



# Devolución de saldos a favor a partir de declaraciones complementarias

92 Mediante la emisión de una tesis de jurisprudencia publicada el 22 de septiembre del presente año, en el *Semanario Judicial de la Federación*, el Pleno del Tercer Circuito en Materia Administrativa resolvió que los contribuyentes tienen la posibilidad de solicitar nuevamente la devolución de un saldo a favor, que anteriormente había sido negada por la autoridad fiscal, a través de la presentación de declaraciones complementarias, siempre y cuando estas modifiquen aspectos sustantivos no revisados previamente por la propia autoridad fiscal

L.C. y Lic. José Luis Mejía Soto, Socio del Área Fiscal de Garrido Licona y Asociados



GARRIDO  LICONA®

## INTRODUCCIÓN

**E**n ocasiones, los contribuyentes, con motivo de la realización de sus actividades empresariales o por la aplicación de la mecánica de la ley correspondiente, pueden obtener saldos a favor; o bien, enfrentarse a situaciones en las cuales han pagado más impuestos de lo debido, en razón de un pago en exceso o por errores en la determinación de estos.

En caso de que un contribuyente manifieste un saldo a favor aplicando las disposiciones de ley, o bien haya efectuado un pago de lo indebido y este se solicite en devolución, deberá observar lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF) para efectos de recuperar esas cantidades. Cabe destacar que, con base en dicha disposición, la autoridad fiscal podrá revisar la validez de las mismas y, en tal supuesto, autorizar o negar la devolución del impuesto correspondiente.

Para acceder al  
Artículo 22 del CFF,  
escanee el Código QR



Ante una negativa de devolución del saldo a favor o del pago de lo indebido por parte del Servicio de Administración Tributaria (SAT), los contribuyentes tienen la posibilidad de presentar medios legales de defensa a fin de plantear su inconformidad respecto a la resolución emitida por la autoridad fiscal.

No obstante, en la práctica, algunos contribuyentes deciden no impugnar dicha resolución y optan por presentar declaraciones complementarias con el objetivo de corregir o modificar su situación fiscal a efecto de iniciar nuevamente con el procedimiento de devolución; lo cual, sin lugar a duda, ha generado controversia sobre si es válida o no la posibilidad de solicitar otra vez la devolución de los saldos a favor

o del pago de lo indebido, que previamente haya sido negada.

En razón de lo anterior, se desarrollan, en esta colaboración, los distintos criterios de los Tribunales Colegiados de Circuito y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) con respecto a la posibilidad de solicitar nuevamente la devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, a partir de la presentación de declaraciones complementarias, en los casos en que las autoridades fiscales hayan negado la devolución antes.

## ANÁLISIS

A grandes rasgos, el artículo 22 del CFF, establece que las autoridades fiscales devolverán los saldos a favor o el pago de lo indebido en favor de los contribuyentes, previa validación realizada sobre su procedencia. De acuerdo con dicho procedimiento, las autoridades fiscales podrán requerir hasta en dos ocasiones diversa información o incluso llevar a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación con el fin de validar el origen de la devolución de que se trate.

Asimismo, la citada disposición prevé que el derecho a la devolución prescribe en un plazo de cinco años, destacando que, con base en un criterio de la SCJN, este se inicia a partir de que legalmente pudo haber sido exigible el saldo a favor o pago de lo indebido, según corresponda.

Por otro lado, el artículo 32, primer párrafo, del CFF estipula que las declaraciones que presenten los contribuyentes **se podrán modificar** por estos mismos hasta en tres ocasiones, siempre que la autoridad fiscal no haya iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación, destacándose que en este último supuesto se podrán presentar declaraciones complementarias, siempre que: **(i)** se incrementen los ingresos o el valor de las actividades; **(ii)** se disminuyan las deducciones o pérdidas; **(iii)** se reduzcan las cantidades acreditables o compensadas; **(iv)** se aminoren los pagos provisionales o contribuciones a cuenta; o bien, **(v)** exista la obligación de cambiar la declaración original por disposición expresa.

En los procedimientos de devolución en los que los contribuyentes obtienen una resolución en la cual las autoridades fiscales niegan la devolución del saldo

Es procedente solicitar la devolución de las cantidades manifestadas en declaraciones complementarias cuando la causa generadora de la nueva solicitud resulte ser diversa a la que se negó con anterioridad, con motivo del cambio de situación jurídica del contribuyente.

a favor o el pago de lo indebido, los tributarios tienen la oportunidad de presentar medios legales de defensa; no obstante, existen quienes optan por no ejercer dicha prerrogativa y, en este caso, efectúan la presentación de declaraciones complementarias para efecto de corregir o modificar su situación fiscal. Con ello, acuden nuevamente a un procedimiento de devolución, sin importar que previamente el SAT, a través de resolución definitiva, negó la devolución de ese saldo a favor o pago de lo indebido.

94 Bajo ese escenario, el SAT ha dispuesto negar las devoluciones de forma generalizada, sin analizar si existen cambios sustantivos que modifiquen la situación del tributario, bajo el argumento de que, al haber una resolución firme, es decir, que no fue impugnada por el contribuyente en su momento, la presentación de la declaración complementaria no habilita, por sí misma, la posibilidad de iniciar nuevamente con el procedimiento de devolución, negando la devolución de los saldos a favor o el pago de lo indebido sin examinar el origen de estos.

