaración anual normal del impuesto, ya es factible determinar si existieron cantidades enteradas en exceso, el contribuyente ya cuenta con el derecho a pedir su devolución, pero insisto en que para ello debemos encontrarnos en presencia de saldos a favor que derivan del propio mecanismo de tributación, como ocurre en el caso de saldos a favor enterados en

exceso durante el ejercicio, pues al momento de hacerse el cálculo anual y presentar la declaración normal, es factible conocer la existencia de dichos saldos.

Así las cosas, una primera conclusión de la ejecutoria materia de este análisis, me lleva a considerar que la Segunda Sala en su análisis se refirió a aquellos saldos a favor que tiene derecho en devolución un particular, y que al derivar de la propia mecánica de determinación del gravamen, son susceptibles de conocerse desde el momento mismo de la presentación de la declaración anual normal, con independencia de que en una declaración complementaria se refleje un importe extra.

En efecto, la anterior conclusión adquiere mayor sentido, si tomamos en cuenta que en la propia ejecutoria se establece que no puede considerarse que la fecha de inicio de la prescripción es la presentación de una declaración complementaria, pues en ésta sólo se refleja un importe extra, pero la fecha de origen fue la presentación de la declaración normal, por lo que siguiendo este razonamiento, tenemos que hablar necesariamente de saldos a favor que se originan desde la declaración normal.

Inclusive, en la propia ejecutoria se establece que un caso distinto sería cuando a través de una declaración complementaria se realizara un pago faltante y aquí se presentara un nuevo saldo a favor, pues en este caso sí podría llegar a ser la declaración complementaria la que detonara el inicio del plazo de prescripción. Esta consideración, permite asumir que el pronunciamiento de nuestro Máximo Tribunal versa sobre saldos a favor que surgen al momento en que se presenta la declaración anual normal.

Por todo esto, mi opinión es que a pesar de lo confuso de los términos y razonamientos utilizados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la jurisprudencia que emitió se encuentra limitada en su aplicación exclusivamente a saldos a favor que derivan de la presentación de la declaración

anual normal del ejercicio, independientemente de que el contribuyente los hubiera reflejado o no, pues en caso de que por error propio no lo haya hecho, de cualquier forma empezaría a correr el plazo prescriptivo según el criterio vertido en la ejecutoria.

Crítica cómputo del plazo prescriptivo

Por lo que respecta al tema del momento en que debe de computarse el plazo de prescripción, considero desafortunada la serie de contradicciones en que incurre la Segunda Sala, pues en un principio afirma que el plazo de prescripción para toda clase de acciones debe de computarse desde el día en que pudieron ejercitarse y, posteriormente, a fin de sostener sus conclusiones sostiene una postura distinta.

En efecto, de un análisis minucioso de la ejecutoria que nos ocupa, se puede ver que las conclusiones a las que arriba la Corte no derivan del análisis que sobre el tema de la prescripción realizó a lo largo de la contradicción de tesis.

En primer lugar, como ya se señaló sigue la teoría civilista para afirmar que la prescripción de toda clase de acciones se cuenta desde el día en que pudieron ejercitarse y, en esa línea de pensamiento, sostiene que en el caso de la prescripción del crédito fiscal, el plazo inicia a partir de la fecha en que puede ser legalmente exigido, que es cuando está determinado por la autoridad y notificado al contribuyente.

Asimismo, establece que la remisión que hace el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al artículo 146 del mismo ordenamiento, es a fin de procurar una equidad tributaria entre la autoridad y el sujeto pasivo del impuesto. De esta afirmación, puede inferirse que necesariamente la prescripción a que alude el primer numeral antes señalado debiera iniciar desde que el sujeto pasivo tiene legalmente el derecho de pedir su devolución.

No obstante lo anterior, posteriormente en la ejecutoria la Corte señala que el plazo de prescripción de la obligación de devolver cantidades inicia desde el momento en que el contribuyente presenta su declaración normal, pues desde ese momento existe un reconocimiento del adeudo y se entrega al Fisco lo que le corresponde, lo que genera el derecho a su devolución.

En el mismo tenor, establece que si la solicitud de devolución se origina de un saldo a favor que surge en el momento en que se presentó la declaración de impuestos de un determinado ejercicio, desde esa fecha, conforme al cálculo que realizó el contribuyente, se generó el saldo a favor, iniciando el plazo de prescripción respectivo.

Hasta aquí, se advierte que la Corte considera que un particular tiene el derecho a exigir una devolución por el sólo hecho de haber presentado su declaración anual normal de impuestos, con independencia de que sea mediante una declaración complementaria cuando se haga saber de la existencia de un saldo a favor, pues según señala esto simplemente actualiza el supuesto previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Sobre el particular, me parece inadecuado el criterio que sigue nuestro Máximo Tribunal, pues si habla de que debe haber una equidad entre la prescripción de la obligación de devolver cantidades y la del crédito fiscal, claramente se rompe la misma al sostener el criterio señalado.

Efectivamente, si en el caso del crédito fiscal necesariamente debe haber una determinación líquida en contra del contribuyente y además la misma debe estar perfectamente notificada, en el caso de la obligación de devolver cantidades también debiera estar perfectamente determinado el monto que se debe devolver al particular e incluso el mismo debiera ser del conocimiento de la autoridad a través de la declaración que así lo refleje.

Ello, pues de otra forma no puede entenderse que la propia Corte señale que el plazo de prescripción de toda clase de acciones debe de iniciar desde que pudieron ejercitarse, pues si el contribuyente lo que hace a través de una declaración normal es realizar un pago, ello de ninguna forma conlleva el nacimiento del derecho a poder exigir su devolución, pues en ese momento no está determinado el saldo a favor y ni siquiera se ha hecho del conocimiento de la autoridad que se cuenta con el mismo.

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal nunca aclara porque en el caso se cumple con la equidad que reconoce debe haber en el tema de la prescripción, pues de manera forzada simplemente señala que si el crédito fiscal se extingue por prescripción desde que éste se determina y puede ser legalmente exigido, es inconcuso que la declaración normal que da origen al saldo a favor es el momento que debe tomarse en cuenta para el inicio de la prescripción de la obligación de devolver cantidades a cargo del Fisco Federal.

En mi opinión, la citada equidad de alguna forma se cumpliría si el plazo de prescripción de la devolución de cantidades iniciara cuando efectivamente en la declaración normal se reflejara un saldo a favor de impuestos, pues ello tendría como resultado que verdaderamente surgiera un derecho para el contribuyente de pedir su devolución, al ya estar reflejado y haberse hecho del conocimiento de la autoridad.

Sin embargo, ya vimos que bajo el criterio de la Corte no importa si en la declaración normal se refleja el saldo a favor, siendo suficiente que exista un pago a fin de que se entienda por iniciado el plazo prescriptivo. Efectivamente, en la ejecutoria se habla de que el plazo que nos ocupa inicia desde que se hace el pago del tributo mediante la declaración normal, puesto que es cuando ingresa al Fisco la cantidad pagada en exceso, sin que tenga relevancia alguna que sea hasta una declaración complementaria cuando se haga saber de la existencia del saldo a favor.

Queda claro, que con dicho criterio de ninguna forma puede existir la equidad que predica nuestro Máximo Tribunal, pues a diferencia de lo que ocurre con el crédito fiscal, en el caso de las devoluciones aún y cuando el saldo a favor no esté determinado y no se haya hecho del conocimiento de la autoridad a través de una declaración, el plazo de prescripción habrá iniciado.

Por si lo anterior no fuera suficiente, la Segunda Sala al final de su análisis y en un afán por sostener conclusiones carentes de toda lógica jurídica, sostiene que el derecho a exigir un pago se origina desde el momento en que conforme a derecho se da la situación de hecho prevista por la ley, lo que conduce a determinar que es la presentación de la declaración normal la que detona el plazo de prescripción.

De igual forma, establece que si la prescripción es una forma de liberarse de obligaciones de carácter patrimonial, el cómputo de la obligación de devolver cantidades debe efectuarse a partir de que el fisco recibe en su patrimonio el entero, cuya devolución posteriormente solicita en devolución.

Como puede observarse, la Segunda Sala en un afán por sostener conclusiones que no guardan lógica alguna, establece al final de su análisis que no es la exigibilidad lo que debe detonar el plazo de prescripción tratándose de devoluciones a cargo del Fisco Federal, sino lo que en realidad importa es el momento en que éste recibe dentro de su patrimonio el entero que posteriormente podrá solicitarse en devolución.

Este criterio rompe con lo señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la prescripción ahí prevista opera en los mismos términos y condiciones que la prescripción del crédito fiscal, pues la exigibilidad como momento determinante para el inicio del cómputo pasa a segundo término, tomando su lugar el momento en que el Fisco recibe la cantidad que posteriormente podrá solicitarse en devolución.

Resulta evidente que el hecho de que el Fisco Federal reciba una cantidad de impuestos no implica que el particular se encuentre en posibilidad de solicitar su devolución, es decir, no significa que ya pueda acudir ante la autoridad a pedir que se le reintegre la misma, pues para ello en primer lugar deberá manifestar en una declaración que verdaderamente cuenta con el saldo a favor.

En otras palabras, el requisito *sine qua non* para poder exigir la devolución de una contribución, es que el contribuyente haya reflejado en una declaración que la mecánica de tributación dio como resultado un saldo a favor, para así estar en posibilidad de presentar la solicitud de devolución respectiva.

Mientras no esté determinado el saldo a favor, el contribuyente no tiene derecho alguno de poder presentar su solicitud de devolución, por lo que no existirá el elemento de exigibilidad que se requiere para que inicie el plazo prescriptivo respectivo.

Se insiste en que no es posible entender en donde radica la equidad que debe haber entre lo dispuesto por el artículo 22 y el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, si la Corte afirma que en el caso del crédito fiscal sí debe haber una determinación líquida debidamente notificada al contribuyente, pero en el caso de las devoluciones señala que basta que exista un entero de cantidades recibidas por el Fisco Federal.

En mi opinión, el término para que opere la prescripción de devolución de cantidades pagadas indebidamente, necesariamente se debe contar a partir de que existe el crédito y puede ser legalmente exigido, esto es, cuando se determina el saldo a favor, faltando sólo hacer efectiva la devolución, lo que si bien puede darse con la presentación de la declaración anual normal, también puede darse al momento en que ésta se modifica a través de una declaración complementaria.

Efectivamente, puede suceder que desde el momento en que se presenta la declaración normal del ejercicio, el contribuyente refleje la existencia de un saldo a favor. Cuando esto sucede, el Código Fiscal de la Federación faculta al particular a acreditar, compensar u optar por la devolución de ese saldo a favor. En estos casos, el saldo a favor ha quedado determinado desde la presentación de declaración normal del ejercicio, por tanto, la devolución de dicha cantidad a partir de este momento se torna exigible y, consecuentemente, se inicia el cómputo para su prescripción.

Sin embargo, la realidad es que también puede darse el caso de que el particular presente su declaración normal del ejercicio y no se percata de que ha cubierto en demasía determinados impuestos, sino que con posterioridad se da cuenta de tal situación, motivo por el cual presenta declaración complementaria, en la que al subsanar el error de la declaración normal determina la cantidad pagada de más. En este escenario, el saldo a favor del particular se hace exigible, y es a partir de este momento cuando considero que debiera iniciar el cómputo para el plazo de la prescripción.

Así, si el crédito fiscal se extingue por prescripción desde que éste se determina y puede ser legalmente exigido, es inconcuso que por un elemental principio de equidad el plazo para la prescripción de la autoridad fiscal de devolver el pago de lo indebido empieza a correr desde la existencia determinada del saldo a favor, momento desde el que éste puede ser legalmente exigido.

En virtud de lo antes expuesto, considero criticable lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la referida contradicción de tesis, pues utiliza posturas contradictorias y ambigüas para afirmar que el plazo de prescripción en el caso de la obligación de la autoridad de devolver saldos a favor, inicia siempre desde la presentación de la declaración normal, lo que sin lugar a dudas rompe con la similitud que debe haber con la prescripción del crédito fiscal y además es un criterio que afecta la seguridad jurídica de los particulares.

En todo caso, creo que la Segunda Sala debió haber sido más precavida al momento de resolver la citada contradicción de tesis y emitir la jurisprudencia que derivó de la misma, dejando en claro que sólo podría aplicar su criterio cuando en la declaración normal ya es factible conocer que existe un saldo a favor, aún y cuando por error el particular no lo manifieste sino hasta en una declaración complementaria.

Sin embargo, por la ambigüedad con que fue emitida la contradicción de tesis y la serie de contradicciones que en la misma se contienen, es fácil que las autoridades sigan aprovechándose para señalar que ese criterio aplica en todos los casos y sin limitación alguna.

No obstante, aún con todas las imprecisiones que se contienen en la ejecutoria en comento, considero que el criterio de la Corte únicamente aplica a los casos de saldos a favor que son susceptibles de conocerse desde la declaración normal de un impuesto, y no así en el caso de pagos de lo indebido que se originan por acontecimientos desconocidos por el particular al momento en que se presentó dicha declaración.

Lo anterior, pues como ya vimos anteriormente el estudio que se hace en la ejecutoria jamás menciona supuestos distintos a los de saldos a favor que se originan por la propia mecánica de tributación respectiva, por lo que en mi opinión no puede extrapolarse la aplicación de la jurisprudencia a casos distintos de los que se ocupó en la misma.

En resumen, a pesar de lo criticable que resulta ser la contradicción de tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hay elementos para concluir que sus razonamientos no aplican a casos como el de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V., en el que al momento de presentar la declaración normal de impuesto al activo de los ejercicios de 1993, 1994 y 1995,

no se tenía conocimiento de que las cantidades enteradas constituían un ingreso indebido para el Fisco Federal y, por ende, que ya se tenía el derecho a exigir su devolución.

Conclusiones y Propuesta

Conclusiones

Partiendo del análisis que ha sido realizado en el presente trabajo, considero que la prescripción en el caso de devoluciones de pagos de lo indebido o inclusive de saldos a favor que no surgen en el momento en que se presenta la declaración normal de un impuesto, debe iniciar necesariamente a partir de que se tiene el derecho de exigir su devolución.

Ello, pues como ya ha sido abordado, de acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Al respecto, artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece que el término de la prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

En este sentido, dado que el artículo 22 del citado Código señala que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, tenemos que homologar lo señalado en el artículo 146 de nuestro Código Tributario, con la obligación de devolver prevista en el primer numeral antes citado.

Así, si en el caso del referido artículo 146 el término de la prescripción inicia a partir de la fecha en el que el pago pudo ser legalmente exigido, considero que lo correcto es que el plazo en el caso de las devoluciones inicie a partir de que se tuvo derecho a pedir la devolución del pago de lo indebido, pues de esta forma

creo que se logra homologar el término a que hace referencia el artículo antes señalado.

En el caso particular de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V., recordemos que el 1º de diciembre de 1999 presentó ante la autoridad fiscal una solicitud de confirmación de criterio en el sentido de que podía deducir las deudas contratadas con el sistema financiero.

La autoridad fiscal negó dicha confirmación de criterio, pero seguidos los trámites legales dentro del juicio fiscal interpuesto por la empresa en contra de dicha negativa, finalmente se logró que la autoridad fiscal en cumplimiento a la sentencia emitida por la Sala Fiscal que conoció del juicio, confirmara el criterio de interpretación sostenido por la empresa, en el sentido de que podía deducir de la base del impuesto al activo las deudas contratadas con el Sistema Financiero.

De esta forma, la empresa formuló declaraciones complementarias por aquellos ejercicios en los cuales no había podido deducir las deudas que tenía contratadas con instituciones del Sistema Financiero, lo que reflejó diversos pagos de lo indebido correspondientes a los ejercicios de 1993 a 2000.

Dichos pagos de lo indebido fueron solicitados en devolución a la autoridad, la cual únicamente procedió a devolver los pagos correspondientes a los ejercicios de 1996 a 2000, pues por lo que hace a los relativos a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995, negó la devolución argumentando que el derecho a obtener las cantidades pagadas indebidamente se extinguió por prescripción al haber transcurrido más de 5 años, desde la fecha en que se efectuó el pago y hasta la fecha en que se solicitó la devolución.

En este sentido, podemos apreciar claramente que en el presente caso difícilmente podría aplicarse en perjuicio de la empresa la jurisprudencia que fue analizada en el apartado anterior, pues en el momento en que presentó sus

declaraciones normales de los ejercicios de 1993, 1994 y 1995 no era factible determinar un saldo a favor derivado de la propia mecánica de ley, en virtud de que se prohibía deducir las deudas contratadas con el Sistema Financiero.

Es decir, partiendo de la base de que la jurisprudencia antes analizada sólo aplica a saldos a favor que deriven de la propia mecánica de tributación, considero que en el caso en análisis no es factible proceder a su aplicación, pues además de que no existía un saldo a favor en esas fechas, el Fisco Federal no había recibido ningún ingreso indebido que pudiera pedirse en devolución.

Recordemos que en la contradicción de tesis antes analizada se señala que la declaración normal detona el plazo de prescripción, pues conforme al cálculo que realizan los contribuyentes se genera el saldo a favor e ingresa al Fisco la cantidad pagada en exceso.

Sin embargo, en la especie el pago de lo indebido no se generó como resultado del cálculo del impuesto al activo de los citados ejercicios, sino como resultado de la confirmación de criterio que emitió la autoridad fiscal en cumplimiento de una sentencia, por lo que bajo ninguna perspectiva podría aplicársele a la empresa la referida jurisprudencia de la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal.

