

**CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS
158/2018
SUSCITADA ENTRE LAS EXTINTAS
PRIMERA Y SEGUNDA SALAS DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA
NACIÓN**

**Vo.Bo.
PONENTE
MINISTRO PRESIDENTE HUGO AGUILAR ORTIZ
COTEJÓ
SECRETARIA: MARÍA TRINIDAD VEGA DE LA MORA
COLABORÓ: ROSA GÓMEZ VÁZQUEZ**

SÍNTESIS CIUDADANA

La presente contradicción de criterios se originó cuando las extintas Primera y Segunda Salas de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación emitieron criterios contradictorios sobre el pago de intereses por parte de la autoridad fiscal. La Primera Sala sostenía que, si un tribunal anulaba un crédito fiscal, el contribuyente tenía derecho automático al pago de intereses desde el momento en que realizó el pago indebido o interpuso su defensa, independientemente de si la sentencia ordenaba explícitamente la devolución. Por otro lado, la Segunda Sala estimaba que la nulidad del crédito no implicaba automáticamente el pago de interés, y que la o el contribuyente debía iniciar un trámite de devolución posterior, generándose intereses solo si la autoridad se demoraba en ese nuevo proceso.

Ante esta discrepancia, el Pleno de este Tribunal Constitucional interviene para unificar el criterio y brindar seguridad jurídica a efecto de fijar el criterio que debe prevalecer respecto de la siguiente temática: si conforme a lo previsto en el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, procede o no el pago de intereses en aquellos casos en que las y los contribuyentes, con base en una sentencia que declaró nulo un crédito fiscal previamente pagado pero que no se pronunció de manera expresa respecto de la devolución por pago de lo indebido, acuden a solicitar a la autoridad hacendaria dicha devolución.

ÍNDICE TEMÁTICO

	Apartado	Criterio y decisión	Págs.
I	Antecedentes y trámite	Se narran los antecedentes y el trámite de la denuncia de la presente contradicción de criterios.	2-3
II	Competencia	El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente asunto.	3
III	Legitimación	La denuncia fue presentada por parte legitimada.	3-4

IV	Criterios contendientes	Se exponen los criterios contendientes de las extintas Salas.	4-13
V	Existencia de la contradicción de criterios	Existe la contradicción de criterios denunciada.	13-21
VI	Estudio de fondo	Este Tribunal Pleno arriba a la conclusión de que en términos de lo previsto en el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, no procede el pago de intereses en aquellos casos en que las y los contribuyentes, con base en una sentencia que declaró nulo un crédito fiscal previamente pagado pero que no se pronunció de manera expresa respecto de la devolución por pago de lo indebido, acuden a solicitar a la autoridad hacendaria dicha devolución. Ello, pues el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación establece 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 emitida en 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 dichos supuestos y, por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago. De ahí que, cuando la sentencia de nulidad no se pronuncia de manera directa y expresa el derecho de la o el contribuyente para obtener la devolución de cantidades indebidas, sino que se concreta a declarar la nulidad del crédito fiscal de origen, no se actualiza el supuesto previsto en la porción normativa de referencia, sobre todo porque la devolución solicitada por la o el contribuyente con posterioridad a esa sentencia genera que el hecho quede excluido de la hipótesis que exige que no se presente solicitud. Aunado a que no puede considerarse que los efectos de la sentencia que declaró la nulidad del crédito fiscal comprendan, además de la devolución de la cantidad pagada actualizada a la fecha en que ésta se efectúe, el pago de intereses	22-51

CONTRADICCIÓN DE TESIS 158/2018

		indemnizatorios por el tiempo en que la o el contribuyente no dispuso de dicha cantidad, puesto que éstos no formaban parte de su patrimonio antes de la violación y, por tanto, no puede estimarse que integren una restitución al imperio de la sentencia de nulidad.	
VII	Criterio que debe prevalecer	INTERESES. EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 22-A, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE SU PAGO EN AQUELLOS CASOS EN QUE LAS Y LOS CONTRIBUYENTES, CON BASE EN UNA SENTENCIA QUE DECLARÓ NULO UN CRÉDITO FISCAL PREVIAMENTE PAGADO PERO QUE NO SE PRONUNCIÓ DE MANERA EXPRESA RESPECTO DE LA DEVOLUCIÓN POR PAGO DE LO INDEBIDO, ACUDEN A SOLICITAR A LA AUTORIDAD HACENDARIA DICHA DEVOLUCIÓN.	51-52
VIII	Decisión y Puntos Resolutivos	PRIMERO. Existe la contradicción de criterios denunciada. SEGUNDO. Debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la presente ejecutoria. TERCERO. Publíquese la tesis de jurisprudencia que se sustenta en la presente resolución, en términos de los artículos 219 y 220 de la Ley de Amparo.	52-53

**CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS
158/2018
SUSCITADA ENTRE LAS EXTINTAS
PRIMERA Y SEGUNDA SALAS DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA
NACIÓN**

Vo.Bo.

PONENTE

MINISTRO PRESIDENTE HUGO AGUILAR ORTIZ

COTEJÓ

SECRETARIA: MARÍA TRINIDAD VEGA DE LA MORA

COLABORÓ: ROSA GÓMEZ VÁZQUEZ

Ciudad de México. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión pública correspondiente al _____, emite la siguiente:

S E N T E N C I A

Que resuelve la contradicción de criterios 158/2018, suscitada entre las extintas Primera y Segunda Salas de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El problema jurídico a resolver por este Tribunal Pleno consiste en dilucidar si en términos de lo previsto en el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, procede o no el pago de intereses en aquellos casos en que las y los contribuyentes, con base en una sentencia que declaró nulo un crédito fiscal previamente pagado pero que no se pronunció de manera expresa respecto de la devolución por pago de lo indebido, acuden a solicitar a la autoridad hacendaria dicha devolución.

I. ANTECEDENTES Y TRÁMITE

5. **Denuncia de la contradicción.** El Magistrado Presidente del Décimo Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito denunció la posible contradicción de criterios entre los sustentados por la extinta Primera Sala de este Tribunal Constitucional, al resolver el amparo directo en revisión 1991/2016 en sesión de diez de agosto de dos mil dieciséis y la otrora Segunda Sala de este Alto Tribunal, al resolver el amparo directo en revisión 5793/2015 en sesión de seis de abril del mismo año. Ello, mediante escrito presentado el cuatro de mayo de dos mil dieciocho ante la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.
6. **Trámite de la denuncia.** El entonces Ministro Presidente de este Tribunal Constitucional admitió a trámite la denuncia antes referida, solicitó a las Secretarías de Acuerdos de las extintas Primera y Segunda Salas de este Alto Tribunal que remitieran el acuerdo en el que informaran si los criterios sustentados en los amparos directos en revisión 1991/2016 y 5793/2015, respectivamente, se encontraban vigentes o, en el caso de que se tuvieran por superados o abandonados, enviaran las versiones digitalizadas de las ejecutorias que sustentaran los nuevos criterios y ordenó turnar el asunto al Ministro en retiro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Lo anterior, por auto de diez de mayo de dos mil dieciocho.
7. **Vigencia de los criterios.** El entonces Ministro Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo por desahogado el anterior requerimiento con motivo de los oficios ***** y *****, a partir de los cuales las extintas Primera y Segunda Salas de este Tribunal Constitucional informaron, respectivamente, que los criterios sostenidos en las ejecutorias cuya contradicción se denuncia se encontraban vigentes. Ello, mediante acuerdo de siete de junio de dos mil dieciocho.

8. **Integración de la contradicción.** En consecuencia, en el mismo auto antes referido, el entonces Ministro Presidente de este Tribunal Constitucional tuvo por integrada la presente contradicción de criterios, por lo que ordenó remitirla a la Ponencia del Ministro en retiro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena para la elaboración del proyecto de resolución respectivo.

9. **Turno.** Con la nueva integración de este Tribunal Constitucional, el Ministro Presidente Hugo Aguilar Ortiz ordenó turnar el presente asunto a su Ponencia para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente, por auto de dos de septiembre de dos mil veinticinco.

II. COMPETENCIA

10. Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer y resolver el presente asunto, de conformidad con lo previsto en el artículo 107, fracción XIII, tercer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el último párrafo del artículo Décimo Octavo Transitorio de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el Punto de Acuerdo Segundo, fracción X, inciso c), del Acuerdo General Plenario 2/2025 (12a), del Pleno de este Tribunal Constitucional de tres de septiembre de dos mil veinticinco, en el que se precisan los asuntos de su competencia y los que se delegan a otros órganos jurisdiccionales federales, en virtud de que versa sobre la posible contradicción de criterios suscitada entre las extintas Primera y Segunda Salas de este Alto Tribunal.

III. LEGITIMACIÓN

11. La denuncia de la posible contradicción de criterios proviene de parte legitimada, ya que fue realizada por uno de los integrantes de un Tribunal

Colegiado de Circuito como lo es el Magistrado Presidente del Décimo Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Lo anterior, acorde con lo establecido en el artículo 107, fracción XIII, párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

12. Sin que sea óbice que no se trate de un Magistrado de alguno de los Tribunales Colegiados de Circuito cuya sentencia de amparo dio origen a los recursos de revisión en los que se pronunciaron las extintas Salas contendientes, pues el artículo 107, fracción XIII, párrafo tercero, de la Constitución General no lo prevé así, sino que da legitimación en general a "los tribunales colegiados de circuito y sus integrantes". Resulta aplicable, en lo conducente, el criterio contenido en la tesis aislada 2a. LXXI/2019 (10a.), emitida por la extinta Segunda Sala de este Tribunal Constitucional, que esta nueva integración comparte, de rubro: **"CONTRADICCIÓN DE TESIS. LOS MAGISTRADOS DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO TIENEN LEGITIMACIÓN PARA DENUNCIARLA, INCLUSO CUANDO PERTENEZCAN A ÓRGANOS DISTINTOS DE LOS CONTENDIENTES"**.¹

IV. CRITERIOS CONTENDIENTES

13. Con el propósito de estar en aptitud de determinar la existencia de la contradicción de criterios denunciada, se narran los antecedentes más relevantes de cada asunto y se sintetizan las consideraciones esenciales de las resoluciones emitidas por las extintas Primera y Segunda Salas de este Tribunal Constitucional.

A. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 1991/2016

¹ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, décima época, Libro 71, octubre de 2019, tomo II, página 2022.

Antecedentes

14. **Determinación de crédito fiscal.** El Subadministrador de la Aduana del Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México, de la Administración General de Aduanas, del Servicio de Administración Tributaria determinó a cargo de la empresa ***** un crédito fiscal en cantidad total de *****, en su carácter de responsable directa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley Aduanera, el cual estaba parcialmente pagado, por lo que existía una diferencia pendiente de pago. Lo anterior, mediante resolución contenida en el oficio de treinta y uno de enero de dos mil once.
15. **Pago del crédito fiscal.** La empresa antes referida realizó un pago por un monto de *****, mediante formulario múltiple de pago el día diez de marzo de dos mil once.
16. **Impugnación del crédito fiscal a través del juicio contencioso administrativo federal.** Inconforme con la determinación del crédito fiscal antes mencionada, la sociedad mercantil aludida promovió juicio contencioso administrativo del cual tocó conocer a la Séptima Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa).
17. **Sentencia de nulidad.** La Sala Regional del conocimiento declaró la nulidad de la resolución determinante del crédito fiscal antes descrito mediante sentencia de diecisiete de febrero de dos mil doce, cuya firmeza fue declarada por la Magistrada Instructora del asunto, en términos del auto que dictó el once de mayo de la misma anualidad.
18. **Solicitud de devolución.** Posteriormente, la empresa contribuyente de referencia presentó ante la Administración Central de Fiscalización a

Grandes Contribuyentes Diversos, del Servicio de Administración Tributaria una solicitud de devolución de pago de lo indebido por la cantidad de ***** en forma actualizada, así como el pago de intereses en términos de lo dispuesto en los artículos 17-A, 22, 22-A y 22-B del Código Fiscal de la Federación. Ello, mediante escrito de diecisiete de junio de dos mil trece.