Por lo anterior, existen diversos criterios por parte de los Tribunales Colegiados de Circuito; incluso este asunto fue objeto de análisis de la Segunda Sala

de la SCJN en febrero de 2023, a través de la cual resolvió mediante jurisprudencia<sup>1</sup> lo siguiente:

1. Si bien es cierto que los contribuyentes pueden corregir su situación fiscal con la presentación de declaraciones complementarias hasta en tres ocasiones, este derecho se restringe o se limita cuando hay una resolución firme por parte de la autoridad fiscal debido a su falta de impugnación.

2. La declaración complementaria por sí misma no cambia la situación fiscal de los contribuyentes y, por ende, no renace el derecho a la devolución del saldo a favor que fue motivo de la primera resolución definitiva emitida por la autoridad fiscal.

Ahora bien, en el caso del presente documento, se analiza la jurisprudencia pronunciada por el Pleno de los Tribunales de Circuito, el pasado 22 de septiembre, la cual, por su trascendencia, se transcribe a continuación:

**DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR A PARTIR DE DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. PROCEDE SIEMPRE QUE ÉSTAS MODIFIQUEN LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE QUE PREVALECÍA AL MOMENTO DE LA NEGATIVA PARCIAL O TOTAL Y SE REFIERAN A ASPECTOS SUSTANTIVOS NO REVISADOS POR LA AUTORIDAD.**

*Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes decidieron de manera disímbole, respecto a si es o no posible solicitar nuevamente la devolución de un saldo a favor que anteriormente había sido negado, ya sea parcial o total, con base en la presentación de declaraciones complementarias, en términos del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.*

*Criterio jurídico: El Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito determina que sí es jurídicamente posible solicitar nuevamente la devolución de un saldo a favor que anteriormente se había negado de manera parcial o total por la autoridad fiscal con base en la presentación de declaraciones complementarias, siempre que modifiquen la situación fiscal del contribuyente que prevalecía al momento de la negativa parcial o total y se refieran a aspectos sustantivos no revisados por la autoridad.*

<sup>1</sup> No. de Registro 2025996. Segunda Sala de la SCJN. Contradicción de tesis.

*Justificación: En relación con las declaraciones fiscales subyace el principio de autoliquidación de los tributos, que se sustenta en lo siguiente: a) Constituye el producto de la voluntad del contribuyente, mediante el cumplimiento espontáneo y en tiempo de sus obligaciones formales y sustantivas en materia fiscal; b) Se trata de una forma de colaboración con la administración tributaria que no supone un acto de autoridad de por medio, porque esta modalidad respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, está sujeta a ser supervisada por la autoridad fiscal mediante el ejercicio de sus facultades de revisión y comprobación en materia tributaria, de manera que, en el momento de la autoliquidación, la autoridad no externa su voluntad ante el actuar del particular, pues su actuación, en su caso, será posterior; y c) No obedece a una orden o requerimiento expreso de la autoridad encargada de recaudar los tributos, sino más bien, atiende al cumplimiento de una obligación establecida en la ley. Así, el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, a la luz del referido principio de autoliquidación, regula el procedimiento para modificar la declaración definitiva a través de la complementaria y establece, en ese sentido, que las declaraciones que presenten los contribuyentes son definitivas, y determina que sólo pueden modificarse por el propio contribuyente "hasta en tres ocasiones", siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación. En relación con ello, resulta válido afirmar que la declaración presentada por un contribuyente tiene el carácter de definitiva, pero de acuerdo con ese mismo artículo, el interesado tiene derecho a modificar lo declarado hasta en tres ocasiones, mediante la presentación de declaraciones que se consideran complementarias pero que sustituyen a la anterior, las cuales deben contener todos los datos que requiera la declaración, aun cuando sólo se modifique alguno de ellos, pues de esta manera, el contribuyente podrá subsanar omisiones o errores que estime haber cometido relacionados con aspectos sustanciales. A partir de lo anterior, es factible que el contribuyente pueda volver a solicitar la devolución de un tributo basado en declaraciones complementarias, aunque con anterioridad se hubiere negado parcial o totalmente y no se hubiere combatido, siempre que la causa generadora de la nueva solicitud, derivada de esa novel situación fiscal, resulte ser diversa a la que provocó aquella negativa.*

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

*No. de Registro digital 2027241. Semanario Judicial de la Federación. Undécima Época. Plenos de Circuito. Materia administrativa. Jurisprudencia. Tesis PC.III.A. J/28 A (11a.).*

Dicha resolución se sustenta con base en el siguiente razonamiento:

**1.** Los contribuyentes tienen derecho a modificar lo declarado hasta en tres ocasiones mediante la presentación de declaraciones complementarias, sustituyendo la declaración normal y subsanando las omisiones o errores que estimen haber cometido relacionados con aspectos sustanciales.