Al respecto, un correcto análisis de la situación que nos ocupa permite ver que cuando la empresa realizó los pagos de impuesto al activo en los citados ejercicios, no había ningún pronunciamiento de la autoridad ni mucho menos de algún órgano jurisdiccional que le permitiera dejar de aplicar lo dispuesto en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

Es decir, los pagos que se realizaron en dichos ejercicios y en los posteriores hasta que fue confirmado el criterio de la empresa en el ejercicio de 2001, fueron realizados aplicando una disposición vigente, válida y aplicable para la empresa al no haber interpuesto medio de defensa alguno en su contra, por lo que todos esos

pagos eran perfectamente debidos y, en consecuencia, no había ningún ingreso indebido para el Fisco Federal.

En este tenor, en el momento en que se realizaron esos pagos no había razón para considerar que la empresa tenía algún derecho de exigir su devolución, pues los mismos no calificaban como pagos de lo indebido.

Así, no fue sino hasta que la autoridad emitió la resolución contenida en el oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 el 19 de enero de 2001, confirmándole a Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. que podía deducir para efectos del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero, en que los pagos que habían sido realizados aplicando la limitante prevista en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, devinieron en indebidos.

En conclusión, el derecho a la devolución de las cantidades pagadas en aplicación del citado numeral, surgió hasta el momento en que la autoridad confirmó el criterio sostenido por la empresa, pues como resultado de esta situación fue que los pagos verdaderamente se convirtieron en indebidos, al haberse realizado sin la deducción de las deudas que se tenían contratadas con el Sistema Financiero.

Sobre el particular, resulta relevante ver que el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, recientemente emitió una tesis que permite ver que la jurisprudencia cuyo rubro es “PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ENTERADAS EN EXCESO, EL PLAZO INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HIZO EL ENTERO”, no aplica para cualquier saldo a favor o pago de lo indebido como así lo han pretendido establecer las autoridades fiscales.

En efecto, con la referida tesis queda más claro que el criterio de nuestro Máximo Tribunal está limitado a aquellos saldos a favor que son susceptibles de

determinarse en la declaración normal de un impuesto, y no así en pagos de lo indebido cuya exigibilidad puede detonarse con posterioridad a dicha declaración.

El criterio jurisdiccional en comento, es del tenor literal siguiente:

“DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE LA PROHIBÍA. De la interpretación sistemática y armónica de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación se colige que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal y que la figura de la prescripción es un medio extintivo del crédito fiscal, por el transcurso del tiempo, el cual debe computarse a partir de que éste se vuelve exigible, lo cual ocurre, conforme al artículo 145 del referido ordenamiento, al momento en que dicho crédito no haya sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, de donde resulta que para determinar su exigibilidad debe atenderse al caso concreto. Por ello, **cuando la controversia radica en determinar cuándo puede exigirse el pago de lo indebido en el supuesto de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto, con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía; esto es, si desde que se presentó la declaración del ejercicio que corresponda o cuando el fisco emitió la indicada resolución, se concluye que es en este segundo momento, pues en el primero el crédito constituía una obligación conforme a la ley, que devino indebido como consecuencia de las instancias jurisdiccionales promovidas que culminaron con la confirmación del criterio sostenido por la contribuyente.** Por tanto, el plazo para que opere la prescripción de la obligación de devolver lo pagado indebidamente en la hipótesis mencionada, debe computarse a partir del día siguiente al en que la autoridad fiscal confirmó el referido criterio.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 64/2011. Scotia Inverlat Casa de Bolsa, S.A. de C.V., Grupo Financiero Scotiabank, Inverlat. 25 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretaria: Indira Martínez Fernández.”

(Énfasis añadido)

Aplicando dicha tesis al caso particular, podemos ver que cuando la empresa realizó el pago del impuesto al activo en los ejercicios de 1993 a 2000, el pago fue debido pues se realizó conforme a una obligación prevista en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo. Estos pagos de acuerdo con el anterior criterio, se convirtieron en indebidos como resultado del juicio fiscal interpuesto por la empresa que culminó con la confirmación de su criterio.

En este sentido, considero que el derecho a la devolución en el presente caso surgió a partir de que le fue confirmado en el ejercicio de 2001 su criterio por parte de la autoridad fiscal, por lo a partir de ahí se debe computar el plazo de prescripción a que hace referencia el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Sostener lo contrario, implicaría colocar a los contribuyentes como la empresa que nos ocupa en un estado de inseguridad jurídica, pues en muchos casos el pago de un impuesto a través de una declaración normal no produce en automático el derecho a pedir su devolución, sino que este derecho en ocasiones puede presentarse posteriormente con motivo de un acontecimiento entonces desconocido por el contribuyente.

Así las cosas, en mi opinión la obligación de devolver cantidades a cargo del Fisco Federal, inicia en el caso de pagos de lo indebido a partir de que verdaderamente el contribuyente se encuentra en posibilidad de conocer y exigir su devolución, lo que en muchos de los casos ocurre con posterioridad a la presentación de la declaración normal de un impuesto.

Propuesta

Atendiendo a lo que ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia que lleva por rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS”, la garantía de equidad tributaria está dirigida a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, por lo que bajo esa línea de pensamiento lo deseable es que se reanalice el tema relativo a la forma en la que debe operar la prescripción de la obligación de devolver cantidades a cargo del Fisco Federal.

Lo anterior, a fin de dejar en claro en qué escenarios verdaderamente se puede considerar que la presentación de una declaración anual normal torna exigible la solicitud de devolución de contribuciones y, por ende, que es factible que inicie el plazo de prescripción, homologando verdaderamente esta figura con la prescripción en materia de créditos fiscales.

De lo contrario, se corre el riesgo de que las autoridades fiscales, amparadas en una jurisprudencia dictada con muchas contradicciones e indefiniciones, sigan negando devoluciones de saldos a favor o pagos de lo indebido, bajo el argumento de que transcurrió en exceso el plazo de 5 años a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, lo deseable es que nuestros Tribunales puedan apreciar las diferencias que existe entre un saldo a favor y un pago de lo indebido y, atendiendo a las particularidades de cada caso, examinen con precisión el momento en que surge para cada contribuyente el derecho a pedir en devolución una contribución, pues con ello verdaderamente se atenderá al espíritu de lo dispuesto en el artículo 22

del Código Fiscal de la Federación, rigiendo una verdadera equidad en materia de prescripción fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, “Derecho Fiscal”, Themis, México, D.F., 2002.

AZUELA GUITRON, Mariano “La prescripción y la caducidad dentro del sistema fiscal mexicano” Anuario, México, núm. 5, 1973.

BECERRA BAUTISTA, José, “Preclusión, caducidad y prescripción”.

BEJARANO SANCHEZ, Manuel, “Obligaciones civiles”, Oxford, quinta edición, México, D.F., 1999.

“Diccionario de la Lengua Española”, vigésima segunda edición.

E.SIMON ACOSTA, “El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica”, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

FERNANDEZ SAGARDI, F. “Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación”, Sicco, México, 2000.

FLORIS MARGADANT S., Guillermo, “Derecho Romano”, Esfinge, vigésima cuarta edición, Naucalpan, Edo. De México, 1999.

GARCIA NOVOA, César, “Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos”.

GOMEZ DE LA BARCENA, Mónica Rodrigo y RIOS GRANADOS, Gabriela, “Diccionario Jurídico Mexicano”, Porrúa, México, D.F., 2007.

GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, “Derecho de las Obligaciones”, Porrúa, Décimo Segunda edición, México, 1998.

OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, "Algunas consideraciones del pago de lo indebido", 2002.

RODAS GAITAN, Julio Roberto, "Diferencias doctrinarias y legales entre las excepciones de caducidad y prescripción", Guatemala, 2006.

SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Febrero 2005.

VEGA VARGAS, Fernando Ramiro, "Las devoluciones de impuestos a cargo del fisco federal - ¿Un problema sin solución?", Puntos Finos No. 26, Marzo 2003.

VELA TREVIÑO, Sergio, "La prescripción en materia penal", Trillas, primera reimpresión de la primera edición, 1985.

RESOLUCIÓN DEL CASO

DISTRIBUIDORA AUTOMOTRIZ, S.A. DE C.V.

PRIMERA PARTE

La Primera Parte del caso plantea una situación apremiante para la empresa denominada Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V., en virtud de que como consecuencia de los problemas económicos y financieros por los que atravesó el país en los años de 1996 y 1997, se desprende que la empresa perdió liquidez, lo que la obligó a contratar el 9 de junio de 1997 un crédito simple con garantía fiduciaria y la constitución de obligación solidaria y fianza con diversas instituciones de crédito que forman parte del Sistema Financiero.

Debido a que la mala situación no remontaba, se desprende que la empresa tuvo pérdidas fiscales en los ejercicios de 1997 y 1998, lo que originó que en lugar de pagar impuesto sobre la renta, tuviera que pagar impuesto al activo.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 5, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Activo, la empresa no pudo deducir en los ejercicios de 1997 y 1998 las deudas que contrató con diversas instituciones financieras el 9 de junio de 1997, provocando que su impuesto al activo fuera muy alto.

Ahora bien, la problemática que se suscita en esta primer parte del caso contempla una serie de variantes que deben ser tomadas en consideración a fin de dar una respuesta jurídica adecuada a los planteamientos que se proponen.

Por un lado, tenemos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró a través de jurisprudencia que el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo resulta inconstitucional, lo cual fue visto por parte de la empresa como una oportunidad para poder deducir las deudas que tenía contratadas con el Sistema Financiero.

Hay que hacer hincapié, en que hasta ese momento la empresa aparentemente no había sido asesorada por sus abogados sobre los beneficios que le podría arrojar la citada jurisprudencia, por lo que se puede asumir que fue ella la que por iniciativa propia presentó el 1º de diciembre de 1999 una conformación de criterio con fundamento en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación. A través de dicha consulta, la empresa pretendía que la autoridad le dijera que puede deducir para efectos del impuesto al activo, las deudas contratadas con el sistema financiero, con fundamento en la jurisprudencia que sobre el particular había emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De esta forma, se advierte que la empresa asumió que la jurisprudencia de referencia debía ser acatada por las autoridades fiscales y, como resultado de ello, se le debía permitir la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero para determinar el impuesto al activo a su cargo.

Sin embargo, el caso nos señala que las autoridades fiscales negaron la solicitud que fue presentada por la empresa, y aunque no señala cuales fueron las razones que se tomaron en cuenta para resolver de esa forma, podemos inferir que la resolución debió señalar que existe un impedimento expreso en la Ley del Impuesto al Activo para deducir deudas con el sistema financiero, misma que resulta de observancia obligatoria para la empresa. Además, la resolución seguramente señaló que la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal no le resulta aplicable a la autoridad fiscal y, que en todo caso, la empresa estaba constreñida a promover un juicio de amparo para poder dejar de observar la limitante contenida en el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

El caso nos plantea que como resultado de la negativa por parte de la autoridad de confirmar el criterio de la empresa, el 9 de junio de 2000 se interpuso una demanda de nulidad, misma que a través de sentencia del 22 de octubre de 2000 fue resuelta en el sentido de declarar la nulidad de la resolución impugnada y se

ordenó a la autoridad demandada emitir una nueva resolución en que se confirme el criterio que le fue presentado por la empresa. Cabe señalar, que dicha sentencia quedó firme a la haberse recurrido por la autoridad demandada.

Federico Damián Bustos, en su calidad de Director de Finanzas de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V., planteó a sus abogados una serie de preguntas al haber quedado firme la citada sentencia.

Considerando los hechos que se logran desprender de manera explícita o implícita de la primera parte del caso que ha sido planteado, se procede a resolver las preguntas que formula Federico Damián Bustos, partiendo principalmente de una visión jurídica a la luz de lo dispuesto por las disposiciones legales aplicables y de diversos criterios de nuestros Tribunales Federales, pero también asumiendo un compromiso ético con el cliente.

1. ¿Hay derecho a la devolución?

Una respuesta directa al planteamiento formulado, sin atender a cuestiones de temporalidad que se abarcan en la siguiente pregunta, me obligan a señalar que sí hay derecho a la devolución, pues como consecuencia de la aplicación de la jurisprudencia que declara como inconstitucional la limitante contenida en el artículo 5, segunda párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, los pagos de impuesto al activo realizados por la empresa devienen en un pago de lo indebido, susceptibles de ser recuperados.

Esto es, atendiendo a la literalidad de la pregunta que nos ocupa se le debería indicar a la empresa por parte de sus abogados que sí existe un derecho a la devolución, pues cualquier pago realizado en aplicación de una norma declarada como contraria a la Constitución Federal debe ser considerado como un pago de lo indebido susceptible de ser recuperado en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Sobre el particular, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dispone que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente. La devolución del pago de lo indebido no es otra cosa que recuperar de la autoridad competente, lo que el contribuyente le ha pagado por error o sin obligación a ello. La ratio legis de dicho artículo no sólo es un principio de equidad, sino que busca impedir que el fisco federal o la autoridad correspondiente, perciba algo a lo que ni tiene derecho.

Al respecto, el doctrinario Adolfo Arrijo Vizcaíno en su obra titulada "Derecho Fiscal", 16ª Edición, Editorial Themis, 2002, establece una definición de lo que debe entenderse por "pago de lo indebido", al señalar expresamente lo siguiente:

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

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

Asimismo, tal como se desprende de la transcripción anterior, el citado Doctrinario reconoce que una de las razones por las cuales las autoridades efectuarán la devolución a los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, es precisamente cuando se hubieren pagado créditos fiscales de manera indebida, esto es, que nunca debió de haberse realizado el pago de la contribución de que se trate por no haber estado establecida la obligación correspondiente en la ley, o bien, porque la determinación o establecimiento de las obligaciones no fue realizada de manera correcta o conforme a la ley vigente, válida y aplicable.

En esta tesitura, es claro que devienen en un pago de lo indebido, aquellas cantidades que como ocurre en el caso de la empresa que nos ocupa, se hubieran entregado al Fisco Federal, cuando la misma no tenía derecho a recibirlas, en virtud de que los pagos fueron realizados aplicando un artículo declarado como inconstitucional que provoca su invalidez dentro de un Estado de Derecho como es el que impera en nuestro país.

Lo anterior, con independencia de que en la sentencia que declaró la nulidad de la resolución impugnada únicamente se hubiera constreñido a la autoridad a confirmar el criterio sostenido por la empresa, pues evidentemente que la consecuencia natural de dicha condena es que también se le restituyan las cantidades que resulten de permitir la deducción de deudas contratadas con el Sistema Financiero.

En relación con lo anterior, resulta aplicable el siguiente criterio emitido por nuestros Tribunales Federales:

“PAGO DE LO INDEBIDO. LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL QUE DA CUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE LA VINCULA A RESPONDER LA CONSULTA DE UN CONTRIBUYENTE EN EL SENTIDO DE CONFIRMAR UN CRITERIO BASADO EN UNA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE

JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA, IMPLICA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE AQUÉL. Cuando una sentencia dictada por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declara la nulidad de una resolución negativa ficta para el efecto de que la autoridad fiscal dé respuesta a la consulta de un contribuyente en el sentido de confirmar un criterio basado en una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaró la inconstitucionalidad de una norma tributaria y aquélla da cumplimiento, esta última determinación implica el derecho a la devolución del pago de lo indebido, lo cual trae como consecuencia la autorización de la solicitud que al respecto formule el particular, previa satisfacción de los requisitos correspondientes, porque el fallo del juicio contencioso administrativo que se materializó con la confirmación del criterio solicitado no puede desvincularse de la autorización de la devolución de las cantidades solicitadas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 273/2009. Cydsa, S.A.B. de C.V. (antes Cydsa, S.A. de C.V.). 3 de diciembre de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretaria: Marcela Lugo Serrato.”

Como se reconoce en la tesis antes transcrita, la confirmación de criterio que se produce como consecuencia de una sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no puede desvincularse del derecho a la devolución del pago de lo indebido que se había originado al haber aplicado una disposición legal declarada inconstitucional a través de jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal.

Ello, pues tal y como ocurre en la especie, es claro que una vez confirmado el criterio que permite deducir ciertas deudas contratadas con el Sistema Financiero, la base del impuesto al activo se ve disminuida, provocando que aquellos pagos realizados en exceso devengan en pagos de lo indebido susceptibles de ser recuperados en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Así las cosas, se reitera que la empresa Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. sí tiene derecho a la devolución como resultado de haberse obtenido una sentencia que condenó a la autoridad fiscal a confirmarle el criterio en el sentido de que puede deducir en la determinación del impuesto al activo a su cargo, las deudas contratadas con el Sistema Financiero, al ser dicha devolución una consecuencia natural de la propia confirmación.

2. ¿A partir de cuándo surge ese derecho?

Precisado que sí existe derecho a la devolución con base en los fundamentos legales y criterios judiciales que quedaron precisados en la respuesta anterior, toca ahora responder tomando en cuenta los hechos que se mencionan en la primera parte del caso ¿A partir de cuándo surge el derecho a la devolución?

Para responder la pregunta que nos ocupa es importante tener en claro los siguientes hechos:

- El 9 de junio de 1997 fue contratado el crédito simple con diversas instituciones del Sistema Financiero.
- El 26 de octubre de 1999 fue emitida la jurisprudencia 123/1999 que declara inconstitucional lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.
- El 1º de diciembre de 1999 la empresa presentó su consulta fiscal solicitando se le confirmara el criterio de que puede deducir para efectos del impuesto al activo las deudas contratadas con el Sistema Financiero.
- El 10 de diciembre de 1999 se emitió la resolución que negó el criterio señalado anteriormente a la empresa.

- El 9 de junio de 2000 se interpuso demanda de nulidad ante las Salas Regionales de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- El 22 de octubre de 2000 la Sala Regional de Occidente declaró la nulidad de la resolución impugnada, condenando a la autoridad fiscal a confirmar el criterio que le fue planteado por la empresa. Recordemos que esta sentencia quedó firme al no haber sido impugnada por las autoridades.