19. **Resolución de la solicitud de devolución.** El Subadministrador de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos “6”, de la Administración de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos “2”, del Servicio de Administración Tributaria autorizó, por una parte, la devolución de la cantidad pagada de manera indebida actualizada por ***** y por otra, determinó que no era procedente realizar el pago de intereses ya que la empresa contribuyente no se ubicaba en alguna de las hipótesis previstas en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior, mediante resolución de doce de julio de dos mil trece.
20. **Impugnación de la resolución recaída a la solicitud de devolución mediante juicio contencioso administrativo federal.** Al discrepar con esta última determinación en la que se le negó el pago de intereses, la sociedad mercantil de referencia promovió juicio contencioso administrativo el cual resolvió la Tercera Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa), en el sentido de reconocer la validez de la resolución impugnada mediante sentencia de veinte de febrero de dos mil quince.
21. **Juicio de amparo directo.** En contra de esta decisión, la empresa quejosa promovió juicio de amparo directo el cual resolvió el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en el sentido de negar el amparo solicitado. Ello, mediante sentencia de veinticinco de febrero de dos mil dieciséis.

22. **Recurso de revisión.** Inconforme con la sentencia aludida, la sociedad mercantil quejosa interpuso recurso de revisión mediante escrito presentado el seis de abril de dos mil dieciséis ante el órgano colegiado del conocimiento.

23. **Criterio contendiente.** La extinta **Primera Sala de este Tribunal Constitucional** resolvió el **amparo directo en revisión 1991/2016** en sesión de diez de agosto de dos mil dieciséis, en función de las consideraciones medulares siguientes:²

- a) Sostuvo que del contenido del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación se infiere que aquellos contribuyentes que interpusieron algún medio de defensa y, posteriormente, obtuvieron una resolución favorable, tienen derecho al pago de los intereses desde la fecha en la que se interpuso el medio de defensa, por lo que la norma es constitucional sí y solo si se considera esta interpretación, ya que de forma diversa (como la interpretó el órgano colegiado) implicaría claramente un trato diverso entre aquellos contribuyentes que presentan el trámite de devolución de impuesto (formato 32) después de que se anuló el crédito por órgano competente respecto de quienes reciben la devolución derivado de la obtención de una resolución que ordena ésta, no obstante que en ambos casos el derecho a la devolución derivó de una sentencia jurisdiccional que declaró nulo el crédito fiscal determinado por las autoridades hacendarias.
- b) Bajo este contexto, estimó que para dotar de contenido a la norma cuestionada era necesario tomar en consideración que la misma no sólo se refiere al caso de devoluciones simplemente, sino que también comprende el supuesto donde se determina un crédito fiscal y, en su contra, el contribuyente interpone algún medio de defensa y con motivo de ello, se revoca o se declara su nulidad lisa y llana, ya sea a través del recurso de revocación o del juicio contencioso administrativo.
- c) Por tanto, determinó que la correcta interpretación que debe darse a la norma referida para que sea acorde con la Constitución General a la luz del principio de igualdad, es que tanto los contribuyentes que presenten

² Por unanimidad de cinco votos de los Ministros y la Ministra en retiro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Norma Lucía Piña Hernández (Ponente) y Presidente Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien se reservó su derecho a formular voto concurrente.

una solicitud de devolución después de haber obtenido una sentencia que declara la nulidad de la resolución que determinó la obligación de pago de un crédito fiscal, como aquellos que tienen derecho a la devolución por haber obtenido una resolución favorable a través de un medio de defensa y dentro de la litis se especificó su derecho a la devolución de los pagos que hubieran efectuado con motivo de la anulación del acto impugnado, cuentan con el derecho al pago de los intereses respectivos.

- d) Afirmó que lo anterior era así, ya que siguiendo la lógica que indica el precepto mencionado la intención del legislador es que en aquellos casos en los cuales los contribuyentes realicen pagos al fisco federal y, posteriormente, se determine que el pago fue indebido tengan derecho a la devolución de las cantidades enteradas, a la respectiva actualización y, además, al interés que generó dicha cantidad al encontrarse en manos del tesoro público de forma incorrecta.
- e) Para el caso de los pagos de cantidades indebidas, aseveró que el derecho surge cuando se anula el acto en términos de lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.
- f) De ahí que, asumió que al estar ante un caso de pago de lo indebido era evidente que la norma de que se trataba debía ser interpretada en el sentido de que se tiene derecho al pago de los intereses a partir de la fecha en que se interpuso el medio de defensa.
- g) Con base en lo antes expuesto, determinó que la interpretación realizada por el órgano colegido respecto del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación implicaba ir en contra del principio de igualdad consagrado en la Constitución General, ya que esa interpretación no debía considerarse exclusiva para el trámite de devolución o bien para el caso de que la resolución emitida en un recurso administrativo o en una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional establecieran directamente la obligación de devolver el pago de lo indebido, sino que debía ser interpretada de forma extensiva a fin de que abarcara aquellos supuestos en los cuales el pago de lo indebido no surge por el trámite de la solicitud de devolución en sí mismo, sino también cuando la determinación de un crédito fiscal por parte de la autoridad hacendaria derive en un pago de lo indebido al haberse declarado nulo el acto que le dio origen, por virtud de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.
- h) Consideró que si bien la sentencia que declaró la nulidad del crédito fiscal no especificó que tal nulidad daba origen a la devolución de dicho crédito en favor de la empresa contribuyente que lo pagó, también **se debía considerar que el pago de lo indebido surgió como consecuencia directa de la declaratoria de nulidad que realizó la Sala Regional de dicho crédito**, pues a pesar de que la sentencia no se haya pronunciado

al respecto, lo cierto es que jurídicamente se configura el pago de lo indebido cuando la resolución administrativa que originó el pago de una cantidad al fisco se anula.

- i) Por consiguiente, sostuvo que se estaba ante un supuesto en el que existe un actuar negligente de la autoridad hacendaria, el cual así es reconocido por el medio de impugnación interpuesto en el que se resuelve que el particular no tiene por qué cubrir el importe del crédito fiscal determinado, por lo que al haber efectuado el pago del mismo, **éste se convierte en un pago de lo indebido y, por ende, genera los intereses contemplados en los artículos 22 y 22-A, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.**
- j) De tal suerte que **atendiendo a la interpretación de la norma controvertida arribó a la conclusión de que resultaba procedente el pago de intereses respecto de cantidades cubiertas por los contribuyentes** cuando un crédito fiscal pagado con anterioridad a la interposición del medio de defensa correspondiente ha sido declarado nulo, por lo que el pago de la generación de aquellos deberá formularse tomando como fecha el momento en que se interpuso el medio de defensa respectivo; ello **a pesar de que la solicitud de devolución se hubiera presentado con posterioridad y que en la sentencia no se hubiera determinado expresamente la procedencia de dicha devolución al haberse declarado nula la resolución impugnada.**

B. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 5793/2015

Antecedentes

24. **Determinación de créditos fiscales.** La Administración Local de Auditoría Fiscal del Norte del entonces Distrito Federal (ahora Ciudad de México), del Servicio de Administración Tributaria determinó a la empresa ***** tres créditos fiscales en cantidad total de *****, por concepto de impuesto sobre la renta, actualización, recargos y multas, correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil cinco. Lo anterior, mediante resolución contenida en el oficio de treinta de noviembre de dos mil diez.

25. **Pago de los créditos fiscales.** La sociedad mercantil antes referida realizó un pago por la cantidad de *********, el veintiocho de febrero de dos mil once.
26. **Impugnación del crédito fiscal a través del juicio contencioso administrativo federal.** Inconforme, la empresa contribuyente mencionada impugnó la resolución determinante del crédito fiscal promoviendo juicio contencioso administrativo, del cual correspondió conocer a la Cuarta Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa).
27. **Sentencia de nulidad.** La Sala Regional del conocimiento declaró la nulidad de la resolución determinante del crédito fiscal antes descrito, mediante sentencia de cuatro de diciembre de dos mil trece.
28. **Solicitud de devolución.** Posteriormente, la empresa contribuyente aludida presentó ante la autoridad hacendaria solicitud de devolución por concepto de pago de lo indebido respecto del crédito fiscal que se declaró nulo, así como el pago de los intereses correspondientes. Ello, mediante escrito presentado el veintinueve de agosto de dos mil catorce.
29. **Resolución de la solicitud de devolución.** La Administradora Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente, del Servicio de Administración Tributaria autorizó, por una parte, la devolución del pago de lo indebido por la cantidad actualizada de ********* y, por otra, negó el pago de intereses al considerar que el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación establece que habrá obligación de pagarlos cuando el contribuyente presente solicitud de devolución y ésta sea negada por la autoridad fiscal y, posteriormente, derivado de la interposición de algún medio de defensa contra esa resolución sea concedida por un órgano jurisdiccional, supuesto que estimó no aconteció en el caso concreto. Lo

anterior, mediante resolución contenida en el oficio de veinte de octubre de dos mil catorce.

30. **Impugnación de la resolución recaída a la solicitud de devolución mediante juicio contencioso administrativo federal.** Al discrepar con esta última determinación en la que se le negó el pago de intereses, la empresa contribuyente de referencia promovió juicio contencioso administrativo el cual resolvió la Octava Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa), en el sentido de reconocer la validez de la resolución impugnada mediante sentencia de veintiuno de mayo de dos mil quince.

31. **Juicio de amparo directo.** En contra de dicha decisión, la sociedad mercantil de referencia promovió juicio de amparo directo el cual resolvió el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en el sentido de negar el amparo solicitado. Lo anterior, mediante sentencia de veintitrés de septiembre de dos mil quince.

32. **Recurso de revisión.** En desacuerdo con esta sentencia, la empresa quejosa interpuso recurso de revisión mediante escrito presentado ante el órgano colegiado del conocimiento el dieciséis de octubre dos mil quince.

33. **Criterio contendiente:** La extinta **Segunda Sala de este Tribunal Constitucional** resolvió el **amparo directo en revisión 5793/2015**, en sesión de seis de abril de dos mil dieciséis, con base en las consideraciones esenciales siguientes:³

a) Sostuvo que tal como lo había determinado el órgano colegiado, la recurrente no se ubicó en ninguna de las hipótesis previstas en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación.

³ Por mayoría de tres votos de los Ministros en retiro Eduardo Medina Mora I. (Ponente), José Fernando Franco González Salas y Presidente Alberto Pérez Dayán. El Ministro en retiro Javier Laynez Potisek y la Ministra en retiro Margarita Beatriz Luna Ramos, emitieron su voto en contra.

