



**UNIVERSIDAD MICHOACANA
DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

**FACULTAD DE CONTADURÍA
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

MAESTRÍA EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

**"ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO QUE DEBE
EJERCER LA AUTORIDAD FISCAL PARA RECUPERAR
PAGOS REALIZADOS DE MANERA INDEBIDA A LOS
CONTRIBUYENTES DERIVADOS DE LA DEVOLUCIÓN
DE IMPUESTOS, EN EL MARCO DE LOS DERECHOS DE
LOS CONTRIBUYENTES"**

**TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE PRESENTA:
L.D. HAYDE ANGÉLICA MULATO REYES**

**DIRECTORA DE TESIS:
MTRA. ELIZABETH MONROY TELLEZ**

MORELIA, MICHOACÁN, JULIO DE 2024.



ÍNDICE

GLOSARIO	4
RESUMEN.....	5
ABSTRACT	6
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I. FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	11
1.1.DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	11
1.2.PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	15
1.2.1.PREGUNTAS ESPECÍFICAS DE LA INVESTIGACIÓN.	16
1.3.OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN	16
1.3.1.OBJETIVOS ESPECÍFICOS	17
1.4.HIPÓTESIS GENERAL	17
1.4.1.HIPÓTESIS ESPECÍFICAS.....	18
1.5.JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....	19
1.6.DELIMITACIÓN TEMPORAL Y ESPACIAL	21
1.7.TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	22
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.	24
2.1. MARCO HISTÓRICO.....	24
2.1.1.ANTECEDENTE HISTÓRICO DE LA FIGURA DE LA DEVOLUCIÓN	
CONTENIDA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	24
2.1.1.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938.....	24
2.1.1.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1966.....	26
2.1.1.3. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1983.....	27
2.1.1.4. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2005.....	30
2.1.1.5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2022.....	33
2.1.2.LAS REFORMAS QUE HAN SURGIDO EN LOS PROCEDIMIENTOS DE	
DEVOLUCIÓN.	40
2.1.2.1. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2005.....	40
2.1.2.2. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2007	42
2.1.2.3. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2022.....	45
2.2. MARCO CONCEPTUAL.....	49

2.2.1. CONCEPTO DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR	49
2.2.2. CONCEPTO DE DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO	50
2.2.3. CONCEPTO DE RESOLUCIÓN FAVORABLE	51
2.2.4. CONCEPTO DE RESOLUCIÓN DEFINITIVA	53
2.2.5. PROCEDIMIENTO PARA VERIFICAR UN SALDO A FAVOR.....	54
2.2.5.1.PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL SALDO A FAVOR PREVIO A LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE AUTORIZA O NIEGA LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS.....	55
2.2.5.2.PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL SALDO A FAVOR AL EJERCER LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN	56
2.2.6. CONCEPTO Y PROCEDENCIA DEL JUICIO DE LESIVIDAD.....	58
2.3. MARCO LEGAL	59
2.3.1.CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	59
2.3.2.CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	60
2.3.3.LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	70
2.3.4.LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	73
2.3.5.LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.....	74
2.4. MARCO TEÓRICO	75
2.4.1.CONCEPTO DE GARANTÍA CONSTITUCIONAL.....	75
2.4.2.LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL	76
2.4.3.LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.....	79
2.4.3.1.PRINCIPIO DE IGUALDAD	79
2.4.3.2.PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LEYES TRIBUTARIAS	79
2.4.3.3.PRINCIPIO DE AUDIENCIA	82
2.4.3.4.PRINCIPIOS DE FORMA ESCRITA, COMPETENCIA, FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN	83
2.4.3.5.PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN	85
2.4.3.6.PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.....	85
2.4.3.7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	87
2.4.3.8. PRINCIPIO DE EQUIDAD	88

2.4.3.9. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY	90
2.4.4. EL DEBIDO PROCESO COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL	90
CAPÍTULO III.- DISEÑO METODOLÓGICO	92
3.1. METODOLOGÍA Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	92
3.2. IDENTIFICACIÓN Y ELECCIÓN DEL MÉTODO	92
3.3. DESCRIPCIÓN DEL MÉTODO ELEGIDO	93
3.4. TÉCNICA DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	95
3.5. INSTRUMENTO PARA LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.....	96
3.6. SELECCIÓN DE LA MUESTRA	99
CAPITULO IV.- RESULTADOS.....	100
4.1.SUPUESTO DE EXCEPCIÓN DE UNA RESOLUCIÓN NO FAVORABLE SEÑALADO EN EL PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	100
4.2.LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL EN EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN Y LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE.	108
4.3.JUICIO DE LESIVIDAD COMO MEDIO DE DEFENSA LEGAL DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA MODIFICAR O ANULAR LOS ACTOS FAVORABLES EMITIDOS A LOS PARTICULARES.	114
4.4.LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	126
4.5. HIPÓTESIS	130
CONCLUSIONES	132
RECOMENDACIONES	139
BIBLIOGRAFIA.....	143
ANEXOS.....	146