Considerando los anteriores hechos, se puede ver de manera más clara la inquietud de Federico Damián Bustos, en cuanto a cuál fecha o momento de los antes señalados, es el que detonó el derecho a la devolución, pues por poner un ejemplo, bien pudiera pensarse que ese derecho surge desde el momento mismo en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación pronunció la citada jurisprudencia, o bien, a partir de que fue dictada la sentencia en el juicio de nulidad.

Como abogado de Federico Damián Bustos, considero que la respuesta técnicamente correcta desde una perspectiva jurídica, es en el sentido de señalar que el derecho a la devolución surge a partir de que fue presentada la confirmación de criterio por la empresa, en virtud de que es cuando se materializa a favor de la misma la jurisprudencia que declaró como inconstitucional la limitante contenida en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo y, por ende, que podemos hablar de un pago de lo indebido.

Esto es, con anterioridad a la presentación de la confirmación de criterio la empresa había enterado el impuesto al activo aplicando la limitante contenida en el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, pues la misma era una disposición de observancia obligatoria para la empresa, sin que tuviera derecho alguno para poder dejar de observarla.

En este sentido, se debe considerar que los pagos hechos con anterioridad a la presentación de la confirmación de criterio fueron realizados en cumplimiento de una disposición de observancia obligatoria en ese momento, por lo que no pueden ser catalogados como pagos de lo indebido.

Como ya ha sido señalado anteriormente, la doctrina ha denominado al pago de lo indebido, como aquél efectuado por un gobernado al Erario Público, de una cantidad que no adeuda, hipótesis que no se actualiza en el caso concreto respecto de los pagos efectuados antes de la presentación de la confirmación de criterio, pues con anterioridad los pagos fueron hechos en observancia de una disposición que resultaba vigente, válida y aplicable.

Sólo cuando se ejecuta una prestación sin que haya existido obligación de verificarla, es que se puede configurar un pago indebido, es decir un pago falta de equidad y, por tanto, contrario a la justicia, el cual se convierte en causa eficiente del derecho a exigir y de la obligación de restituir lo ilegítimamente pagado, lo cual no ocurre en el caso de los pagos de impuesto al activo que la empresa realizó con anterioridad a la presentación de su consulta pues los mismos fueron pagos perfectamente debidos al tener soporte en disposiciones de observancia obligatoria para contribuyentes del impuesto al activo.

Máxime, cuanto únicamente en el caso de amparos indirectos contra leyes es factible retrotraer los efectos hacia el pasado, restituyendo las cosas al momento en el que se cometió la violación en términos del artículo 80 de la Ley de Amparo, lo que no sucede en el caso de una sentencia dictada en un juicio de nulidad, pues en este escenario nos encontramos en presencia de una cuestión de legalidad que no puede producir los mismos efectos que un amparo.

En efecto, únicamente si la empresa hubiera promovido un amparo indirecto en contra del primer acto concreto de aplicación de lo dispuesto por el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, es que pudiera ser factible la

recuperación de todas las cantidades que en aplicación de tal dispositivo la empresa hubiera enterado.

Considerar lo contrario, implicaría que a través de confirmaciones de criterio pudiera darse una nueva oportunidad a los contribuyentes para impugnar dispositivos que hubieren consentido previamente al no haber promovido juicio de amparo indirecto dentro de los plazos que contempla la Ley de Amparo.

Refuerza la presente postura, la siguiente jurisprudencia emitida por nuestros Tribunales Federales:

“CONSULTAS FISCALES O SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. REGLAS PARA LA ADECUADA APLICACIÓN DE UNA JURISPRUDENCIA SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. La aplicación de la tesis de jurisprudencia de rubro: "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY." (número P./J. 38/2002, página 5, Tomo XVI, agosto de 2002, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta) nunca dará lugar a invalidar una ley ni a declarar su inaplicación, su único sentido y alcance es declarar nulo un acto administrativo. Ahora bien en el caso de las consultas fiscales o solicitudes de devolución de saldos a favor, es pertinente calificar la adecuada aplicación de una jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, y la correcta aplicación de la norma legal respectiva, a partir de discernir acerca de la pretensión y causa petendi que en el juicio se invoquen. Así hay que distinguir si los efectos que se pretenden con la consulta o solicitud son meramente declarativos, o bien, constitutivos de un derecho antes inexistente. En el caso de que la pretensión deducida en la consulta o solicitud sea obtener una decisión de inconstitucionalidad de una ley con efectos constitutivos e inclusive retroactivos a su presentación, la causa petendi (que sería la invocación de un precedente del Poder Judicial de la Federación) cae bajo los supuestos de impugnación de leyes que contempla el sistema constitucional mexicano, a saber: 1) El amparo indirecto, en el que es posible impugnar una ley, por su sola vigencia (autoaplicativa), dentro de los treinta días siguientes al inicio

de aquélla, o en los quince días siguientes a partir del primer acto de aplicación, y 2) El amparo directo, contra una sentencia, laudo definitivo o resolución que ponga fin al juicio, en cuyo caso se dispone de quince días a partir de la notificación de la resolución del recurso o medio de defensa intentado, caso en el que una ley autoaplicada no será considerada acto reclamado. Así las cosas, conforme a las disposiciones de la Ley de Amparo, cuando se promueva un juicio de amparo indirecto en contra de un acto consentido, bien porque sea extemporáneo o porque no se enderece a partir del primer acto de aplicación, éste será improcedente. Asimismo, cuando en amparo directo se impugne la sentencia, laudo o resolución que ponga fin al juicio en que se aplique una ley, reglamento o tratado internacional consentido por el quejoso -al no haber reclamado, en el momento oportuno el primer acto de aplicación- los conceptos de violación relativos serán inoperantes, al tenor de lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 83/2002, identificada como "AMPARO DIRECTO. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INVOCADOS EN CONTRA DE LA NORMA TRIBUTARIA APLICADA EN LA SENTENCIA RECLAMADA, SI AQUÉLLA FUE CONSENTIDA AL PAGARSE EL IMPUESTO SIN HACER VALER LOS MEDIOS DE DEFENSA PROCEDENTES.", visible en la página 240, Tomo XVI, agosto de 2002, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. En ese orden de ideas, si quien promueve un juicio de amparo directo pretende que a través de la consulta fiscal o solicitud de devolución, le sea reconocido como inconstitucional el precepto legal a que se contrae la declaratoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (y no por haberlo impugnado en la oportunidad que tuvo para ello), es claro que consintió dicho ordenamiento, de suerte que si no realiza el reclamo con motivo del primer acto de aplicación, no puede estimar que en vía de aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se le exima del pago de un tributo ya consentido, pues no puede tenerse como el primer acto de aplicación la respuesta a la consulta o solicitud que, al parecer, formuló espontáneamente. De estimarse lo contrario, se crearía una nueva oportunidad de atacar la constitucionalidad de una ley a través de consultas o solicitudes de devolución a la autoridad, a partir de enterarse que las leyes fueron declaradas inconstitucionales por el Máximo Tribunal del país y no a propósito del primer acto de aplicación, con la consecuente transgresión a los principios rectores del juicio de amparo, en tanto se trata de obtener una declaratoria general para que no pueda aplicársele ese artículo en el futuro y, eventualmente, con efectos hacia el pasado o retroactivos en relación con la referida consulta. En cambio, cuando los efectos que se pretenden con la

consulta o solicitud son meramente declarativos el quejoso se encuentra plenamente facultado para poder controvertir a través de los conceptos de violación la inconstitucionalidad de algún ordenamiento legal, en virtud de que la pretensión y causa petendi de éstas no son la de obtener la decisión de inconstitucionalidad de una ley con efectos constitutivos, sino la de verse favorecido con el reconocimiento o declaración de un derecho, lo que permite concluir que, en estos supuestos, los conceptos de violación planteados en contra de la sentencia en que fue aplicada la ley, son el fundamento del acto administrativo cuya nulidad se ha demandado en el juicio contencioso administrativo y deben abordarse, en la medida que pueden trascender a la esfera jurídica de la parte quejosa para determinar si la respuesta dada a su consulta fue correcta o no. En conclusión, la tesis de jurisprudencia identificada al inicio debe aplicarse sólo cuando conforme al sistema de impugnación de leyes que prevé la Constitución sea procedente y no así cuando su impugnación sea improcedente, de manera que si se impugna la constitucionalidad de una ley, reglamento o tratado internacional, debe ser con motivo del primer acto de aplicación, porque de no ser así, el amparo indirecto será improcedente; y, en el amparo directo, deberán declararse inoperantes los conceptos de violación respectivos.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 208/2003. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de las autoridades demandadas, del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Presidente del Servicio de Administración Tributaria. 13 de agosto de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Pedrero Rodríguez. Secretario: José Luis Fuentes Reyes.

Amparo directo 217/2003. Amerijet International, Inc. 20 de agosto de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

Amparo directo 271/2005. Regio Empresas, S.A. de C.V. y otros. 24 de agosto de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Raúl García López.

Revisión fiscal 198/2006. Administrador Local Jurídico del Oriente 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. 30 de agosto de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

Amparo directo 274/2007. Ricardo Posada Legorreta. 7 de noviembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Ernesto González González.

Nota: Por ejecutoria de fecha 25 de octubre de 2005, el Tribunal Pleno declaró inexistente la contradicción de tesis 50/2004-PL en que participó el presente criterio.”

(Énfasis añadido)

Conforme a dicha jurisprudencia, queda claro que no podría considerarse que por virtud de la presentación de la confirmación de criterio y de la posterior sentencia que se emitió a favor de la empresa en el juicio de nulidad, se pueda obtener la devolución de las cantidades que con anterioridad a la consulta fueron enteradas por la empresa en aplicación del artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

Ello, toda vez que la única forma en que la empresa pudiera haber obtenido el derecho a la devolución total de las citadas cantidades era a través de la promoción en en tiempo y forma de un amparo indirecto en contra del primer acto de aplicación de la referida disposición, lo cual no ocurrió en la especie.

Así, como abogado de la empresa considero que lo técnicamente correcto desde una perspectiva lógica-jurídica, es que el derecho a la devolución nace a partir de los pagos que fueron realizados una vez presentada la solicitud de confirmación de criterio basada en la jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior, pues es a partir de la presentación de la consulta que la empresa materializó a su favor la jurisprudencia que declara como inconstitucional el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, por lo que los pagos efectuados con posterioridad califican verdaderamente como un pago de lo indebido. Sirve de sustento la siguiente jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

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

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

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

El contenido de la citada jurisprudencia, confirma que los pagos efectuados por la empresa con antelación a la consulta tributaria, son pagos debidos al haber sido realizados en cumplimiento de una disposición de observancia obligatoria, al estar vigente y gozar de plena eficacia jurídica en el momento de realizarse el pago.

No se deja de advertir, que en el año en que fue formulada la consulta por parte de Federico Damián Bustos todavía no había sido emitida la jurisprudencia antes citada e incluso había posturas en contrario por parte de varios Tribunales Colegiados.

Sin embargo, como abogado yo le digo a mi cliente que lo técnicamente correcto desde un punto de vista jurídico, al margen de la jurisprudencia que fue emitida con posterioridad, es que los pagos hechos con anterioridad a la consulta no pueden ser calificados como pagos de lo indebido, pues los mismos fueron realizados en observancia de una disposición perfectamente válida y aplicable para la empresa en ese momento, al no haber promovido en su contra un juicio de amparo indirecto.

En estos términos, la respuesta que se estima correcta sobre el planteamiento que nos ocupa, es en el sentido de que el derecho a la devolución surgió a partir de que fue presentada la confirmación de criterio, pues al materializarse en ese momento la jurisprudencia que declaró como inconstitucional el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, se puede hablar de pagos de lo indebido susceptibles de ser recuperados en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Con independencia de lo anterior, la recomendación al cliente como su abogado sería la de tratar de soportar ante la autoridad que el derecho a la devolución surge desde el primer momento en que aplicó la limitante contenida en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

Ello, pues como ya fue señalado anteriormente, en el ejercicio de 2000 que fue cuando se resolvió el juicio condenando a la autoridad a confirmar el criterio de la empresa, no existía una postura clara en cuanto a cuál era el momento que detonaba el pago de lo indebido, por lo que jurídicamente había algunos

elementos para tratar de soportar que dicho momento era desde que se había realizado el primer pago en aplicación de la limitante de que se tratara.

De esta forma, lo que se pretendería hacer al margen de lo que jurídicamente hablando se estima correcto, es tratar de sostener que la empresa tiene derecho a la devolución por todos aquellos ejercicios en los cuales aplicó la limitante contenida en el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, lo que daría como resultado un efecto análogo a un juicio de amparo indirecto, pues a través de la confirmación de criterio se podrían obtener beneficios desde el primer acto de aplicación de la disposición antes señalada.

3. ¿Por cuántos ejercicios se puede solicitar la devolución?

Considerando la respuesta señalada en el numeral anterior, en la parte de lo que jurídicamente se estima correcto, la devolución procedería a partir de que fue presentada la consulta fiscal a la autoridad, misma que fue presentada el 1º de diciembre de 1999.

Ahora bien, el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo señalaba que el impuesto se determinaba por ejercicios fiscales, mientras que el artículo 7 señalaba la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio.

En este sentido, tenemos que aún y cuando existe la obligación de efectuar pagos provisionales, los mismos son realizados a cuenta del impuesto del ejercicio, mismo que se determina de forma anual.

En este sentido, considero que la devolución procedería por lo que respecta al ejercicio de 1999, no obstante la consulta se hubiera presentado hasta el 1º de diciembre de 1999, pues el impuesto de ese ejercicio debió haberse pagado a más tardar el 31 de marzo de 2010 en términos del artículo 8 de la Ley del Impuesto al Activo.

Ello, con independencia de los pagos provisionales que se hubieran enterado con anterioridad, pues los mismos tan sólo constituyen un anticipo del impuesto que finalmente debe determinarse y pagarse en forma anual.

En relación con lo anterior, resulta aplicable la siguiente tesis emitida por nuestros Tribunales Federales:

“CRÉDITOS FISCALES. TRATÁNDOSE DE IMPUESTOS QUE SE CALCULAN POR EJERCICIOS COMPLETOS, LA AUTORIDAD EXACTORA PUEDE DETERMINARLOS CON BASE EN REVISIONES PARCIALES DEL EJERCICIO SI SE TRATA DE DEVOLUCIONES INDEBIDAS, PERO NO CUANDO SE REFIERA A LA OMISIÓN DE ENTERAR PAGOS PARCIALES. Conforme a la jurisprudencia 2a./J. 113/2002, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, octubre de 2002, página 334, de rubro: "VALOR AGREGADO. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS ESTÁN FACULTADAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO RELATIVO, AUN CUANDO NO HUBIERA FINALIZADO EL EJERCICIO FISCAL, EL SUJETO PASIVO NO HUBIERA PRESENTADO LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO O, EN SU DEFECTO, NO HUBIERA TRANSCURRIDO EL PLAZO PARA SU PRESENTACIÓN, NO ASÍ PARA DETERMINAR, EN ESOS SUPUESTOS, CRÉDITOS FISCALES POR CONCEPTO DE DICHO TRIBUTO, YA QUE EL CÁLCULO DEL GRAVAMEN ES POR EJERCICIOS FISCALES COMPLETOS."; tratándose de impuestos cuyo cálculo se efectúa anualmente, o por ejercicios fiscales completos, de los que deban enterarse además pagos provisionales por lo general de periodicidad mensual, es indebida la determinación de un crédito fiscal con base en una revisión parcial del ejercicio, pues si bien las autoridades pueden ejercer sus facultades respecto del cumplimiento de la obligación de enterar esos pagos provisionales, no pueden determinar con certeza la existencia de un adeudo por esas omisiones, sino hasta después de concluido el ejercicio fiscal en su integridad, ya que sería precisamente hasta el final del ejercicio (final de año calendario), cuando habría surgido la obligación de realizar el pago definitivo del impuesto y, además, porque los pagos provisionales sólo constituyen un anticipo a cuenta

de éste, respecto de los cuales el contribuyente está en aptitud de subsanar cualquier omisión al momento de su declaración final del ejercicio; sin embargo, se estima que ese criterio no rige cuando el crédito fiscal que se determina con base en una revisión parcial de un ejercicio, no se refiere a la omisión de enterar pagos provisionales del tributo, sino a la obtención de una devolución indebida de él, pues a diferencia de lo que acontece cuando se trata de la simple omisión de enterar los pagos provisionales, la irregularidad consistente en que se obtuvo devolución improcedente puede bien tenerse por plenamente acreditada, incluso en cuanto al monto de lo indebidamente devuelto, desde el momento en que se detecta por la autoridad, sin que sea necesario esperar a que concluya el ejercicio fiscal, además de que no existiría posibilidad alguna de que al final del ejercicio fiscal, o presentada la declaración anual correspondiente, se subsanara la irregularidad detectada, por parte del contribuyente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 133/2005. Administrador Local Jurídico de Monterrey. 30 de noviembre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Eucario Adame Pérez.”

(Énfasis añadido)

Ahora bien, la devolución también procedería por lo que hace al ejercicio de 2000, pues de acuerdo con los hechos que se desglosan en la primera parte del caso, la autoridad fiscal en dicho ejercicio no había dado cumplimiento a la sentencia dictada por la Sala Fiscal, a través de la confirmación del criterio sostenido por la empresa, en el sentido de poder deducir en el cálculo de la base del impuesto al activo, las deudas contratadas con el Sistema Financiero.

En este sentido, toda vez que la empresa tendría que determinar el impuesto a su cargo en el ejercicio de 2000 aplicando la limitante prevista en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, posteriormente la misma tendría derecho a recuperar como un pago de lo indebido el impuesto que hubiera enterado en exceso en aplicación de dicha norma.