- b) Lo anterior, al considerar que el planteamiento de la recurrente no podía efectuarse bajo los parámetros del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, porque en el caso la devolución había sido solicitada por la empresa con posterioridad a la sentencia dictada en el juicio de nulidad, lo que la excluía de la hipótesis consistente en el caso de que el contribuyente no presentó solicitud de devolución y ésta deriva del cumplimiento de una resolución emitida en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.
- c) Estimó que la recurrente presentó solicitud de devolución de la cantidad enterada derivado de lo resuelto por la Sala Regional del conocimiento por lo que entonces era a partir de esa fecha cuando debió computarse el plazo previsto en el artículo 22 del Código Tributario para determinar su oportunidad, esto es, de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución ante la autoridad fiscal para determinar si era procedente o no el pago de los intereses, pues únicamente de resultar extemporánea la devolución se hubiera actualizado la hipótesis del primer párrafo del artículo 22-A del citado ordenamiento.
- d) En ese tenor, afirmó que no puede considerarse que los efectos de la resolución que declaró la nulidad del crédito fiscal comprendan, además de la devolución de la cantidad pagada actualizada a la fecha en que ésta se efectúe, el pago de los intereses indemnizatorios por el tiempo en que la quejosa no dispuso de dicha cantidad, puesto que éstos no forman parte del patrimonio de la quejosa antes de la violación y, por tanto, no puede considerarse que integren una restitución al imperio de la sentencia de nulidad.
- e) Por tal motivo, sostuvo que si la devolución fue autorizada dentro del plazo legal, la recurrente no podía ser ubicada en ninguno de los supuestos del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación ni, por consiguiente, pretender el pago de intereses a cargo de la autoridad, pues como lo apuntó la autoridad fiscal, la contribuyente no acudió ante las instancias jurisdiccionales a fin de que se emitiera a su favor una resolución de la cual, en forma directa, derivara su obligación de efectuar la devolución, cuando ésta fue autorizada por la autoridad previa solicitud de la contribuyente.
- f) Expuso que, si bien tenía el antecedente de la sentencia emitida en el juicio de nulidad, en la misma no se ordenó de manera directa y expresa que se devolviera la cantidad indebidamente enterada, sino solamente se limitó a declarar la nulidad del crédito que había generado el pago, por lo que la quejosa se encontró en posibilidad de solicitar por los medios correspondientes el pago de lo indebido de conformidad con el numeral 22 del Código Fiscal de la Federación.

g) En este contexto, estimó que fue acertada la conclusión del órgano colegiado en el sentido de que la sociedad mercantil contribuyente no se ubicó en ninguna de las hipótesis previstas en el artículo 22-A del Código Tributario para estar en posibilidades de exigir además el pago de intereses.

h) Concluyó que el análisis del planteamiento de la quejosa no podía efectuarse bajo los parámetros de lo dispuesto en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, porque la devolución había sido solicitada por la empresa (veintinueve de agosto de dos mil catorce) y autorizada oportunamente por la autoridad fiscal (veinte de octubre de dos mil catorce), lo que la excluía de la hipótesis mencionada en último término consistente en el caso en que el contribuyente no presentara solicitud de devolución y ésta derivara del cumplimiento de una resolución emitida en un recurso administrativo o una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.

V. EXISTENCIA DE LA CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS

34. Precisado lo anterior, este Tribunal Pleno advierte que sí existe contradicción de criterios entre las extintas Primera y Segunda Salas de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.
35. Conforme a precedentes emitidos por la anterior integración de este Tribunal Constitucional, en este apartado debe analizarse si los órganos jurisdiccionales contendientes, al resolver los asuntos que son materia de la denuncia, sostuvieron criterios contradictorios.
36. Al respecto, importa destacar que se debe atender al criterio adoptado por el juzgador o juzgadora a través de argumentaciones lógico-jurídicas para justificar su decisión en una controversia, pues lo que configura la existencia de una contradicción es que dos o más órganos jurisdiccionales terminales del mismo rango adopten criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho o sobre un problema jurídico central, independientemente de que las cuestiones fácticas que rodean los casos que generan esos

criterios no sean iguales, ya que las particularidades de cada caso no siempre resultan relevantes y pueden ser sólo adyacentes.⁴

37. En una línea de precedentes consistentes, el Pleno de la anterior integración de este Tribunal Constitucional sostuvo que la finalidad de la contradicción de criterios es proporcionar certidumbre en las decisiones judiciales mediante la unificación de la interpretación del orden jurídico nacional, por lo que para determinar si existe la contradicción de criterios, debe atenderse a las consideraciones y razonamientos contenidos en las ejecutorias contendientes con el propósito de buscar algún punto de toque en sus estructuras argumentativas que sean genuinamente antagónicas pues, de lo contrario, no existiría el presupuesto procesal necesario para que este Alto Tribunal ejerciera su función unificadora.
38. Así, con base en lo sostenido por el Tribunal Pleno de la anterior integración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que esta nueva integración comparte, la forma de aproximarse a los problemas que se plantean en este tipo de asuntos debe radicar en la necesidad de unificar criterios y no en la de comprobar que se reúna una serie de características determinadas en los casos resueltos por los órganos jurisdiccionales contendientes; de ahí que, para comprobar que una contradicción de criterios es procedente, se requiere determinar si existe una necesidad de unificación, es decir, una posible discrepancia en el proceso de interpretación más que en el producto del mismo.

⁴ Este es el estándar exigible para tener por existente una contradicción de criterios, de conformidad con la jurisprudencia P./J. 72/2010 sustentada por el Pleno de la anterior integración de este Tribunal Constitucional, que esta nueva integración comparte, 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, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES.”** Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXXII, agosto de 2010, página 7.

39. En otras palabras, para resolver si existe o no una contradicción de criterios, será necesario analizar detenidamente cada uno de los procesos interpretativos involucrados —y no tanto los resultados que ellos arrojen— con el objeto de identificar si en algún tramo de los respectivos razonamientos se tomaron decisiones distintas —no necesariamente contradictorias en términos lógicos— aunque legales. Si la finalidad de la contradicción de criterios es la unificación de estos últimos y dado que el problema radica en los procesos de interpretación —no en los resultados— adoptados por los órganos jurisdiccionales contendientes, entonces es posible afirmar que para que una contradicción de criterios sea existente es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

- I. Los órganos jurisdiccionales contendientes debieron haber resuelto alguna cuestión litigiosa en la que se vieron en la necesidad de ejercer el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo mediante la adopción de algún canon o método, cualquiera que fuese.
- II. Entre los ejercicios interpretativos respectivos se debe encontrar algún punto de toque, es decir, que exista al menos un tramo de razonamiento en el que la interpretación ejercida gire en torno a un mismo tipo de problema jurídico, ya sea el sentido gramatical de una norma, el alcance de un principio, la finalidad de una determinada institución o cualquier otra cuestión jurídica en general; y que sobre ese mismo punto de derecho, los órganos jurisdiccionales contendientes adopten criterios jurídicos discrepantes.
- III. Que lo anterior pueda dar lugar a la formulación de una pregunta genuina acerca de si la manera de acometer la cuestión jurídica es preferente en relación con cualquier otra que, como la primera, también sea legalmente posible.

40. Expuesto lo anterior, se procede al análisis de las condiciones para la procedencia de la contradicción de criterios de que se trata.

41. **Primer requisito. Ejercicio interpretativo y arbitrio judicial.** Este primer requisito se satisface, pues las extintas Salas contendientes de este Tribunal

Constitucional, al resolver respectivamente los amparos directos en revisión que fueron sometidos a su jurisdicción, se vieron en la necesidad de ejercer su arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo para llegar a una solución sobre un tópico jurídico. En la contradicción de criterios que nos ocupa, en ambos casos se abordó la interpretación del artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación a efecto de determinar si la autoridad hacendaria está o no obligada a pagar intereses a las y los contribuyentes cuando la devolución del pago de lo indebido deriva de una sentencia que se limitó a declarar la nulidad del crédito fiscal de origen (previamente pagado), sin pronunciarse expresamente sobre la procedencia de esa devolución.

42. Como ya quedó evidenciado, en ambos asuntos se analizaron dos casos similares en los que la autoridad fiscal determinó créditos fiscales a las y los contribuyentes y éstos los pagaron.
43. No obstante lo anterior, las y los propios contribuyentes los impugnaron a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en donde indistintamente obtuvieron una sentencia favorable en la que se declaró la nulidad de los créditos fiscales y, como consecuencia de ello, los montos de tales créditos pagados jurídicamente se configuraron como pago de lo indebido, en términos de los artículos 22 y 22-A, del Código Fiscal de la Federación.
44. Por tal motivo, las y los contribuyentes presentaron una solicitud de pago de lo indebido ante la autoridad hacendaria, quien les autorizó la devolución del monto histórico, así como su correspondiente actualización; sin embargo, les negó el pago de los intereses a que se refiere el artículo 22- A del Código Fiscal de la Federación, determinación esta última la que dio origen a la instauración de nuevos juicios de nulidad interpuestos por las y los contribuyentes en los que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a

través de sus Salas Regionales respectivas, reconoció la validez de la negativa de pago de intereses, determinaciones estas últimas que dieron lugar a los juicios de amparo directo que las extintas Salas contendientes de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación conocieron en recurso de revisión, quienes al resolver en definitiva, emitieron criterios opuestos.

45. En efecto, la extinta **Primera Sala** de este Tribunal Constitucional, al resolver el **amparo directo en revisión 1991/2016**, consideró que en el caso particular, no se actualizó la exclusión que hacía procedente el pago de intereses previsto en el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que para la procedencia del pago de intereses se requería que el contribuyente no hubiera ingresado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y que la devolución se efectuara en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional.
46. Sostuvo lo anterior, al establecer que la porción normativa antes referida debía interpretarse en forma extensiva y no limitarla a esos requisitos, a fin de que abarcara aquellos supuestos en los cuales el pago de lo indebido no surgía por el trámite de la solicitud de devolución en sí mismo, sino también cuando la determinación de un crédito fiscal por parte de la autoridad hacendaria, derivara en un pago de lo indebido al haberse declarado nulo el acto que le dio origen por virtud de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.
47. Asimismo, la Sala de referencia estimó que si bien en el caso particular la sentencia que había declarado la nulidad del crédito fiscal determinado al contribuyente no especificó que tal la nulidad daba origen a la devolución del crédito fiscal pagado por el mismo, también se debía considerar que el pago de lo indebido surgió como consecuencia directa de la declaratoria de

nulidad que realizó la Sala Regional de dicho crédito, pues a pesar de que la sentencia no lo haya pronunciado así, jurídicamente se configuró el pago de lo indebido.

48. Asimismo, también determinó que, **atendiendo a la interpretación de la porción normativa citada, resultaba procedente el pago de intereses respecto de cantidades cubiertas por las y los contribuyentes, cuando un crédito fiscal pagado con anterioridad a la interposición del medio de defensa correspondiente, ha sido declarado nulo, por lo que el pago de la generación de aquellos debería formularse tomando como fecha el momento en que se interpuso el medio de defensa, a pesar de que la solicitud de devolución se hubiera presentado con posterioridad y que en la sentencia de nulidad del crédito, que se configuró como pago de lo indebido, no se hubiera determinado expresamente la procedencia de dicha devolución al haberse declarado nula la resolución impugnada.**

49. En cambio, la extinta **Segunda Sala** de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el **amparo directo en revisión 5793/2015**, consideró que no se reunían los requisitos para que el contribuyente obtuviera el pago de los intereses, ya que debieron colmarse los supuestos de procedencia de ese pago, a saber, que no haya existido una solicitud de devolución de pago de lo indebido y que existiera una resolución o sentencia en la que se haya ordenado la devolución de ese pago.