**2.** La presentación de las declaraciones complementarias no implica dejar sin efectos las consecuencias jurídicas propias de la norma tributaria aplicable, ni exime que los contribuyentes puedan combatir la resolución que niegue el saldo a favor o pago de lo indebido que se solicitó en devolución; incluso, la presentación de las declaraciones complementarias no representa que se deje insubsistente una determinación que se encuentre firme, sino que a través de ellas se puede modificar la situación fiscal del pagador de impuestos en cuanto al monto de sus ingresos, deducciones o cualquier otro elemento que incida en la existencia del saldo a favor o pago de lo indebido y la procedencia de su devolución, sin alterar o desconocer lo ya decidido por el SAT, que quedó firme.

**3.** Es procedente solicitar la devolución de las cantidades manifestadas en declaraciones complementarias cuando la causa generadora de la nueva solicitud resulte ser diversa a la que se negó con anterioridad, con motivo del cambio de situación jurídica del contribuyente.

**4.** Resulta jurídicamente válido establecer que no existe algún impedimento jurídico para que el contribuyente solicite la devolución de un saldo a favor o pago de lo indebido, que se haya definido respecto de un periodo del que previamente se negó la devolución, a través de la presentación de una declaración complementaria, bajo la condición de que esa nueva autodeterminación no hubiere sido objeto de revisión por parte de la autoridad fiscal y la limitante para ejercer ese derecho esté sujeto a la prescripción, en

el término de cinco años, siempre que impere certeza en lo decidido mediante la resolución emitida por el SAT en la primera solicitud de devolución.

**5.** Conforme a la sentencia pronunciada por el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito, la autoridad fiscal está obligada a revisar nuevamente la determinación de un saldo a favor, siempre y cuando la declaración complementaria presentada modifique de manera circunstancial la situación fiscal del contribuyente; es decir, que efectivamente exista un cambio en la esfera jurídica de este frente a la que prevalecía al momento de la negativa parcial o total de devolución por parte de la autoridad fiscal.

Tal jurisprudencia, en mi opinión, no es contraria al criterio que resolvió la Segunda Sala de SCJN el pasado mes de febrero; por el contrario, sigue la misma lógica jurídica a partir del siguiente razonamiento:

**1.** En el caso del análisis de la SCJN, al no modificarse aspectos sustantivos, la presentación de la declaración complementaria no habilita, por sí misma, la posibilidad de solicitar el saldo a favor que fue solicitado previamente ante el SAT.

**2.** Respecto a esta nueva jurisprudencia, al existir cambios sustantivos que no fueron estudiados por la autoridad fiscal con anterioridad, la presentación de la declaración complementaria daría origen otra vez a la posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades a favor, bajo la lógica de que estos hechos no han sido analizados por parte del SAT y, por ende, no han sido objeto de una resolución *per se*, pues se trata de supuestos distintos que variaron la situación jurídica del contribuyente.

**3.** Tanto la jurisprudencia de la SCJN como la emitida por el Pleno del Tercer Circuito en Materia Administrativa coinciden en que prevalecerá la resolución que quedó firme y que no fue impugnada.

**4.** La novedad de la jurisprudencia de referencia y que propiamente no fue objeto de estudio de la SCJN es en el sentido de que es viable que el contribuyente pueda presentar declaraciones complementarias que modifiquen el saldo a favor o pago de lo indebido, aun cuando exista una resolución firme; siempre y cuando se cambie sustancialmente la situación

jurídica del tributario y que esta implique variaciones en el saldo a favor o pago de lo indebido, ya que por la parte modificada no hay una resolución del SAT, toda vez que dicho cambio no pudo haber sido objeto de análisis en la primera solicitud de devolución y, por ende, no se impugnó.

### CONCLUSIÓN

En caso de que se obtenga una resolución que niegue la devolución de las cantidades solicitadas por parte del SAT, necesariamente esta se deberá impugnar con la finalidad de que sea un tribunal quien decida el origen de las mismas y, en consecuencia, no se afecte el derecho subjetivo de los contribuyentes, de ser procedente.

Por otra parte, de acuerdo con la tesis emitida por el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito, el pasado 22 de septiembre, referente a la devolución de un saldo a favor derivado de la presentación de declaraciones complementarias, se considera esencial que estas modifiquen la situación fiscal del contribuyente y estén relacionadas con aspectos sustantivos no revisados por la propia autoridad fiscal para efecto de que nuevamente se habilite la posibilidad para el tributario de solicitar dicha devolución de saldos a favor.

Lo anterior, aun cuando la resolución de referencia no haya sido impugnada, bajo la lógica de que se trata de hechos novedosos, que no fueron objeto de análisis por el mencionado tribunal; por ende, no existe una resolución firme sobre los mismos y, en consecuencia, no hay un pronunciamiento acerca del origen del nuevo saldo a favor.

No omito señalar que esto únicamente es aplicable a las regiones de Puente Grande, Tonalá; Zapopan y Guadalajara. No obstante, el mismo razonamiento podría hacerse valer en otras jurisdicciones en el país y obtenerse resoluciones favorables con el objetivo de que el SAT analice la procedencia de la devolución, cuyo origen parte de hechos distintos a los que fueron examinados y sobre la cual no existe una resolución firme. •