De esta forma, en mi opinión la empresa podría solicitar la devolución del pago de lo indebido por haber aplicado lo dispuesto en el numeral antes citado, por todos aquellos ejercicios posteriores a la presentación de su consulta fiscal, en los que hubiera determinado el impuesto a su cargo aplicando la limitante contenida en el artículo declarado inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al respecto, es importante señalar que de acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente desde el ejercicio de 1999 (año en el cual se presentó la consulta), la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Así, el término para solicitar la devolución prescribiría en el término de 5 años, tal y como se reconoce en la siguiente tesis:

“CONTRIBUCIONES. INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SU DEVOLUCIÓN. El párrafo undécimo del artículo 22 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 ordenamiento en cita señala que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y que dicho término se inicia a partir de que su pago sea exigible. Sin embargo, ello no significa, como sucede en el caso de los créditos, que el plazo de prescripción inicie a partir de que la autoridad emita una resolución por la que determina la existencia de los mismos. De conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación el derecho a la devolución de una contribución surge desde el momento en que el contribuyente efectúa un pago de lo indebido; consecuentemente, el plazo de prescripción se inicia a partir de ese momento y no hasta aquel en que la autoridad fiscal emita una resolución sobre la procedencia de la devolución. En efecto, de considerarse lo contrario no habría impedimento alguno para que un contribuyente que ha realizado un pago de lo indebido solicite su devolución, por ejemplo, veinte años después de efectuado el pago, lo cual se contrapone con el propósito mismo que guarda la figura jurídica de la prescripción, a saber, preservar el mayor número posible de los derechos de una sociedad. Así, el

derecho de un individuo a solicitar la devolución de una cantidad pagada indebidamente no puede quedar en suspenso de manera indefinida en detrimento de la seguridad de otras situaciones jurídicas originadas a raíz de dicho pago.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1817/2002. Tía Rosa, S.A. de C.V. 12 de junio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Alberto Tamayo Valenzuela.

Nota: Por ejecutoria de fecha 23 de abril de 2008, la Segunda Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 31/2008-SS en que participó el presente criterio.”

(Énfasis añadido)

Como se desprende de dicha tesis, la prescripción para la devolución de pagos de lo indebido opera en el término de 5 años a partir de que se realizan dichos pagos, conforme a lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 146 del mismo ordenamiento.

No obstante, como abogado de la empresa y a fin de dar una asesoría integral al cliente, surge la duda de cómo debiera computarse ese plazo en el escenario que nos ocupa, pues bien podría pensarse conforme a la tesis señalada anteriormente, que el plazo de prescripción inicia a partir de que la empresa realizó sus pagos anuales de impuesto al activo en los que aplicó la limitante contenida en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

Sin embargo, esa interpretación podría orillar a que los contribuyentes perdieran el derecho a solicitar la devolución del pago de lo indebido como resultado de procesos judiciales excesivamente largos, en casos como el que nos ocupa.

Lo anterior, pues si en un escenario como el nuestro, se presenta una confirmación de criterio que es negada por la autoridad y como resultado del juicio que se interpusiera en contra de la negativa al final se condena a la autoridad a

confirmar el criterio por existir jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pudiera darse el caso que todo el proceso se extendiera más de 5 años con la consecuencia de que el particular perdiera el derecho a pedir la devolución de lo pagado indebidamente.

Por ello, se estima que en casos como el que nos ocupa, el plazo de prescripción para solicitar la devolución debiera de computarse preferentemente a partir de que la autoridad da cumplimiento a la sentencia condenatoria y confirme el criterio que le había sido solicitado o cuando menos a partir de que se dicte la sentencia respectiva.

Ello, pues de esa forma no se colocaría al contribuyente en un estado de inseguridad jurídica, pues no obstante el procedimiento jurisdiccional que hubiera intentado se prolongara por más de 5 años, al final se le daría certeza de que el plazo de prescripción inició no en el momento de haber realizado los pagos de lo indebido, sino a partir de que se emite la sentencia o se le confirma el criterio pretendido en cumplimiento de la misma.

Sobre el particular, recientemente nuestros Tribunales Federales han emitido el siguiente criterio:

“DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE LA PROHIBÍA. De la interpretación sistemática y armónica de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación se colige que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal y que la figura de la prescripción es un medio extintivo del crédito fiscal, por el transcurso del tiempo, el cual debe computarse a partir de que éste se vuelve exigible, lo cual ocurre, conforme al artículo 145 del referido ordenamiento,

al momento en que dicho crédito no haya sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, de donde resulta que para determinar su exigibilidad debe atenderse al caso concreto. Por ello, cuando la controversia radica en determinar cuándo puede exigirse el pago de lo indebido en el supuesto de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto, con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía; esto es, si desde que se presentó la declaración del ejercicio que corresponda o cuando el fisco emitió la indicada resolución, se concluye que es en este segundo momento, pues en el primero el crédito constituía una obligación conforme a la ley, que devino indebido como consecuencia de las instancias jurisdiccionales promovidas que culminaron con la confirmación del criterio sostenido por la contribuyente. Por tanto, el plazo para que opere la prescripción de la obligación de devolver lo pagado indebidamente en la hipótesis mencionada, debe computarse a partir del día siguiente al en que la autoridad fiscal confirmó el referido criterio.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 64/2011. Scotia Inverlat Casa de Bolsa, S.A. de C.V., Grupo Financiero Scotiabank, Inverlat. 25 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretaria: Indira Martínez Fernández.”

(Énfasis añadido)

De esta forma, la empresa podría solicitar la devolución de los pagos realizados indebidamente por todos los ejercicios siguientes a la presentación de su solicitud de confirmación de criterio, mientras no prescriba dicho derecho de acuerdo a lo señalado en la tesis antes transcrita.

Ahora bien, tal y como fue señalado en la respuesta anterior, no obstante lo antes señalado es lo que se estima como lo correcto jurídicamente hablando, atendiendo a la temporalidad del caso que nos ha sido planteado, habría elementos para soportar que la devolución procedería por todos aquellos ejercicios en los cuales la empresa al determinar su impuesto anual, hubiera aplicado la limitante contenida en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

En efecto, considerando que la respuesta que le estamos dando a nuestro cliente se circunscribe al ejercicio de 2000, año en el cual fue resuelto el juicio de nulidad, la recomendación sería la de tratar de soportar que la devolución procede desde el primer ejercicio en el cual aplicó la limitante para la deducción de deudas contratadas con el Sistema Financiero.

Ello, pues una vez confirmado el criterio en cumplimiento de la sentencia dictada el 22 de octubre de 2000, podrían presentarse declaraciones complementarias por todos aquellos ejercicios en los cuales no se pudieron deducir las deudas contratadas con el Sistema Financiero, lo que daría lugar a pagos de lo indebido susceptibles de ser recuperados.

Máxime, que habría argumentos para señalar que no ha prescrito el derecho a solicitar la devolución de los mismos, conforme a los razonamientos que se señalan en la tesis antes transcrita, pues dicho derecho surge a partir de que se confirme el criterio de la empresa para poder deducir las deudas contratadas con el Sistema Financiero.

4. ¿Por cuántos ejercicios se puede exigir el pago de intereses?

Para poder dar una respuesta al presente planteamiento, en primer lugar debemos de partir de los hechos que nos presenta la primera parte del caso que nos ha sido presentado, pues el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación ha venido sufriendo modificaciones en lo que respecta a la forma en que la autoridad debe proceder en el pago de intereses.

Asimismo, la respuesta que se de a la pregunta que nos ocupa, necesariamente debe considerar la postura que desde un punto de vista estrictamente jurídico se ha asumido en los cuestionamientos anteriores, principalmente en lo que se refiere

al momento en que podemos considerar que existe un pago de lo indebido susceptible de ser recuperado.

Teniendo claro ambos aspectos, es decir, tanto los hechos que se nos presentan en esta primera parte del caso como la postura que se ha asumido en los cuestionamientos anteriores, se podrá entender de mejor forma la respuesta que más adelante se da a la pregunta que en materia de intereses nos plantea Federico Damián Bustos.

En términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente desde el ejercicio de 1999, los intereses a cargo del Fisco Federal en ningún caso excederán de los que se causen en los últimos 5 años.

La propia disposición señalaba que cuando un contribuyente hubiera efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad e interpusiera oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan obteniendo resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendría derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que sería igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de dicho Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

Teniendo claro lo anterior, debemos recordar que conforme a los hechos que se señalan en la primera parte del caso que nos ha sido planteado, la empresa contrató un crédito simple con diversas instituciones del Sistema Financiero el 9 de junio de 1997, por lo que atendiendo a esos hechos, podemos asumir que la empresa desde el ejercicio de 1997 se vio impedida a poder disminuir del cálculo del impuesto al activo las deudas contratadas con el Sistema Financiero, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

En este sentido, la empresa por los ejercicios de 1997, 1998, 1999 y 2000 efectuó la determinación y entero del impuesto al activo sin haber considerado las deudas contratadas con el Sistema Financiero por la limitante que preveía en esos años el artículo antes mencionado.

Así, en principio se pudiera pensar que la empresa podría exigir el pago de intereses desde que efectuó el pago del impuesto de cada uno de dichos ejercicios fiscales; sin embargo, conforme a las respuestas que se dio a los dos cuestionamientos anteriores, en realidad la empresa sólo tendría derecho al pago de intereses por lo que respecta a los pagos de impuesto al activo correspondientes a los ejercicios de 1999 y 2000.

Lo anterior, pues sólo los pagos de impuesto al activo de esos dos ejercicios fueron realizados con posterioridad a la presentación de la consulta fiscal, por lo que son los únicos que tienen la naturaleza de pagos de lo indebido.

De esta forma, en el caso particular procedería el pago de intereses conforme a lo que en dichos ejercicios marcaba el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, esto es, a partir de que fueron realizados los pagos del impuesto al activo correspondientes a esos ejercicios fiscales y hasta en tanto la autoridad fiscal realizara la devolución respectiva.

No obstante ello, tal y como se ha establecido en las anteriores respuestas, partiendo de la base de que la consulta del cliente se formula a sus abogados en el ejercicio de 2000, sería posible tratar de soportar que los pagos de los ejercicios anteriores a la confirmación de criterio también califican como pagos de lo indebido, en la medida en que se hubiera aplicado la limitante prevista por el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

En esa tesitura, podría argumentarse que resulta procedente el pago de intereses por todos aquellos pagos de impuesto al activo en los que no se pudo deducir las

deudas contratadas con el Sistema Financiero, siempre y cuando no excedan de 5 ejercicios fiscales de acuerdo con lo previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, es preciso señalar que tratándose de pagos de lo indebido correspondieran a ejercicios anteriores a 1998, la procedencia de los intereses sería hasta por 10 años, de acuerdo a lo que se preveía en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDA PARTE

La Segunda Parte del caso proporciona información novedosa en cuanto al comportamiento que en materia de impuesto al activo había tenido la empresa en los ejercicio de 1993 a 2000.

Lo que primero llama la atención, es que la empresa había adquirido deudas con el sistema financiero con anterioridad a la celebración del contrato de crédito simple de fecha 9 de junio de 1997, particularmente desde el ejercicio de 1993.

Asimismo, se puede desprender que a partir del ejercicio de 1993 la empresa no pagó impuesto sobre la renta sino impuesto al activo, por lo que no solamente el tema de las pérdidas fiscales sufridas con posterioridad al ejercicio de 1997 detonó el pago de este impuesto en lugar del impuesto sobre la renta como se señalaba en los hechos de la primera parte del caso.

Por otro lado, podemos ver que la Administración Local Jurídica de Guadalajara dio cumplimiento a la sentencia emitida por la Sala Fiscal, a través de la emisión de la resolución contenida en el oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 de fecha 19 de enero de 2001, en la que confirmó el criterio de la empresa en el sentido de que puede deducir para efectos del impuesto al activo, las deudas contratadas con el Sistema Financiero.

Como resultado de lo anterior, también podemos ver que la recomendación que siguió la empresa por parte de sus abogados, fue la de considerar como pagos de lo indebido los realizados a partir de que no pudo efectuar la deducción para efectos del impuesto al activo, de las deudas contratadas con el Sistema Financiero, esto es, a partir del ejercicio de 1993.

Ello es así, pues podemos ver que la empresa presentó declaraciones complementarias del impuesto al activo por los ejercicios de 1993 a 2000, deduciendo de la base del impuesto las referidas deudas, reflejando en consecuencia pagos de lo indebido.

Cabe aclarar, que en principio la empresa tenía derecho a presentar las citadas declaraciones complementarias, pues los hechos que se dan a conocer en el caso no señalan que la confirmación de criterio haya quedado circunscrita únicamente a el ejercicio de 1999 (en el cual se formuló la consulta) y a ejercicios posteriores, por lo que atendiendo a la literalidad de la confirmación, la empresa tenía derecho a modificar sus resultados de impuesto al activo desde que tuvo contratadas deudas con el Sistema Financiero.

No obstante, la empresa además de presentar declaraciones complementarias por los citados ejercicios, procedió a presentar solicitudes de devolución de pagos de lo indebido por los mismos ejercicios, es decir, por los años de 1993 a 2000.

Como resultado de lo anterior, vemos que la Administración Local de Grandes Contribuyentes de Guadalajara, implícitamente validó el criterio de la empresa de considerar como pagos de lo indebido no sólo aquellos efectuados con posterioridad a la consulta, sino también aquellos efectuados con anterioridad, pues ordenó la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo en los ejercicios de 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000.

Sin embargo, el caso nos plantea que por lo que hace a los pagos realizados en los ejercicios de 1993, 1994 y 1995, la citada autoridad negó la devolución bajo el argumento de que el derecho a obtener las cantidades pagadas indebidamente se extinguió por prescripción al haber transcurrido más de 5 años, desde la fecha en que se efectuó el pago y hasta que se solicitó la devolución.

Según se señala, este nuevo escenario le permitió a la empresa continuar sus operaciones; sin embargo, al no haber podido obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente por concepto de impuesto al activo en los ejercicios de 1993, 1994 y 1995 no pudo cubrir en su totalidad los gravosos pasivos que mantenía a esa fecha y así poder iniciar su repunte.

Derivado de lo anterior, finalmente esta segunda parte del caso establece que la empresa decidió interponer una demanda de nulidad el 16 de abril de 2002 en contra de la referida negativa de devolución, la cual quedó radicada en la Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Considerando los hechos que se logran desprender de manera explícita o implícita de la primera parte del caso que ha sido planteado, se procede a resolver las preguntas que formula Federico Damián Bustos, partiendo principalmente de una visión jurídica a la luz de lo dispuesto por las disposiciones legales aplicables y de diversos criterios de nuestros Tribunales Federales, pero también asumiendo un compromiso ético con el cliente.

5. ¿Cuándo surge el derecho a la devolución para la empresa?

En esta segunda parte del caso nos enfrentamos a un escenario que a pesar de plantear una problemática a la empresa para obtener la devolución del total de las cantidades de impuesto al activo enteradas indebidamente desde el ejercicio de 1993, lo cierto es que el único obstáculo al que ahora nos enfrentamos es al del tema de la prescripción.

Como había señalado en la primera parte del caso, en mi opinión los pagos de lo indebido se configuran a partir de que se presentó la confirmación de criterio por parte de la empresa y no así desde que se aplicó por vez primera lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

No obstante ello, en el caso se aprecia que la postura de la autoridad es distinta a la que jurídicamente se estima correcta, pues para beneficio de la empresa, se aprecia que ésta considera procedente las devoluciones de todos los pagos realizados en aplicación de la limitante prevista en el artículo antes mencionado, bajo la única condición de que no hubieran transcurrido más de 5 años desde que se efectuaron los enteros respectivos.

Bajo esta tesitura y superado el tema del momento a partir del cual podemos considerar que hay un pago de lo indebido, nos enfocaremos a dilucidar cuándo surge el derecho a la devolución para la empresa, a fin de verificar si opera o no la prescripción de los pagos de lo indebido correspondientes a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995.

Como ya ha sido abordado en el presente caso, de acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente desde el ejercicio de 1999 (año en el cual se presentó la consulta), la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Al respecto, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años, por lo que en ese sentido se afirma que la obligación de devolver prescribe en el mismo plazo.

De acuerdo con el propio artículo 146, el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se interrumpe con

cada gestión de cobro que el acreedor haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

En este sentido, dado que el artículo 22 del citado Código señala que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, tenemos que tratar de homologar lo señalado en el artículo 146 de nuestro Código Tributario, con la obligación de devolver prevista en el primer numeral citado en el presente párrafo.

Así, si en el caso del artículo 146 el término de la prescripción inicia a partir de la fecha en el que el pago pudo ser legalmente exigido, considero que lo correcto es que el plazo en el caso de las devoluciones inicie a partir de que se tuvo derecho a pedir la devolución del pago de lo indebido, pues de esta forma creo que se logra homologar el término a que hace referencia el artículo antes señalado.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente jurisprudencia:

“PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ENTERADAS EN EXCESO, EL PLAZO INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HIZO EL ENTERO. El crédito fiscal debe entenderse como la obligación determinada en cantidad líquida para que sea satisfecha por el contribuyente; por ende, si el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación remite a la prescripción del crédito fiscal tratándose de devoluciones, para procurar la equidad tributaria entre la autoridad y el sujeto pasivo, regulando las obligaciones de éstos y la forma de extinguirse dentro de un mismo plano de igualdad, es evidente que contiene un derecho sustantivo para que el gobernado solicite dentro del plazo de cinco años la devolución de las cantidades que enteró en exceso, ya que de lo contrario, operará la prescripción de la obligación de la autoridad fiscal de devolverlas, plazo que debe atender a la fecha en que se realizó el entero, es decir, al momento en que se presentó la declaración normal o alguna complementaria con saldo en contra del causante, pues es esa fecha cuando se efectuó el

entero de las cantidades indebidas. Esto es, si la prescripción es un medio para que el deudor, sea el contribuyente o la autoridad fiscal, se libere de las obligaciones impuestas por las leyes tributarias, y si la solicitud de devolución se origina de un saldo a favor que surge en el momento en que se presentó la declaración de impuestos de un determinado ejercicio, desde esa fecha, conforme al cálculo del contribuyente, se generó el saldo, y no en la fecha de presentación de una declaración complementaria con saldo a favor del contribuyente, de manera que con su presentación no se entiende interrumpido el plazo de la prescripción, pues no se hace gestión alguna de cobro, ya que dicha declaración no es más que el reflejo de una serie de cálculos que se efectuaron y se plasman, pero no conllevan a gestionar cobro alguno, dado que el mencionado artículo 22 establece la forma para exigir el derecho a la devolución, siendo necesaria una solicitud de devolución formalmente hecha y presentada ante autoridad competente para que se produzca la interrupción del plazo prescriptorio.