GLOSARIO

CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CFF	Código Fiscal de la Federación
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LFDC	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
SAT	Servicio de Administración Tributaria
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
DOF	Diario Oficial de la Federación
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
TJA	Tribunal de Justicia Administrativa
SOTIC	Secretaría Operativa de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

RESUMEN

En el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no se advierte la vía o forma en que la autoridad fiscal podrá solicitar al contribuyente el reintegro del importe que le fue devuelto por considerar que resulta improcedente, dejando la puerta abierta a la autoridad fiscal para que realice las facultades de comprobación posterior a que ha realizado la devolución de saldo a favor o pago de lo indebido, perdiéndose de vista que una resolución favorable es aquella a través de la cual se le otorga un beneficio al contribuyente sin posibilidad de una afectación posterior.

Lo anterior, tomando en consideración que el Juicio de Lesividad es la figura jurídica que impide a la autoridad administrativa de forma unilateral y arbitraria, revocar, anular o modificar los actos administrativos favorables a los particulares, siendo entonces, la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos cuando la autoridad autorice la devolución de contribuciones sin ejercer las facultades de comprobación, para que prevalezca la garantía de seguridad jurídica del contribuyente.

En esa tesitura, las autoridades fiscales deberán accionar el Juicio de Lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al ser un tercero imparcial quién emitirá una sentencia emitida con autonomía, independencia e imparcialidad y con experiencia en el ejercicio de la legalidad de los actos administrativos para que resuelva conforme a derecho corresponda si una resolución favorable al particular debe ser anulada, modificada o revocada, considerando que la propia autoridad no puede modificar o revocar por “motu proprio” el acto administrativo, siendo ilegal que a través de un crédito fiscal por concepto de “devolución improcedente” pretenda le sea restituido el importe por pago de lo indebido con la debida actualización y recargos, apoyándose en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Palabras clave: Devolución de contribuciones, resolución favorable, juicio lesividad, principio de seguridad jurídica, reintegro de devolución, acto administrativo favorable.

ABSTRACT

In the article 22 of the Tax Code of the Federation, it is not advised the way or form in which the tax authority may request the taxpayer the refund the full amount that was returned to be considered due to a improper resolution, this allows to the tax authority to execute the rights to verify the positive or negative balance of improper, losing sight of the fact that a favorable resolution is one to through which a benefit is granted to the taxpayer without the possibility of being affected later.

The foregoing, taking into consideration that the Harm Trial is the legal figure that prevents the administrative authority unilaterally and arbitrarily from revoking, annulling or modify the administrative acts in favor of the individuals, being then, the way that the tax authority must execute to recover payments made improperly to the taxpayers derived from the tax refund when the authority authorizes the return of contributions without exercising the powers of verification, so that the guarantee of legal certainty of the taxpayer prevails.

In this document, the tax authorities must initiate a Harm Trial under the Federal Court of Administrative Justice, who is an impartial third party who will determine a resolution with autonomy, independence and impartiality and with experience in the exercise of the legality of administrative acts so that it resolves according to the law, if a resolution is favorable to the individual it must be annulled, modified or revoked, considering that the authority itself cannot modify or revoke by "of their own accord" the administrative act, being illegal that through a tax credit for concept of "inadmissible return" claims the amount to be returned for payment of the improper with the appropriate update and surcharges, based on the fifteenth paragraph of article 22 of the Tax Code of the Federation.

Keywords: Tax return, resolution is in favor of the individual, Harm Trial, Principle of legal Certainty, Favorable Administrative Act.

INTRODUCCIÓN

Nuestra legislación fiscal en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala el derecho a la devolución que le asiste al contribuyente derivado de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, el cual fue creado para otorgarle al contribuyente el beneficio de la devolución, sin embargo, de las reformas que se han adicionado a dicha disposición fiscal, se puede advertir que más que un beneficio para el contribuyente se ha ido reformando en beneficio de la autoridad fiscal, ya que dentro de dicho procedimiento se establece en el párrafo décimo quinto, el cual señala que cuando se resuelva el trámite de devolución sin que la autoridad fiscal realice el ejercicio de las facultades de comprobación dicha resolución será no favorable al particular y que el contribuyente deberá reintegrar dicho importe con actualización y recargos.

Lo anterior, es relevante ya que la disposición fiscal no señala la forma en que la autoridad fiscal solicitará el reintegro de las cantidades pagadas indebidamente cuando el contribuyente no logre demostrar la procedencia de la devolución en el ejercicio de las facultades de comprobación, ya que en la práctica la autoridad fiscal solicita el reintegro a través de un crédito fiscal.

