

## ÍNDICE

CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL JUEVES 22 DE AGOSTO DE 2013

SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS

1

NÚMERO	ASUNTO	IDENTIFICACIÓN, DEBATE Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS.
536/2012	<p><b>CONTRADICCIÓN DE TESIS</b> suscitada entre la Primera y la Segunda Salas de este Alto Tribunal.</p> <p><b>(BAJO LA PONENCIA DE LA SEÑORA MINISTRA OLGA MARÍA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS)</b></p>	3 A 51 APLAZADO

**SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**

**TRIBUNAL PLENO**

**SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL  
JUEVES 22 DE AGOSTO DE 2013.**

**ASISTENCIA:**

**PRESIDENTE: SEÑOR MINISTRO:**

**JUAN N. SILVA MEZA**

**SEÑORES MINISTROS:**

**ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA  
JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ  
MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS  
JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS  
ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA  
JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO  
LUIS MARÍA AGUILAR MORALES  
SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ  
OLGA MARÍA SÁNCHEZ CORDERO  
ALBERTO PÉREZ DAYÁN**

**(SE INICIÓ LA SESIÓN A LAS 11:55 HORAS)**

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Se abre la sesión pública ordinaria correspondiente al día de hoy. Señor secretario, sírvase dar cuenta, por favor.

**SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:** Sí señor Ministro Presidente. Se somete a su consideración el proyecto de acta de la sesión pública número 83 ordinaria, celebrada el martes veinte de agosto del año en curso.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Gracias señor secretario. Señoras y señores Ministros, está a su consideración el acta con la que se ha dado cuenta, si no hay alguna observación, les

consulto si se aprueba en forma económica. **(VOTACIÓN FAVORABLE). ESTÁ APROBADA, SEÑOR SECRETARIO.**

Continuamos.

**SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:** Sí, señor Ministro Presidente. Se somete a su consideración el proyecto relativo a la

**CONTRADICCIÓN DE TESIS 536/2012.  
SUSCITADA ENTRE LA PRIMERA Y LA  
SEGUNDA SALAS DE ESTE ALTO  
TRIBUNAL.**

Bajo la ponencia de la señora Ministra Sánchez Cordero de García Villegas, y conforme a los puntos resolutivos a los que se dio lectura en sesión anterior.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Gracias señor secretario. Recordamos todos señoras y señores Ministros que en la ocasión anterior suspendimos la continuidad en la discusión, habida cuenta de que se planteó la necesidad de hacer algunos cotejos y algunas revisiones en relación con las sentencias y los casos concretos que fueron dirimidos en cada una de las Salas. De esta suerte, vamos a continuar, y para estos efectos doy la palabra a la señora Ministra Sánchez Cordero, ponente en este asunto.

**SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO:** Gracias señor Ministro Presidente. Yo les agradezco a los señores Ministros que nos dieron un poquito de tiempo para reflexionar, sobre todo en la existencia de la contradicción de tesis, ya que con motivo de la exposición el martes pasado del señor Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, en donde en esencia él cuestiona si en el caso concreto podría sostenerse que existe la contradicción de criterios entre los sustentados por la Primera y la Segunda Salas de esta Suprema Corte, dado que –según nos indicaba– en ambos asuntos, los hechos que motivaron los respectivos criterios, eran diferentes, y en este caso, señor Ministro Presidente, señora y señores Ministros, nos hicimos cargo precisamente de que en

nuestro punto de vista sí existe la contradicción, por los siguientes motivos:

En primer lugar, debe señalarse que este Tribunal Pleno al sustentar la Tesis de Jurisprudencia P.J/26, bajo el rubro: “CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA.”, determinó que se entendía que existen tesis contradictorias cuando concurren los siguientes supuestos:

- a) Que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas, esencialmente iguales, y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes.
- b) Que la diferencia del criterio se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas, y
- c) Que los distintos elementos provengan de los mismos elementos.

Criterio que fue superado por este Alto Tribunal a través de la entonces Tesis Aislada del Tribunal Pleno de rubro: “CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES.”, y en esta misma contradicción de tesis aislada ¡perdón!, se dice: “INTERRUPCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA”, que acabo de hacer mención: P.J/26/2001, de rubro: “CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA.”

En virtud de que en varias de las contradicciones de tesis que se sometieron a su potestad, se estableció que no existía contradicción de tesis entre los criterios discrepantes, en virtud de que los asuntos que las motivaron, no habían tenido su origen en los mismos hechos. Dicha tesis aislada fue reiterada en diversas ocasiones por este Alto Tribunal, dando lugar a la Tesis de Jurisprudencia 72/2010, bajo el rubro: “CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN, QUE NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES.”, en donde –como les decía yo anteriormente– se señaló que la existencia de la contradicción de criterios deriva de la discrepancia de los criterios jurídicos, es decir, de la oposición en la solución de temas jurídicos que se extraen de los asuntos que pueden válidamente ser diferentes en cuestiones fácticas, lo cual es congruente con la finalidad establecida tanto en la Constitución como en la Ley de Amparo para las Contradicciones de Tesis, pues permite que cumpla con el propósito para el cual fueron creadas y que no se desvirtúe buscando las diferencias de detalle que impidan su resolución.

De lo anterior, se desprende que este Tribunal Pleno ha modulado el criterio que venía sosteniendo con anterioridad para establecer que basta con que existan criterios jurídicos discrepantes para que se dé la contradicción de tesis, sin importar las cuestiones fácticas que rodean a los asuntos que dieron origen a las ejecutorias materia de la Contradicción.

Una vez precisada dicha cuestión, debe decirse que en el caso concreto —a mi modo de ver las cosas— sí existe la contradicción

de criterios sustentada entre la Primera Sala, al fallar el Amparo Directo en Revisión 2514/2012, y la Segunda Sala de este Alto Tribunal al resolver los Amparos Directos en Revisión 2693/2010 y 258/2012, en virtud de que en dichos asuntos se analizó el mismo problema jurídico, a saber: El momento en que comienza el plazo de la prescripción, cuando se trata de la obligación de las autoridades fiscales de devolver al contribuyente un saldo a favor, llegando a conclusiones diversas ya que mientras que la Primera Sala de la Suprema Corte, sostuvo que dicho plazo inicia a partir del momento en que el fisco federal tiene conocimiento de la existencia de éste a través de una declaración normal o complementaria, la Segunda Sala no comparte dicho criterio, en la medida en que sostiene que éste inicia desde el momento en que se presenta la declaración normal del período de que se trate en que se hizo el entero, al apoyarse en la Tesis de Jurisprudencia Segunda Sala 175/2004, de rubro: “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.”

Por ende y salvo la mejor opinión de la señora y de los señores Ministros, me parece que en el caso concreto, al existir divergencia de criterios en relación con el problema jurídico que se sometió a la consideración de ambas Salas, ello es suficiente para que exista la Contradicción de Tesis denunciada, con independencia de los antecedentes fácticos que pudieron haber dado lugar a dichos Amparos Directos en Revisión, pudiendo citarse en el cuerpo del proyecto la tesis de jurisprudencia que acabo de mencionar 72/2010.

Adicionalmente a ello, debe señalarse que tal como lo mencioné en la sesión del martes pasado, el estudio que se hizo en este

tema jurídico por parte de la Primera Sala al fallar el Amparo en Revisión 2514/2012, se hizo en abstracto, esto es, sin atender a circunstancias particulares del caso concreto, ya que si bien es cierto que en dicho asunto se sintetizaron los antecedentes del mismo, entre ellos el relativo a que el saldo a favor surgió con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad hacendaria a una empresa relacionada, lo que demuestra que el contribuyente no necesariamente tiene la posibilidad de determinar el saldo a favor desde el momento mismo en que se presenta la declaración de que se trate, sino que ello puede suceder con posterioridad a ese momento, también lo es que por ello propiamente no sirvió de sustento a dicha Sala para llegar a la conclusión a la que arribó, en el sentido de que cuando se trata de obligación de las autoridades fiscales de devolver al contribuyente de un saldo a favor, el plazo de la prescripción inicia a partir del momento en que el fisco federal tiene conocimiento de la existencia de éste a través de una declaración normal o complementaria, pues al realizarse el análisis de tal cuestión, en momento alguno se citó o se utilizó tal aspecto como sustento en la conclusión alcanzada, sino que ella derivó del análisis de lo que representan los pagos del individuo, los saldos a favor a la luz de lo dispuesto de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, nuevamente me permito señalar que después de revisar nuevamente las ejecutorias materia de la Contradicción, sí, yo reiteraría la propuesta que se hace en el proyecto, que se somete a su consideración, en el sentido de que no existe contradicción respecto del criterio sustentado por la Primera Sala al resolver este Amparo citado, o multicitado 2514/2012, y el sostenido por la Segunda Sala, al fallar el Amparo Directo en Revisión 513/2007, en virtud de que abordan problemas jurídicos distintos, ya que en el primero de dichos asuntos se desentraña el



momento en que inicia el término de la prescripción de los saldos a favor, mientras que en el segundo se estudia la inconstitucionalidad de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal, a la luz de las garantías de equidad tributaria y de igualdad, atendiendo al planteamiento que sobre el particular formuló la parte quejosa en dicho asunto. Por lo tanto, me parece —salvo su mejor opinión— que sí existe la contradicción de criterios entre los Amparos Directos en Revisión 2514/2012, 2693/2010 y 258/2012, y no respecto del diverso 513/2007, por las razones que acabo de mencionar.

En este sentido señor Ministro Presidente, me quedo hasta la existencia de la contradicción de tesis para posteriormente, por supuesto, entrar al fondo del asunto. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señora Ministra ponente. Señor Ministro Cossío Díaz.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Gracias señor Ministro Presidente. Yo también, como lo acaba de decir la señora Ministra, creo que sí hay contradicción de tesis, y exactamente igual que ella, excluyo el amparo que dijo como 513/2007.