Contradicción de tesis 127/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Sexto y Décimo en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 3 de septiembre de 2004. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Tesis de jurisprudencia 165/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintisiete de octubre de dos mil cuatro.”

(Énfasis añadido)

Del contenido de dicha jurisprudencia, queda claro que a fin de mantener un plano de igualdad entre sujetos activos y pasivos de las contribuciones, en el caso de la prescripción para devoluciones el plazo debe computarse a partir de que se realizó el entero respectivo a través de declaraciones normales o complementarias, pues desde ese momento se vuelve exigible para el contribuyente.

Ahora bien, la propia jurisprudencia establece que a fin de que la prescripción se interrumpa en el caso de devoluciones, necesariamente habrá que presentarse

una solicitud de devolución formalmente ante la autoridad, pues la presentación de declaraciones complementarias no constituye una gestión de cobro.

Analizando lo antes expuesto, podría pensarse que le asiste la razón a la autoridad en el caso que nos ocupa, pues si la exigibilidad para efectos del plazo de prescripción se configura desde la presentación del pago de lo indebido, efectivamente no resultaba procedente la devolución por lo que respecta a los ejercicios 1993, 1994 y 1995.

Sin embargo, un correcto análisis de la situación que nos ocupa permite ver que cuando la empresa realizó los pagos de impuesto al activo en los citados ejercicios, no había ningún pronunciamiento de la autoridad ni mucho menos de algún órgano jurisdiccional que le permitiera dejar de aplicar lo dispuesto en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

Es decir, los pagos que se realizaron en dichos ejercicios y en los posteriores hasta que fue confirmado el criterio de la empresa en el ejercicio de 2001, fueron realizado aplicando una disposición vigente, válida y aplicable para la empresa al no haber interpuesto medio de defensa alguno en su contra, por lo que todos esos pagos eran perfectamente debidos.

En este tenor, en el momento en que se realizaron esos pagos no había razón para considerar que la empresa tenía algún derecho de exigir su devolución, pues los mismos no calificaban como pagos de lo indebido.

Así, no fue sino hasta que la autoridad emitió la resolución contenida en el oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 el 19 de enero de 2001, confirmándole a la empresa que podía deducir para efectos del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero, en que los pagos que habían sido realizados aplicando la limitante prevista en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, devinieron en indebidos.

Por ello, en mi opinión el derecho a la devolución de las cantidades pagadas en aplicación del citado numeral, surgió hasta el momento en que la autoridad confirmó el criterio sostenido por la empresa, pues como resultado de esta situación fue que los pagos verdaderamente se convirtieron en indebidos al haberse realizado sin la deducción de las deudas que se tenían contratadas con el Sistema Financiero.

Al respecto, nuestros Tribunales Federales han emitido la siguiente tesis que resulta plenamente aplicable a los razonamientos anteriores:

“DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE LA PROHIBÍA. De la interpretación sistemática y armónica de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación se colige que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal y que la figura de la prescripción es un medio extintivo del crédito fiscal, por el transcurso del tiempo, el cual debe computarse a partir de que éste se vuelve exigible, lo cual ocurre, conforme al artículo 145 del referido ordenamiento, al momento en que dicho crédito no haya sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, de donde resulta que para determinar su exigibilidad debe atenderse al caso concreto. Por ello, cuando la controversia radica en determinar cuándo puede exigirse el pago de lo indebido en el supuesto de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto, con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía; esto es, si desde que se presentó la declaración del ejercicio que corresponda o cuando el fisco emitió la indicada resolución, se concluye que es en este segundo momento, pues en el primero el crédito constituía una obligación conforme a la ley, que devino indebido como consecuencia de las instancias jurisdiccionales promovidas que culminaron con la confirmación del criterio sostenido por

la contribuyente. Por tanto, el plazo para que opere la prescripción de la obligación de devolver lo pagado indebidamente en la hipótesis mencionada, debe computarse a partir del día siguiente al en que la autoridad fiscal confirmó el referido criterio.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 64/2011. Scotia Inverlat Casa de Bolsa, S.A. de C.V., Grupo Financiero Scotiabank, Inverlat. 25 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretaria: Indira Martínez Fernández.”

(Énfasis añadido)

Aplicando dicha tesis al caso particular, podemos ver que cuando la empresa realizó el pago del impuesto al activo en los ejercicios de 1993 a 2000, el pago fue debido pues se realizó conforme a una obligación prevista en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo. Estos pagos de acuerdo con el anterior criterio, se convirtieron en indebidos como resultado del juicio fiscal interpuesto por la empresa que culminó con la confirmación de su criterio.

En este sentido, considero que el derecho a la devolución para la empresa surgió a partir de que le fue confirmado en el ejercicio de 2001 su criterio por parte de la autoridad fiscal, por lo a partir de ahí se debe computar el plazo de prescripción a que hace referencia el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Sostener lo contrario, implicaría colocar a los contribuyentes como la empresa que nos ocupa en un estado de inseguridad jurídica, pues en muchos casos el pago anual de un impuesto no produce en automático el derecho a pedir su devolución, sino que este derecho en ocasiones puede presentarse posteriormente con motivo de un acontecimiento entonces desconocido por el contribuyente.

6. ¿El efecto de la resolución favorable es constitutivo de derechos respecto de la situación jurídica dubitada o es meramente declarativo?

Conforme a las respuestas que se han dado a los cuestionamientos de la Primera parte del caso, en principio la respuesta que habría que darse a la pregunta que nos ocupa sería la de señalar que los efectos debieran ser estrictamente declarativos.

Ello, pues la jurisprudencia debiera de llevar a que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declarara ilegal la negativa de la autoridad a confirmar el criterio de la empresa, al estar fundamentada en un precepto declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siguiendo la propia jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal cuyo rubro es "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCION FUNDADOS EN ESA LEY."

Sin embargo, de acuerdo a lo que plantea el caso, la resolución favorable que emite la autoridad es constitutiva de derechos y no tiene efectos meramente declarativos.

Lo anterior, pues debemos partir de la base de que antes de la confirmación de criterio que emitió la autoridad en cumplimiento a lo que le fue ordenado por la Sala Fiscal, la empresa no tenía derecho alguno a poder deducir de la base del impuesto al activo las deudas que tuviera contratadas con el Sistema Financiero.

En efecto, la empresa no podía deducir legalmente las citadas deudas por la simple y sencilla razón de que el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo contenía una limitante expresa que no lo permitía, por lo que claramente fue la confirmación de criterio la que le permitió poder hacerlo constituyendo un derecho del que antes carecía.

Tan lo anterior es así, que incluso la resolución de confirmación de criterio le permitió a la empresa acceder a la devolución de cantidades enteradas en exceso en materia de impuesto al activo, pues por virtud de la misma pudo revertir sus declaraciones presentadas desde el ejercicio de 1993 al ejercicio de 2000 reflejando pagos de lo indebido.

En este sentido, en mi opinión la resolución que nos ocupa es constitutiva de derechos en virtud de que permitió materializar en beneficio de la empresa una jurisprudencia de constitucionalidad de leyes, que dio como resultado la incorporación de una facultad de la que anteriormente se carecía por disposición expresa de ley, a saber, la posibilidad de deducir deudas con el Sistema Financiero.

No se desconoce ni mucho menos se concuerda con el hecho de que esta confirmación de criterio en el caso particular nos está dando los mismos efectos que tendría un juicio de amparo indirecto contra leyes, pues le permitió a la empresa retrotraer los efectos de su resolución hacia el primer acto de aplicación que tuvo en su perjuicio del artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

Efectivamente, la confirmación de criterio permitió a la empresa poder deducir las deudas que contrajo desde el ejercicio de 2003 con el Sistema Financiero y además le permite poderlas seguir deduciendo en tanto la norma que nos ocupa no sea modificada, situación que absurdamente da los mismos efectos de un amparo indirecto contra leyes.

No obstante, a pesar del absurdo en el que nos encontramos, la realidad es que este hecho lo que confirma es que la resolución que le fue dada a la empresa, es plenamente constitutiva de derechos, pues a través de la misma se incorporó una facultad de la que antes carecía, consistente en poder deducir las referidas deudas para la determinación del impuesto al activo a su cargo.

Sobre el particular, resulta relevante la siguiente tesis de nuestros Tribunales Federales:

"CONSULTAS FISCALES O SOLICITUDES DE DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR. REGLAS PARA LA ADECUADA APLICACION DE UNA JURISPRUDENCIA SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. La aplicación de la tesis de jurisprudencia de rubro: "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCION FUNDADOS EN ESA LEY." (número P./J. 38/2002, página 5, Tomo XVI, agosto de 2002, Novena Epoca del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta) nunca dará lugar a invalidar una ley ni a declarar su inaplicación, su único sentido y alcance es declarar nulo un acto administrativo. Ahora bien en el caso de las consultas fiscales o solicitudes de devolución de saldos a favor, es pertinente calificar la adecuada aplicación de una jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, y la correcta aplicación de la norma legal respectiva, a partir de discernir acerca de la pretensión y causa petendi que en el juicio se invoquen. Así hay que distinguir si los efectos que se pretenden con la consulta o solicitud son meramente declarativos, o bien, constitutivos de un derecho antes inexistente. En el caso de que la pretensión deducida en la consulta o solicitud sea obtener una decisión de inconstitucionalidad de una ley con efectos constitutivos e inclusive retroactivos a su presentación, la causa petendi (que sería la invocación de un precedente del Poder Judicial de la Federación) cae bajo los supuestos de impugnación de leyes que contempla el sistema constitucional mexicano, a saber: 1) El amparo indirecto, en el que es posible impugnar una ley, por su sola vigencia (autoaplicativa), dentro de los treinta días siguientes al inicio de aquélla, o en los quince días siguientes a partir del primer acto de aplicación, y 2) El amparo directo, contra una sentencia, laudo definitivo o resolución que ponga fin al juicio, en cuyo caso se dispone de quince días a partir de la notificación de la resolución del recurso o medio de defensa intentado, caso en el que una ley autoaplicada no será considerada acto reclamado. Así las cosas, conforme a las disposiciones de la Ley de Amparo, cuando se promueva un juicio de amparo indirecto en contra de un acto consentido, bien porque sea extemporáneo o porque no se enderece a partir del primer acto de aplicación, éste será improcedente.

Asimismo, cuando en amparo directo se impugne la sentencia, laudo o resolución que ponga fin al juicio en que se aplique una ley, reglamento o tratado internacional consentido por el quejoso -al no haber reclamado, en el momento oportuno el primer acto de aplicación- los conceptos de violación relativos serán inoperantes, al tenor de lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 83/2002, identificada como "AMPARO DIRECTO. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INVOCADOS EN CONTRA DE LA NORMA TRIBUTARIA APLICADA EN LA SENTENCIA RECLAMADA, SI AQUÉLLA FUE CONSENTIDA AL PAGARSE EL IMPUESTO SIN HACER VALER LOS MEDIOS DE DEFENSA PROCEDENTES.", visible en la página 240, Tomo XVI, agosto de 2002, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. En ese orden de ideas, si quien promueve un juicio de amparo directo pretende que a través de la consulta fiscal o solicitud de devolución, le sea reconocido como inconstitucional el precepto legal a que se contrae la declaratoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (y no por haberlo impugnado en la oportunidad que tuvo para ello), es claro que consintió dicho ordenamiento, de suerte que si no realiza el reclamo con motivo del primer acto de aplicación, no puede estimar que en vía de aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se le exima del pago de un tributo ya consentido, pues no puede tenerse como el primer acto de aplicación la respuesta a la consulta o solicitud que, al parecer, formuló espontáneamente. De estimarse lo contrario, se crearía una nueva oportunidad de atacar la constitucionalidad de una ley a través de consultas o solicitudes de devolución a la autoridad, a partir de enterarse que las leyes fueron declaradas inconstitucionales por el Máximo Tribunal del país y no a propósito del primer acto de aplicación, con la consecuente transgresión a los principios rectores del juicio de amparo, en tanto se trata de obtener una declaratoria general para que no pueda aplicársele ese artículo en el futuro y, eventualmente, con efectos hacia el pasado o retroactivos en relación con la referida consulta. En cambio, cuando los efectos que se pretenden con la consulta o solicitud son meramente declarativos el quejoso se encuentra plenamente facultado para poder controvertir a través de los conceptos de violación la inconstitucionalidad de algún ordenamiento legal, en virtud de que la pretensión y causa petendi de éstas no son la de obtener la decisión de inconstitucionalidad de una ley con efectos constitutivos, sino la de verse favorecido con el reconocimiento o declaración de un derecho, lo que permite concluir que, en estos supuestos, los conceptos de violación planteados en contra de la sentencia en que fue aplicada la ley, son el fundamento del acto administrativo cuya nulidad se ha

demandado en el juicio contencioso administrativo y deben abordarse, en la medida que pueden trascender a la esfera jurídica de la parte quejosa para determinar si la respuesta dada a su consulta fue correcta o no. En conclusión, la tesis de jurisprudencia identificada al inicio debe aplicarse sólo cuando conforme al sistema de impugnación de leyes que prevé la Constitución sea procedente y no así cuando su impugnación sea improcedente, de manera que si se impugna la constitucionalidad de una ley, reglamento o tratado internacional, debe ser con motivo del primer acto de aplicación, porque de no ser así, el amparo indirecto será improcedente; y, en el amparo directo, deberán declararse inoperantes los conceptos de violación respectivos.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 208/2003. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de las autoridades demandadas, del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Presidente del Servicio de Administración Tributaria. 13 de agosto de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Pedrero Rodríguez. Secretario: José Luis Fuentes Reyes.

Amparo directo 217/2003. Amerijet International, Inc. 20 de agosto de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

Amparo directo 271/2005. Regio Empresas, S.A. de C.V. y otros. 24 de agosto de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Raúl García López.

Revisión fiscal 198/2006. Administrador Local Jurídico del Oriente 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. 30 de agosto de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

Amparo directo 274/2007. Ricardo Posada Legorreta. 7 de noviembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Ernesto González González.

Nota: Por ejecutoria de fecha 25 de octubre de 2005, el Tribunal Pleno declaró inexistente la contradicción de tesis 50/2004-PL en que participó el presente criterio.”

(Énfasis añadido)

Con el apoyo en dicho criterio judicial, queda claro que en el caso que nos ocupa la resolución favorable que le fue emitida a la empresa fue constitutiva de derechos, pues con motivo de la misma obtuvo los mismos beneficios que se generan a través de un amparo contra leyes, es decir, la devolución de cantidades enteradas con motivo del primer acto de aplicación de la norma impugnada, así como la desincorporación de la misma hacia el futuro.

No se deja de reconocer que desde un punto de vista estrictamente jurídico es indeseable el efecto que se produjo en el caso particular, pues a través de la consulta se le dio a la empresa una nueva oportunidad para reclamar la constitucionalidad de una ley que previamente había consentido.

TERCERA PARTE

La tercera parte del caso comienza señalando que para fortuna de la empresa el juicio de nulidad iniciado en contra de las resoluciones que negaron la devolución por concepto de pago de lo indebido por los ejercicios de 1993, 1994 y 1995 fue resuelto por la Sala Regional Metropolitana mediante sentencia de 29 de octubre de 2002, declarando la nulidad lisa y llana de las resoluciones para el efecto de que se devolvieran las cantidades respectivas. La sentencia dictada por la Sala Fiscal quedó firme al haberse declarado infundado el recurso de revisión fiscal que interpuso la autoridad.

De acuerdo con los hechos del caso, la anterior noticia permitiría a la empresa repuntar su mala operación, dado que situación económica era mala.

Sin embargo, las malas noticias no dejaron de llegar a la empresa, pues no obstante se autorizó la devolución de los pagos de lo indebido correspondientes a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995, la autoridad limitó la devolución de intereses a

cinco ejercicios, con fundamento en el artículo 22, párrafo noveno del Código Fiscal de la Federación vigente en 2001.

De esta forma, entendemos que las cantidades que recibió en devolución la empresa fueron insuficientes para salir a flote de su deficiente situación financiera. Aunado a ello, se señala que la planta de la cual era distribuidora le cerró la línea de crédito de unidades automotrices, lo que la obligó a seguir peleando la parte de los intereses que dejó de percibir.

El 21 de agosto de 2003, la empresa interpuso queja por defecto en el cumplimiento de la sentencia, misma que desafortunadamente fue sobreseída por la Sala Fiscal al considerarla improcedente.

La empresa decidió controvertir dicha resolución a través de juicio de amparo indirecto, a través del cual según se aprecia le fue concedido el amparo solicitado para el efecto de que la Sala Fiscal estudiara la queja interpuesta en contra del defectuoso cumplimiento por parte de la autoridad fiscal.

En cumplimiento a dicho amparo, la Sala Fiscal entró al estudio de la queja declarándola fundada por lo que otorgó un plazo de 20 días a la autoridad fiscal, a efecto de que efectuara la devolución total de los intereses.

