

# Intereses en materia fiscal: El artículo 22-A del CFF no establece un trato diferenciado entre quienes tienen derecho a la devolución por pago indebido o saldo a favor



MIRAMONTES  
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio de  
Miramontes Soto y Asociados, S.C.

Socio fundador y Director de la firma  
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios, medios  
de defensa fiscal y consultoría corporativa  
Tiene 31 años en la firma

## INTRODUCCIÓN

Se publicó en el *Semanario Judicial de la Federación* del 18 de agosto de 2017, la tesis aislada número 2a. CXIX/2017 (10a.), bajo el rubro: *INTERESES EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 22-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO ESTABLECE UN TRATO DIFERENCIADO PARA SU PAGO ENTRE QUIENES TIENEN DERECHO A LA DEVOLUCIÓN A CAUSA DE UN PAGO DE LO INDEBIDO Y QUIENES GENERARON ESE DERECHO POR VIRTUD DE UN SALDO A FAVOR*, con número de registro 2014928, emitida por unanimidad de votos de los ministros que integran la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

En esa tesis, de manera esencial se establece que conforme al artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación (CFF),

cuando no exista una solicitud de devolución por parte del contribuyente, el pago de intereses sólo procede cuando el origen de la cantidad a devolver es el pago de lo indebido, no así cuando se trata de saldos a favor, sin que ese supuesto sea contrario al principio de igualdad, al existir claras diferencias entre quienes tienen derecho a la devolución de una cantidad por concepto de un saldo a favor, y quienes lo tienen, a causa del pago de lo indebido.

La tesis en comento, es del tenor siguiente:

**INTERESES EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 22-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO ESTABLECE UN TRATO DIFERENCIADO PARA SU PAGO ENTRE QUIENES TIENEN DERECHO A LA DEVOLUCIÓN A CAUSA DE UN PAGO DE LO INDEBIDO**



**Y QUIENES GENERARON ESE DERECHO POR VIRTUD DE UN SALDO A FAVOR.** En diversas ejecutorias, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que entre el pago de lo indebido y el saldo a favor existen diferencias, pues mientras la primera figura se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso a causa de un error aritmético, de cálculo o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a su cargo (es decir, montos que no adeudaba al fisco, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley), el saldo a favor no deriva de un error, sino de la aplicación de la mecánica establecida en la ley fiscal (es decir, surge con posterioridad al entero del tributo). Por su parte, conforme a los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, el pago de intereses tiene la naturaleza de una indemnización por parte de la autoridad, ante su dilación para resolver sobre una devolución de saldo a favor o pago de lo indebido, y procede –por regla– igualmente cuando se trata del pago de lo indebido como del saldo a favor; sin embargo, conforme al segundo precepto indicado, cuando no exista una solicitud de devolución por parte del contribuyente, el pago de intereses sólo procede cuando el origen de la cantidad a devolver es el pago de lo indebido, no así cuando se trata de saldos a favor, sin que ese supuesto sea contrario al principio de igualdad porque, al existir claras diferencias entre quienes tienen derecho a la devolución de una cantidad por concepto de un saldo a favor y quienes lo tienen a causa del pago de lo indebido, no se trata de sujetos ubicados en un plano o situación semejante o equiparable y, por tanto, el trato distinto para cada tipo de contribuyente (en razón del hecho generador de la devolución) está justificado.

#### SEGUNDA SALA

Amparo directo en revisión 6577/2016. *Invex Casa de Bolsa, S.A. de C.V., Invex Grupo Financiero*. 3 de mayo de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Carlos Alberto Araza Arreygue.

Época: Décima. Registro: 2014928. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. Publicación: viernes 18 de agosto de 2017 10:26 horas. Materia: Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a. CXIX/2017 (10a.).

## SUPUESTOS PARA EL PAGO DE INTERESES EN MATERIA FISCAL

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22-A del CFF, como regla general procede el pago de intereses por concepto de indemnización a cargo del fisco federal, cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo 22 del CFF (es decir, 40 días), mismos que las autoridades fiscales pagarán a partir del día siguiente al del vencimiento de ese plazo, de acuerdo con la tasa prevista para los recargos, la cual se aplicará sobre la devolución actualizada.

Hasta este punto, es fácil advertir que, tratándose de solicitudes de devolución –tanto de saldos a favor como de pagos de lo indebido– en las que esta última se efectúe fuera del plazo en comento, procede el pago de intereses en igualdad de condiciones. De manera que el dispositivo en comento, no establece un trato diferenciado en este supuesto.