Voy a leer varios fragmentos de las resoluciones, tanto de la Segunda Sala como de la Primera, y por eso voy a leer un documento e insisto, en términos generales, creo que sí existe la contradicción, y voy a tratar de decir dónde está.

En el A. D. R. 2693/2010, resuelto el nueve de marzo de dos mil once por la Segunda Sala, en las páginas veintitrés y veinticuatro de la resolución se afirmó lo siguiente, y cito: “De lo hasta aquí expuesto, se aprecia que los artículos 22 y 146 del Código Fiscal

de la Federación, vigente en dos mil ocho, no infringe en la garantía de seguridad jurídica, dado que contrariamente a lo aducido por la quejosa recurrente, además de que sí regulan el plazo para que prescriba la obligación a cargo de la autoridad fiscal de devolver los saldos a favor que tengan los contribuyentes, también establecen de manera clara que dicho plazo inicia a partir de la presentación de la declaración final tratándose de contribuciones que se calculan por ejercicios”. Creo que en estas partes “de devolver saldos a favor”, y “dicho plazo inicia”, ahí hay un primer elemento.

Por otra parte, la misma Segunda Sala, en el A. D. R. 258/2012, resuelto el veinte de junio de ese mismo año, dos mil doce, señaló en la página veinte de su resolución lo siguiente, y cito: “Cuando la contribución se calcule por ejercicios únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firme de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución, independientemente de la presentación de la declaración”. En este mismo Amparo 258/2012, ahora en las páginas veintisiete y veintiocho de la resolución se dijo, vuelvo a citar: “Lo anterior se acredita con la lectura de la parte considerativa de esa ejecutoria, de la que se advierte que el punto a dilucidar consistió en determinar a partir de qué momento empieza a correr el término de cinco años a que aluden los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación para que opere la prescripción de la obligación de las autoridades fiscales de devolver cantidades pagadas indebidamente.

Cabe destacar que aunque el punto de contradicción quedó fijado en los términos referidos, lo cierto es que en las consideraciones que sirvieron de fundamento a la ejecutoria se observa que en ella se hizo referencia tanto al supuesto de pago de lo indebido como

al concerniente del saldo a favor”. Tal aserto se corrobora con la transcripción de la siguiente parte considerativa en la que en lo conducente se estableció, y ésta es una cita que se hace dentro de la propia tesis, y es una cita de cita que establece lo siguiente: “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 declaración complementaria 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, 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 la página treinta de esta misma resolución del Amparo 258/2012, se dijo, cito: “El criterio de mérito fue retomado por esta Segunda Sala al fallar el Amparo Directo 2693/2010, en sesión –ya dije– del nueve de marzo de dos mil once, en el que se determinó que el derecho a solicitar la devolución nace cuando se presenta la declaración del ejercicio, tal y como lo previene el artículo 22, del Código Fiscal; en lo conducente esta Segunda Sala consideró –otra vez una cita dentro de esta cita– que dice así: “lo hasta aquí expuesto permite concluir que cuando los contribuyentes presenten la declaración del ejercicio, están en aptitud de conocer con precisión su situación fiscal; y en consecuencia, sí tienen o no saldo a favor, y en su caso, el monto al que este asciende”.

En el Amparo Directo en Revisión 2514/2012, resuelto por la Primera Sala en la sesión del veinticuatro de octubre de ese mismo año, expresamente se señaló en la página ochenta y ocho de la resolución, que en la Sala nos apartábamos de lo que había sostenido la Segunda Sala, y lo dijimos de la manera siguiente, y cito: “De esta forma la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sustentar dicho criterio, precisó que tratándose de la obligación de las autoridades fiscales de devolver al contribuyente las cantidades enteradas en exceso, el plazo de la prescripción inicia a partir de la fecha en que se hizo el entero respectivo; 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.

Sin embargo, a juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte, dicho criterio no resulta aplicable para determinar el momento en que inicia el término de la prescripción de la obligación de la autoridad de devolver al contribuyente las cantidades derivadas de un saldo a favor, por las siguientes razones” dimos las razones. Ya no las cito.

La conclusión que extraigo es la siguiente, es ésta: Si bien es cierto que las ejecutorias de la Segunda Sala, tuvieron como cuestión toral dilucidar cuándo inicia el cómputo para la devolución de pago de lo indebido, en ella se pronunció sobre el tema materia de la presente contradicción, respecto de saldos a favor, realizando afirmaciones genéricas y contrarias a las que sostiene la Primera Sala al resolver el citado Amparo 251/2012; por ello considero que sí existe la contradicción que se analiza.

Por otra parte, estimo que al resolver el fondo de la presente contradicción, no deben tomarse en cuenta los casos particulares que dieron origen al saldo a favor, ya que la obligación del fisco a devolver, ya sea cantidades pagadas indebidamente, o saldos a favor conforme al artículo 146, del Código Fiscal, prescribe en cinco años, sin hacer distinción de casos particulares, simplemente se da sí existe un saldo a favor. Esto es, como el proyecto afirma: la obligación del fisco a devolver dicho saldo a favor, se hace exigible al momento en que se hace de su conocimiento, ya sea en la declaración normal o en una complementaria. Y a partir de entonces corren los cinco años para que el particular pueda hacer exigible dicha obligación.

Por igualdad de razón, también para la autoridad se abre la posibilidad de cinco años para ejercer sus facultades de comprobación respecto de los conceptos modificados. No sigo abundando sobre el problema de fondo, pero creo que sí existe la contradicción de tesis, y en ese sentido estaría en lo general con algunas precisiones con el proyecto. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Cossío Díaz. Continúa a discusión. Señor Ministro Pardo Rebolledo.

**SEÑOR MINISTRO PARDO REBOLLEDO:** Gracias señor Ministro Presidente. Muy brevemente, desde luego he escuchado con toda atención las intervenciones de la señora y el señor Ministro, sin embargo, sigo con la impresión de que en el presente caso no existe la contradicción. Citaba la señora Ministra una tesis de este Tribunal Pleno, en donde se establece que los hechos no son trascendentes para establecer la existencia de la contradicción.

Sin embargo, en este caso concreto, ese hecho singular que yo señalé en la sesión anterior, fue precisamente lo que motivó la decisión del punto jurídico por parte de la Primera Sala. En el Amparo Directo en Revisión 2514/2012, de la Primera Sala, que es la que se toma en cuenta en este expediente para establecer la contradicción, se realizó un estudio de la constitucionalidad de los artículos 22 y 146, del Código Fiscal de la Federación, ese asunto fue resuelto por mayoría de votos.

En mi caso particular, yo voté en contra porque sostuve que el tema de que en este caso había habido un cambio posterior, y que por ese motivo no había tenido conocimiento el contribuyente desde un principio, era un tema de mera legalidad, y que la constitucionalidad no podía depender de la situación particular de un contribuyente en un caso concreto. En fin, esa fue mi postura en ese caso, yo voté en contra.

En el estudio que hace la Primera Sala, se resuelve de manera abstracta el tema de la constitucionalidad de los artículos al determinar a partir de cuándo debe contarse el plazo para la prescripción, pero en realidad sí se toma en cuenta ese hecho - que yo les comentaba en la sesión anterior- que hubo una variación posterior a la situación fiscal -estoy en la página noventa y siete de la sentencia dictada en este Amparo Directo en Revisión 2514/2012, de la Primera Sala, y se dice en lo que interesa, se cita una tesis de la Segunda Sala que dice: “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”.

Y al respecto dice la Primera Sala: “Que esa tesis únicamente resulta aplicable para el caso del pago de lo indebido, y no así en los supuestos en que se solicite la devolución de un saldo a favor, pues se insiste, en este último caso, el término de la prescripción iniciará hasta el momento en que el monto sea consignado en una declaración normal o complementaria, toda vez que será hasta ese instante cuando éste pueda ser legalmente exigible por parte del contribuyente a la autoridad hacendaria y no en el momento en que se hizo el entero de las cantidades que con posterioridad den lugar a esos saldos a favor”. Y esta es la parte que me interesa resaltar: “Ya que en esa fecha no se tiene certeza alguna de que dichas cantidades den origen a un saldo a favor”. Por esto yo concluyo que esa circunstancia particular que yo sostuve que era un tema de mera legalidad en el caso, es lo que motiva la decisión de la Primera Sala, que contrastada con los precedentes de la Segunda Sala, dan la imagen o dan la apariencia de una contradicción de tesis, pero –insisto- este elemento de un posible cambio en la situación fiscal del contribuyente, posterior a la presentación de su declaración o al entero, como se hizo el análisis aquí de la cantidad respectiva, ese elemento no fue analizado por la Segunda Sala al momento de establecer sus criterios en los precedentes que aquí se señalan, sino que la Segunda Sala partió de la base en todos los casos de que el contribuyente podía haber establecido ese saldo a favor desde el momento en que hizo la presentación de su declaración o, como dice alguna otra tesis, desde el momento del entero de las cantidades respectivas al fisco.

Así es que yo respetuosamente seré de la idea de que no existe la contradicción en este caso. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Pardo Rebolledo. Señor Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

**SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA:** Gracias señor Ministro Presidente. Yo coincido con la propuesta del proyecto en este sentido, a mí me parece que sí existe una contradicción. ¿Qué sucedió en el asunto que resolvió la Primera Sala? Efectivamente, hubo una declaración que se presentó en dos mil cuatro, esta declaración fue revisada por la autoridad competente, posteriormente la autoridad competente hace un ajuste a los precios, a la deducción de esta declaración, y una parte relacionada ajusta su propia declaración de dos mil cuatro, acorde a la auditoría que había sufrido la primera empresa; lógicamente cuando se le reduce la deducción, la empresa no auditada hace un ajuste para tener un menor ingreso; es decir, busca la simetría con la auditoría que había sufrido la primera empresa; al buscar esa simetría, se le genera lógicamente un saldo a favor y va mediante una complementaria y pide la devolución; la autoridad en ese momento le rechaza la devolución alegando prescripción.