Desafortunadamente para los intereses de la empresa, la autoridad fiscal desacata la sentencia interlocutoria e interpone recurso de revisión fiscal en contra de la sentencia emitida por el Juez de Distrito, argumentando que no fue llamada a juicio.

Frente a este nuevo escenario, el caso nos plantea la desesperación de Federico Damián Bustos pues no sabe qué ocurrirá con la empresa dados los hechos que se estaban presentando. Específicamente la pregunta que se hace es la siguiente:

7. ¿Ahora qué ocurrirá primero, si la muerte por inanición financiera de la empresa o la recuperación que destrabaría el precario estado actual de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

Para responder adecuadamente esta pregunta, resulta relevante tomar en consideración no sólo el aspecto meramente jurídico, sino también el económico por el que atravesaba la empresa al momento de formular el cuestionamiento que nos ocupa.

Así, tenemos que en el mes de julio de 2003 la empresa recibió las devoluciones solicitadas por concepto de pago de lo indebido correspondiente a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995; sin embargo, entendemos que por las mismas fechas la planta de la cual era distribuidora le cerró la línea de crédito de unidades automotrices.

En este sentido, se aprecia que prácticamente la empresa dejó de operar normalmente en el mes de julio de 2003, pues es evidente que ante la falta de línea de crédito sería imposible que pudiera adquirir unidades que le permitieran seguir cumpliendo con su actividad.

Máxime, que debemos tener en cuenta que la empresa difícilmente podría contraer nuevos créditos que le permitieran seguir funcionando, pues el mismo caso plantea que desde el ejercicio de 1997 o 1998 ya reportaba pérdidas fiscales y que tenía pasivos muy grandes que no había podido cubrir en su integridad con las devoluciones que previamente había obtenido.

Así, la situación de la empresa en el ejercicio de 2004 era sumamente precaria, pues además de que ya no podría obtener ingresos para seguir operando mantenía todavía pasivos que no había podido liquidar.

Por otro lado, tenemos que la experiencia como abogado me indica que el recurso de revisión fiscal interpuesto por la autoridad no tardaría menos de 3 a 4 meses en

ser resuelto y, en caso de resultar procedente, retardaría mucho más la devolución de los intereses que pretendía la empresa y que en principio le permitirían seguir operando.

Bajo este escenario, resulta conveniente analizar el término de inanición financiera que se señala en el cuestionamiento que nos ocupa.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, por inanición debemos entender lo siguiente:

“inanición.

1. f. Biol. Debilidad grande por falta de alimento o por otras causas”

Trasladado dicho término a un punto de vista financiero, podemos entender que la inanición financiera se presenta cuando una empresa es incapaz de mantener una balanza equilibrada entre sus activos y sus pasivos, de tal forma que el ente económico tiende naturalmente a desaparecer.

Es decir, la empresa tiene tal grado de pasivos y tan poca capacidad de generar ingresos, que su proceso natural es el de entrar en un estado de quiebra o suspensión de pagos, y eventualmente su liquidación.

Considerando lo anterior, y viendo los hechos que plantea el caso en esta tercera parte, mi respuesta sería en el sentido de considerar que es más probable que la empresa muera por inanición financiera antes de poder recuperar las cantidades que le permitirían mantener el barco a flote.

Ello, pues no puede entenderse como esta empresa lograría sobrevivir de 6 meses a un año (plazo que podría tomar la resolución de la revisión fiscal y, en su caso, la reposición del procedimiento en el juicio de amparo) sin poder adquirir nuevas unidades por parte de la planta de la cual era distribuidora.

En otras palabras, sin poder vender más vehículos la empresa no podría seguir haciendo frente a los cuantiosos pasivos que ya reportaba e incluso los mismos seguirían incrementando, pues por ejemplo ya no tendría forma de cubrir sus gastos administrativos y de nómina.

Así las cosas, dado el caótico escenario que en ese momento se presentaba para la empresa y lo poco ágiles que resultan ser nuestros procesos judiciales, en mi opinión es mucho más probable que la empresa Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. muriera por inanición financiera, antes de que se lograra recuperar los intereses que se encontraban en litigio.

CUARTA PARTE

La Cuarta Parte del caso plantea distintas complicaciones que en materia de seguridad social se presentaron para la empresa que nos ocupa.

En primer lugar, entendemos que Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. tenía dos filiales en su inmueble con domicilio fiscal diverso, una de ellas era la que proveía de refacciones a la distribuidora y la otra proveía de empleados y cubría la nómina. Ambas empresas tenían personal a su cargo y, por ende, se encontraban obligadas al pago de cuotas obrero patronales al IMSS.

A raíz de la precaria situación financiera por las que atravesaba el Grupo, se dejaron de cubrir por parte de las dos filiales las cuotas obrero patronales.

Para desgracia de la empresa, el 29 de julio de 2004 personal de la oficina de cobros del IMSS llevó a cabo una diligencia de embargo para garantizar los adeudos de cuotas obrero patronales, efectuando el embargo de bienes propiedad de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. Cabe señalar, que esta empresa no tenía empleados a su cargo.

Ante este nuevo escenario, se acudió con los abogados de la empresa, a fin de que asesoraran a Federico Damián Bustos sobre cómo obtener la recuperación de los bienes que habían sido embargados a la empresa. Los abogados le evidenciaron la violación a las garantías individuales en que incurrió la autoridad; sin embargo, también advirtieron una posible preclusión procesal para iniciar un juicio de amparo.

Por otro lado, el recurso de revisión que había interpuesto la autoridad por no haber sido llamada al juicio de amparo prosperó y el Tribunal Colegiado ordenó que se repusiera el procedimiento, con el consecuente retraso en la obtención de dicha devolución.

En diciembre de 2004 el amparo indirecto se sobreseyó al quedar sin materia el juicio, en virtud de que la Sala Fiscal ya había emitido una resolución ordenando a la autoridad fiscal que cumpliera su sentencia en un término de 20 días.

Federico Damián Bustos planteó los siguientes cuestionamientos frente al nuevo panorama que se le presentaba a la empresa.

8. ¿Fue legal el embargo practicado a bienes de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

A fin de poder responder a este planteamiento, debemos tomar en consideración que la empresa que nos ocupa no tenía el carácter de patrón y, en consecuencia, carecía de trabajadores a su cargo que debiera haber inscrito ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Partiendo de esa base, resulta necesario analizar lo dispuesto por la Ley del Seguro Social, particularmente lo que dispone en su artículo 12 vigente en el ejercicio de 2004 que fue cuando se llevó a cabo el embargo.

“Artículo 12. Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:

I. Las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones;

II. Los socios de sociedades cooperativas, y

III. Las personas que determine el Ejecutivo Federal a través del Decreto respectivo, bajo los términos y condiciones que señala esta Ley y los reglamentos correspondientes.”

(Énfasis añadido)

En términos de la fracción I de dicho numeral, vemos que las personas que deben asegurarse de manera obligatoria ante el Instituto Mexicano del Seguro Social son las que en términos generales califican como trabajadores al prestar de manera eventual o permanente un servicio personal, remunerado y subordinado.

Asimismo, se puede concluir que la obligación de asegurar a quienes presten un servicio con las citadas características, es a cargo de las personas que tengan la calidad de patrones con independencia de su personalidad jurídica o naturaleza económica y aún y cuando estén exentos del pago de contribuciones.

Delimitado lo anterior, resulta pertinente ver el contenido del artículo 15 de la Ley del Seguro Social, mismo que es del tenor literal siguiente:

“Artículo 15. Los patrones están obligados a:

I. Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos, dentro de plazos no mayores de cinco días hábiles;

II. Llevar registros, tales como nóminas y listas de raya en las que se asiente invariablemente el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores, además de otros datos que exijan la presente Ley y sus reglamentos. Es obligatorio conservar estos registros durante los cinco años siguientes al de su fecha;

III. Determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto;

IV. Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo establecidas por esta Ley y los reglamentos que correspondan;

V. Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por esta Ley, el Código y los reglamentos respectivos;

VI. Tratándose de patrones que se dediquen en forma permanente o esporádica a la actividad de la construcción, deberán expedir y entregar a cada trabajador constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido, semanal o quincenalmente, conforme a los periodos de pago establecidos, las cuales, en su caso, podrán ser exhibidas por los trabajadores para acreditar sus derechos.

Asimismo, deberán cubrir las cuotas obrero patronales, aun en el caso de que no sea posible determinar el o los trabajadores a quienes se deban aplicar, por incumplimiento del patrón a las obligaciones previstas en las fracciones anteriores, en este último caso, su monto se destinará a la Reserva General Financiera y Actuarial a que se refiere el artículo 280, fracción IV de esta Ley, sin perjuicio de que a aquellos trabajadores que acrediten sus derechos, se les otorguen las prestaciones diferidas que les correspondan;

VII. Cumplir con las obligaciones que les impone el capítulo sexto del Título II de esta Ley, en relación con el seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez;

VIII. Cumplir con las demás disposiciones de esta Ley y sus reglamentos, y

Expedir y entregar, tratándose de trabajadores eventuales de la ciudad o del campo, constancia de los días laborados de acuerdo a lo que establezcan los reglamentos respectivos.

Las disposiciones contenidas en las fracciones I, II, III y VI no son aplicables en los casos de construcción, ampliación o reparación de inmuebles, cuando los trabajos se realicen en forma personal por el propietario, o bien, obras realizadas por cooperación comunitaria, debiéndose comprobar el hecho, en los términos del reglamento respectivo.

La información a que se refieren las fracciones I, II, III y IV, deberá proporcionarse al Instituto en documento impreso, o en medios magnéticos, digitales, electrónicos, ópticos, magneto ópticos o de cualquier otra naturaleza, conforme a las disposiciones de esta Ley y sus reglamentos.”

(Énfasis añadido)

En relación con lo anterior, es importante ver lo que señala el artículo 10 de la Ley Federal del Trabajo:

“Artículo 10. Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.
Si el trabajador, conforme a lo pactado o a la costumbre, utiliza los servicios de otros trabajadores, el patrón de aquél, lo será también de éstos.”

Así las cosas, podemos ver que los únicos obligados a enterar cuotas obrero patronales conforme a lo dispuesto en la fracción III del artículo 15 de la Ley del Seguro Social son los patrones, quienes de acuerdo con el último artículo antes citado son aquellos que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

En este sentido, claramente el embargo practicado a la empresa fue ilegal, pues si no tenía trabajadores a su cargo consecuentemente no tenía la calidad de patrón y no tenía que cubrir cuotas obrero patronales que fue la causa por la cual le fue practicado el embargo de sus bienes.

Lo anterior, pues el requisito sine qua non para asegurar trabajadores y enterar las cuotas correspondientes es precisamente que se tenga la calidad de patrón de los mismos, por lo que si en la especie la empresa no tenía tal, evidentemente que el embargo que le fue practicado fue ilegal.

Al respecto, resulta aplicable por analogía la siguiente tesis emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

“REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES.- NO PROCEDE SU DETERMINACIÓN CUANDO EL CONTRIBUYENTE ACREDITA ANTE LA AUTORIDAD LIQUIDADORA QUE EN EL EJERCICIO REVISADO NO CONTABA CON TRABAJADORES, POR TRATARSE DE UNA SOCIEDAD CIVIL.- El artículo 117 de la Ley Federal del Trabajo dispone que los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas conforme al porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las utilidades de las Empresas, lo que interpretado a contrario sensu permite concluir, que la empresa que no cuente con trabajadores no está obligada al pago de ese derecho, por eso, si para el ejercicio revisado de 1997, la empresa auditada acredita con el instrumento público respectivo, con los avisos de baja, la liquidación de cuotas obrero-patronales y declaraciones anuales de los ejercicios 1996, 1997 y 1998, que en ese período ya se había transformado en sociedad civil, las cuales conforme a la legislación vigente se conforman por socios quienes aportan sus bienes y servicios, y que con anterioridad había dado de baja a los trabajadores que tuvo a su servicio, aun cuando no hubiere disminuido la clave 160 "retención de salarios" en el Registro Federal de Contribuyentes, es inconcuso que para el ejercicio revisado de 1997, no se encontraba obligada al reparto de utilidades, por no contar con trabajadores, sin que obste a lo anterior, que el artículo 126 de la Ley Federal del Trabajo no establezca en sus fracciones como caso de excepción para efectuar dicho reparto a las sociedades civiles, en virtud de que para el ejercicio revisado el contribuyente no contaba con trabajadores, y por ende resultaba jurídicamente imposible el pago de ese derecho. (29)

Juicio No. 1450/99-10-01-6.- Sentencia de la Sala Regional Peninsular, de 16 de mayo del 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Faustino Gerardo Hidalgo Ezquerro Secretario: Lic. Juan Carlos Cámara Maldonado.”

Siguiendo el razonamiento de dicha tesis, conforme a una interpretación a contrario sensu de los artículos 112 y 115 de la Ley del Seguro Social, queda claro que si una empresa no tiene trabajadores y, por ende, no tiene la calidad de patrón, no estará obligada por un lado a asegurar a persona alguna ante el

Instituto Mexicano del Seguro Social y mucho menos a efectuar el pago de cuotas obrero patronales.

De esta forma, es claro que el embargo practicado a los bienes de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. es a todas luces ilegal, pues al no tener trabajadores y no ser patrón, no se le podían hacer exigibles adeudos por cuotas obrero patronales que fue la causa que originó dicho embargo.

9. ¿Los abogados estaban en tiempo para la promoción de algún posible Amparo Indirecto?

De acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Amparo, el término para la interposición de la demanda de amparo será de 15 días. Dicho término se contará desde el día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; al en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al en que se hubiere ostentado sabedor de los mismos.

Según se relata en el caso, el embargo practicado a bienes de la empresa se llevó a cabo el día 29 de junio de 2004, por lo que a partir de esa fecha empezó a correr el término a que se refiere el artículo antes señalado para la promoción de un amparo indirecto, término que feneció el 20 de julio de 2004.

No obstante, vemos que fue hasta el día 22 de julio de 2004 cuando Federico Damián Bustos acudió con sus abogados para que lo asesoraran respecto de la legalidad de dicho embargo, por lo que el término a que hace alusión el artículo 21 de la Ley de Amparo ya habría precluído claramente.

Ahora bien, el artículo 22 de la Ley de Amparo señala que no aplicará el término a que hace referencia el artículo 21 de dicha Ley entre otros casos, cuando se trate

de cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal. En este caso el término para la interposición del amparo es indefinido.

“AMPARO. TERMINO PARA SU INTERPOSICION. TRATANDOSE DE CONFISCACION DE BIENES RIGEN LAS PRERROGATIVAS PROCESALES QUE ESTABLECE LA LEY DE AMPARO EN RELACION CON LOS ACTOS PROHIBIDOS POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL.

El artículo 22 de la Carta Magna prohíbe penas inusitadas y trascendentales y, específicamente, la confiscación de bienes, entre otras; por otra parte, la Ley de Amparo otorga ciertas prerrogativas procesales a quienes reclaman actos prohibidos por dicho precepto constitucional y así, el diverso numeral 22, fracción II, de aquel cuerpo legal, prevé que la demanda de garantías puede promoverse en cualquier tiempo; en tal circunstancia, si el acto reclamado se hace consistir en dicha confiscación, aquélla, en este aspecto, no resulta ser extemporánea, pues el dispositivo de la ley de la materia indica que el término de quince días para interponer la demanda de amparo, no rige tratándose de los actos prohibidos en el artículo constitucional de referencia.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.”

Por su parte, el citado artículo 22 Constitucional señala que queda prohibida la confiscación de bienes, sin que quede comprendida dentro de la misma la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos.

En este tenor, podría existir la posibilidad de interponer una demanda de amparo indirecto, bajo el argumento de que los bienes de la empresa fueron confiscados, sin que resulte aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del citado precepto Constitucional, en el sentido de que no se considera confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretado para el pago de multas o impuestos.

Ello, pues asumiendo sin conceder que las aportaciones de seguridad social se hubieren asemejado por el legislador a los impuestos, de cualquier forma la

excepción aplicaría únicamente cuando se trate de adeudos propios y no así de terceros.

En efecto, resulta lógico que no se considere confiscación la aplicación de bienes para cubrir adeudos en materia de impuestos, siempre que los mismos verdaderamente sean imputables a la persona a la que se le realizó el embargo; sin embargo, ello no se justifica cuando la aplicación de bienes sea a cargo de una persona que no reportaba adeudo alguno.

Lo anterior, pues una correcta interpretación de lo previsto por el segundo párrafo del artículo 22 Constitucional nos lleva a concluir que la excepción únicamente puede aplicar cuando exista identidad entre la persona que reporta el adeudo de impuestos y aquella a la que se le confiscan bienes, pues ello persigue la finalidad de garantizar el cumplimiento de un mandato constitucional previsto en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

De esta forma, la excepción no aplicaría cuando el embargo de los bienes se realice a un tercero que no tiene adeudo alguno frente al Fisco Federal, pues en este caso verdaderamente estaríamos hablando de una confiscación de bienes.

Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, las aportaciones de seguridad social son un tipo de contribución distinta de los impuestos, por lo que válidamente se podría señalar que al sólo hacer referencia el artículo 22 Constitucional a los impuestos, sí califica como confiscación la aplicación de bienes decretada para el pago de aportaciones de seguridad social.

De esta forma, habría elementos para considerar que el plazo previsto en el artículo 21 de la Ley de Amparo no resultaría aplicable en el caso concreto, al encontrarnos en presencia de una confiscación de bienes, respecto de la cual el término para la promoción del amparo es indefinido.

10. ¿En caso afirmativo, procedía la suspensión provisional del acto reclamado?

Considerando que es procedente el amparo indirecto, en mi opinión sí procede la suspensión provisional del acto reclamado.