50. Al respecto, advirtió que en el caso particular, sí existió una solicitud de devolución de pago de lo indebido, pues con posterioridad a la declaratoria de nulidad del crédito fiscal el propio contribuyente presentó una solicitud de devolución de pago de lo indebido y en la sentencia en la que se declaró dicha nulidad no se ordenó directamente a la autoridad hacendaria que devolviera alguna cantidad como pago de lo indebido; circunstancias que

excluían la procedencia del pago de los intereses, en términos del artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación.

51. **Segundo requisito. Existencia de un punto de toque o contacto.** Como puede apreciarse de la síntesis de los criterios contendientes, en los ejercicios interpretativos realizados por las extintas Primera y Segunda Salas de este Tribunal Constitucional existe un punto de toque respecto a la resolución de un mismo problema jurídico consistente en determinar si, de conformidad con lo previsto en el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, asiste o no a las y los contribuyentes el derecho a recibir el pago de intereses en aquellos casos en que, con base en una sentencia que declaró nulo un crédito fiscal en la que no haya pronunciamiento expreso sobre la procedencia de la devolución por pago de lo indebido, el gobernado o gobernada acuden a solicitar esa devolución de la cantidad enterada.

52. Con el propósito de evidenciar las similitudes que guardan los asuntos resueltos por las extintas Salas contendientes de este Tribunal Constitucional, es pertinente resaltar sus elementos fácticos más relevantes:

Primera Sala Amparo Directo en Revisión 1991/2016	Segunda Sala Amparo Directo en Revisión 5793/2015
a) La autoridad hacendaria determinó un crédito fiscal a cargo del contribuyente. b) El contribuyente efectuó el pago del crédito fiscal. c) La legalidad de la resolución determinante del crédito fiscal fue impugnada mediante juicio contencioso administrativo. d) La resolución determinante del crédito fiscal fue declarada nula mediante sentencia firme.	a) La autoridad hacendaria determinó tres créditos fiscales a cargo del contribuyente. b) El contribuyente efectuó el pago de los créditos fiscales. c) La legalidad de la resolución determinante de los créditos fiscales fue impugnada mediante juicio contencioso administrativo. d) La resolución determinante de los créditos fiscales fue declarada nula mediante sentencia firme.

53. Lo preinserto, pone de manifiesto que aun cuando la problemática jurídica a la que se enfrentaron las extintas Salas contendientes de este Alto Tribunal es la misma, la decisión que adoptaron al resolver los amparos directos en revisión respectivos es opuesta.
54. Ello, pues mientras la **Primera Sala** sostuvo que cuando se resuelva favorablemente una solicitud de devolución de un pago de lo indebido presentada con apoyo en una sentencia que declaró la nulidad del crédito fiscal de origen (previamente pagado), **deben pagarse intereses generados a partir de la promoción del juicio –aun cuando en esa sentencia no se haya ordenado esa devolución–**, pues todo deriva de una actuación negligente de la autoridad que ilegalmente determinó el adeudo que amerita la aplicación extensiva del artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación; en cambio, la **Segunda Sala** consideró que cuando se resuelva favorablemente una solicitud de devolución de un pago de lo indebido presentada a partir de una sentencia que declaró la nulidad del crédito fiscal de origen (previamente pagado), **no deben pagarse intereses porque esa sentencia no se ocupó de la procedencia de esa devolución**, lo que originó, precisamente, que se tuviera que presentar posteriormente la solicitud respectiva y, en ese tenor, no se actualiza el supuesto a que se refiere el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación.
55. En otras palabras, ambas Salas discreparon sobre el derecho de las y los contribuyentes a recibir el pago de intereses con sustento en una sentencia que declare la nulidad de un crédito fiscal, pues mientras para la Primera Sala dicho fallo es suficiente para actualizar el pago de intereses al haberse actualizado el actuar negligente de la autoridad hacendaria; en cambio, la Segunda Sala estimó que el fallo favorable es insuficiente para que la autoridad fiscal deba pagar intereses, ya que no se ordenó en éste de manera directa y expresa que se devolviera la cantidad indebidamente

pagada, por lo que consideró necesario que los contribuyentes formularan su solicitud de devolución y sólo en el caso de que la autoridad excediera el plazo de devolución que prevé el Código Fiscal de la Federación, deberá indemnizar a los contribuyentes por la mora en que incurrió.

56. Con base en lo antes expuesto, este Tribunal Pleno considera que los criterios contendientes sí tienen un punto de toque, de manera que como ya se anticipó, se acredita el segundo requisito de existencia de la contradicción de criterios que nos ocupa.

57. **Tercer requisito.** Por lo que hace a este requisito, el análisis de la contradicción de criterios denunciada permite dar lugar a formular la siguiente pregunta jurídica, la cual debe ser resuelta por este Tribunal Pleno y que consiste en la siguiente: ***¿Procede o no el pago de intereses en favor de las y los contribuyentes en aquellos casos en que, con base en una sentencia que declaró nulo un crédito fiscal que previamente pagaron pero que no se pronunció de manera expresa respecto de la devolución por pago de lo indebido, acuden a solicitar a la autoridad hacendaria dicha devolución, en términos de lo establecido en el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación?***

VI. ESTUDIO DE FONDO

58. Este Tribunal Pleno considera que el criterio que debe prevalecer y que da respuesta a la anterior interrogante es que de conformidad con lo previsto en el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, no procede el pago de intereses en aquellos casos en que las y los contribuyentes, con base en una sentencia que declaró nulo un crédito fiscal previamente pagado pero que no se pronunció de manera expresa respecto de la devolución por pago de lo indebido, acuden a solicitar a la autoridad

hacendaria dicha devolución. Las razones que dan sustento a esta conclusión se exponen a continuación.

59. La devolución de cantidades por parte de las autoridades fiscales se encuentra regulada en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece en su primer párrafo que las autoridades devolverán tanto los montos pagados indebidamente como aquellos que procedan conforme a las leyes fiscales.⁵
60. El derecho a la devolución puede derivar de la existencia de un pago de lo indebido o bien, de la existencia de un saldo a favor que proviene de los procedimientos que disponen las leyes fiscales vigentes.
61. Para instar la recuperación de cantidades pagadas indebidamente o en exceso el legislador ha diseñado un procedimiento que contempla los requisitos, plazos y formalidades a que se deben sujetar tanto la autoridad hacendaria -en su carácter de deudora- como las y los contribuyentes que sean titulares del derecho a la devolución, mismo que se encuentra previsto en el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación referido. El contenido de dicha disposición jurídica es el siguiente:

Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

[...]

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la

⁵ “**Artículo 22.-** Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. (...)”

declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la

declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del decimosexto párrafo de este artículo.

Se tendrá por no presentada la solicitud de devolución, en aquellos casos en los que el contribuyente, o bien, el domicilio manifestado por éste, se encuentren como no localizados ante el Registro Federal de Contribuyentes. Cuando se tenga por no presentada la solicitud, la misma no se considerará como gestión de cobro que interrumpa la prescripción de la obligación de devolver.

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. En este supuesto no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los datos erróneos sólo se hayan consignado en la solicitud o en los anexos. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el período que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atienda el requerimiento.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la

autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el primer requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, ya sea con motivo del primer o segundo requerimiento, no se considerará en el cómputo del plazo para la devolución antes mencionado.

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes, y documentos, a que se refiere el séptimo párrafo del presente artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad fiscal inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo séptimo del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación se sujetará al procedimiento establecido en el artículo 22-D de este Código.

Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el

contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo décimo del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer los casos en los que no obstante que se ordene el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el párrafo décimo del presente artículo, regirán los plazos establecidos por el párrafo séptimo del mismo, para efectuar la devolución.

Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación.

(Énfasis añadido)

62. Sobre el particular, resulta conveniente precisar que el Tribunal Pleno de la anterior integración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que, en materia de pago indebido de contribuciones, el principio de proporcionalidad tributaria se traduce en la obligación de la autoridad

hacendaria de devolver al particular las sumas recaudadas indebidamente, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente, por lo que el legislador debe establecer los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.

63. Dicho criterio se encuentra contenido en la tesis aislada P. XI/2001, que esta nueva integración comparte, cuyo rubro y texto son los siguientes:

PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA. Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, **resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquélla que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido.** Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, **tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para**

devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.⁶

(Énfasis añadido)

64. Ahora bien, como se anticipó, la presente contradicción de criterios tiene como materia interpretar el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación para determinar si la autoridad hacendaria está obligada a pagar intereses cuando la devolución del pago de lo indebido deriva de la presentación de una solicitud por parte de la o el contribuyente, específicamente en el supuesto en que esa solicitud se apoye en una sentencia jurisdiccional que se limitó a declarar la nulidad del crédito fiscal de origen (previamente pagado), pero no se pronunció expresamente sobre la procedencia de esa devolución.
65. En principio, importa destacar que el Código Fiscal de la Federación no contiene norma alguna que defina el concepto “intereses”, pues su regulación solo se dirige a establecer las reglas aplicables a la obligación de la autoridad hacendaria de indemnizar a las y los contribuyentes como consecuencia del daño que ha causado en su patrimonio.
66. No obstante, la anterior integración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación desarrolló una doctrina jurisprudencial en la que delimitó tanto la naturaleza como la finalidad de los intereses que se regulan en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación. En esa línea se afirmó que estos intereses procedían derivado del pago extemporáneo que realizara la autoridad hacendaria ponderando su naturaleza moratoria y, en esa medida, se reconoció su carácter indemnizatorio a cargo de la autoridad fiscal por imponer a las y los contribuyentes una carga tributaria que no estaban obligados a soportar.

⁶ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XIV, julio de 2001, página 9.