La Primera Sala resuelve que no debió de haber corrido la prescripción desde el momento de la declaración anual, sino a partir de la declaración complementaria. Y en ese sentido hace un pronunciamiento que a mí me parece genérico, el momento del entero o declaración normal es irrelevante y lo que importa es el momento en el que se reflejó en la declaración respectiva, porque sus efectos surgirán hasta que sean reflejados en la declaración complementaria.

En el caso de la Segunda Sala, son totalmente distintos los hechos, ahí hay una impugnación de la constitucionalidad de los artículos 22 y 146 alegando inequidad de la norma y la Segunda Sala resuelve a favor de la constitucionalidad de las normas, y ahí también hace un pronunciamiento en el sentido de que el plazo empieza a correr desde que se genera el saldo a favor; esto



ocurre cuando se haya presentado la declaración del ejercicio y hasta que es elaborada está en aptitud de conocer su situación; entonces, la Primera Sala, desde mi punto de vista, genéricamente establece que el plazo de prescripción empieza a correr cuando se refleja en una declaración normal o complementaria, y la Segunda Sala cuando se haya presentado la declaración del ejercicio o se haya efectuado el entero. A mí me parece que esto sí genera una contradicción entre ambas Salas que se debería de resolver en contradicción.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Gracias señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena. Continúa a discusión. Señora Ministra Luna Ramos.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Gracias señor Ministro Presidente. Yo he escuchado con mucha atención la participación del señor Ministro Pardo Rebolledo. Sí, efectivamente como él lo menciona, creo que una de las razones que motivó la decisión de la Primera Sala sí fue ese conocimiento posterior a través de la auditoría que se le hace a la quejosa, en que determine con posterioridad una declaración complementaria y a partir de aquí señale un saldo a favor; sin embargo, creo que el problema que se presenta es que aun cuando en algún caso se trate de problema de constitucionalidad y en otro de legalidad, en los dos casos hay un pronunciamiento expreso de ambas Salas en sentido contrario.

Es cierto que los hechos no necesariamente fueron los mismos, eso me queda clarísimo, pero el pronunciamiento –por ejemplo– de la Segunda Sala es: “Cabe precisar que si el plazo para que prescriba el derecho a la devolución se interrumpiera cada vez que el contribuyente presentara una declaración complementaria se generaría inseguridad jurídica, pues con independencia de que no existiera gestión de cobro alguno, dicho plazo quedaría sujeto al

proceder del gobernado quien podría hacer que se extendiera hasta casi veinte años, pues bastaría con que un día antes de que se cumplieran los cinco años a partir de la presentación de la declaración del ejercicio con saldo a favor exhibiera una complementaria y repitiera la misma operación dos veces más.

Entonces, lo que sucede es que en la Segunda Sala, en los dos precedentes a que ha hecho relación la señora Ministra, efectivamente en los dos se ha señalado que la Segunda Sala determina que el inicio del plazo de la prescripción siempre se contará a partir de la presentación de la declaración normal, no de la declaración complementaria.

Es cierto que a lo mejor aquí no se hizo el planteamiento tan específico como en la Primera Sala, aunque sí debo de mencionar que en algunos de los hechos sí hay referencia a una declaración complementaria que no necesariamente como en el caso de la Primera Sala se obligó a presentarla porque hubiera una revisión por parte de la autoridad sino que el propio quejoso *motu proprio* está presentando en algunos casos esta declaración complementaria y de ahí surge, pues prácticamente, el pronunciamiento por parte de la Segunda Sala, tanto en el asunto 2693/2010, que es donde tajantemente dice la Segunda Sala: “De ninguna manera la complementaria establece la posibilidad de que se inicie el cómputo del plazo, porque éste debe ser a partir de la declaración normal.” Y en la 258/2012 –que también determina exactamente lo mismo– que tiene que hacerse el cómputo a partir de la declaración normal, no así de la complementaria.

Había un asunto inicial, el 513, que la señora Ministra está determinando que no va a entrar a la contradicción, con lo cual coincido, revisamos ampliamente los proyectos y sí hay alguna cuestión que quizá más adelante se pudiera retomar como una

tesis aislada respecto de la complementaria, pero en relación con el inicio del plazo son estos dos en los que hay pronunciamiento expreso de la Segunda Sala en el sentido de que corre el término de la prescripción a partir del momento en que se presenta la declaración normal, no así la complementaria.

Debo de manifestar que yo voté en contra de estos asuntos en la Sala, hubo una primera contradicción de tesis en dos mil cuatro en donde la Segunda Sala determinó en la tesis justamente lo siguiente: Que el momento, bueno, que debe de entenderse que la fecha en la que se realizó el entero, pero se dice que ese momento es cuando se presentó la declaración normal o alguna complementaria.

Entonces, esto se hizo en el 2004 en la Segunda Sala, sin embargo, se abandonó prácticamente este criterio en los dos posteriores que fueron de 2010 y de 2012, yo voté en contra de estos dos últimos y sí me quedé con lo establecido en la Contradicción de Tesis de 2004 que es la 165/2004, que en mi opinión sí deben tomarse cualquiera de las dos, pero esto ya sería cuestión del fondo.

Lo importante para este momento, creo, es determinar si existe o no la contradicción y si es cierto podemos hablar de hechos distintos, en eso tiene toda la razón el señor Ministro Pardo Rebolledo, sin embargo, sí hay pronunciación expresa de la Segunda Sala en esos dos asuntos de manera específica determinando que el término de la prescripción corre a partir de la declaración normal y excluyen por completo a la complementaria.

Y la Primera Sala, ya lo leyó tanto la señora Ministra como el Ministro Cossío la parte respectiva de la ejecutoria, donde se apartan de este criterio y precisamente lo que mencionan es que

es a juicio de la Primera Sala el derecho a obtener un saldo a favor surge y se hace exigible hasta el momento en que se consigne en una declaración normal o complementaria y no al momento en que se hizo el entero respectivo, ya que en ese instante no existía el derecho del particular de solicitar la devolución ni la obligación a cargo, y aparte está el otro párrafo que también leyó el Ministro José Ramón Cossío, donde concretamente se apartan del criterio en el que se dice que es a partir de la declaración anual.

Entonces, por esas razones yo sí creo que aun cuando los hechos no son exactamente los mismos y quizás por esa razón hubo pronunciamiento expreso de la Primera Sala en ese sentido, lo cierto es que la Segunda Sala de todas maneras aun cuando se tratara de hechos distintos hizo el pronunciamiento de que nunca se debería de tomar en cuenta para el inicio de la prescripción la declaración complementaria, creo que ahí es donde radica prácticamente el punto de contradicción como está señalado en el proyecto que ahora nos está presentando la señora Ministra Sánchez Cordero, donde dice en la página cuarenta y nueve, que el problema jurídico es: Si el cómputo del término de la prescripción tratándose de la devolución de saldos a favor por parte de la autoridad fiscal inicie en el momento en que estos se reflejan en la declaración del ejercicio o en la complementaria de que se trate —y dice— o bien, cuando se hace el entero respectivo ya que mientras la Primera Sala se pronunció por el primero y la Segunda por el segundo criterio.

Yo dejaría el punto de contradicción quitándole “o bien”, ¿Por qué razón? Porque la ejecutoria de la Primera Sala, también hace aplicación de la tesis de la Segunda Sala donde se dice que es en el momento en que se realice el entero, entonces ahí no habría prácticamente divergencias de criterio yo me quedaría con la

primera parte nada más, que está referida a partir de qué momento corre, si de la declaración anual o de las declaraciones complementarias, lo otro yo lo eliminaría pero en esa parte creo que podríamos establecer la fijación del punto de contradicción. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señora Ministra Luna Ramos.

**SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN:** Señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Señor Ministro Pérez Dayán, después el Ministro Luis María Aguilar, con mucho gusto.

**SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN:** Gracias señor Ministro Presidente, desde luego con mucha atención seguí las palabras del señor Ministro Pardo y con toda razón nos hace una reseña de los hechos que dieron pauta a la tesis de la Primera Sala y que no coinciden con los que tuvo a la vista la Segunda Sala, sin embargo, dada la técnica que se requiere para la elaboración de las tesis en la expresión de este documento, se tienen que eliminar todos aquellos hechos concretos para dar pauta simplemente al criterio general, todo esto me lleva a entender que a pesar de las diferencias iniciales que pudieran haber tenido los asuntos en contradicción, el criterio redactado, sí lleva a una contradicción, es por lo que yo estaré de acuerdo en que este punto es completa y absolutamente acertado en el proyecto y lo digo por una realidad, la tesis ya redactada es la que llega a los contribuyentes, es la que llega a las autoridades fiscales y a los Tribunales.

Sobre esta base y a partir de las dos tesis en el caso que tuvo a la vista la Primera Sala aplicando su tesis, le quita la razón a la

autoridad, pero de haber aplicado la tesis de la Segunda Sala, le hubiere dado la razón. Y en esa medida, hoy sí estamos frente a un problema real de aplicación, en donde el valor efectivo de las tesis que se da precisamente en los casos concretos que cada uno de sus destinatarios tiene a la vista, nos llevaría a soluciones diferenciadas, para algún Tribunal Colegiado, si le convence la tesis de la Primera Sala, le entendería la razón a la autoridad y con ello negaría un amparo. Por el otro lado, le concedería si sigue el criterio de la Segunda Sala. Esto me lleva a entender que efectivamente aterrizan en el mismo punto, precisamente por la técnica que se debe utilizar en la redacción de las tesis.