En tal sentido, resulta necesario evaluar la situación y contexto en el procedimiento de devolución de saldos a favor y del pago de lo indebido, así como la vía jurisdiccional que tiene la autoridad fiscal para revocar o anular resoluciones favorables emitidas a los particulares, como lo es, el Juicio de Lesividad.

De ahí que, para conocer la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyes derivados de la devolución de impuestos, fue necesario realizar la investigación que se encuentra dividida en cuatro capítulos; en el capítulo I, se hace mención a los fundamentos de la investigación, es decir, son señaladas las razones y motivos por los cuales se considera existe una falta de regulación en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la forma en que la autoridad fiscal podrá recuperar los pagos realizados de forma improcedente a los contribuyentes derivado de una devolución de contribuciones, evidenciándose que en dicha porción normativa sólo señala que cuando en el ejercicio de las facultades de comprobación se conozca que fue improcedente una devolución se solicitará su reintegro sobre las

cantidades actualizadas y los recargos, sin señalar la vía y forma de recuperar las devoluciones improcedentes, lo cual causa un grave perjuicio a los contribuyentes.

El capítulo II se refiere al marco teórico, a través del cual se expone un marco histórico sobre la devolución de contribuciones y la evolución en el procedimiento de devolución, siendo necesario entrar al estudio de los conceptos de saldo a favor, pago de lo indebido, resolución favorable y resolución definitiva, así como el estudio del juicio de lesividad para conocer los supuestos de su procedencia ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ya que la autoridad fiscal deberá accionar dicho medio de defensa para modificar o anular resoluciones emitidas a favor del particular y no propiamente a través de un crédito fiscal como indebidamente lo realiza la autoridad fiscal en la práctica, ya que de no accionar dicho medio de defensa se violan los principios constitucionales de seguridad jurídica, de audiencia y de debido proceso en perjuicio del contribuyente.

En el Capítulo III se realizó el estudio del diseño metodológico, siendo aplicable en la presente investigación el método cualitativo como método de investigación, ya que se procedió al método analítico, comparativo y deductivo de los conceptos y principios constitucionales señalados en el marco teórico, como lo es, resolución favorable, resolución definitiva, Juicio de Lesividad, así como los principios de seguridad jurídica como garantía constitucional en materia fiscal, el principio de audiencia y del debido proceso por mencionar los más importantes, ya que del análisis a dicha información se pudo conocer la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos, así como también, del análisis a dicha información se pudo someter a comprobación la hipótesis general como las hipótesis secundarias respectivas.

El Capítulo IV se realizó con los elementos del Capítulo II -Marco Teórico-, analizándose como premisa principal el concepto de resolución favorable, ya que el artículo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, hace mención a que la orden de devolución será considerada como no favorable al particular cuando no se ejerzan las facultades de comprobación, de ahí que, del análisis a dicho concepto se pudo conocer que es un acto de naturaleza administrativa que da certeza jurídica a una situación legal, a través de la cual se obtiene un beneficio sin posibilidad de

una afectación posterior, conociéndose también, por criterio emitido por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa los supuestos en que es considerada una resolución favorable y, en su caso, cuando será considerada una resolución como no favorable al particular.

En tal sentido, cuando la autoridad fiscal se limita a reintegrar las cantidades solicitadas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, respecto de las cuales no existe más trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de las contribuciones que el particular declara haber hecho, en este supuesto, la orden que emita la autoridad en el procedimiento de devolución será considerada como no favorable al particular, aún y cuando concluya el procedimiento con la devolución del importe solicitado en devolución. Este supuesto es, al que se encuentra dirigido el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, es decir, en este caso la autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación y verificar la procedencia de la misma.

Ahora bien, cuando una resolución donde se originó de una solicitud de devolución de saldo a favor que cumplió con los requisitos señalados en la disposición fiscal y que culminó con el depósito en la cuenta bancaria del contribuyente, en este caso, estamos en presencia de una resolución favorable ya que se obtuvo un beneficio y un derecho a la devolución por medio de una resolución expresa, por consiguiente, en este supuesto no resulta aplicable lo dispuesto en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto, en caso de que la autoridad fiscal pretenda solicitar al contribuyente el reintegro de una devolución por ser improcedente, lo podrá hacer únicamente a través del juicio iniciado ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (juicio de lesividad), para modificar o anular la resolución emitida que fue favorable al particular, siendo improcedente entonces, que la autoridad fiscal a través de un crédito fiscal pretenda solicitar al contribuyente el reintegro del importe de una devolución que resultó improcedente.

Lo anterior, en virtud de que la figura de lesividad impide a la autoridad administrativa, que de forma unilateral y arbitraria revoque actos administrativos favorables a los particulares en protección de los derechos fundamentales.