Ahora bien, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 22-A del CFF, sujeto a estudio, se tiene que cuando el contribuyente presente una solicitud de devolución la cual sea negada –y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional–, el cálculo de los intereses se efectuará de conformidad con lo señalado en los siguientes dos supuestos:

**1.** Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, el pago de los intereses se efectuará a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de 40 o 25 días –según sea el caso–, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

**2.** Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.

Como se puede observar, en el primero de estos otros supuestos, el artículo 22-A del CFF tampoco establece un trato diferenciado, pues dispone la misma consecuencia tanto en los casos en los cuales el origen de la devolución corresponda a un saldo a favor o a un pago de lo indebido determinado por el propio contribuyente, en dicho supuesto.

En cuanto al segundo de esos supuestos, el cual establece que cuando el pago de lo indebido se hubiese



determinado por la autoridad, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se pagó dicho crédito.

Ante ello, es fácil advertir no solo la equidad en el ánimo de resarcir en mayor medida al gobernado, ya que en estos casos los intereses procederán a partir de que se pagó el crédito y no a partir del momento en el que hubiere sido negada la autorización o de que hubiere vencido el plazo para la devolución; sino además, que dicho supuesto claramente no es aplicable a los casos en los que el origen de la devolución sea un saldo a favor, ya que éste surge como consecuencia de la mecánica de la ley para la determinación de la cantidad líquida de una contribución y no por la determinación de la autoridad.

Por último –y en relación con el contenido medular del criterio jurisdiccional que se comenta–, se tiene que el tercer párrafo del artículo 22-A del CFF en cita, dispone además que cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido, y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución derivada de un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a tales supuestos; en el entendido de que, por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

### ANÁLISIS DEL FALLO QUE SE COMENTA

Del contenido de la tesis en análisis, se desprende que conforme a los múltiples criterios emitidos por la SCJN, se ha sostenido que entre el pago de lo indebido y el saldo a favor existen diferencias esenciales.

Mientras que la primera de estas figuras se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso debido a un error aritmético, de cálculo o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a su cargo o incluso determinados éstos por la autoridad, el saldo a favor no deriva de un error, sino de la aplicación de la mecánica establecida en la ley fiscal, lo cual resulta de explorado Derecho.

Asimismo, ese criterio jurisdiccional confirma que el pago de intereses tiene la naturaleza de una indemnización por parte de la autoridad, ante su dilación para resolver sobre una devolución de saldo a favor o pago de lo indebido, y

que procede –por regla general– igualmente tanto para el caso del pago de lo indebido como del saldo a favor.

No obstante se señala en la tesis en comento, que conforme al artículo 22-A del ordenamiento en cita (tercer párrafo), cuando no exista una solicitud de devolución por parte del contribuyente, el pago de intereses **sólo procede** cuando el origen de la cantidad a devolver es el pago de lo indebido, no así cuando se trata de saldos a favor, sin que ese supuesto sea contrario al principio de igualdad porque, al existir claras diferencias entre quienes tienen derecho a la devolución de una cantidad por concepto de un saldo a favor y quienes lo tienen a causa del pago de lo indebido, no se trata de sujetos ubicados en un plano o situación semejante o equiparable y, por tanto, el trato distinto para cada tipo de contribuyente (en razón del hecho generador de la devolución) está justificado; sin embargo, esta afirmación pasa por alto el hecho de que para la devolución de un saldo a favor necesariamente el contribuyente debe de presentar ante la autoridad la solicitud formal de su devolución, habida cuenta que tiene expedita a su favor la opción de compensar dicho saldo, o bien, solicitarlo en devolución.

Por lo que, en estas circunstancias, se estima inviable la existencia de una resolución administrativa o jurisdiccional que ordene la devolución de un saldo a favor sin que previamente el contribuyente hubiere ejercido su derecho a solicitar la devolución.

Esto último, a diferencia de lo que puede ocurrir tratándose de un pago de lo indebido, el cual admite las dos vías: **(i)** optar por la solicitud de la devolución en la vía administrativa o **(ii)** impugnar su determinación, según se trate de un pago de lo indebido determinado por el propio contribuyente o por la autoridad.

### REFLEXIÓN FINAL

En este extremo, al menos, el supuesto previsto en el tercer párrafo del artículo 22-A del CFF, no puede ser comparable –para fines del estudio constitucional de la garantía de equidad–, con la posible existencia de una resolución administrativa o jurisdiccional que ordene la devolución de un saldo a favor, sin que el contribuyente hubiere formulado previamente la solicitud respectiva ante la autoridad fiscal. •