67. Al respecto, la extinta Segunda Sala de este Tribunal Constitucional, al resolver la contradicción de tesis 52/2000-SS sostuvo, en la parte que interesa, lo siguiente:⁷

“(…) En el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, Novena Edición, a fojas mil setecientos ochenta y siguiente, se establece lo que debe entenderse por intereses:

*‘INTERESES. I. (Del latín interesse, sustantivación del verbo intereses, importar.) En un sentido estricto, se identifica con el provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital (dinero). Asimismo, puede considerarse como el beneficio económico que se logra de cualquier clase de inversión. En un sentido más amplio: **compensación en dinero o en cualquier valor que se recibe del acreedor en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.**--- II. **Naturaleza. Los intereses son frutos civiles** (a. 893, CC): no merman la esencia y cantidad del bien del cual provienen.--- 2. **Justificación.** Ya Aristóteles advertía que el dinero debe ser estéril (*pecunia non parit pecuriam*); igual criterio sustentaba el cristianismo ‘Dad prestado sin esperar por eso nada’. En cuanto toca a la legitimidad moral de los intereses, ello se ve superado y se habla sobre su justificación: el dinero es una mercancía que puede ser alquilada o vendida como todas las otras; el dinero es el signo de los valores y éstos pueden ser arrendados; existe una privación de su uso por parte de quien lo presta: debe gratificársele; surgen los conceptos de daño emergente (a. 2108. CC) y de lucro cesante (a. 2107 CC), etc.--- 3) **Propósito.** ‘Quien tiene una suma de dinero, tiene siempre modo de aumentarla, y en el peor de los casos, adquiriendo valores del gobierno o depositándola en un banco: el dinero, por lo tanto, fructificará (fuera de los casos patológicos de quien lo tiene bajo la almohada o en un cajón), produce intereses’ (Banca).--- 4. **Clases.** A) Bruto (nominal). Dentro de él se distinguen varios conceptos: a. una prima de riesgo; b. un costo de administración del préstamo, y c. una indemnización contra la devaluación del capital ante el alza de precios.--- B) Neto (puro). Es el remuneratorio, al descontar los elementos del bruto o nominal. --- C) Lucrativo. Los que se pagan en el mutuo, por el mutuo mismo.--- D) Compensatorios. Los que se devengan durante el plazo convenido, para resarcir el consecuente desfase económico.---E) **Moratorios. Los que se pagan como sanción a título de reparación (indemnización) a los daños y perjuicios causados por el retraso en el cumplimiento. Aquí siempre tiene derecho el acreedor a los intereses legales a partir del día de la mora...**’.*

En esencia, **los intereses son las ganancias o utilidades que se obtienen en forma accesoria al cumplimiento de una obligación. Existen diversas clases, entre otros, los moratorios, que son los destinados a reparar el perjuicio resultante del cumplimiento inoportuno o extemporáneo de una obligación.**

⁷ En sesión de veinticinco de octubre de dos mil, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros en retiro Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón (ponente), Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

Los intereses que se establecen en el Código Fiscal de la Federación, concretamente en su artículo 22, corresponden a los previstos como moratorios en la legislación civil, pues constituyen una indemnización al contribuyente por parte del fisco federal por la devolución inoportuna del pago de las contribuciones enteradas indebidamente o en exceso.

Debe precisarse que la naturaleza jurídica de los intereses y de la actualización del monto del pago de lo indebido es diversa, pues aun cuando ambas figuras operan en los casos en que la autoridad fiscal no devuelva oportunamente aquél, **los intereses son accesorios de la contribución pagada de manera incorrecta y tienen por objeto indemnizar al contribuyente por la devolución inoportuna de ese pago**, mientras que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de darle el valor real al monto de la cantidad enterada indebidamente en el momento del pago, para que el contribuyente reciba una suma equivalente a la que cubrió inicialmente, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta de pago oportuno. (...)"

(Énfasis añadido)

68. De lo antes transcrito se advierte que los intereses previstos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta diciembre de dos mil tres (regulados a partir del cinco de enero de dos mil cuatro en el artículo 22-A de dicho ordenamiento), se conceptualizaron como la ganancia o utilidad que se obtiene en forma accesoria al cumplimiento de una obligación, por lo que corresponden a los establecidos como moratorios en la legislación civil, pues constituyen una indemnización al contribuyente por parte del fisco federal por la devolución inoportuna del pago de las contribuciones enteradas indebidamente o en exceso.
69. Posteriormente, la misma Segunda Sala de este Alto Tribunal, al resolver el amparo en revisión 193/2008,⁸ determinó que el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación -que establece los supuestos que dan lugar al pago de intereses por concepto de pago de lo indebido, así como los momentos a

⁸ En sesión de tres de septiembre de dos mil ocho por unanimidad de cinco votos de los Ministros en retiro Mariano Azuela Güitrón, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Presidente José Fernando Franco González Salas y de la Ministra en retiro Margarita Beatriz Luna Ramos.

partir de los cuales se deben calcular los mismos- no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, pues si bien en materia de pago indebido de contribuciones dicho principio exige que se reintegre a los contribuyentes el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente, lo cierto es que sólo resulta válido que se sancione a las autoridades fiscales con el pago de una indemnización a los contribuyentes por el perjuicio sufrido durante el tiempo en que no contaron con las cantidades enteradas indebidamente, en la medida en que dicho perjuicio sea imputable a aquéllas.

70. De esa manera, la Sala mencionada estimó que para determinar a partir de cuándo deben calcularse los intereses, no podía tomarse en consideración únicamente el beneficio que el contribuyente hubiera podido obtener, en su caso, con la inversión de la cantidad adeudada, sino que debe ponderarse, también, la medida en que la privación de dicho beneficio sea imputable a la autoridad fiscal.
71. Luego, el Tribunal Pleno de la anterior integración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoció, al fallar la contradicción de tesis 35/2007-PL,⁹ que **los intereses no sólo resultan del pago extemporáneo que realice la autoridad hacendaria, ya que la obligación indemnizatoria a cargo del fisco puede derivar de lo dispuesto en las leyes fiscales regulatorias de una contribución específica**, por lo que debe atenderse a ésta a fin de determinar si en la devolución de la cantidad enterada por la parte quejosa con motivo de la norma fiscal declarada inconstitucional procede el pago de intereses, en el entendido que de ser así esta obligación derivará entonces de la ley y ya no de la sentencia de amparo.¹⁰

⁹ Resuelta en sesión de tres de marzo de dos mil nueve por unanimidad de once votos.

¹⁰ Lo anterior se advierte de las tesis jurisprudenciales P./J. 46/2009 y P./J. 47/2009, emitidas por el Pleno de la anterior integración de este Tribunal Constitucional de rubros, respectivamente: "INEJECUCIÓN DE SENTENCIA. ANTE LA FALTA DE PRECISIÓN DE LA CANTIDAD QUE DEBE DEVOLVERSE AL QUEJOSO QUE OBTUVO LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL EN CONTRA DEL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007, ES EN SEDE JURISDICCIONAL DONDE DEBE SUSTANCIARSE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO PARA PRECISARLA." e "INEJECUCIÓN DE SENTENCIA. ANTE LA FALTA DE PRECISIÓN DE LA

72. Después, respecto de la naturaleza indemnizatoria por mora de los intereses de referencia, la extinta Segunda Sala de este Tribunal Constitucional sostuvo, al resolver el amparo en revisión 1884/2009,¹¹ que el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación no vulnera el principio de equidad tributaria, ya que el pago de intereses tratándose de la devolución del pago indebido está prevista tanto para el caso cuando la devolución se hace en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia pronunciada por un órgano jurisdiccional, sin que para ello se haya presentado solicitud de devolución; como para aquel cuando la devolución se hace en cumplimiento de la resolución y sentencia indicada, mediante solicitud de devolución, la cual en principio es negada, pero posteriormente es concedida por virtud de una resolución o de la sentencia respectiva.

73. Por tanto, la Sala de referencia aseveró que la devolución del pago de lo indebido con intereses procede en los supuestos regulados en los párrafos segundo, fracciones I y II y tercero del artículo 22-A impugnado, independientemente de que se haya o no presentado solicitud de devolución, es decir, el pago de intereses procede en esos supuestos cuando se formula la solicitud o cuando esto no se hace, la única diferencia son los momentos a partir de cuándo se inicia el cálculo de los intereses.¹²

CANTIDAD QUE DEBE DEVOLVERSE AL QUEJOSO QUE OBTUVO LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL EN CONTRA DE UNA LEY TRIBUTARIA QUE REGULE CONTRIBUCIONES QUE SE RIJAN POR EL PRINCIPIO DE AUTOLIQUIDACIÓN, ES EN SEDE JURISDICCIONAL DONDE DEBE SUSTANCIARSE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO PARA PRECISARLA.” pues en ellas se señala, al precisar el procedimiento que deberá seguir el Juez de amparo o a la autoridad que haya conocido del juicio para determinar la cantidad que deberá devolver la autoridad a la parte quejosa con motivo de la declaración de inconstitucionalidad de la norma fiscal, que si ambas partes coinciden en el monto a devolver, el Juez Federal sólo deberá requerir a la autoridad responsable su devolución, junto con el que pudiera generarse por su actualización, así como por los intereses de acuerdo con las leyes fiscales aplicables, hasta el momento en que sea devuelto.

¹¹ En sesión de dos de septiembre de dos mil nueve por unanimidad de cuatro votos de los Ministros en retiro Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano (Ponente), Presidente José Fernando Franco González Salas y la Ministra en retiro Margarita Beatriz Luna Ramos.

¹² De dicha ejecutoria derivó el criterio contenido en la tesis aislada 2a. CVIII/2009, que esta nueva integración comparte, de rubro y texto siguientes: **“INTERESES MORATORIOS POR DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL ARTÍCULO 22-A, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** El citado precepto, al

74. Posteriormente, la otrora Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 6577/2016,¹³ estableció las diferencias entre el procedimiento para restituir el saldo a favor y el relativo a reembolsar un pago indebido afirmando que las y los contribuyentes que tienen derecho a la devolución de una cantidad por concepto de un saldo a favor y quienes tienen el derecho a esa devolución por un pago de lo indebido no se encuentran en un plano o situación semejante o equiparable.
75. A partir de dicha distinción, la Sala mencionada declaró la constitucionalidad del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación a la luz del principio de equidad tributaria por establecer un trato diferente **para quienes tienen derecho a la devolución por causa de un pago de lo indebido (supuesto en el cual se pagan intereses a pesar de no existir una solicitud de devolución, sino ante lo resuelto en una resolución administrativa o jurisdiccional)**, respecto de quienes generaron ese derecho por virtud de

establecer que cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y ésta se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se hará 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 dichos supuestos, y por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago, no viola el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque no limita el pago de intereses moratorios por devolución de pago de lo indebido al caso de que no se haya presentado la solicitud de ésta ni excluye el supuesto de que exista solicitud previa formulada por el interesado, en virtud de que en el párrafo segundo, fracciones I y II del propio artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1 de enero de 2004, se regula la devolución del pago de lo indebido a solicitud del contribuyente, que sea negada y posteriormente concedida por la autoridad fiscal, en cumplimiento de una resolución recaída en un recurso administrativo o de una sentencia pronunciada por una autoridad jurisdiccional. Por tanto, acorde con la **interpretación armónica y sistemática de los párrafos segundo y tercero del artículo 22-A citado, el pago de intereses tratándose de la devolución del pago de lo indebido, se prevé para cuando la devolución se hace en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia pronunciada por un órgano jurisdiccional, sin que para ello se haya presentado solicitud de devolución**, y para cuando la devolución se hace en cumplimiento de la resolución o sentencia indicada, mediante solicitud de devolución, la cual en principio es negada, pero posteriormente se concede por virtud de una resolución o de la sentencia respectiva". Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXX, septiembre de 2009, página 688.

¹³ Resuelto en sesión de tres de mayo de dos mil diecisiete por unanimidad de cinco votos de los Ministros en retiro Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek (Ponente), José Fernando Franco González Salas, Presidente Eduardo Medina Mora Icaza y la Ministra en retiro Margarita Beatriz Luna Ramos.

un saldo a favor; esto porque no existe semejanza o similitud entre esas dos categorías de sujetos, ya que el derecho a la devolución de unos y otros deriva de situaciones distintas entre sí, lo cual justifica el establecimiento de un trato distinto para cada tipo de contribuyente.