En tal sentido, se conoció que la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos cuando la autoridad autorice la devolución de contribuciones sin ejercer las facultades de comprobación, para que prevalezca la garantía de seguridad jurídica del contribuyente deberá accionar el Juicio de Lesividad, para que a través de un tercero imparcial y mediante una sentencia emitida con autonomía, independencia e imparcialidad y con experiencia en el ejercicio de la legalidad de los actos administrativos, resuelva conforme a derecho corresponda, considerando que la propia autoridad emisora del acto administrativo carece de facultades para modificar o revocar por “motu proprio” el acto administrativo favorable al particular de forma unilateral, siendo ilegal que a través de un crédito fiscal por concepto de “devolución improcedente” pretenda le sea restituido el importe por pago de lo indebido con la debida actualización y recargos, apoyándose en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, en virtud de que se conoció que es violentado el principio del debido proceso, en virtud de que el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, otorga la facultad a la autoridad fiscal para verificar en el procedimiento de devolución el importe solicitado en devolución por el contribuyente, ya sea a través de requerimiento de información y documentación, o bien, ejerciendo las facultades de comprobación en términos del artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, se pudo conocer que los derechos de los contribuyentes no se encuentran protegidos por violentarse la garantía de seguridad jurídica porque el contribuyente en el transcurso de 5 años que es el plazo que tiene la autoridad fiscal para accionar la lesividad, se encontrará en todo ese tiempo en estado de incertidumbre jurídica de que en cualquier momento la autoridad fiscal ejerza las facultades de comprobación.

CAPÍTULO I. FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.

1.1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución respecto de contribuciones pagadas indebidamente, saldos a favor, retenciones indebidas, o bien, respecto del acreditamiento de los impuestos indirectos que tengan derecho los contribuyentes.

Los contribuyentes podrán realizar el procedimiento de devolución con la presentación de la declaración del ejercicio ó a través de una solicitud de devolución que será presentada mediante buzón tributario ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) una vez que se cumplan con los requisitos que para tal efecto señala el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, así como el Reglamento del mismo Código y las disposiciones de carácter general señaladas en la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) del ejercicio fiscal de que se trate.

Posteriormente, en el caso de que existan errores en los datos contenidos en la solicitud de devolución, la autoridad requerirá al contribuyente otorgándole un plazo de 10 días para que aclare dichos datos, con el apercibimiento de que, de no hacerlo dentro del plazo concedido se tendrá por desistida la solicitud de devolución correspondiente. 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.

De ahí que, cuando se haya presentado la solicitud de devolución 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 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud deberá efectuar la devolución.

No obstante, las autoridades fiscales podrán verificar la procedencia de la devolución y para tal efecto, 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, con el apercibimiento que de no dar cumplimiento con lo solicitado en el plazo concedido, se le tendrá por desistida la solicitud de devolución correspondiente.

Asimismo, resulta necesario señalar que la autoridad fiscal podrá iniciar la facultad de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la solicitud de devolución, en este caso, el plazo de cuarenta días se suspenderá hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la solicitud de devolución.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo anterior, 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 causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, sobre las cantidades actualizadas a partir de la fecha de la devolución.

Precisado lo anterior, en ocasiones se da el caso de que el contribuyente cuando ejerce el derecho que le asiste a solicitar la devolución de contribuciones ante la autoridad fiscal de acuerdo con lo señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el SAT efectúa en forma total la devolución de contribuciones solicitadas mediante depósito a la cuenta bancaria señalada por el contribuyente, sin que la autoridad fiscal realice requerimiento previo, o bien, hubiere ejercido las facultades de comprobación para verificar la procedencia o no del importe solicitado en devolución.

Sin embargo, transcurrido el tiempo la autoridad fiscal ejerce al contribuyente la facultad de comprobación en modalidad de visita domiciliaria o revisión de gabinete, según sea el caso, respecto a las contribuciones y el ejercicio fiscal que derivó la solicitud de devolución que en su momento fue efectuada en forma total por el SAT para proceder a su revisión, para estar en

posibilidad de requerir al contribuyente para que compruebe en el proceso de fiscalización con los medios probatorios que tenga a su alcance que efectivamente le asistía el derecho a la devolución.

Posteriormente, seguida las etapas del procedimiento de fiscalización ésta culmina con una resolución determinante de un crédito fiscal, por considerar la autoridad fiscal que la devolución que en su momento realizó fue indebida, y por consiguiente, el contribuyente deberá reintegrar el importe devuelto con la debida actualización y recargos desde la fecha en que se efectuó del importe que fue depositado por el SAT a la cuenta bancaria del contribuyente derivado del trámite de devolución solicitado por el contribuyente.

En ese sentido, la autoridad fiscal en algunos casos ejerce la facultad de comprobación para comprobar que el importe que fue devuelto en forma total que se originó de una solicitud de devolución presentada por el contribuyente efectivamente resultaba procedente, en el caso de que el contribuyente no logre demostrar la procedencia de la devolución de contribuciones en el ejercicio de la facultad de comprobación, la autoridad fiscal considerara que la devolución fue indebida ya que no procedía el saldo a favor que en su momento fue tramitado a través de una solicitud de devolución.