Más allá de que en el siguiente punto pudiera yo demostrar a ustedes que a pesar de estar de acuerdo con la esencia del proyecto, hay muchos otros casos en donde se generan saldos a favor, porque no siempre éstos se dan en la normal, en la complementaria, sino a veces la normal trae una parte, la complementaria trae otra; luego la complementaria reduce lo de la normal, o a veces aumenta, y ésta es la dificultad de sentar reglas generales para una complejidad vastísima de asuntos.

Sí creo que en los hechos, las propias tesis a la vista de quienes las requieren, les dan soluciones diferenciadas, y esto es –creo– lo que persigue un asunto de contradicción de tesis, disipar esa diferencia en criterios.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Gracias señor Ministro Pérez Dayán. Señor Ministro Luis María Aguilar Morales, tiene usted la palabra.

**SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES:** Gracias señor Presidente. En principio, pienso que no necesariamente hay una contradicción de criterios aquí, porque en primer lugar la tesis de

la Segunda Sala de dos mil cuatro, ni siquiera –para mí– tiene que ver con este tema, y desde luego, no podía haber sido superada por unas tesis posteriores ¿Por qué? Porque la tesis de dos mil cuatro, de la Segunda Sala, habla del inicio de un plazo cuando se haya hecho el entero, ahí parece estarse suponiendo de un problema de pago de lo indebido, más que de un saldo a favor. Ahí, como que se pagó algo que no se debió pagar, y se solicita la devolución del pago de lo indebido.

Pero independientemente de que esa tesis de dos mil cuatro –para mí– se refiere a una situación jurídica distinta a la del saldo a favor, yo creo que aquí se parte de dos tesis en circunstancias distintas que sí son importantes, porque en la tesis de la Primera Sala, se parte de un hecho concreto en el que la empresa hizo una declaración complementaria posterior con motivo de una serie de regularizaciones y de auditorías y de cuestiones que la Primera Sala tomó –digamos– como una circunstancia probada de que se trataba de hechos ajenos al particular y que por lo tanto, la complementaria era la que definía cuál era el saldo a favor.

Sería cuestionable inclusive, saber si realmente la empresa, por las modificaciones que se hicieron a las auditorías que fueron realmente correcciones que hizo la autoridad correspondiente, estaban fuera del ámbito legal de la empresa haberlas previsto o haberlas hecho correctamente, porque el que se haga una corrección a la situación fiscal de la empresa, no quiere decir que desde el principio estuviera en lo correcto y luego estuviera en lo incorrecto. Quiere decir que desde el principio estaba en lo incorrecto y se lo demostró la autoridad correspondiente.

Pero ese hecho que sí es determinante en la tesis de la Primera Sala, que tampoco fue –digamos– analizado desde ese punto de vista por la Primera Sala, es distinto del de la tesis de la Segunda

Sala, en la que simple y sencillamente se estableció que el saldo a favor se genera –según la Segunda Sala– en la declaración inicial, que es cuando se hizo realmente la determinación del impuesto que se considera tiene un saldo a favor.

Esto para mí es muy importante, porque son circunstancias que aparentemente llevarían a una misma conclusión, pero que realmente tienen una consecuencia jurídica diversa. En un caso estaríamos presuponiendo que hubo la imposibilidad de la empresa para llegar a la determinación del saldo a favor, y en la otra, se parte del hecho de que sí estuvo establecido el saldo a favor y que se hizo en la declaración inicial, tratándose de modificar en las declaraciones complementarias posteriores. Esto también es importante, porque desde mi punto de vista, inclusive, no sólo es cuando se hace la presentación de la declaración inicial, sino desde el momento en que el sujeto obligado, el contribuyente, tenía precisamente la obligación de haber hecho esa declaración, porque si no también la infracción al cumplimiento de una obligación fiscal como es la presentación de una declaración, pudiera resultar a favor del infractor ampliándole el plazo para la prescripción.

Desde este punto de vista, yo considero que la contradicción sí tiene elementos de fondo distintos, que generan distintas consecuencias, y que aunque aparentemente en la redacción de las tesis pudieran ser contradictorias, para mí no lo son.

Desde un punto de vista práctico, como lo decía el señor Ministro Pérez Dayán, pudiera ser útil que se pronunciara ahora este Tribunal Pleno, inclusive, lo cual no sería contrario sino provechoso, que el Pleno se pronunciara sobre cuestiones inclusive un poco más allá de lo que las propias Salas se pronunciaron, para definir un criterio respecto de esta figura de la



prescripción de las devoluciones de saldos a favor, que no de pago de lo indebido.

Entonces, en un principio yo estoy y votaré así, considerando que no hay realmente una contradicción de tesis desde un punto de vista estricto, y por lo tanto, en esa parte no estaré de acuerdo con el proyecto, a reserva de poder argumentar ya en la cuestión de fondo, si la mayoría considera que sí existe.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Gracias señor Ministro Aguilar. Continúa a discusión. Señor Ministro Zaldívar, tiene la palabra.

**SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA:** Gracias señor Ministro Presidente. Realmente el cuestionamiento que puso a consideración de nosotros el señor Ministro Pardo Rebolledo, es muy importante, porque analiza cuáles son los presupuestos fácticos de las tesis, y aunque hay el precedente en el que se dice: “Los hechos no dan lugar a que no haya una contradicción”, yo estimo que las tesis siempre deben verse en relación con los presupuestos a los cuales trataron de dar solución.

Sin embargo, como tenemos una manera muy mexicana, por decirlo de alguna forma, de elaborar los precedentes a partir de tesis, estas tesis en muchas ocasiones se desvinculan de los antecedentes de los hechos de los presupuestos a los que quisieron dar respuesta, lo cierto es que las dos tesis establecidas de manera abstracta, entran, desde mi punto de vista, en una contradicción. Si a nosotros como Tribunal Pleno nos está costando trabajo analizar con detalle hasta dónde tocan o hasta dónde no tocan, me parece que para los jueces y para los justiciables, el problema podría ser todavía mayor, porque obviamente, dependiendo del supuesto en el que se encuentren las partes en un determinado litigio, alegarán que les favorece o

no les favorece una tesis u otra, y yo no veo que se hagan salvedades.

Y a mí lo que me llama mucho la atención y creo que este es un punto importante, en lo que leía el señor Ministro Cossío, cuando establece que en uno de los precedentes de la Primera Sala, expresamente se dijo que la Primera Sala se apartaba del criterio de la Segunda Sala.

De tal suerte, que creo que sí hay un toque de contradicción en la forma como están redactados los criterios y las tesis de las dos Salas. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Zaldívar. Continúa a discusión. Aclaración de la señora Ministra Luna Ramos.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Gracias señor Ministro Presidente. Nada más una aclaración muy pequeñita. La tesis de dos mil cuatro, relacionada, la Tesis 165/2004, en donde la Segunda Sala decía que podía partir la prescripción de la declaración normal o de la complementaria, sí ha sido una tesis recurrente en todos los asuntos en los que se han dictado, tanto en la Primera como en la Segunda Salas, que ahora son motivo precisamente de discusión, justamente en el Amparo Directo en Revisión 2693/2010 de la Segunda Sala, bajo la ponencia del señor Ministro Luis María Aguilar, en la página veintiséis, dice: “Sobre el particular resulta aplicable la jurisprudencia sustentada por esta Sala en tal época”, y se transcribe, o sea, nada para hacer la aclaración de que son temas que a lo mejor se han revuelto un poco entre lo que es saldo a favor y lo que es pago de lo indebido, pero al final de cuentas sí se ha jugado con ambas en todas las ejecutorias que hemos venido mencionando, por esa

razón la cité, pero además -hago la aclaración- la Segunda Sala la abandonó en los dos precedentes siguientes. Gracias señor Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señora Ministra Luna Ramos. Continúa a discusión.

**SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES:** Una breve intervención porque me resultó cita señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Le resultó cita, iba a ser una mención breve.

**SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES:** Brevísima señor Presidente. Sólo para recordar que en efecto en muchos asuntos se citan tesis precisamente porque invocan una serie de criterios que no necesariamente por invocar una tesis quiere decir que se está asumiendo ese criterio, es parte del estudio de la argumentación de un asunto citar ése u otros criterios, precisamente para llegar a una conclusión. Yo insisto, el hecho de que se haya citado esa tesis no quiere decir que no esté convencido que se refiere a un caso diverso, que es el pago de lo indebido.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Muy breve señor Ministro Aguilar.

**SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES:** Exactamente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Continúa a discusión.

**SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS:** Señor Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Señor Ministro Franco.

**SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS:** Nada más para decir que yo sí creo que hay contradicción, gracias.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Bien, si nadie quiere hacer uso de la palabra, vamos a tomar una votación ya expresa y concreta en relación con este tema, con este apartado del proyecto en relación con la existencia y el punto de contradicción. Podemos hacer un desdoblamiento en tanto que la propuesta está en función de un caso concreto la exclusión, vamos, la determinación que no existe en el caso del 513. Aquí haría una consulta de manera general, si hay alguien que estuviera en contra de la propuesta que hace la señora Ministra, o sea, que mantiene la propuesta original en relación con el 513, después de haber atendido la sugerencia originalmente, bueno, también en la sesión anterior que se le había hecho de modificarla.

La señora Ministra ponente insiste ahora en la propuesta original, ¿hay alguien que esté en contra? **SI NADIE ESTÁ EN CONTRA, ESTE APARTADO, ESTA PROPUESTA ESTÁ APROBADA.**

Y estamos en el tema ya de existencia o inexistencia de la contradicción a partir del punto que tenemos que determinar, insistir con la señora Ministra ponente cuál es el punto de contradicción. Señora Ministra Luna Ramos.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Yo nada más, preguntarle a la señora Ministra, si quedamos nada más a partir de cuál de las dos declaraciones parte el inicio ¿con eso nos quedamos?

**SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO:** Es correcto.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Perfecto.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Justamente era la consulta, cuál era exactamente el punto de existencia o inexistencia. Tomamos votación, por favor señor secretario.

**SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:** Sí señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA:** Sí existe la contradicción con el proyecto.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Con el proyecto modificado.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Igual.

**SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS:** En el mismo sentido.

**SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA:** Con el proyecto modificado.

**SEÑOR MINISTRO PARDO REBOLLEDO:** Por la inexistencia de la contradicción.

**SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES:** Es inexistente.

**SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ:** Sí existe.

**SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO:** Existe la contradicción.

**SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN:** Con el proyecto modificado.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE SILVA MEZA:** Voy a votar también con el proyecto modificado. Debo decirles a ustedes que de entrada yo tenía muchísima duda respecto de la existencia de la contradicción, los argumentos que se han esgrimidos para sostener que sí existe me han convencido; lo digo porque lo había comentado con alguno de ustedes en corto, definitivamente me han convencido y la conveniencia definitivamente de que este Tribunal Constitucional abone a la certeza y a la seguridad jurídica, que aquí en este caso se ha dicho por alguno de ustedes, pues tan es así y la complejidad del asunto, las hipótesis que se han ventilado en cada uno de los proyectos, en cada una de las

sentencias, pues efectivamente requieren la participación de este Tribunal para efecto de determinar certeza jurídica.

**SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:** Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe una mayoría de nueve votos a favor de la propuesta modificada del proyecto en el sentido de que sí existe la contradicción respectiva.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Y que nos hace continuar con la propuesta de fondo. Señora Ministra Sánchez Cordero.

**SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO:** Gracias señor Ministro Presidente. Me voy a hacer cargo entonces ya del fondo del asunto. Quiero manifestarles, en primer lugar, que debe señalarse que atendiendo a lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; de lo anterior se desprende que una de las condiciones para ser exigible un crédito fiscal, es precisamente el de que se le notifique al contribuyente el mismo, y que éste haya quedado firme, ya sea porque no se interpusieron los medios legales de defensa, o bien, porque habiéndolos interpuesto, el resultado le fue adverso al particular.

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que tratándose de la devolución de los saldos a favor, el que se asiente en la declaración normal o complementaria ese saldo a favor, no constituye un mero requisito de forma para la procedencia de la devolución, sino un elemento indispensable para que las autoridades fiscales tengan conocimiento de la existencia de dicho saldo, y por ende, del derecho del contribuyente a obtener la devolución de esas cantidades con motivo de la aplicación de las mecánicas previstas en la ley de que se trate, ya que será a partir

de ese momento cuando las autoridades fiscales no podrán negarse a devolverle a los contribuyentes las cantidades solicitadas al fisco federal por concepto de saldos a favor. Esto, no sólo en la declaración normal se puede arrojar un saldo a favor, sino también en las complementarias, pues en éstas, se puede modificar lo declarado en aquella, ya sea por la aplicación de deducciones, o de un estímulo fiscal, o bien, tal como sucedió en el precedente que resolvió la Primera Sala y que motivó la presente denuncia de contradicción de criterios, en donde la autoridad hacendaria al hacer una revisión a la situación fiscal de una de las empresas –parte relacionada de la quejosa modificó– la situación fiscal de ésta en materia de precios de transferencia, lo que provocó que tal suceso impactara a la quejosa en su declaración normal, y por ende, que fuera hasta la tercera declaración complementaria en donde se arrojó el saldo a favor cuya devolución se solicitó, por lo que es evidente, que también a través de una declaración complementaria se puede originar ese saldo a favor, y por ende, a partir de ese momento es cuando inicia el término de la prescripción. Por tanto, pueden existir casos como ese, en que por causas no imputables al propio contribuyente, el saldo a favor surge o nace con posterioridad a la presentación de la declaración normal, y sólo pueden traerse a la vida jurídica a través de una declaración complementaria, momento a partir del cual surge la obligación a cargo de la autoridad de devolver esos saldos a favor y el derecho de los gobernados a obtenerlos.

Por otra parte debe señalarse que no se comparte la propuesta que se hace, en el sentido de que en abstracto; es decir, sin que se asiente en una declaración normal o complementaria el que inicie el término de la prescripción, ya que con ello, sí se estaría generando inseguridad jurídica para los contribuyentes, al quedar al arbitrio de la autoridad el momento en que pueda o no iniciarse

la prescripción; por ende, se considera que la forma de dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes que no a las autoridades fiscales, es el establecer un parámetro objetivo y palpable a partir del cual puede iniciar dicho término, tal como lo sería el caso de la declaración normal o complementaria en que se asiente el saldo a favor, pues así, no habría duda alguna sobre tal cuestión, ya que ese es el momento en donde la autoridad no podría negarse, de ser procedente obviamente, a efectuar tal devolución y el contribuyente contar con el derecho a obtenerla. Finalmente, considero pertinente precisar que tal como se señala en el proyecto, la circunstancia de que no exista un límite temporal para la presentación de declaraciones complementarias por parte de los contribuyentes, no puede servir de sustento a esta Suprema Corte para considerar que en el caso de los saldos a favor, el inicio del término de la prescripción debe darse desde el momento mismo en que se hizo o debió hacerse el entero respectivo, o desde que se presentó una declaración normal, incluso, con saldo a cargo del particular, ya que, se insiste, a partir de este momento no se da su exigibilidad, sino con posterioridad a ese suceso; esto es, hasta que se presenta la declaración normal o complementaria en donde se refleje dicho saldo, por lo que en dado caso, ese aspecto deberá ser ponderado por parte del Legislador Federal en una posterior reforma.

Motivo por el cual yo sí sostendría el proyecto en esos términos.  
Gracias señor Ministro Presidente

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señora Ministra Sánchez Cordero. Está a discusión el proyecto. Señor Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

**SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA:** Gracias señor Ministro Presidente. Yo estoy parcialmente de acuerdo con el proyecto, en otra parte no comparto el sentido del proyecto.



El proyecto divide las devoluciones en dos grandes rubros: el pago de lo indebido y saldos a favor.

Al abordar el pago de lo indebido, estudia, analiza el error de hecho o de derecho del particular; es decir, cuando un particular equivocadamente paga al fisco un monto al cual el fisco no tenía derecho a recibir y establece como momento a partir del cual se debe de calcular la prescripción, el momento de ese pago, fruto del error de hecho o de derecho, en esa parte yo estoy de acuerdo con el proyecto; sin embargo, me parece que no aborda una segunda hipótesis de pago de lo indebido y es cuando el error de hecho o de derecho no es del particular sino de la autoridad, en este caso un particular sufre un acto de molestia, una auditoría, y la autoridad le determina un crédito erróneamente, inmediatamente después el contribuyente, típicamente tiene derecho a hacer dos cosas: pagar para no garantizar e impugnar el crédito determinado de manera errona por parte de la autoridad.

Si el plazo de prescripción empieza a correr a partir del pago, en caso de pago de lo indebido por error de la autoridad, entonces todo el plazo a través del cual está siendo impugnado en los tribunales pues va a correr en contra del contribuyente. A mí me parece que debemos de separar el pago de lo indebido cuando el error es por parte de la autoridad, y en ese caso en particular, debe de correr la prescripción a partir de que la autoridad competente, el órgano competente ya sea en recurso de revisión administrativa o en juicio de nulidad declara insubsistente el documento fundante del crédito fiscal, y a partir de ese momento debe de correr el plazo de la prescripción, en cuanto al pago de lo indebido no por error del particular sino por error de la autoridad.

En cuanto al saldo a favor, un saldo favor es la cantidad que deriva de la aplicación de una mecánica que está en ley para determinar el impuesto, ya sea a cargo o a favor. Conforme a la ley existe un plazo para presentar la declaración: en el impuesto

sobre la renta es anual, es en marzo, en el impuesto al valor agregado es mes a mes.

A mí me parece que es a partir del vencimiento de este plazo cuando suceden dos cosas: o bien la autoridad puede exigirle al contribuyente el pago de una cantidad determinada o bien, el particular le puede exigir –a partir de ese momento- a la autoridad que le devuelva una cantidad que le ha pagado durante el transcurso de ese período.

El hecho de que no se refleje, y aquí creo que es el punto que yo considero determinante y distinto, tanto a la tesis de la Primera Sala como a la de la Segunda Sala, no es la presentación de la declaración constitutiva del derecho, lo que genera el derecho es cuando se está en aptitud de hacer el cálculo y se vence el plazo para presentar la declaración, en ese momento empieza a correr el plazo de la prescripción –desde mi punto de vista- el hecho de que no se refleje, no me parece que suspenda el plazo de la prescripción, pongo un ejemplo: en materia de impuesto sobre la renta los pagos provisionales se hacen en base a un cálculo que se toma del desempeño de la empresa en el ejercicio anterior; es decir, se toma un coeficiente de utilidad y en base a ese coeficiente de utilidad del ejercicio anterior se empiezan a hacer pagos provisionales, puede suceder y de hecho sucede en muchas ocasiones que el impuesto causado durante el ejercicio es menor al que se venía realizando con los pagos provisionales derivado del coeficiente del año anterior.

Supongamos que se viene la fecha de presentación de la declaración anual, se reflejan los pagos provisionales, se refleja el impuesto causado, pero no se refleja en el rubro el saldo a favor —por un error del contador, o lo que sea— y acto seguido el contribuyente presenta una solicitud de devolución ¿Qué va hacer la autoridad? La autoridad va a revisar la solicitud de devolución, y

en un plazo de veinte o cuarenta días, le va a requerir al particular que presente una complementaria donde ponga el saldo a favor y yo me pregunto ¿A partir de cuándo tiene derecho el particular de exigir, no la devolución, la actualización que se generó? Pues es a partir del primero de abril, que es cuando presentó la declaración y no a partir de cuando presentó la complementaria.