Al respecto, la suspensión del acto reclamado tiene como objeto primordial preservar la materia del juicio, asegurando provisionalmente los bienes, la situación jurídica, el derecho o el interés de que se trate, para que la sentencia en su momento, declare el derecho del promovente.

Para lograr el objetivo de la suspensión del acto reclamado, como medida cautelar, en el Capítulo III, del Título Segundo, del Libro Primero, de la Ley de Amparo, se contienen una serie de disposiciones legales encaminadas todas ellas a conservar viva la materia del amparo, sin afectar intereses de terceros ni los intereses de la sociedad.

En el caso que nos ocupa, la suspensión procedería de oficio en términos de lo dispuesto por el artículo 123 de la Ley de Amparo, pues nos encontramos en presencia de una Confiscación de bienes que se encuentra prohibida por el artículo 22 Constitucional.

Efectivamente, el citado precepto señala en su fracción I que procede la suspensión de oficio cuando se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, deportación o destierro o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal.

Como ya ha sido señalado, existen muy buenos elementos para considerar que en la especie la empresa fue objeto de una confiscación de sus bienes por parte del IMSS, toda vez que sin tener adeudo alguno con la misma, fue despojada de sus

bienes, lo que hace procedente el juicio de amparo al no estar sujeta al término general que prevé el artículo 21 de la Ley de Amparo.

De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 123 de la Ley de Amparo, la suspensión en el caso de los supuestos previstos en su fracción I se decretará de plano en el mismo auto en que el juez admita la demanda, comunicándose sin demora a la autoridad responsable, para su inmediato cumplimiento.

Así las cosas, considero que sería procedente la suspensión del acto reclamado en el amparo indirecto que se promoviera, pues al tratarse de una confiscación de bienes dicha suspensión procede de oficio, debiéndose decretar en el mismo auto admisorio.

Con independencia de lo anterior, la suspensión sería procedente al amparo de lo que ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a que la suspensión debe otorgarse cuando se cumplan los siguientes requisitos: (i) apariencia de buen derecho y (ii) peligro en la demora.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente jurisprudencia por contradicción:

“SUSPENSION. PROCEDENCIA EN LOS CASOS DE CLAUSURA EJECUTADA POR TIEMPO INDEFINIDO. El artículo 107, fracción X de la Constitución General de la República, establece como uno de los requisitos para la procedencia de la suspensión del acto reclamado en el amparo, el de tomar en cuenta la naturaleza de la violación alegada; esto es, el juzgador deberá realizar un juicio de probabilidad y verosimilitud del derecho del solicitante, que podrá cambiar al dictar la sentencia definitiva, pues el hecho de que anticipe la probable solución de fondo del juicio principal, es un adelanto provisional, sólo para efectos de la suspensión. Tal anticipación es posible porque la suspensión se asemeja, en el género próximo, a las medidas cautelares, aunque es evidente que está caracterizada por diferencias que la perfilan de manera singular y concreta. Sin embargo, le son aplicables las reglas de tales medidas, en lo que no se opongan a su

específica naturaleza. En este aspecto cabe señalar que son dos los extremos que hay que llenar para obtener la medida cautelar: 1) Apariencia de buen derecho y 2) Peligro en la demora. La apariencia de la existencia del derecho apunta a una credibilidad objetiva y seria que descarte una pretensión manifiestamente infundada, temeraria o cuestionable, lo que se logra a través de un conocimiento superficial, dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en el proceso; el peligro en la demora consiste en la posible frustración de los derechos del pretendiente de la medida, que puede darse como consecuencia de la tardanza en el dictado de la resolución de fondo. En síntesis, la medida cautelar exige un preventivo cálculo de probabilidad sobre el peligro en la dilación, que no puede separarse de otro preventivo cálculo de probabilidad, que se hace sobre la existencia del derecho cuya tutela se solicita a los tribunales. Consecuentemente, si toda medida cautelar descansa en los principios de verosimilitud o apariencia del derecho y el peligro en la demora, el Juez de Distrito puede analizar esos elementos en presencia de una clausura ejecutada por tiempo indefinido, y si la provisión cautelar, como mera suspensión, es ineficaz, debe dictar medidas que impliquen no una restitución, sino un adelanto provisional del derecho cuestionado, para resolver posteriormente, en forma definitiva, si el acto reclamado es o no inconstitucional; así, el efecto de la suspensión será interrumpir el estado de clausura mientras se resuelve el fondo del asunto, sin perjuicio de que si se niega el amparo, porque la "apariencia del buen derecho" sea equivocada, la autoridad pueda reanudar la clausura hasta su total cumplimiento. Lo expuesto anteriormente se sustenta en la fracción X del dispositivo constitucional citado, que establece que para conceder la suspensión deberá tomarse en cuenta la naturaleza de la violación alegada, lo que supone la necesidad de realizar un juicio de probabilidad y verosimilitud del derecho esgrimido, con miras a otorgar la medida cautelar para evitar daños y perjuicios de difícil reparación al quejoso y conservar viva la materia del juicio, si con ello no se lesionan el interés social y el orden público, lo cual podrá resolver la sensibilidad del Juez de Distrito, ante la realidad del acto reclamado, pues si el perjuicio al interés social o al orden público es mayor a los daños y perjuicios de difícil reparación que pueda sufrir el quejoso, deberá negar la suspensión solicitada, ya que la preservación del orden público y el interés de la sociedad están por encima del interés particular afectado."

Contradicción de tesis 12/90. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 14 de marzo de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro

y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de abril en curso, aprobó, con el número 16/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a ocho de abril de mil novecientos noventa y seis.”

(Énfasis añadido)

De la lectura que se efectúe a la jurisprudencia anteriormente transcrita, se puede advertir que nuestros Tribunales han sostenido que resulta procedente otorgar la medida cautelar tomando en consideración dos extremos: 1) Apariencia de buen derecho y 2) Peligro en la demora.

1. La apariencia de la existencia del derecho apunta a una credibilidad objetiva y sería que descarte una pretensión manifiestamente infundada, temeraria o cuestionable, lo que se logra a través de un conocimiento superficial, dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en el proceso.

2. Por su parte el peligro en la demora consiste en la posible frustración de los derechos del pretendiente de la medida, que puede darse como consecuencia de la tardanza en el dictado de la resolución de fondo.

Así las cosas, el Juez de Distrito debe tomar en consideración tales extremos y si la provisión cautelar, como mera suspensión, es ineficaz, debe dictar medidas que impliquen no una restitución, sino un adelanto provisional del derecho cuestionado, para resolver posteriormente, en forma definitiva, si el acto reclamado es o no inconstitucional.

Atendiendo a las consideraciones anteriores al caso concreto, en mi opinión resultaría plenamente procedente la suspensión provisional del acto reclamado, al encontrarnos en presencia de un acto prohibido por el artículo 22 Constitucional,

aunado al hecho de que se colman los dos extremos que nuestros Tribunales han señalado para la procedencia de al misma, a saber: 1) Apariencia de buen derecho y 2) Peligro en la demora.

Ello, pues es evidente que la apariencia del buen derecho quedaría plenamente acreditada con las documentales que la empresa pudiera aportar en las que se advirtiera por un lado que no tiene la calidad de patrón y, por ende, que no tiene adeudos por cuotas obrero patronales, así como con las documentales que acreditaran la propiedad de los bienes que le fueron embargados.

Asimismo, el peligro en la demora sería manifiesto, pues de no otorgarse la medida cautelar el propio juicio podría quedar sin materia al ejecutarse los bienes que le fueron embargados a la empresa.

Por todo lo anterior, considero plenamente procedente la suspensión provisional que pudiera solicitar la empresa en el juicio de garantías en contra del embargo que le fue practicado por el IMSS.

11. ¿Cómo podría probar el interés jurídico en caso de la procedencia de Amparo Indirecto?

El artículo 73, fracción V de la Ley de Amparo, dispone que será improcedente el juicio de amparo contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso.

El interés jurídico no es sino lo que ha sido reconocido por la Doctrina como el derecho subjetivo, es decir, como la facultad o potestad de exigencia, cuya institución consigna la norma objetiva del derecho.

De acuerdo con lo que ha sostenido reiteradamente nuestro Máximo Tribunal, el interés jurídico debe acreditarse en forma fehaciente y no inferirse solamente a base de presunciones.

En el caso particular, tenemos que para que prosperara la acción de amparo por parte de la empresa, tendría que acreditar la existencia de su derecho subjetivo para reclamar la inconstitucionalidad del embargo que le fue trabado a sus bienes.

Ello, a través de demostrar en primer lugar que ella detenta la propiedad de los bienes que la autoridad embargó, lo cual considero podría probarse con facturas, escrituras públicas, etc, en donde quede de manifiesto que es la propietaria de los bienes objeto del embargo practicado.

Sobre el particular, resultan ilustrativas las siguientes tesis de nuestros Tribunales:

“INTERES JURIDICO EN EL JUICIO DE GARANTIAS. ES INEXACTO QUE EL QUEJOSO DEBA DESAHOJAR LA PRUEBA TESTIOMINAL PARA QUE AL ADMINICULARLA CON LAS DOCUMENTALES APORTADAS AL JUICIO JUSTIFIQUE QUE AL MOMENTO DE SER EMBARGADOS SUS BIENES ESTABA EN POSESION DE ELLOS Y ASI PROCEDER SU. Es inexacto que para acreditar su interés jurídico por parte de la recurrente para defender sus bienes que fueron objeto de embargo en un juicio ejecutivo mercantil en el que no es parte, deba desahogar la prueba testimonial para adminicularla con las documentales aportadas, y así justificar que efectivamente al momento de ser embargados sus bienes éstos estaban en posesión de ella; en razón de que el juicio constitucional que se promueve es en defensa del derecho de propiedad que le asiste a quien intenta el juicio de garantías y no en defensa del derecho de posesión de dichos bienes muebles, que es una cuestión totalmente distinta.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.”

“INTERES JURIDICO. DEBE DEMOSTRARSE LA IDENTIDAD DE LOS BIENES MUEBLES, CUANDO UN TERCERO EXTRAÑO RECLAMA EL EMBARGO DE LOS MISMOS. El artículo 2427 del Código Civil para el Estado de Puebla, dispone que sólo pueden embargarse bienes que pertenezcan a la persona en contra de quien se decretó el secuestro judicial, por lo tanto, si un tercero extraño al juicio natural reclama en un juicio de garantías el embargo trabado sobre bienes de su propiedad, para acreditar su interés jurídico en términos del artículo 4o., de la Ley de Amparo,

deberá demostrar la identidad de los mismos, esto es, que los bienes de su propiedad son los mismos que fueron objeto del embargo, y en caso de no hacerlo, surge en la especie la causal de improcedencia prevista en la fracción V del artículo 73 de la ley de la materia.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO"

Aunado a lo anterior, la empresa podría acreditar el interés jurídico para acudir al amparo mediante las propias actas de embargo que levantó la autoridad al momento de realizar la diligencia, pues en las mismas se debiera desprender con claridad que el embargo fue trabado sobre bienes propiedad de la misma.

Con dichos elementos, considero que quedaría fehacientemente acreditado el interés jurídico de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. para acudir a solicitar el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del embargo que le fue practicado.

12. ¿Se podría aprovechar la situación para promover Amparo contra leyes, respecto de las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS y la posible constitucionalidad de las cuotas obrero patronales?

Partiendo de la base de que fuera procedente el juicio de amparo por la confiscación de bienes de que fue objeto la empresa, considero que no podría aprovecharse la situación para controvertir la posible inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales, en la medida en que el Juez de Distrito tuviera por acreditado el hecho de que la empresa al no tener la calidad de patrón, no debe asegurar a trabajador alguno ni cubrir al IMSS cuotas obrero patronales.

Es decir, si se lograra acreditar que fue inconstitucional el embargo practicado en virtud de que la empresa no contaba con trabajadores a su cargo y, por ende, no podía tener adeudo alguno en materia de cuotas obrero patronales, estimo que no habría interés jurídico para controvertir las normas que dan origen a dichas cuotas.

Ello, pues claramente la empresa no tendría derecho subjetivo alguno que ser tutelado, pues las normas que regulan las cuotas obrero patronales jamás se habrían materializado en su perjuicio, por lo que el amparo que pudiera intentarse sería improcedente.

No obstante, creo que sí podrían hacerse valer argumentos ad cautelam para el supuesto de que el Juez de Distrito que conociera del asunto, determinara que la empresa sí tenía obligación de cubrir cuotas obrero patronales por cualquier circunstancia.

Esto es, suponiendo sin conceder que se determinara legal el embargo al señalarse que la empresa sí tenía adeudos con el IMSS por cuotas obrero patronales, se harían valer argumentos ad cautelam en contra de las normas que regulan dichas cuotas, sin que en este escenario se pudiera alegar que la empresa carece de interés jurídico para reclamarlas, pues ya se habrían materializado en su perjuicio.

Por lo que respecta a las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS, sí podría aprovecharse la situación para plantear argumentos de constitucionalidad en contra de las mismas, en virtud de que la empresa tendría pleno interés jurídico para reclamarlas al habersele aplicado en su perjuicio con motivo del embargo de sus bienes.

QUINTA PARTE

La última parte del caso empieza a relatar que el amparo indirecto que fue promovido en contra del embargo de los bienes de la empresa fue admitido a trámite, al señalarse que se trató de una Confiscación de bienes, ya que los mismos garantizaban adeudos ajenos y, que por lo tanto, el plazo de 15 días no resultaba aplicable al caso concreto.

De igual forma, el caso nos señala que en el mismo auto admisorio se decretó la suspensión provisional por parte del Juez de Distrito.

No obstante lo anterior, se establece que el día 4 de septiembre de 2004, la autoridad señalada como responsable notificó a la empresa que el 10 de septiembre del mismo año habría de llevarse a cabo el remate de los bienes que le fueron embargados.

Federico Damián Bustos consideró que el IMSS había violado la suspensión decretada por el Juez de Distrito y pensó en la posible comisión de un delito por parte de dicha Institución.

En otro orden de ideas, la autoridad había sido omisa en dar cumplimiento a lo ordenado por la Sala Fiscal en el sentido de que regresara las cantidades por concepto de intereses correspondientes a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995, en un término de 20 días.

Ante tales escenarios, se plantearon los siguientes cuestionamientos:

13. ¿Hubo violación a la suspensión decretada por el Juez de Distrito?

Es evidente que sí hubo una violación a la suspensión decretada por el Juez de Distrito, en términos de lo previsto por el artículo 123 de la Ley de Amparo.

En efecto, recordemos que de acuerdo a lo que se señaló en la pregunta número 10, la suspensión en el caso particular procedería de oficio en términos de lo dispuesto por el artículo 123 de la Ley de Amparo, pues nos encontramos en presencia de una Confiscación de bienes que se encuentra prohibida por el artículo 22 Constitucional.

Efectivamente, el citado precepto señala en su fracción I que procede la suspensión de oficio cuando se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, deportación o destierro o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal.

El segundo párrafo de dicha norma señala que la suspensión se decretará de plano en el mismo auto admisorio, tal y como ocurrió en la especie de acuerdo a los hechos que se señalan en la Quinta Parte del caso.

Ahora bien, el mismo precepto en su tercer párrafo señala que los efectos de la suspensión de oficio consistirán en ordenar que cesen, entre otros, la ejecución de los actos prohibidos por el artículo 22 Constitucional.

En este sentido, el legislador fue muy claro en que tratándose de actos prohibidos por el citado precepto Constitucional, como es el caso de la Confiscación de bienes, debía ordenarse que cesara la ejecución de los mismos por parte de la autoridad responsable.

En el caso particular, dicho mandato fue acatado puntualmente por el Juez de Distrito, en virtud de que en el auto admisorio de la demanda al advertir que nos encontrábamos en presencia de un acto prohibido por el artículo 22 Constitucional, decretó la suspensión provisional para el efecto de que las cosas se mantuvieran como hasta ese momento.

Al respecto, recordemos que hasta ese momento, tan sólo había sido realizado el embargo a los bienes de la empresa, sin que hubiera indicio alguno de que ya se tuviera intención de rematarlos, por lo que la suspensión implicaba que la autoridad no hiciera nada posterior al embargo de los bienes como pudiera ser la notificación para el remate de los mismos.

No obstante, el caso nos plantea que con posterioridad a la orden de suspensión, el 4 de septiembre de 2004 la autoridad notificó a la empresa la fecha en la que habría de llevarse el remate de los bienes, lo que implica una franca violación a la suspensión decretada.

Ello, pues es claro que la autoridad estaba impedida para realizar acto alguno en relación con los bienes que había embargado, por lo que al notificar su intención de rematarlos, desacató la orden de un Juez Federal por violar la suspensión decretada.

14. ¿La autoridad responsable cometió algún delito?

El artículo 206 de la Ley de Amparo, establece que la autoridad responsable que no obedezca un auto de suspensión debidamente notificado, será sancionada en los términos que señala el Código Penal aplicable en materia federal para el delito de abuso de autoridad, por cuanto a la desobediencia cometida; independientemente de cualquier otro delito en que incurriera.

En este sentido, asumiendo que en el presente caso la autoridad responsable sí fue debidamente notificada del auto de suspensión provisional, sí estaría incurriendo en la comisión de un delito por desobediencia al auto de suspensión decretado por el Juez de Distrito, por así preverlo expresamente el artículo 206 de la citada Ley.