En ese orden de ideas, se considera se violan gravemente los derechos de los contribuyentes, toda vez que cuando éstos realizan el trámite de una solicitud de devolución de saldo a favor, la autoridad fiscal cuenta con la facultad de verificar la procedencia del saldo a favor, ya sea por medio de requerimiento de información y documentación adicional, como ejerciendo dentro de dicho procedimiento la facultad de comprobación, toda vez que en el procedimiento del trámite de devolución señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en el párrafo décimo se le otorga la facultad de la autoridad fiscal para verificar la procedencia de la devolución, debiendo sujetarse al procedimiento que señala el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, tomando en consideración que el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala en forma expresa que cuando se autorice una devolución sin que la autoridad fiscal ejerza las facultades de comprobación no implicará que la orden de devolución fue favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad.

En ese sentido, es de resaltar que la autoridad fiscal cuenta con el plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución ante la autoridad fiscal para verificar la procedencia de la devolución, por lo tanto, se encuentra facultada para requerir al contribuyente, en un plazo no mayor a 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, por tal circunstancia, causa incertidumbre jurídica a los contribuyentes el hecho de que cuando se autorice una devolución sin que la autoridad fiscal haya ejercido las facultades de comprobación la considere como no favorable.

Aunado a lo anterior, es de mencionar que el SAT cuenta con la Subadministración de Devoluciones y Compensaciones de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal, unidad administrativa encargada de dictaminar las resoluciones de devolución de contribuciones al ser el área especializada que conoce, estudia y resuelve y da seguimiento a los trámites de las devoluciones, por lo tanto, cuenta con las bases de datos de la autoridad y la facultad para requerir al contribuyente dentro de dicho procedimiento y para verificar la procedencia de la devolución, por lo tanto, en caso de que se autorice una devolución indudablemente debe ser considerada como favorable para el contribuyente.

Luego entonces, de darse el caso de que en el procedimiento de fiscalización que para tal efecto la autoridad inicie respecto de las contribuciones y ejercicio fiscal que fue objeto de devolución, el contribuyente a juicio de la autoridad no logre aportar los medios probatorios para acreditar la procedencia de la devolución de impuestos, o bien, que la autoridad fiscal no valore adecuadamente las pruebas aportadas por el contribuyente, podrá a través de la resolución que emita dentro del procedimiento de fiscalización solicitar al contribuyente que realice el reintegro de la cantidad devuelta que a su juicio realizó de manera indebida, pero además debidamente actualizada y con recargos, con fundamento en el artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación.

En esa tesitura, se pierde de vista que dentro del procedimiento señalado para el trámite de la devolución de contribuciones inmerso en el artículo 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la

Federación, se establece la facultad de la autoridad fiscal de ejercer las facultades de comprobación para verificar la solicitud de devolución antes de proceder a su autorización y antes de que se proceda con el depósito en cuenta bancaria del contribuyente, situación que no realiza en muchos de los casos, en virtud de que el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación, señala el plazo de 90 días para concluir el ejercicio de las facultades de comprobación, procediendo en consecuencia, a realizar la devolución de contribuciones y posterior a ello, ejerce las facultades de comprobación para verificar su procedencia, por así convenir a los intereses de la autoridad fiscal al poder sujetarse a un plazo mayor, es decir, de doce meses para verificar la procedencia de la solicitud de devolución, como lo señala el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, resulta necesario conocer el tipo de procedimiento y motivo por los cuales, se puede solicitar a los contribuyentes reintegren las cantidades que fueron devueltas según la autoridad fiscal indebidamente por parte del fisco federal en el que se respete en todo momento los derechos de los contribuyentes para evitar que se lesione la garantía de seguridad jurídica ante actos de autoridad que pudieran considerarse arbitrarios y fuera del marco legal, siendo importante también conocer si la orden que autoriza la devolución de contribuciones realmente es considerada una resolución no favorable al contribuyente, aún y cuando a través de la misma se realice la devolución total de la cantidad solicitada en devolución.

1.2. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

¿Determinar cuál es el procedimiento que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos, que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, cuándo la autoridad fiscal autorice la devolución de contribuciones sin ejercer las facultades de comprobación, considerando que el artículo 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, otorga la facultad a la autoridad fiscal para verificar a través de la facultad de comprobación su procedencia dentro del procedimiento de devolución?

1.2.1. PREGUNTAS ESPECÍFICAS DE LA INVESTIGACIÓN.

- ¿La orden que autoriza la devolución de contribuciones es un acto favorable definitivo?
- ¿Es violatorio de la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes lo dispuesto en el artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación, al señalar que cuando se proceda a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad?
- ¿Es legal que la autoridad fiscal revise la procedencia de una devolución que fue autorizada previamente y posteriormente en el ejercicio de sus facultades de comprobación determine que la devolución de contribuciones fue indebida, y por consiguiente, solicite el reintegro de devolución indebida con actualización y recargos?
- ¿Los derechos de los contribuyentes se encuentran protegidos cuando la autoridad fiscal ejerce la facultad de comprobación posterior a que ha autorizado la devolución, cuando por disposición expresa del artículo 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, otorga la facultad a la autoridad fiscal para verificar su procedencia dentro del procedimiento de devolución?