76. En este mismo precedente, sostuvo que el derecho al pago de intereses surge cuando la autoridad hacendaria tenía la obligación de devolver una cantidad al particular, pero no lo hizo, ya sea por negligencia, descuido o mala fe y estableció que en términos del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, procede el pago de intereses cuando no exista solicitud de devolución únicamente cuando el origen de las cantidades proviene del pago de lo indebido.

77. Con base en la línea jurisprudencial antes relatada, resulta factible sostener que los intereses que se generan por saldo a favor o pago de lo indebido previstos en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, revisten las notas distintivas siguientes:

a) Tienen una naturaleza legal, pues las reglas que hacen procedente su pago, así como aquellas que delimitan la forma en que deben cuantificarse por la autoridad hacendaria, están establecidas por el legislador.

b) Su pago tiene como finalidad sancionar a la autoridad hacendaria por el incumplimiento oportuno del deber de una devolución, es decir, tienen una naturaleza indemnizatoria, por lo que en ese entendido representan una indemnización a los contribuyentes por el perjuicio sufrido durante el tiempo en que no contaron con las cantidades enteradas indebidamente, en la medida en que dicho perjuicio sea imputable a las autoridades fiscales.

c) Su naturaleza accesoria implica que no pueden generarse si no existe una deuda principal. Del Código Fiscal de la Federación y de la interpretación que ha efectuado la anterior integración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación se observa que la deuda principal que da lugar al pago de intereses a cargo de la hacienda pública puede derivar de un saldo a favor o de un pago indebido.

78. Asentado lo anterior, se pone de relieve que el marco normativo establecido en los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación se conforma a partir de un derecho a la devolución de cantidades por pago de lo indebido o saldo a favor que conlleva una actualización, lo que se traduce en traer el monto histórico a valor presente, es decir, los montos actualizados tienen una naturaleza restitutoria, pues la o el contribuyente recupera la cantidad que pagó actualizada, en el entendido de que ello propicia que el dinero no pierda su valor.

79. La sola existencia de un pago de lo indebido o un saldo a favor de la o el contribuyente no conlleva una obligación para la autoridad hacendaria de pagarle intereses.

80. Ello, porque mediante la declaración de nulidad que genera la ausencia de legalidad en la obligación tributaria, cesa la apariencia de legalidad y los pagos debidos se transformarán en indebidos, por lo que la sola existencia de un saldo a favor o pago de lo indebido le reconoce a la o el contribuyente un derecho subjetivo a solicitar de la autoridad fiscal la devolución de esa cantidad.

81. No obstante, la procedencia de los intereses como un componente dirigido a incentivar el debido cumplimiento de las obligaciones patrimoniales entabladas entre los particulares y la autoridad hacendaria

requiere, necesariamente, del ejercicio por parte de la o el contribuyente del derecho subjetivo a la devolución para que surja la obligación de la autoridad fiscal de devolver.

82. Es así que, para el caso en que las autoridades fiscales incurran en incumplimiento de la obligación de devolución de pagos indebidos o de saldos favorables a las o los contribuyentes, el legislador introdujo en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación la regulación para el pago de intereses a partir de diversos supuestos. Cuyo contenido es del tenor siguiente:

Artículo 22-A. 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 anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. (REFORMADO PRIMER PÁRRAFO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

Cuando el contribuyente presente una solicitud de devolución que 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 a partir de:

I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

II. Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.
(ADICIONADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

Cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en 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 dichos supuestos. Por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

(ADICIONADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada. En el caso de que las autoridades fiscales no paguen los intereses a que se refiere este artículo, o los paguen en cantidad menor, se considerará negado el derecho al pago de los mismos, en su totalidad o por la parte no pagada, según corresponda.
(ADICIONADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en los últimos cinco años.
(ADICIONADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

La devolución se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.
(ADICIONADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

(Énfasis añadido)

83. Con el propósito de esclarecer y fijar la correcta interpretación del párrafo tercero del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, resulta pertinente tomar en cuenta lo que se expresó en la exposición de motivos de la iniciativa de ley que dio lugar a la inserción del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación lo cual, en la parte que interesa, es del tenor siguiente:

“Devolución y compensación de saldos a favor.

Actualmente, el Código Fiscal de la Federación establece un plazo de 50 días para que las autoridades fiscales realicen la devolución de saldos a favor o de cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes. La propia disposición establece un plazo menor en 10 días cuando la devolución se efectúe mediante abono en cuenta del contribuyente por así haberlo solicitado éste.

Cabe señalar que los plazos anteriores resultan sumamente reducidos en comparación con la mayoría de los países del mundo, cuyas Administraciones Tributarias cuentan con plazos de hasta un año para efectuar las devoluciones.

Sin embargo, considerando que de aprobarse las reformas propuestas a esa Soberanía en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, la Administración Tributaria observará una enorme disminución en el número de solicitudes de devolución, resulta factible establecer el

plazo reducido de 40 días para todas las devoluciones que efectúa el fisco federal.

Este beneficio requiere para su correcta operación, de que las devoluciones se efectúen mediante abono en cuenta del contribuyente. Sin embargo, considerando que los pequeños contribuyentes no siempre cuentan con instrumentos en el sistema financiero, se propone establecer que tratándose de personas físicas que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos por actividades empresariales inferiores a \$1,500,000.00, o inferiores a \$300,000.00 tratándose de las demás personas físicas, éstos puedan obtener su devolución mediante cheque nominativo.

Por otro lado, las disposiciones vigentes en el Código Fiscal de la Federación establecen la facultad de que las autoridades fiscales requieran a los contribuyentes, en ciertos casos, la constitución de una garantía por un monto equivalente al de la devolución solicitada. Si bien esta disposición cerró la puerta a quienes de manera reiterada solicitaban devoluciones improcedentes, también generó costos y cargas administrativas para aquellos contribuyentes que obtenían saldos a favor con motivo de sus operaciones cotidianas.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía derogar la facultad otorgada a las autoridades fiscales para requerir la garantía del interés fiscal, tratándose de solicitudes de devolución.

Cuando los contribuyentes no efectúan en tiempo el pago de las contribuciones a su cargo, el Gobierno Federal se ve obligado a recurrir a fuentes de ingresos alternas para obtener los recursos necesarios para sufragar el gasto público. Por lo regular, estas fuentes alternas de recursos resultan volátiles e inestables o implican costos agregados.

En tal virtud, el Código Fiscal de la Federación prevé que quien incurre en mora en el pago de sus contribuciones resarza al fisco federal por los costos agregados en que este último incurre. Entre los conceptos de resarcimiento se encuentra el correspondiente al pago de recargos.

Este mismo mecanismo de resarcimiento opera en los casos en que el deudor es el fisco federal y se retrasa en la devolución de los saldos a favor del contribuyente.

Si bien este mecanismo ha resultado neutral en la mayoría de los casos, también se ha prestado a manipulaciones por parte de los contribuyentes que buscan obtener un beneficio indebido por financiamiento. Esto es así, dado que la tasa de interés que paga el fisco federal es sumamente elevada, comparada con las tasas activas que pagan los intermediarios.

Con base en lo anterior, en diciembre pasado esa Soberanía aprobó una reforma al Código Fiscal de la Federación cuyo propósito es evitar el abuso en el financiamiento pagado por el Gobierno Federal en los casos en que los contribuyentes realizan planeaciones fiscales y acuden a los tribunales para obtener resoluciones favorables.

Sin embargo, la reforma resultó imprecisa para aquellos casos en que los contribuyentes, teniendo pleno derecho a ello, no obtienen del fisco federal la devolución de los saldos a favor en el plazo que para estos efectos señala el Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía modificar la redacción del actual artículo 22 para que en él únicamente se establezcan los procedimientos a seguir para la obtención de la devolución de saldos a favor. Conjuntamente se propone el establecimiento de un artículo 22-B que, respetando la esencia de la reforma aprobada por esa Soberanía en diciembre pasado, establezca con absoluta precisión la mecánica para el cálculo de los intereses que debe pagar el fisco federal cuando no proceda la devolución en los plazos para ello establecidos.

Los impuestos indirectos tienen como principal característica el que la carga fiscal recae en un sujeto diferente al propio contribuyente; es decir, quien paga el impuesto es el consumidor final. Esto es así, en virtud de que dichos impuestos permiten trasladar al adquirente o prestatario del servicio el monto del gravamen que se causa en la actividad.

La mecánica antes señalada de traslado del impuesto se complementa con el acreditamiento que el contribuyente puede hacer de los impuestos que a él le son trasladados. De esta manera, al trasladar el impuesto el contribuyente recupera de manera inmediata el impuesto que él hubiese pagado en los insumos, gastos e inversiones, incurridos para la realización de las actividades de que se trata.

No obstante lo anterior, diversos contribuyentes han pretendido obtener la devolución de cantidades que fueron trasladadas a un tercero, con el único fin de obtener un doble beneficio económico, esto es, cobrarle al tercero el impuesto, y además solicitar del fisco federal una devolución por ese mismo monto. Lo anterior, además de generar un grave daño al erario público, distorsiona la transparencia con la que operan los impuestos indirectos.

Por lo anterior, y con el único objeto de evitar que los contribuyentes obtengan un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal derivado de manipulaciones y planeaciones fiscales realizadas en materia de impuestos indirectos, se propone a esa Soberanía establecer que cuando un impuesto hubiese sido trasladado indebidamente a un tercero, será precisamente el tercero el que tenga derecho a obtener la devolución por parte del fisco federal, siempre que el tercero no lo hubiese acreditado contra el impuesto causado por él.

Con la propuesta anterior, se garantiza que quien sufre el impacto económico del impuesto pagado indebidamente sea quien obtenga la devolución del mismo, al tiempo que evita beneficios indebidos y lucros excesivos en perjuicio del fisco federal, por lo que su incorporación constituye una medida necesaria de neutralidad fiscal.

Actualmente los contribuyentes pueden solicitar que las devoluciones que deba efectuar el fisco federal les sean entregadas mediante certificados expedidos a su nombre. Es el caso que diversos contribuyentes que se encuentran integrados en grupos de interés colectivo o en personas morales transparentes, han manifestado su interés en que dichos certificados puedan ser expedidos a nombre de terceros.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía el ampliar el beneficio existente ahora en el Código Fiscal de la Federación, para que las devoluciones puedan efectuarse mediante certificado expedido a nombre de terceros, tratándose de sociedades que consoliden su resultado

fiscalmente, de personas morales transparentes, así como cuando se solicite que el certificado se expida a favor del propio Gobierno Federal, de los gobiernos estatales, del Distrito Federal o de los municipios.

El Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que los contribuyentes que tengan saldos a favor de contribuciones federales puedan compensar los mismos contra los saldos a su cargo, con la limitante de que se trate de la misma contribución.

La limitación anterior no es privativa del sistema tributario mexicano, sino que existe en la mayoría de los códigos fiscales del mundo. Esto es así en virtud de la problemática de operación tributaria y la absoluta pérdida de control que tendría lugar si se permitiera la compensación de cantidades derivadas de impuestos diferentes. Más aun, existen casos como en los impuestos indirectos en los que el contribuyente es un simple recaudador del impuesto que debe enterarse al fisco federal; en este caso, permitir la compensación implicaría que el contribuyente no pagara al fisco cantidades que legítimamente le corresponden al mismo.