Al respecto, resulta aplicable la siguiente tesis emitida por nuestros Tribunales Federales:

“VIOLACIÓN A LA SUSPENSIÓN, DELITO DE. PARA QUE SE CONFIGURE EL ILÍCITO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 206 DE LA LEY DE AMPARO, NO SÓLO SE REQUIERE QUE EL AUTO DONDE SE CONCEDIÓ LA SUSPENSIÓN AL QUEJOSO HAYA SIDO NOTIFICADO A LA AUTORIDAD RESPONSABLE, SINO QUE ES MENESTER QUE TAL NOTIFICACIÓN ESTÉ REALIZADA

DEBIDAMENTE. La conducta ilícita prevista en el artículo 206 de la Ley de Amparo, no sólo exige que el auto donde se concedió la suspensión al quejoso haya sido notificado a la autoridad responsable, sino que el legislador le añadió el vocablo "debidamente". Lo anterior significa que al hacerse el estudio de la configuración de la hipótesis delictiva, y en especial del elemento integrador de referencia, se deberá analizar si la notificación a la autoridad responsable fue debidamente realizada, por lo que necesariamente habrá de recurrirse a las reglas de notificación de los juicios de garantías, en el caso del conocimiento de los Juzgados de Distrito, previstas en el artículo 28 de la Ley de Amparo, y del conocimiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o de los Tribunales Colegiados de Circuito, en el artículo 29 del propio ordenamiento legal.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo directo 242/2001. 30 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Rodríguez Puerto. Secretario: Juan Carlos Moreno López.”

De conformidad con lo anterior, queda claro que siempre que la autoridad hubiere quedado notificada del auto de suspensión conforme a las reglas que para las notificaciones establece la propia Ley de Amparo, se configuraría el delito de desobediencia al auto de suspensión mismo que se sanciona conforme al delito de abuso de autoridad previsto en el artículo 215 del Código Penal Federal.

Al respecto, cabe señalar que lo que se configura en la especie no es si mismo un delito de abuso de autoridad, pues la remisión a este último delito es sólo para efectos de la sanción correspondiente, sino que el tipo penal es precisamente la desobediencia al auto de suspensión debidamente notificado.

Sobre el particular, resulta ilustrativa la siguiente jurisprudencia emitida por nuestro Máximo Tribunal:

“APLICACIÓN EXACTA DE LA LEY PENAL, GARANTÍA DE LA, EN RELACIÓN AL DELITO DE VIOLACIÓN A LA SUSPENSIÓN. El artículo 206 de la Ley de Amparo, al establecer el tipo del delito de desobediencia al auto de

suspensión debidamente notificado y hacer la remisión, para efectos de sanción, al de abuso de autoridad previsto por el artículo 215 del Código Penal Federal, no es violatorio de la garantía de exacta aplicación de la ley en materia penal, ya que los principios nullum crimen sine lege y nulla poena sine lege, en que descansa dicha garantía, se refieren a que un hecho que no esté tipificado en la ley como delito, no puede conducir a la imposición de una pena, porque a todo hecho relacionado en la ley como delito debe preverse expresamente la pena que le corresponda, en caso de su comisión. Tales principios son respetados en los preceptos mencionados, al describir, el primero de ellos, el tipo penal respectivo, y el segundo, en los párrafos penúltimo y último, la sanción que ha de aplicarse a quien realice la conducta tipificada. Así, la imposición por analogía de una pena, que implica también por analogía la aplicación de una norma que contiene una determinada sanción, a un caso que no está expresamente castigado por ésta, que es lo que proscribe el párrafo tercero del artículo 14 constitucional, no se surte en las normas impugnadas.

Contradicción de tesis 19/97. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo del Décimo Segundo Circuito. 22 de octubre de 1997. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

Tesis de jurisprudencia 46/97. Aprobada por la Primera Sala de este alto tribunal, en sesión de cinco de noviembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros presidente Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ausente José de Jesús Gudiño Pelayo, previo aviso a la Presidencia.”

(Énfasis añadido)

De acuerdo con dicha jurisprudencia, queda de manifiesto el hecho de que el artículo 206 de la Ley de Amparo no transgrede lo dispuesto en el artículo 14 Constitucional. Asimismo, la jurisprudencia deja en claro que el tipo penal está previsto en el artículo 206 de la Ley de Amparo, mientras que la sanción aplicable es la prevista en el artículo 215 del Código Penal Federal para los delitos de abuso de autoridad.

Ahora bien, los párrafos penúltimo y último del artículo 215 del Código Penal Federal señalan lo siguiente en cuanto a la sanción que habrá de aplicarse a quien cometa el delito de abuso de autoridad:

“Artículo 215.

(...)

Al que cometa el delito de abuso de autoridad en los términos previstos por las fracciones I a V y X a XII, se le impondrá de uno a ocho años de prisión, de cincuenta hasta trescientos días multa y destitución e inhabilitación de uno a ocho años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos. Igual sanción se impondrá a las personas que acepten los nombramientos, contrataciones o identificaciones a que se refieren las fracciones X a XII.

(2) Al que cometa el delito de abuso de autoridad en los términos previstos por las fracciones VI a IX, XIII, XIV y XV, se le impondrá de dos a nueve años de prisión, de setenta hasta cuatrocientos días multa y destitución e inhabilitación de dos a nueve años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.”

En estos términos, el delito por desobediencia del auto de suspensión previsto en el numeral 206 de la Ley de Amparo en que incurrió la autoridad responsable en el caso que nos ocupa, sería sancionado conforme a lo señalado anteriormente, por así disponerlo el propio precepto antes señalado y haberlo ya validado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia antes señalada.

Así las cosas, no queda duda de que la autoridad del IMSS señalada como responsable de los embargos incurrió en el delito previsto por el artículo 206 de la Ley de Amparo, mismo que se sanciona conforme a lo previsto en los último dos párrafos del artículo 215 del Código Penal Federal.

15. ¿Procede algún medio de defensa en contra del incumplimiento de la responsable, de no devolver las cantidades en el plazo ordenado?

A fin de dar una respuesta adecuada al presente planteamiento, debemos remontarnos a los hechos que se señalan en el caso que nos ocupa, pues sólo de esta forma se podrá entender adecuadamente la misma.

De acuerdo a lo que se comenta en la Segunda parte del caso, el 16 de abril de 2002 la empresa interpuso demanda de nulidad en contra de las resoluciones que negaron la devolución por pago de lo indebido correspondiente a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995.

Mediante sentencia dictada el 29 de octubre de 2002, la Sala Fiscal que conoció del juicio declaró la nulidad de las resoluciones que negaron la devoluciones correspondientes a los ejercicios antes citados para el efecto de que se devolvieran las cantidades que resultaran procedentes. Esta sentencia quedó firme al no haber prosperado el recurso que interpuso la autoridad demandada.

El 10 de julio de 2003 la autoridad pretendió dar cumplimiento a la sentencia antes señalada, devolviendo las cantidades correspondientes; sin embargo, limitó el pago de intereses a 5 ejercicios, con fundamento en el artículo 22, párrafo noveno del Código Fiscal de la Federación vigente en 2001.

Como consecuencia de lo anterior, la empresa interpuso queja por defecto en el cumplimiento de la sentencia emitida el 29 de octubre de 2002, misma que después de diversos procesos legales fue declarada como procedente, ordenando a la autoridad que efectuara la devolución total de los intereses en un término de 20 días.

No obstante dicha resolución, el caso nos plantea que la autoridad había sido omisa en dar cumplimiento a lo antes señalado en el plazo que le había sido otorgado por la Sala Fiscal.

Bajo este escenario, tenemos que el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004 señalaba que en los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada podría ocurrir en queja, por una sola vez, ante la Sala del Tribunal que dictó la misma.

Sobre el particular, cabe destacar que existe la posibilidad de interponer por una sola vez cada una de las distintas quejas que en materia de incumplimiento de sentencias prevé el artículo antes citado, tal y como se reconoce en la siguiente jurisprudencia:

“QUEJA. AQUELLA QUE BUSCA EL PUNTUAL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, PUEDE PROMOVERSE EN UNA SOLA OCASIÓN POR CADA UNO DE LOS SUPUESTOS DE SU PROCEDENCIA (ARTÍCULO 239-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). El artículo 239-B, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece dos géneros de queja, de acuerdo al momento procesal en que se intente: a) La enderezada contra el incumplimiento por parte de las autoridades demandadas respecto al auto en que se concede al actor la suspensión del acto impugnado, y b) La intentada para lograr el puntual cumplimiento de una sentencia. Sin embargo, también existen cuatro supuestos de procedencia de esta instancia en la etapa de cumplimentación del fallo anulatorio: a) por exceso en el cumplimiento de las sentencias; b) por defecto en su cumplimiento; c) por repetición del acto anulado; y, d) por omisión de las autoridades obligadas al cumplimiento. En estos casos, el particular podrá ocurrir en queja "por una sola vez" a la Sala Regional o Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el entendido de que ello significa que podrá acudir a dicha instancia por una sola ocasión, en cada uno de los diferentes supuestos previstos en la norma.

Contradicción de tesis 138/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto del Décimo Noveno Circuito y Segundo del Noveno Circuito. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Constanza Tort San Román.

Tesis de jurisprudencia 154/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de octubre de dos mil cuatro.”

Como se desprende de dicha jurisprudencia, nuestro Máximo Tribunal ha reconocido la procedencia por una sola vez de las distintas quejas que en materia del cumplimiento de sentencias contempla el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, se puede concluir que si un particular primero interpone una queja por omisión en el cumplimiento, después podría interponer otra por defecto en el cumplimiento, tal y como ha sido reconocido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la siguiente tesis:

“QUEJA. PROCEDE POR DEFECTO EN EL CUMPLIMIENTO, AUN CUANDO SE HAYA INTENTADO UNA ANTERIOR POR OMISION. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para interpretar lo dispuesto por el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación, emitió la jurisprudencia 154/2004, cuyo rubro es: “QUEJA, AQUELLA QUE BUSCA EL PUNTUAL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, PUEDE PROMOVERSE EN UNA SOLA OCASION POR CADA UNO DE LOS SUPUESTOS DE SU PROCEDENCIA (ARTICULO 239-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).” En atención a su texto, si se intentó una primer queja, por omisión en el cumplimiento y la misma quedó sin materia, por haber emitido la autoridad la resolución en pretendido cumplimiento de la sentencia correspondiente, y el quejoso interpone una segunda queja, por defecto en el cumplimiento en que incurrió la autoridad al emitir la resolución comentada, resulta claro que ambas quejas son procedentes porque se actualizan supuestos diversos de procedencia.

Recurso de Queja No. 145/00-01 -02-2/ i 9/01-PL-09-04-QC-QC- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 22 de junio de 2005, por mayoría de 8 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretaria: Lic. Luz María Anaya Domínguez.

(Tesis aprobada en sesión de 6 de noviembre de 2006)”

No obstante lo anterior, estimo que no resulta procedente interponer una queja por omisión en el cumplimiento, cuando antes ya existió una queja por defecto en el mismo, pues es claro que una cuestión excluye a la otra.

En efecto, si ya existió un cumplimiento aunque sea defectuoso, no podría alegarse que también existió una omisión en el cumplimiento interponiendo el recurso de queja a que se refiere el inciso b) de la fracción I del artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación.

Máxime, cuando a través de la queja por defecto, la Sala Fiscal ya había determinado la forma en la que se tenía que cumplir con la sentencia dictada, por lo que una eventual queja por omisión ya no tendría de que ocuparse.

Esta situación no se presenta en el caso de que primero exista la omisión y luego el defectuoso cumplimiento, pues una cosa sí puede llevar a la otra, haciendo procedente interponer una queja por cada uno de los supuestos según lo ha reconocido nuestro Máximo Tribunal.

En este sentido, en mi opinión lo que procedería sería la interposición de una demanda de amparo indirecto, con fundamento en el artículo 114 de la Ley de Amparo, toda vez que el recurso de queja ya habría sido agotado de manera definitiva.

Al respecto, resultan ilustrativas las siguientes tesis de nuestros Tribunales Federales:

“INCUMPLIMIENTO DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL. PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO Y NO EL RECURSO DE QUEJA QUE ESTABLECE EL ARTICULO 239 TER DEL CODIGO FISCAL. Del artículo 239 TER del Código Fiscal de la Federación se desprende que procede el recurso de queja en contra del incumplimiento de sentencias firmes del Tribunal Fiscal por los siguientes supuestos: a)

Repetición del acto o resolución anulada y, b) Exceso o defecto en el cumplimiento de las sentencias fiscales. Excluyendo expresamente, este precepto, de la procedencia de este recurso el incumplimiento de las sentencias firmes por actos negativos de la autoridad administrativa. Ahora bien, la doctrina ha definido a los actos negativos como aquellos que se hacen consistir en el rehusamiento de la autoridad de un hacer o no hacer. Esto significa que los actos negativos implican la negativa de la autoridad de acceder a las pretensiones de un individuo, traduciéndose esta actitud en una conducta positiva para el sujeto cuando dicha conducta involucra una afectación a su esfera jurídica, ante el incumplimiento de las obligaciones que la ley impone a las autoridades; lo que hace concluir, que el acto negativo se genera no sólo al través de rehusamientos expresos de la autoridad, sino también por omisiones o abstenciones de ellas. En efecto, cuando a una autoridad se le ha encomendado el cumplimiento de una obligación, por ley o por resolución judicial, la abstención u omisión de cumplir con esa obligación, dentro del término que establece la ley, produce un tácito rehusamiento de querer cumplir, que al igual que el rehusamiento expreso puede afectar derechos del individuo. Y, si el rehusamiento expreso otorga al sujeto un conocimiento pleno de las razones y motivos de la negativa de la autoridad, dejándolo en posibilidad de combatir esa negativa en cuanto a su contenido, resulta evidente que el tácito rehusamiento (omisión o abstención de cumplir), genera para el sujeto un desconocimiento absoluto de los motivos y razones de la tácita negativa, lo que indudablemente depara una afectación a sus garantías individuales. Por ello, al excluir este precepto fiscal la procedencia del recurso de queja en contra de actos negativos, se refiere al incumplimiento de las sentencias firmes del Tribunal Fiscal por la negativa expresa o por la simple omisión o abstención de las autoridades obligadas al cumplimiento de una resolución fiscal que ya causó firmeza, procediendo, entonces, en contra de este incumplimiento de sentencias fiscales el juicio de amparo, porque se trata de actos relacionados con la ejecución de una sentencia firme, que al declarar la nulidad de una resolución administrativa creó obligaciones de cumplimiento para la autoridad.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1793/93. Miguel Angel Ortega Ríos. 27 de agosto de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1713/93. Domitila Ortiz Ruiz. 27 de agosto de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Atzimba Martínez Nolasco.”

“SENTENCIA DE NULIDAD FAVORABLE AL ACTOR. SU CUMPLIMIENTO. El medio de defensa que contempla el inciso b) de la fracción I del artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación no revoca, modifica o nulifica el acto reclamado; sin embargo, a través de ese medio puede lograrse que se cumpla con la sentencia de nulidad favorable al actor, que es, precisamente, la pretensión del promovente al solicitar el amparo, por lo que resulta necesario y obligatorio que antes de acudir a éste, haga valer el medio previsto en la citada codificación, ya que es la ley en la que se basó la resolución que le resultó favorable y porque precisamente ese ordenamiento contempla la forma de hacer cumplir la determinación ahí tomada.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión (improcedencia) 3964/96. Marco Antonio Hernández Chávez. 27 de noviembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Ramón E. García Rodríguez.”

De la parte conducente de las referidas tesis, se puede interpretar que al ya no ser procedente una queja por omisión en el cumplimiento, lo conducente es interponer una demanda de amparo indirecto a fin de no dejar en estado de indefensión al particular.

Así las cosas, considero que lo procedente en el caso sería interponer una demanda de amparo indirecto en contra del incumplimiento de la autoridad responsable a devolver las cantidades solicitadas por la empresa.

16. ¿En caso de proceder algún medio de defensa, con qué término se cuenta?

Partiendo de la respuesta dada a la pregunta anterior, en la que se señaló que el medio de defensa que resultaría procedente es el amparo indirecto, tenemos que

remitirnos al artículo 21 de la Ley de Amparo para determinar el término que se tendría para agotarlo.

En este sentido, el citado precepto señala que el término para la promoción de la demanda de amparo será de 15 días, el cual se contará desde el día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; al en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al en que se hubiese ostentado sabedor de los mismos.

Como ya vimos anteriormente, el artículo 22 de la Ley de Amparo prevé excepciones a la regla general antes señalada, entre otros casos, cuando se trate de actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución, incluyendo la confiscación de bienes.

En la especie, considero que habría elementos para señalar que no resulta aplicable el término de 15 días que prevé el artículo 21 de la Ley de Amparo, pues el acto reclamado sería la omisión por parte de la autoridad en el cumplimiento de la sentencia dictada por la Sala Fiscal, lo cual no encuadra en ninguno de los supuestos que prevé dicha norma.

Resultaría muy complicado señalar que resulta aplicable el artículo antes señalado, pues podría llevar a abusos por parte de las autoridades, buscando que los particulares quedaran en estado de indefensión ante la preclusión del plazo de 15 días para promover su medio de defensa, considerando que el plazo podría iniciar por ejemplo a partir de que transcurren los 20 días para dar cumplimiento.

Por ello, en mi opinión la empresa que nos ocupa podría interponer el amparo indirecto en cualquier tiempo mientras no prescriba su derecho, considerando que al no hacersele la devolución de las cantidades a las cuales ya tiene derecho se le está privando ilegalmente de sus bienes a los cuales tiene pleno derecho.

Es decir, la omisión por parte de la autoridad podría asemejarse a un acto confiscatorio de bienes, pues no obstante ya tiene una orden de un Tribunal para devolver cantidades a la empresa, de manera arbitraria le está privando del derecho de gozar de las mismas dentro de los plazos legales que ya habían sido establecidos.

Así, considero que habría elementos para considerar que en este escenario el plazo para interponer el medio de defensa sería indefinido según lo dispone el artículo 22, fracción II de la Ley de Amparo.