1.3. OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

Analizar cuál es el procedimiento que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos, con el que se garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, toda vez que cuándo la autoridad fiscal autoriza la devolución de contribuciones sin ejercer las facultades de comprobación, dicha resolución es considerada como no favorable al contribuyente y deja a salvo las facultades a la autoridad fiscal para ejercer las facultades de comprobación para verificar su procedencia, sin embargo, se pierde de vista que dentro del procedimiento señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que regula el procedimiento para la devolución, se establece la facultad de

comprobación para verificar la procedencia o no de la devolución, procedimiento que se sujeta a lo establecido en el artículo 22-D del Código en mención.

1.3.1. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Determinar si la orden que autoriza la devolución de contribuciones es un acto favorable definitivo.
- Analizar si resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes, el artículo 22 párrafo décimo cuarto del Código Fiscal de la Federación, al señalar que cuando se proceda a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad.
- Determinar si es legal que la autoridad fiscal revise la procedencia de una devolución que fue autorizada previamente y posteriormente en el ejercicio de sus facultades de comprobación determine que la devolución de contribuciones fue indebida, y por consiguiente, solicite el reintegro de la devolución indebida con actualización y recargos.
- Analizar si los derechos de los contribuyentes se encuentran protegidos cuando la autoridad fiscal ejerce la facultad de comprobación posterior a que ha autorizado la devolución, cuando por disposición expresa del artículo 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, otorga la facultad a la autoridad fiscal para verificar su procedencia dentro del procedimiento de devolución.

1.4. HIPÓTESIS GENERAL

El procedimiento de lesividad es la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para solicitar el reintegro de cantidades pagadas indebidamente a los contribuyentes, toda vez que la orden que autoriza una devolución de impuestos sí es favorable al particular con independencia de que el artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación señale que no lo es, y deje a salvo las

facultades de comprobación de la autoridad fiscal para que en cualquier momento pueda verificar su procedencia, toda vez que en el procedimiento de devolución señalado en el artículo 22 párrafo décimo del Código en mención, establece la facultad de la autoridad para verificar su procedencia, luego entonces, resulta inconcuso que posterior a haber realizado la devolución de impuestos la autoridad fiscal ejerza las facultades de comprobación para verificar su procedencia, y por ende, recuperar pagos indebidos relacionados con la devolución de impuestos, en ese sentido, se considera que la resolución que autoriza una devolución de contribuciones es favorable al particular, y por lo tanto, deberá solicitarse su reintegro a través del juicio de lesividad y no a través de las facultades de comprobación.

1.4.1. HIPÓTESIS ESPECÍFICAS

- La orden que autoriza la devolución de contribuciones es un acto favorable al particular y por ende es un definitivo, toda vez que una resolución es definitiva; sea expresa o ficta, cuando constituye el producto final o la voluntad definitiva de la Administración Pública, que suele ser de dos formas; siendo la primera, como la última resolución dictada para poner fin a un procedimiento y la segunda, como una manifestación aislada que no requiere de un procedimiento que le anteceda para poder reflejar la última voluntad de la autoridad.
- Se considera que sí resulta violatorio a la garantía de seguridad jurídica el párrafo décimo cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, toda vez que deja a salvo las facultades de comprobación de la autoridad, cuando lo cierto es, que el párrafo décimo del mismo artículo 22 del Código en cita, le otorga la facultad a la autoridad fiscal de ejercer las facultades de comprobación para determinar o no, la procedencia de una solicitud de devolución.
- Es ilegal que la autoridad mediante el ejercicio de las facultades de comprobación determine que la devolución de contribuciones fue indebida, toda vez que desde que el contribuyente presentó la solicitud de devolución la autoridad fiscal estuvo en posibilidad de ejercer la facultad de comprobación para comprobar la procedencia o no de la

devolución, toda vez que el artículo 22 párrafo décimo cuarto del Código Fiscal de la Federación, le otorga dicha facultad.

- Los derechos de los contribuyentes son violados al dejarse a la autoridad fiscal la facultad discrecional de ejercer las facultades de comprobación cuando se autorice la devolución de contribuciones por considerar que la orden de devolución no es una resolución favorable al particular, toda vez que se vulnera lo dispuesto en el artículo 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, expresamente al señalar la facultad de la autoridad para verificar la procedencia de la devolución, procedimiento que se encuentra regulado por el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación, por tal circunstancia, no habría motivo por el cual se dejen a salvo las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, o bien, debería señalar en el propio artículo 22 del CFF, los supuestos en los cuales la autoridad podría ejercer las facultades de comprobación posterior a que se haya realizado la devolución de contribuciones.