Si adoptamos la tesis que es a partir de la complementaria donde se reflejó, no tendría derecho el particular a solicitar la actualización desde el primero de abril; a mí me parece que surge desde el momento que tuvo la obligación de presentar la declaración, haya reflejado en ese momento el saldo a favor o no por parte del particular.

Lo que sucede de no establecer un momento objetivo de cuándo debe presentarse o cuándo debe correr el plazo, es que al acreedor le estamos dando de cierta manera la facultad de decidir a partir de cuándo corre el plazo de prescripción; a mí me parece que el bien que protege la figura de la prescripción es la seguridad jurídica; es decir, tiene que haber una fecha objetiva a partir de cuándo empieza a correr el plazo y no en manos de, como en este caso sería cuando se presenta la complementaria o cuando se refleja en un renglón determinado el saldo a favor, sería dejarlo en manos del acreedor cuándo puede empezar a correr el plazo de prescripción. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena. Me han solicitado el uso de la palabra los señores Ministros Alberto Pérez Dayán y Luis María Aguilar, se los voy a dar al regreso del receso.

**(SE DECRETÓ UN RECESO A LAS 12:55 HORAS)**

**(SE REANUDÓ LA SESIÓN A LAS 13:20 HORAS)**

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Vamos a continuar. Tiene la palabra el señor Ministro Alberto Pérez Dayán.

**SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN:** Gracias señor Ministro Presidente. Expreso mi conformidad con las consideraciones que expresa la señora Ministra ponente, en tanto hace una –a mi parecer– muy clara y positiva distinción entre lo que es el pago de lo indebido, el que se cristaliza precisamente cuando se hizo un entero y éste genera su prescripción a partir –precisamente– de ese momento frente al saldo a favor, que es la resultante de la aplicación de la mecánica impositiva, que da como resultado una cantidad específica, generando el derecho del contribuyente para recibirla y por consecuencia, los tiempos en que en uno y en el otro caso debe correr la prescripción. Éstas diferencias también quedan recogidas en una tesis que en este sentido creo será bastante orientadora, pues demuestra la diferencia en cuanto a la naturaleza del pago de lo indebido y el saldo a favor, destacando precisamente aquello a lo que me referí, el pago de lo indebido, relacionado precisamente con el exceso, y el saldo a favor, derivado de la mecánica que la propia ley le da, y de ahí, las tesis correspondientes; sin embargo, y de ser esto posible, quisiera yo solicitar, en la medida en que esto se pudiera dar, que en la hoja setenta y cinco, en donde se está dando precisamente la explicación de por qué tratándose de saldos a favor no opera la misma mecánica que el pago de lo indebido, y con mucho cuidado se destacan estas diferencias, y por qué la prescripción se entiende diferenciada en uno y en otro caso, poder agregar en el último párrafo de esa hoja la expresión: “En la parte que afecte el monto sujeto de devolución, tratándose de las declaraciones complementarias”, me explico: El párrafo en cita dice: “En efecto, para el caso de la devolución de los saldos a favor, no será sino

hasta el momento mismo en que se consigne en la declaración normal o complementaria dicho saldo, cuando éste puede ser legalmente exigible, etcétera”. Aquí se trata de destacar que no necesariamente la prescripción correrá a partir de la declaración normal, pues se entiende que también éste puede derivar de una declaración complementaria, y esta declaración complementaria puede surgir no sólo por un error en la declaración normal, o un ajuste que quisiera hacer el contribuyente, sino a veces hasta por mecanismos que genera la autoridad administrativa a través de misceláneas fiscales, estímulos, o cualquier otra cuestión que pueda afectar el resultado de los contribuyentes; sin embargo, también debo destacar, que con la finalidad de dar certeza y justicia en la materia fiscal, es conveniente –por lo menos a mi manera de entender– definir que la declaración complementaria que da lugar a una devolución, y por tanto, el momento en que puede iniciar la prescripción, sólo servirá en aquella parte que afecte el monto sujeto a devolución, ¿por qué lo digo? Porque con frecuencia se recurre a una figura que ahora con tanto análisis podría parecernos absurda, pero la realidad demuestra lo contrario, esto es, que con frecuencia se da, con una declaración complementaria se hace un pequeño ajuste de un peso o dos pesos y con ello, se revive el tiempo, o por lo menos se está en la creencia de que a partir de ese momento vuelve a correr el tiempo de la prescripción, esto es, la afectación simplemente se da en un mínimo monto y el único objeto que tiene esa complementaria es recorrer el tiempo de la prescripción –insisto– dada la profundidad con la que se ha tratado el tema aquí, nos haría suponer que esto no debiera suceder, pero si precisamente esta Contradicción de Tesis tiene como propósito fundamental generar certeza, creo que también es la oportunidad de poder señalar la expresión a la que me he referido, esto es, se diría: En la declaración normal o en la complementaria, en la parte que afecte el monto sujeto a

devolución, de ahí que si la complementaria contiene todo el monto a devolución, a partir de ese momento corre la prescripción.

Si la modificación se hizo en contra, no hay prescripción alguna, esto es: Si en la normal se pedía un saldo a favor de treinta, y en la complementaria de veintiocho, no hay manera de correrlo hacia delante, pero si se hiciera un cambio hacia arriba, sólo afectaría a éste y éste es el que a partir de ahora conoce la autoridad.

Yo ya no pretendo veintiocho, como te lo dije en la normal, sino el ajuste me lleva a treinta y dos, hay cuatro de diferencia. Los primeros veintiocho corren a partir del día en que se determinaron —que en el caso podría ser la declaración normal— los siguientes cuatro, a partir de la complementaria, pero lo que sucede es que a veces se hace una modificación —mínima generalmente— que busca sólo recorrer el tiempo de la prescripción por otro tanto, como si esto la hubiere interrumpido.

En ese sentido, pudiera yo decir que hay una correspondencia exacta con las consecuencias que tienen para las autoridades fiscales, la presentación de las declaraciones complementarias, pues las facultades de comprobación —que también tienen un tiempo límite para ser ejercidas— se van renovando en tanto las complementarias, van incorporando nuevos elementos.

De ahí, que de acuerdo con la propia ley y la jurisprudencia que se ha dictado en ese sentido, permite perfectamente bien que la autoridad recorra sus tiempos de vigilancia, de comprobación, en tanto cada complementaria le va agregando nuevos datos y no se podría ahora argumentar que por la complementaria se hace efectivo el día en que presenté la declaración normal y que por tanto ha concluido, ha caducado la facultad que tiene la autoridad para revisar una declaración.

Es por ello que respetuosamente si así lo considera la señora Ministra ponente, simplemente yo pediría agregar la expresión “en la parte que afecte el monto sujeto a devolución”, por las razones que quizás de una manera atropellada he tratado de dar a explicar. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Pérez Dayán. Señor Ministro Luis María Aguilar.

**SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES:** Gracias señor Ministro Presidente. En primer término, el estudio que se hace en relación con el pago de lo indebido, que finalmente lo veo bien, yo consideraba que el tema de la Contradicción de Tesis está en relación con el saldo a favor, no del pago de lo indebido, ahí en realidad, no hay una gran diferencia entre las Salas, en el sentido de establecerlo, como la propia resolución lo señala y el Ministro Gutiérrez Ortiz Mena, lo precisó.

Yo creo que la problemática está en relación con el saldo a favor. Cuál es el momento en que debe considerarse y yo creo que el hecho mismo de la forma en que se hace o se determina el saldo a favor, es el que nos debe señalar de la manera más objetiva posible, cuál es el momento que se debe tomar para la prescripción de ese derecho —digamos— a la devolución o a la entrega. ¿Por qué? Porque si lo dejamos a que se hagan a través de las acciones de los propios contribuyentes y se vayan fijando fechas distintas, según los casos concretos en los que se vayan presentando, creo que ése no es un principio muy objetivo para poder determinar, como regla general, cuál es el momento en que se inicia la prescripción.

Para mí es determinante señalar que la generación del saldo a favor, surge desde el momento en que se culmina el ejercicio fiscal y se tiene que hacer el cálculo conforme a la ley, de cuál es la cantidad que se tiene como saldo a favor.

¡Vamos! El concepto de que existe el saldo a favor ya surgió, aunque no se haya calculado todavía, ya surgió desde el momento en que se cerró el ejercicio fiscal, se hicieron los pagos provisionales correspondientes por ejemplo, y ahora lo que falta es hacer el cálculo que además (subrayo) debe hacerse conforme a la ley.

Cuando se hace la declaración, y se hace el cálculo, se aplican los elementos que la ley señala para hacer este cálculo; entonces se está estableciendo ya con certeza cuál es el monto que se considera como saldo a favor; ese monto que considera el contribuyente puede ser el correcto, sí, y solo sí se aplicó correctamente el método de cálculo que establece la ley, porque no depende de la actuación del contribuyente la generación del saldo a favor, depende de que se aplique conforme a la ley el cálculo correspondiente; si una vez que se genera el derecho al saldo a favor que es conforme a lo que establece la ley, y desde luego más allá de lo que el propio contribuyente determina. ¿Por qué? Porque se puede equivocar; ese saldo a favor está generado ya por determinación de la ley al aplicarse —de todo el ejercicio— un cálculo que está previsto en la ley; ese cálculo se debe generar, creo yo, en cualquiera de estos dos momentos: Cuando se tuvo la obligación de hacer la declaración, y no se hizo y se venció el plazo, o cuando se hizo dentro del plazo la declaración del ejercicio. En ese momento se genera un saldo a favor que se está calculando por el contribuyente conforme a la ley; si posteriormente el contribuyente se da cuenta que se equivocó al hacer el cálculo, y hace una declaración complementaria, no



quiere decir que ahora ese nuevo saldo o esa diferencia inclusive, va a empezar a correrle un plazo distinto conforme a la mecánica legal, conforme a la existencia misma del saldo a favor; eso ya se había generado de una manera más allá del contribuyente por la determinación de la ley, por la forma en que se habían estado pagando los impuestos durante el ejercicio, y al culminarse lo único que faltaba era hacer ese cálculo, que tiene que ser un cálculo conforme a lo que establece la ley, y se puede equivocar el contribuyente o corregirlo, o aún más, hasta la autoridad puede decirle: Estás equivocado, no es éste tu saldo a favor, pudiera ser menor o pudiera ser mayor.