Sin embargo, al paso del tiempo se ha introducido en el sistema la posibilidad de que algunos contribuyentes puedan efectuar la compensación de saldos a favor y a cargo derivados de contribuciones de distinta naturaleza, siempre que así lo permita la autoridad fiscal. Ello, además de los serios problemas de administración, genera inequidades para con el resto de los contribuyentes que no pueden realizar estas compensaciones y otorga facultades discrecionales a las autoridades fiscales para decidir que contribuyentes pueden efectuar dichas compensaciones.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía el eliminar la facultad discrecional que hoy tienen las autoridades fiscales para establecer la posibilidad de que se compensen contribuciones de distinta naturaleza, de manera tal que ésta sólo opere tratándose de la misma contribución.

Lo anterior además de generar un trato equitativo hacia todos los contribuyentes, evitará serios problemas de control a la Administración Tributaria. [...]”.

84. De lo preinserto, se desprende que el legislador incluyó el artículo 22-A al Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de evitar una práctica que se venía dando entre ciertos contribuyentes, quienes habían encontrado una manera de obtener un beneficio financiero por medio del artículo 22 del citado ordenamiento antes reproducido, ya que realizaban pagos en exceso y, posteriormente, al tener un saldo a favor (varios años después), solicitaban la devolución de dichas cantidades (con el pago de intereses superiores a los bancarios).

85. En ese tenor, lo que el legislador pretendió era evitar que el contribuyente llevara a cabo operaciones de financiamiento como realizar pagos en exceso para después solicitar la devolución de éstos como saldos a favor.
86. Sin embargo, lo antes manifestado sólo era aplicable para los saldos a favor y, no así, respecto de los pagos de lo indebido, los cuales tienen una naturaleza diversa.
87. Ello, toda vez que el derecho a la devolución por pago de lo indebido surge por la existencia de un error de hecho o de derecho en las etapas de nacimiento o determinación de la obligación tributaria que requiere, como ya se dijo, de la concurrencia de dos elementos, esto es, el pago y la ausencia de legalidad en la obligación tributaria.¹⁴
88. Lo antes descrito pone de relieve que la naturaleza de la devolución por pago de lo indebido es diversa a la de un saldo a favor, mismo que deriva de la mecánica propia de tributación de las contribuciones en la etapa de determinación y liquidación de la obligación tributaria.
89. Por lo tanto, al centrarse el tema central de la presente contradicción de criterios en la devolución del pago de lo indebido, el cual surge por el actuar negligente de la autoridad fiscal, es difícil suponer que un contribuyente puede realizar una estrategia cuya finalidad sea obtener un beneficio financiero a través de la solicitud de un saldo a favor y que esta misma estrategia se pueda replicar para el caso de un pago de lo indebido, ya que para que ésta hipótesis se actualice se requiere de la intervención de un tercero que puede ser la propia administración tributaria quien resolverá el recurso de revocación que interponga la o el contribuyente en contra del crédito fiscal que le sea fincado o bien, un tribunal administrativo como lo es

¹⁴ Ello, acorde con lo resuelto por la extinta Segunda Sala de este Tribunal Constitucional, que esta nueva integración comparte, al fallar el amparo directo en revisión 635/2004, por unanimidad de cinco votos, en sesión de veinticinco de noviembre de dos mil cinco.

el Tribunal Federal de Justicia Administrativa quien debe declarar inválida la determinación de la autoridad fiscal.

90. En cambio, en el supuesto de saldo a favor, por regla general, no se requiere la intervención de un tercero para su configuración o determinación, pues basta con que la o el contribuyente presente sus declaraciones y, posteriormente, las modifique (a través de declaraciones complementarias) para que pueda surgir dicho supuesto dado que éste no debe ser decretado o validado por nadie, atendiendo al sistema de autodeterminación de impuestos bajo el cual se rige nuestro sistema tributario.
91. En este contexto, dado que tanto el saldo a favor como el pago de lo indebido poseen naturalezas distintas, éste último al tener como origen la determinación por parte de un tercero -la declaración de revocación o de nulidad del acto administrativo que dio origen al pago-, da lugar a la devolución de la cantidad enterada por el actuar negligente o ilegal por parte de la autoridad al momento de fincar el crédito fiscal en contra de la o el contribuyente.
92. Ante este escenario, como ya se anticipó, tomando en cuenta el perjuicio que pudiera ocasionar la autoridad fiscal a las y los contribuyentes por no devolverles las cantidades cuyo entero no proceda, el legislador estableció a cargo de aquélla, adicionalmente a la obligación de devolver dichas cantidades en su totalidad y debidamente actualizadas, la de pagar intereses.
93. Dicha obligación se encuentra establecida en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación antes transcrito, el cual establece, expresamente, tres supuestos en los que las autoridades fiscales pagarán intereses con motivo de la devolución de un saldo a favor o pago de lo indebido:

- **Primero.** Cuando el contribuyente presente 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 propio Código tributario.
- **Segundo.** Cuando el contribuyente presente una solicitud de devolución que sea negada y que 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.
- **Tercero.** Cuando no se presente una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional.

94. En los tres supuestos se regula, como factor relevante, que para que se genere el pago de intereses se requiere que exista un saldo a favor o un pago de lo indebido reconocido y la mora de la autoridad en la restitución del patrimonio del particular.

95. Para que se dé un incumplimiento, es necesario que exista una obligación a cargo de la autoridad de devolver ciertas cantidades.

96. En congruencia, **el tercer párrafo del artículo 22-A mencionado regula el pago de intereses cuando, sin mediar solicitud de devolución, la autoridad fiscal lo realiza en cumplimiento a una resolución o sentencia. En este supuesto, el cálculo de los intereses se efectúa a partir de que se interpuso el recurso o juicio de nulidad correspondiente.**

97. Al respecto, conviene precisar que la devolución de un pago de lo indebido o saldo a favor derivada de una sentencia de nulidad, no siempre se actualiza.

98. Ciertamente, esta hipótesis se configura cuando en el juicio de nulidad, a partir de un estudio de fondo en el que resulta aplicable la fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo,¹⁵ el Tribunal Federal de Justicia Administrativa declara ilegal la resolución impugnada que niega, por improcedente, la devolución de cantidades solicitadas por pago de lo indebido.

99. Ello, toda vez que esa declaración de nulidad implica en principio, que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa realizó el examen de fondo de la controversia planteada, por lo que la nulidad que decreta dicha resolución en términos de la fracción IV del artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo,¹⁶ lo obliga a establecer, además, si el contribuyente tiene derecho o no a la devolución solicitada y, en su caso, a decidir lo que corresponda.

100. Lo anterior, salvo que el órgano jurisdiccional no cuente con los elementos jurídicos necesarios para emitir un pronunciamiento completo relativo al derecho subjetivo lesionado.

101. En este orden de ideas, en el caso en el que a una o un contribuyente se les determina un crédito fiscal, lo paga, lo impugna y obtiene su nulidad, pero en la sentencia respectiva no se ordena la devolución, es claro que no procede el pago de intereses.

¹⁵ “**Artículo 51.** Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales: [...]

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto. [...]”

¹⁶ “**Artículo 52.** La sentencia definitiva podrá: [...]

V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa. [...]

102. Con mayor razón si en la sentencia de nulidad respectiva no se ordenó de manera directa y expresa la devolución del monto pagado, pues para que una sentencia de mera anulación pase a ser de plena jurisdicción en el reconocimiento de un derecho subjetivo y ordene su cumplimiento, se requiere de un estudio de fondo y no derivar de una anulación por vicios formales.
103. La anulación por cuestiones formales y no una nulidad absoluta con reconocimiento de un derecho subjetivo a una devolución, da la pauta a que la autoridad fiscal emita una nueva resolución con la decisión de que se desvirtuaron los hechos y omisiones que dieron origen al crédito fiscal. A partir de ese punto, surge el derecho a que la o el contribuyente presente una solicitud de devolución por la realización de un pago de lo indebido.
104. Del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación -que establece la mecánica para el pago de intereses-, así como de los criterios desarrollados por la anterior integración de este Tribunal Constitucional respecto de los mismos antes relatados, se desprende que la naturaleza del pago de intereses a cargo de la autoridad hacendaria es indemnizatoria y sancionatoria, lo que significa que con la obligación de pagar intereses se busca sancionar a la autoridad por el incumplimiento oportuno del deber de hacer una devolución.
105. **Mientras que la devolución de las cantidades con su respectiva actualización tiene una naturaleza restitutoria toda vez que la o el contribuyente recibe su dinero a valor actual, en cambio, los intereses tienen una naturaleza distinta a la devolución pues su carácter es indemnizatorio y sancionatorio dado que surgen de un actuar negligente que, cuando se vincula con una sentencia de nulidad, debe relacionarse con un pronunciamiento condenatorio.**

106. Por consiguiente, no siempre que proceda una devolución necesariamente trae aparejada el pago de intereses pues el pago de éstos proviene de un incumplimiento por parte de la autoridad fiscal, para lo cual es necesario que exista una obligación a cargo de la misma de devolver ciertas cantidades, en el entendido de que las o los contribuyentes que pagan un crédito fiscal antes de impugnarlo, lo hacen en un contexto de presunción de legalidad del acto administrativo que le dio origen.

107. De ahí que, lo relevante del supuesto establecido en el párrafo tercero del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación es el reconocimiento expreso que debe pronunciarse en la sentencia sobre el derecho a percibir la devolución, lo que no se da en plenitud de circunstancias si la anulación fue por cuestiones formales y no sustantivas.

108. Existen contrastes importantes que justifican excluir del derecho al pago de intereses indemnizatorios a las y los contribuyentes que obtienen una sentencia favorable en la que se declara la nulidad de un crédito fiscal, previamente pagado, si en la sentencia respectiva no se ordena directa y expresamente la devolución y, en consecuencia, ésta es solicitada ante la autoridad fiscal.

109. Ello se considera así, puesto que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha adoptado un modelo de jurisdicción mixto, en tanto que tiene las funciones siguientes:

- **De mera anulación**, cuya finalidad se ciñe a controlar la legalidad o constitucionalidad del acto y restablecer el orden jurídico violado, limitándose a detectar si existe el vicio alegado o no y, en su caso, declarar su nulidad por violaciones formales procesales o en la propia resolución administrativa o bien, violaciones materiales o de fondo, es decir, relativas a los propios hechos y al derecho que sirvieron de fundamento para la emisión del acto. Dicha nulidad que puede ser lisa y llana o para ciertos

efectos, incluyendo la reposición del procedimiento o la emisión de una nueva resolución bajo determinados lineamientos.¹⁷

- **De plena jurisdicción**, cuya finalidad no sólo es determinar si existe el vicio alegado o no, sino también **determinar la existencia de un derecho subjetivo del particular, teniendo el alcance no sólo de anular el acto, sino también de fijar los derechos de la actora y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivo tal derecho.**

110. Sin embargo, para que pueda decretarse una nulidad con reconocimiento de derecho subjetivo y ordenarse su restitución, es indispensable que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se pronuncie sobre la existencia de tal derecho a partir de un análisis de fondo y formule la condena, indicando la manera y términos en que se vincula al demandado a un dar, hacer o no hacer, de tal suerte que se restablezca el equilibrio jurídico violado.