1.5. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

El tema de investigación resulta relevante porque se violan gravemente los derechos de los contribuyentes, toda vez que cuando éstos realizan el trámite de una solicitud de devolución de saldo a favor y se obtiene una resolución que la autoriza, el artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación, señala que cuando la autoridad resuelva una solicitud de devolución sin ejercer la facultad de comprobación a que se hace referencia el párrafo décimo del precepto legal en mención, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad.

De ahí que, resulta trascendente el tema de investigación, toda vez que la autoridad en caso de no ejercer las facultades de comprobación al resolver una solicitud de devolución, en cualquier momento podrá ejercerlas y solicitar se reintegre el importe devuelto si se determina que la devolución fue indebida por improcedente, toda vez que cuando no se ejerzan las facultades de comprobación la orden que autorice la devolución se considera como no favorable al particular,

luego entonces, la autoridad fiscal podrá requerir al contribuyente que reintegre la cantidad que fue devuelta por presumir fue indebida, con la actualización y recargos.

Considerando lo anterior, es importante mencionar que una resolución definitiva sea expresa o ficta, cuando constituye el producto final o la voluntad definitiva de la Administración Pública, suele ser de dos formas, la primera, como la última resolución dictada para poner fin a un procedimiento que le anteceda para poder reflejar la última voluntad de la autoridad.

Lo anterior permite interpretar las fracciones III, V y los párrafos primero y penúltimo del artículo 3, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en cuanto a que las resoluciones son definitivas cuando no admiten recurso administrativo o cuando la interposición de este sea optativa.

Por consiguiente, el precepto legal antes señalado señala que es definitivo y por ende, impugnabile ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), el “acuse de respuesta” que en forma electrónica expide el SAT, mediante la cual resuelve una solicitud de devolución, asimismo, señala la competencia del tribunal para conocer sobre la legalidad de dicho acto, tal y como lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis “TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA RESOLUCIONES FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS, ALCANCE DEL CONCEPTO A QUE SE REFIERE DEL ARTÍCULO 11, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL”.

Además de lo anterior, no debe perderse de vista el artículo 3, último párrafo de la Ley Orgánica del TFJA, al señalar que el Tribunal conocerá también de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, cuando se consideren contrarias a la ley.

Por tal circunstancia, se considera que la actuación de la autoridad fiscal resulta arbitraria y lesiva para todo contribuyente, porque desde que se inicia con el trámite de una solicitud de devolución la autoridad fiscal está en posibilidad de determinar la procedencia o no de la misma, al tener la

facultad de ejercer desde aquél momento las facultades de comprobación, en virtud de que el artículo 22 décimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, le otorga dicha facultad a las autoridades fiscales.

Luego entonces, lo que se pretende con el trabajo de investigación es llegar a conocer cuál es la vía correcta o mecánica que debe accionar la autoridad fiscal para solicitar al contribuyente reintegre cierta cantidad que le fue devuelta a través de una orden de devolución, y que posteriormente, considera realizó de forma indebida, para evitar que se lesionen los derechos de los contribuyentes por actos arbitrarios de la autoridad administrativa, ya que en todo momento deberá preservar la seguridad jurídica del contribuyente.

Aunado a que, la autoridad fiscal al no ejercer las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la solicitud de devolución en el procedimiento de devolución, deja en incertidumbre jurídica al contribuyente, en virtud de que la autoridad fiscal con base en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF, podrá ejercer las facultades de comprobación en cualquier tiempo y determinar, en su caso, que la devolución fue indebida, y como consecuencia, solicitar se reintegre el importe devuelto, con la debida actualización, recargos y multas, lo cual afecta gravemente la esfera jurídica de los contribuyentes.

Por lo antes señalado, se considera viable el trabajo de investigación porque se cuentan con elementos para realizar un estudio a fondo de las devoluciones de impuestos de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, la doctrina, jurisprudencia y demás leyes aplicables, siendo importante conocer el procedimiento a seguir por parte de la autoridad fiscal para recuperar pagos que realizó de manera indebida a los contribuyentes, a través del cual se respete la garantía de seguridad jurídica a los contribuyentes para que no se les deje en estado de indefensión por un acto de autoridad arbitrario que le cause un perjuicio a su interés jurídico.

1.6. DELIMITACIÓN TEMPORAL Y ESPACIAL

Previo a señalar la delimitación temporal y espacial que se aplicará en el trabajo de investigación, es importante definir qué se entiende por la delimitación temporal y espacial, y para ello, nos

remitiremos a los conceptos que señala el autor César A. Bernal (Metodología de la Investigación, 2010), al referir lo siguiente:

Limitaciones de tiempo. Es necesario determinar cuál será el período, sea retrospectivo o prospectivo, dentro del cual se realizará el estudio del hecho, la situación, el fenómeno o población investigados.