La generación de la obligación del saldo mismo se hace en el momento en que se constituye el supuesto jurídico de hacer la declaración, y de la obligación de declarar. En ese momento ya hay un punto en el que se puede partir para poder solicitar la devolución, porque si nosotros consideramos que cada vez que se hace una declaración complementaria en la que se corrige la situación del contribuyente, estamos entonces reconociéndole a favor del contribuyente un derecho por su propio error, va a resultar que entonces el plazo de la autoridad para devolverle la cantidad depende de cuándo haga el contribuyente la corrección de un error que está sustentado en la ley, y que no aplicó correctamente o no hizo correctamente porque no lo calculó de una manera aritmética, porque no aplicó las deducciones correspondientes o por lo que fuera, yo pienso que para dar la certeza, es que conforme a la mecánica de los cálculos de los impuestos, una vez que se cerró el ejercicio, y la ley establece conforme a los parámetros que ahí se señalan, cuál es el saldo a favor que se debe establecer, y no depende de si lo calculé bien o lo calculé mal, esa obligación ya surgió desde ese momento, y desde ese momento empieza a correr la prescripción; cualquiera que sea el momento en que se hagan las declaraciones

posteriores porque entonces estaríamos dándole al contribuyente la posibilidad de aprovecharse, vamos a decir aun de buena fe, de su propio error, yo pienso que esto no puede ser así, no debe ser así porque entonces el plazo ya no tiene una certeza de cuándo se inicia, sino según cuando el contribuyente quiera a bien hacer su declaración complementaria, y yo entiendo —como una segunda parte— que puede haber una situación en la que el cambio de ese saldo a favor se modifique por razones ajenas al contribuyente, es cierto; sin embargo, creo que esto —inclusive— genera una mecánica distinta, vamos a suponer que hubo —como me comentaba hace un momento el señor Ministro Gutiérrez— una determinación en que hay un estímulo fiscal posterior a esto, y que es aplicable a este ejercicio.

Sin embargo, ni siquiera está retrotrayéndose al efecto del cálculo del saldo a favor porque ahora se generó uno nuevo con motivo de este Decreto que entrecomillas podría ser retroactivo al ejercicio que ya culminó. Esto inclusive, generará la obligación de hacer un nuevo cálculo y un plazo nuevo para que se pueda hacer exigible este saldo a favor.

Por eso, creo que no pueden ser las complementarias que parten de una circunstancia en la que hubo un error del contribuyente, de cálculo, como fuera, de buena fe, pero no puede ser eso lo que determine el inicio del plazo para la prescripción. Creo que desde luego, esto tiene que centrarse en la mecánica misma del impuesto en el cálculo como lo obliga la ley, y en los plazos que la propia ley señala para que se haga la declaración correspondiente inicial.

Por eso, en ese sentido, excepto en la parte en que se hace el análisis respecto del pago de lo indebido, que además, considero que no necesariamente ahí hay una contradicción de tesis, pero

bueno, en esa parte estoy de acuerdo, en esta parte estoy en contra, porque considero que no pueden ser las declaraciones complementarias las que inicien o reinicien los plazos de la prescripción para solicitar su pago. Muchas gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Aguilar Morales. Me solicita el uso de la palabra la señora Ministra ponente, si es tan amable.

**SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO:** Gracias señor Ministro Presidente. Bueno, para dar un tanto respuesta a lo que acaba de decir el Ministro Luis María Aguilar, y también en la misma línea que el Ministro Alberto Pérez Dayán. Aquí tengo el párrafo, en la página setenta y nueve, el párrafo de en medio, básicamente establece precisamente lo que el Ministro Pérez Dayán decía, lamentablemente no se reflejó en la tesis, pero bueno, le comentaba que encantada lo reflejaríamos así.

Dice este párrafo de en medio: “A su vez debe señalarse que en caso de una declaración normal o complementaria, el contribuyente hubiere consignado un saldo a favor, y posteriormente a través de otra complementaria modifique dicho saldo, incrementándole, el inicio del término de la prescripción respecto de esa cantidad incrementada comenzará a partir de la fecha en que se presentó la declaración complementaria, ya que será hasta ese instante cuando existe el derecho del particular de solicitar la devolución, y por ende, la obligación a cargo del fisco federal de restituirle esa diferencia al contribuyente conforme a derecho, sin que con ello se afecte el cómputo del término de la prescripción de los saldos a favor previamente declarados.

Entonces, si existe un estímulo fiscal, si se cambia la mecánica, etcétera, comenzará hasta que precisamente esta declaración complementaria en ese nuevo esquema, comenzará a partir de entonces la prescripción. Y esto, desde luego, y ofrezco una disculpa, no se refleja en la tesis, pero por supuesto que lo reflejaremos en la tesis para dar precisamente esta diferencia, y lo que señalaba muy atinadamente el Ministro Pérez Dayán. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señora Ministra Sánchez Cordero. Señor Ministro Cossío Díaz.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Qué bueno que la señora Ministra expuso este punto porque exactamente es lo que yo le iba a preguntar, si aceptaba el comentario que hizo el Ministro Pérez Dayán, a mí me pareció muy puesto en razón, por dos razones: Primero, por una condición de simetría, que creo que ese es un punto esencial que él determinó. Y segundo, esta diferencia entre errores, y como consecuencia el error pago de lo indebido, y mecánica de impuesto, y el que es saldo a favor, creo que él lo expuso muy bien. El único tema de la tesis, estamos referidos a saldos a favor, ese es el único tema, y lo hemos estado creo que repitiendo y lo hemos estado determinando.

Entonces, si la señora Ministra, ese párrafo setenta y nueve –creo que dijo– que acaba de tomar del proyecto, lo lleva a la tesis, yo no tendría nada más que agregar, y de verdad haría míos los comentarios que hizo el Ministro Pérez Dayán, que me parecieron muy importantes, básicamente con la condición de simetría que está estableciendo entre lo que el particular puede hacer, frente a lo que la autoridad puede hacer; si esto genera una condición de cambio, yo creo que son reglas de juego, y como lo decía la señora Ministra al final de la lectura del párrafo, eso es lo que va

generando nuevas condiciones, yo creo que sí son condiciones objetivas al momento en que se van presentando estos cambios en las declaraciones y a partir de ahí se van generando también las reglas. Entonces, aceptando esto por parte de la señora Ministra y llevándolo o haciéndolo más explícito en la tesis misma, yo estaría de acuerdo con el proyecto y con la tesis que lo está reflejando. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Cossío. Señor Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

**SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA:** Gracias señor Ministro Presidente. Yo no comparto la postura que expresó el señor Ministro Pérez Dayán, me parece que son dos cosas totalmente distintas: Una cuestión es la posibilidad de presentar complementarias y la facultad de la autoridad de revisar si esas complementarias están bien hechas o mal hechas, y otra es si ya prescribió el derecho a solicitar una devolución; es decir, en una complementaria puedo fijar una devolución, un saldo a favor, y la autoridad determinar en ejercicio de facultades que esa devolución ya había prescrito; es decir, la posibilidad de presentar declaraciones no conlleva a que el término dentro del cual se debió de haber presentado el saldo a favor genere o haga un reinicio de dicho saldo a favor en cuanto a la prescripción, porque precisamente es dejar en manos del acreedor cuándo inicia a correr el plazo de la prescripción.

Sí hay una simetría en cuanto a que el particular puede presentar complementarias, y la autoridad puede revisar esas complementarias, pero el hecho de que refleja un saldo a favor en una complementaria, no me lleva a la conclusión de que ese saldo a favor que estoy reflejando no esté prescrito. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena. Señor Ministro Arturo Zaldívar.

**SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA:** Gracias señor Ministro Presidente. Después de haber escuchado todas las interesantes intervenciones sobre esta problemática, debo decir que yo venía en principio con el proyecto en los términos en que se plantean, pero desde la sesión anterior, la intervención del señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena, me generó muchas dudas, y creo que en las dos intervenciones que ha hecho el día de hoy ha aclarado mucho más su postura, que me parece -con todo respeto- a las posiciones que se han planteado aquí, aquella que desde mi perspectiva es más sólida jurídicamente y que de manera más razonable soluciona los distintos problemas.

La prescripción no puede estar –el plazo– en manos del acreedor, creo que tendremos que establecer cuándo nace la exigibilidad del derecho, y a partir de ahí poder establecer la prescripción. Me parece que esta postura que va en la línea de la tesis de la Primera Sala, porque esa era la lógica que se tenía cuando se pensó en la complementaria, precisamente partir de supuestos en los cuales con posterioridad a la presentación nace este derecho a poder hacer exigible, y entonces surgió por la peculiaridad del caso ir a la complementaria, pero creo que esta regla que nos establece el Ministro Gutiérrez, puede ser aplicada para todos los casos y nos evitaríamos estas minucias de diferentes tipos de asuntos, simplemente la regla es cuándo es exigible el derecho, y a partir de ese momento prescribe, porque si no, podría ser que yo tuviera un acreedor, tuviera un derecho a un saldo, deja pasar el tiempo, y basta que presente una declaración para que en ese momento, a partir de entonces empieza la prescripción. Me parece muy razonable la postura del señor Ministro Gutiérrez, y yo creo

que deberíamos reflexionar si no es la salida más adecuada para este asunto. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Arturo Zaldívar. Señor Ministro Pérez Dayán.

**SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN:** Gracias señor Ministro Presidente. Escuché con detenimiento la explicación que me ha dado el señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena; sin embargo –sólo por hacer esta aclaración– veo yo muy entrado en razón el tema aceptado por la señora Ministra –que de alguna manera ya lo reflejaba y que ahora lo incorporará a la tesis– y lo digo por esto: Hablé de la simetría, la propia autoridad –porque así lo dispone la ley– extiende sus facultades de comprobación cuando mediante una complementaria se altera un resultado y sobre de esa base todos debemos entender que si originalmente esos datos, documentos o cualquier otra aportación que lleve, no se conocían; bueno, pues le hacen resurgir esa facultad de comprobación en toda aquella parte que se modificó la declaración, pero esto también tiene una contrapartida.

Desde que yo incorporé algo mediante una declaración complementaria y a partir de ahí fijé un saldo a favor, pues desde luego que a partir de ese momento también como espejo de lo que pierdo, gano. ¿Y por qué digo que pierdo y gano? Bueno, simplemente estoy sujeto a mayor tiempo de revisión por lo que acabo de incorporar, pero a su vez también gozo de un nuevo tiempo para recuperar aquello que acabo de incorporar, y la justicia en esto precisamente radica, tal cual, en las facultades de comprobación, sólo será motivo de comprobación extendida por ese tiempo lo que recientemente aporté, como también sólo será motivo de prescripción en una nueva cuantificación lo que yo también incorporé con la complementaria; todo lo ya anterior se

rige por las reglas aplicables al momento en que presenté la declaración, por eso yo respetuosamente disientiría de la expresión y del modelo o la estructura que nos ha presentado en función de ello el señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena, porque así como considero que la autoridad se hace de facultades para comprobar y las extiende, también creo que el particular a partir de estos nuevos datos tiene esta otra oportunidad, que no alcanza a la anterior, y ahí decía yo, la justicia; tampoco por cualquier modificación revivo todo, sólo revivo lo que traje y en su medida la autoridad sólo revive también, por aquel tiempo de la comprobación, lo que aporté. Simplemente era esa reflexión señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Señor Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

**SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA:** Gracias señor Ministro Presidente. Simplemente me gustaría hacer un ejemplo de lo que estaba comentando anteriormente. Supongamos que tenemos un contribuyente que el último día de marzo presenta su declaración –digamos dos mil cinco– pasan cinco años y en el año seis presenta una complementaria y refleja un saldo a favor del ejercicio seis años atrás. ¿Vuelve a iniciar el período de prescripción? Y si decimos: “No, no vuelve a suceder”, es porque ya corrió, y si ya corrió no fue a partir de la complementaria, fue a partir de la declaración anual que empezó a correr. Claro, la autoridad tiene cinco años para revisar esa declaración complementaria que se presentó en el año once, pero lo tiene precisamente para poder rechazar un saldo a favor que está reflejando que ya está prescrito, pero si no se toma como la declaración anual o cuando se debió de haber reflejado el saldo a favor, pues fácilmente en el año seis presenta una complementaria y a partir de ahí empieza a correr el plazo de prescripción. Yo creo



que debería de ser a partir de cuando está obligado a hacer el cálculo de manera conforme a los plazos que establece la ley. Gracias señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A usted señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena. Señor Ministro Luis María Aguilar.

**SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES:** Sí, nada más para complementar inclusive lo que dice el señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena. Ya no digamos la complementaria, supongamos que no hace su declaración –ninguna– no hace declaración de impuesto sobre la renta a pesar de que si hubiera calculado tiene un saldo a favor. ¿Será que entonces el plazo corre cuando haga su declaración extemporánea? Porque debió haberla hecho en un plazo, términos y condiciones específicas que la ley señala, no la hace. ¿Entonces, la prescripción del saldo a favor que ya se había generado por las circunstancias legales en que se había dado el ejercicio y sólo faltaba calcularlo, va a correr esa prescripción hasta que presente su declaración extemporánea, dentro de sabrá Dios cuándo? ¿Será entonces cuando ya lo pudo calcular –bien o mal ya lo calculó– cuando empieza a correr la prescripción? Si su obligación de hacer la declaración, si la generación misma del saldo a favor se dio al terminar el ejercicio por las condiciones establecidas en la ley en ese momento es cuando empieza a correr la prescripción y no cuando lo haga o en una original que no hizo por ejemplo a tiempo o en una complementaria donde corrige. Con todo respeto yo no estoy de acuerdo con el proyecto.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Señor Ministro don Fernando Franco.

**SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS:** Gracias señor Ministro Presidente, yo he estado escuchando la argumentación

que se ha estado vertiendo durante toda esta sesión y me parece importantísimo el criterio que se va a adoptar, como son todos los que llegan a este Tribunal Pleno.

Yo fui ponente en uno de los asuntos que hoy son parte y sigo todavía muy firmemente convencido de que por lo menos éste es el camino de la solución correcta el que sostuvimos en la Sala mayoritariamente en estos dos casos que hoy analizamos.

No obstante ello, creo que se han pronunciado aquí una serie de argumentos que vale la pena reflexionar con calma, estamos frente a un problema de prescripción, yo quiero esto resaltarlo, y consecuentemente el tema debe resolverse en función de todo lo que es la mecánica de los impuestos que están involucrados, pero frente a la prescripción, la pérdida del derecho por el transcurso del tiempo fijado por la ley; y el tema medular que se ha discutido y que creo que es hasta donde alcanzo a entender el único que realmente genera las diferencias es cuándo debe iniciar ese momento en que inicia precisamente el plazo de la prescripción y yo creo que por eso es tan importante.

Y a mí me parece, lo digo con el mayor de los respetos, al escuchar los argumentos y lo he hecho de veras tratando de entender los distintos planteamientos, es que creo que se han mezclado varias cosas, entre otras una regla general y excepciones que puede haber y que como tales son verdaderamente o deben entenderse como verdaderamente excepcionales, y también cómo debe entenderse la mecánica en la declaración, es otro de los temas centrales en esto, y cuáles son sus efectos.

Aquí se ha dicho es que el particular puede no haber hecho la declaración en tiempo, creo que ésta es la diferencia medular del

Ministro Alfredo Gutiérrez con lo que sostiene la Segunda Sala hasta ahora, es decir, nosotros hemos sostenido que es en el momento de la presentación de la declaración, él dice: Yo me aparto de ese criterio creo que es a partir de que vence el plazo para hacer la declaración.

Yo creo que esto valdría la pena meditarlo con cuidado, señor Ministro Presidente, igual que todos los demás muy importantes que aquí se han planteado en los argumentos y yo pediría su venia y la del Pleno, para que este asunto lo podamos reflexionar todos, revisemos los argumentos que se han vertido, porque son de variada índole y con enfoques diferentes y podamos en su momento venir ya con todo este gran cúmulo de opinión y de información que se ha puesto a consideración por los Ministros, para tomar la mejor decisión.

Yo por lo menos en mi caso, sí creo que debo reflexionar sobre varios argumentos que aquí han puesto sobre la mesa las señoras y señores Ministros. Entonces yo plantearía esto al Pleno y a usted señor Ministro Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Gracias señor Ministro don Fernando Franco. Creo que está muy puesto en razón el planteamiento que hace el señor Ministro Fernando Franco y aquí habré de decirles que el tiempo juega a favor de esta petición, ahorita prácticamente faltamos algunos de exponer nuestro punto de vista, creo que es evidente para todos que aquellos que han abonado por el proyecto lo han hecho desde perspectivas diferentes, lo han hecho decantando el criterio para apoyarlo, para abonarlo, pero quienes han señalado sus diferendos también han dado argumentos que sí ameritan definitivamente la reflexión.

Creo que todos tenemos puntos de vista, vamos, aparte la mecánica aquí y el acotamiento que se ha hecho en el punto de contradicción, también vamos a decir que pudiera en un determinado momento limitar las hipótesis, hay quienes han abierto las hipótesis no obstante el punto de contradicción que se ha determinado, decía el Ministro Cossío, el que hay que determinar es el concreto que se está planteando aquí que es el diferendo que existe en las Salas, sin embargo, la mecánica precisamente de este ejercicio de prescripción, las disposiciones contenidas en el artículo 22 del Código Fiscal, que si bien establece el derecho de saldos a favor y de los cómputos de prescripción, establece diferentes hipótesis para el inicio del cómputo –¡vamos!– no es una situación fácil definitivamente, y sí de consecuencias y trascendencias muy importantes, sobre todo para los contribuyentes.

Creo que es puesta en razón esta petición de **APLAZAMIENTO**, darnos el tiempo suficiente, para ello, recuerdo a ustedes que es compromiso de este Tribunal Pleno en el inicio de este segundo período de sesiones, de a fecha fija –como lo será– iniciar el tema de las contradicciones de criterios que están ya listadas y son de nuestro conocimiento, a partir del próximo lunes; o sea, el tiempo juega a favor de que se decanten, se asienten los criterios, lo que se ha dicho el día de hoy, revisemos y volvamos a él en cuanto resolvamos esos otros asuntos.

De esta suerte, los voy a convocar a la sesión pública ordinaria que tendrá verificativo el próximo lunes en este lugar a la hora de costumbre. Se levanta la sesión.

**(SE LEVANTÓ LA SESIÓN A LAS 14:00 HORAS)**