111. En esa lógica, los artículos 40, 50 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo imponen la obligación al Tribunal Federal de Justicia Administrativa de que examine la cuestión de fondo y que, en caso de proceder, en su estudio constate la existencia del derecho subjetivo violado y determine su reparación.¹⁸

¹⁷ Cfr. el criterio contenido en la tesis aislada P. XXXIV/2007, emitida por el Tribunal Pleno de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que esta nueva integración comparte, de rubro: **“NULIDAD ABSOLUTA Y NULIDAD PARA EFECTOS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SU ALCANCE DEPENDE DE LA NATURALEZA DE LA RESOLUCIÓN ANULADA Y DE LOS VICIOS QUE ORIGINARON LA ANULACIÓN”** Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXVI, diciembre de 2007, página 26.

¹⁸ **“Artículo 40.** En los juicios que se tramiten ante este Tribunal, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado de sus excepciones. [...]”

“Artículo 50. Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

[Quinto párrafo:]

En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada. [...]”

“Artículo 52. La sentencia definitiva podrá: [...]”

V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

112. Del contenido de las disposiciones jurídicas antes señaladas se advierte que pretende evitarse que el actor obtenga un beneficio indebido derivado de que el tribunal ordene la restitución de un derecho que todavía no se ha incorporado a la esfera jurídica de aquél o no ha sido demostrado, pero si acredita en el juicio de nulidad que cuenta con él porque allegó los elementos probatorios suficientes que revelan su existencia, se procura la pronta y completa resolución de lo solicitado en la instancia de origen, ya que el particular no tendrá que esperar a que la autoridad administrativa se pronuncie nuevamente con el consecuente retraso en la solución final de lo gestionado.

113. En ese sentido, es factible considerar casos en los que existirá estudio de fondo cuando en la sentencia se haya declarado la nulidad por el análisis de un vicio material, lo que se vincula con los hechos y el derecho que sirvieron de fundamento para la emisión del acto impugnado. Asimismo, habrá otros casos en los que, además, se declare la existencia de un derecho subjetivo del particular, condenando a la administración a restablecer y hacer efectivo tal derecho.

114. Por tanto, una sentencia que declare la nulidad de un crédito fiscal no siempre implica un pronunciamiento de fondo sobre el reconocimiento de un derecho o la exigibilidad de una obligación relativa a percibir una devolución de pago de lo indebido.

115. Ello, porque la sentencia que sólo declara la nulidad del crédito fiscal parte de la idea de que no se basa en una violación material, pues no hace análisis de los hechos y el derecho que sirvieron de fundamento para la emisión del acto impugnado, sino que se limitan a estudiar alguna violación cometida

a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa. [...]"

durante el transcurso del procedimiento al no acatarse la normatividad relativa a las etapas que la ley exige para estar en posibilidad de dictar resolución, o alguna relacionada con la aplicación de las reglas de juzgamiento, especialmente cuando se falte a la congruencia, exhaustividad, fundamentación o motivación al emitirse el acto administrativo de que se trate.

116. Bajo esa lógica, en los asuntos en los que derivado de la nulidad por vicios formales de un crédito fiscal se solicite o prevea una devolución del crédito pagado, no implica un pronunciamiento de fondo respecto al derecho subjetivo a la devolución (pues no se basa en el estudio de las irregularidades directamente vinculadas con la materia de la devolución) sino que, en realidad, esa devolución constituye una mera consecuencia de la insubsistencia del sustento del pago por virtud de la nulidad declarada, lo que en todo caso es un aspecto fáctico ajeno al análisis de los motivos que originaron la emisión de los actos materia del juicio administrativo.
117. En particular, cuando en la sentencia de nulidad no existe un análisis de elementos demostrativos que constaten la existencia de algún derecho subjetivo incorporado a la esfera jurídica del actor sobre la materia específica de la devolución, pues en este caso no puede considerarse el reconocimiento de un derecho ni la exigibilidad de una obligación en favor del particular accionante del juicio de nulidad.
118. Bajo las premisas apuntadas, resulta inconcuso que la existencia de un pago de lo indebido o saldo a favor no tiene como consecuencia que la autoridad fiscal deba pagar intereses moratorios, pues se trata de cuestiones distintas atendiendo a la naturaleza de la devolución y de los intereses. Menos aún se actualiza la obligación de pago de intereses si al declararse la nulidad del crédito fiscal no se emprendió un estudio propio sobre el derecho a percibir la devolución del pago del crédito anulado.

119. Lo anterior, pues como ya quedó precisado, el pago de intereses moratorios es una consecuencia del retraso en el cumplimiento en una obligación a cargo de la autoridad, obligación que no existía en el caso de créditos fiscales impugnados los cuales gozan de presunción de validez hasta que se emita sentencia firme que determine lo contrario.

120. En tales consideraciones, es evidente que el carácter de pago de lo indebido de una cantidad que deriva de una sentencia de nulidad, no genera en automático una obligación a cargo de la autoridad hacendaria de devolverla pues, aun cuando se dicte dicha sentencia, si ésta no ordena de manera expresa y directa la devolución del pago, no se puede exigir un actuar por parte de la autoridad fiscal dado que ni siquiera estaría enterada de que debe hacer la devolución.

121. De acuerdo con todo lo antes expuesto, este Tribunal Pleno arriba a la conclusión de que en términos de lo previsto en el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, no procede el pago de intereses en aquellos casos en que las y los contribuyentes, con base en una sentencia que declaró nulo un crédito fiscal previamente pagado pero que no se pronunció de manera expresa respecto de la devolución por pago de lo indebido, acuden a solicitar a la autoridad hacendaria dicha devolución.

122. Ello, pues el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación establece 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 emitida en 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 dichos supuestos y, por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

123. De ahí que, cuando la sentencia de nulidad no se pronuncia de manera directa y expresa en torno al derecho de la o el contribuyente para obtener la devolución de cantidades indebidas, sino que se concreta a declarar la nulidad del crédito fiscal de origen, no se actualiza el supuesto previsto en la porción normativa de referencia, habida cuenta de que la devolución solicitada por la o el contribuyente con posterioridad a esa sentencia genera que el hecho quede excluido de la hipótesis que exige que no se presente solicitud.

124. En este orden de ideas y acorde con la interpretación del párrafo tercero del artículo 22-A del Código Fiscal Federal antes efectuada, se pone de manifiesto que es necesario el pronunciamiento de los órganos jurisdiccionales respecto de la devolución por pago de lo indebido para que proceda el pago de intereses, de ahí que deben pronunciarse cuando así se lo solicite la parte interesada.

VII. CRITERIO QUE DEBE PREVALECER

125. Con base en lo antes expuesto debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, la siguiente tesis:

INTERESES. EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 22-A, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE SU PAGO EN AQUELLOS CASOS EN QUE LAS Y LOS CONTRIBUYENTES, CON BASE EN UNA SENTENCIA QUE DECLARÓ NULO UN CRÉDITO FISCAL PREVIAMENTE PAGADO PERO QUE NO SE PRONUNCIÓ DE MANERA EXPRESA RESPECTO DE LA DEVOLUCIÓN POR PAGO DE LO INDEBIDO, ACUDEN A SOLICITAR A LA AUTORIDAD HACENDARIA DICHA DEVOLUCIÓN.

Hechos: Las extintas Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación discreparon en relación con la procedencia del pago de intereses en

el supuesto establecido en el párrafo tercero del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, esto es, una vez que las y los contribuyentes obtuvieron una resolución favorable en sede jurisdiccional en la que se anuló el acto que le dio origen a las cantidades pagadas indebidamente, pues mientras la Primera Sala sostuvo que dicha resolución es suficiente para configurar el pago de intereses al haberse demostrado el actuar negligente de la autoridad hacendaria, la Segunda Sala estimó que tal resolución no era suficiente para que la autoridad fiscal debiera pagar intereses al no contener el pronunciamiento expreso de que debe devolverse el pago de lo indebido.

Criterio Jurídico: El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que, en términos de lo previsto en el artículo 22-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, no procede el pago de intereses en aquellos casos en que las y los contribuyentes, con base en una sentencia que declaró nulo un crédito fiscal previamente pagado pero que no se pronunció de manera expresa respecto de la devolución por pago de lo indebido, acuden a solicitar a la autoridad hacendaria dicha devolución.

Justificación: En términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente actualizadas. Asimismo, el artículo 22-A, tercer párrafo, de dicho ordenamiento establece que, cuando no se hubiese presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en 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 dichos supuestos y por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago. Del contexto normativo apuntado, se desprende que cuando la sentencia de nulidad no se pronuncia de manera directa y expresa en torno al derecho de la o el contribuyente para obtener la devolución de cantidades indebidas, sino que se concreta a declarar la nulidad del crédito fiscal de origen, no se actualiza el supuesto previsto en la porción normativa de referencia. La existencia de un pago de lo indebido no tiene como consecuencia que la autoridad fiscal deba pagar intereses, pues se trata de cuestiones distintas atendiendo a la naturaleza de la devolución y de los intereses, además de que no se actualiza la obligación de pago de intereses si al declararse la nulidad del crédito fiscal no se emprendió un estudio sobre el derecho a percibir la devolución del pago del crédito anulado. Ello, toda vez que el pago de intereses moratorios es una consecuencia del retraso en el cumplimiento en una obligación a cargo de la autoridad, la cual no existía en el caso de créditos fiscales impugnados los cuales gozan de presunción de validez hasta que se emita sentencia firme que determine lo contrario. De ahí que, cuando la sentencia de nulidad no se pronuncia de manera directa y expresa en torno al derecho de la o el contribuyente para obtener la devolución de cantidades indebidas, sino que se concreta a declarar la nulidad del crédito fiscal de origen, no se actualiza el supuesto previsto en la porción normativa de referencia, habida cuenta de que la devolución solicitada por la o el contribuyente con posterioridad a ese fallo genera que el hecho quede excluido de la hipótesis que exige que no se presente solicitud.

126. Finalmente, resulta pertinente destacar que las resoluciones que pronuncie el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la contradicción de criterios sólo tendrán el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectarán las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios respecto de los cuales se suscitó la contradicción respectiva. Ello, con fundamento en lo establecido en los artículos 107, fracción XIII, último párrafo, de la Constitución General y 16, fracción IX, último párrafo, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

VIII. DECISIÓN

127. Por lo expuesto, este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación;

RESUELVE:

PRIMERO. Existe la contradicción de criterios denunciada.

SEGUNDO. Debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la presente ejecutoria.

TERCERO. Publíquese la tesis de jurisprudencia que se sustenta en la presente resolución, en términos de los artículos 219 y 220 de la Ley de Amparo.

Notifíquese; conforme a derecho corresponda y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.*

EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 112 Y 115 DE LA LEY GENERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA; ASÍ COMO EN EL ACUERDO GENERAL 11/2017, EL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, PUBLICADO EL

**DIECIOCHO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL
DIECISIETE EN EL DIARIO OFICIAL DE LA
FEDERACIÓN, EN ESTA VERSIÓN PÚBLICA SE
SUPRIME LA INFORMACIÓN CONSIDERADA
LEGALMENTE COMO RESERVADA O CONFIDENCIAL QUE ENCUADRA
EN ESOS SUPUESTOS NORMATIVOS.**

PROYECTO