Limitaciones de espacio o territorio. Son aquellas demarcaciones del espacio geográfico dentro del cual tendrá lugar una investigación. Las investigaciones pueden limitarse a una zona de una ciudad, una región, un país, un continente.

Limitaciones de recursos. Menciona la disponibilidad de recursos financieros para la realización del proyecto de investigación.

Una vez precisado lo anterior, es de mencionar que el presente trabajo de investigación se enfocará a la delimitación de tiempo, teniendo como delimitación las disposiciones fiscales que en materia fiscal federal se encuentren vigentes en México de 2021 a 2023, para que los contribuyentes conozcan con certeza el procedimiento que debe realizar la autoridad fiscal cuando ésta autoriza la devolución de impuestos, y en su caso la vía que debe ejercer la autoridad fiscal cuando con posterioridad pretenda solicitar del contribuyente el reintegró de una devolución de contribuciones por considerar que realizó una devolución indebida.

1.7. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Asimismo, es importante mencionar que de acuerdo a César A. Bernal (Metodología de la Investigación, 2010) existen diferentes tipos de investigación siendo necesario conocer sus características para saber cuál de ellos se ajusta mejor a la investigación que va a realizarse, los principales tipos de investigación son los siguientes:

- Histórica
- Documental

- Descriptiva
- Correlacional
- Explicativa o causal
- Estudio de caso
- Experimental
- Otros

La elección o selección del tipo de investigación depende, en alto grado, del objetivo del estudio del problema de investigación y de las hipótesis que se formulen en el trabajo que se va a realizar, así como de la concepción epistemológica y filosófica de la persona o del equipo investigador.

Ahora bien, en el trabajo de investigación en estudio se utilizará el tipo de investigación documental, toda vez que consiste en la localización y obtención de datos útiles, mediante la exploración de documentos como son: libros, revistas, periódicos, archivos, páginas de internet (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunal Federal de Justicia Administrativa y otros), a través de las cuales se obtendrá la recopilación de información para aplicar su análisis y la síntesis que resultarán necesarios para llegar al resultado de la investigación.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.

El marco teórico está constituido por una teoría específica que es creada por el investigador y que de acuerdo a su apreciación resultan necesarios para llegar al resultado, y como elementos esenciales de la teoría resulta necesario conocer ciertos antecedentes, conceptos, legislación y principios constitucionales, todos ellos enfocados al procedimiento de devolución que se encuentra regulado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

2.1. MARCO HISTÓRICO

En el presente apartado se pretende conocer en qué momento se incluyó el derecho del contribuyente a la devolución y la forma en que se ha reformado el procedimiento para su devolución en el Código Fiscal de la Federación, siendo importante remitirnos a las reformas más relevantes hasta el año de 2022.

2.1.1. ANTECEDENTE HISTÓRICO DE LA FIGURA DE LA DEVOLUCIÓN CONTENIDA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El derecho de la devolución fue incluido en el Código Fiscal de la Federación desde su creación en 1938, por lo que es importante conocer el primer antecedente de este procedimiento y su regulación.

2.1.1.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938

El Código Fiscal de la Federación que fue publicado el 30 de diciembre de 1938 (CFF, 1938), mismo que entró en vigor el 1° de enero del siguiente año, respecto a la figura de la devolución en los artículos 44 y 45 señalaba lo siguiente:

“Artículo 44.- No procederá la devolución de cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, en los siguientes casos:

I.- Cuando el interesado no reclamare, dentro de los términos legales, la resolución en que se determina en cantidad líquida el crédito fiscal.

II.- Cuando el impuesto se cause en estampillas y estas se cancelaren indebidamente, por el mismo contribuyente.

Se exceptúan de lo dispuesto en esta fracción los impuestos en los que el pago tenga el carácter provisional y está sujeto a rectificación por un acto posterior.

Artículo 45.- para que proceda la devolución de cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, será necesario:

I.- Que medie gestión de parte interesada.

II.- Que la acción para reclamar la devolución no se haya extinguido.

III.- Que, si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida que reporte la erogación en el Presupuesto de Egresos, Ramo de Deuda Pública, y saldo disponible.

IV.- Que se dicte acuerdo escrito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o exista sentencia ejecutoriada de autoridad competente.”

De la interpretación armónica de los preceptos legales antes señalados se puede advertir que desde que entró en vigor el primer Código Fiscal de la Federación en 1938, se estableció la figura de la devolución, en cuanto a su procedencia únicamente se encontraba dirigido a las cantidades pagadas mayor a la debida, que era el término utilizado, ya que aún no era empleado el término pago de lo indebido y mucho menos el saldo a favor.

De ahí que, para que procediera la devolución pagada en cantidad mayor era necesario que se gestionara por la parte interesada y que el derecho a reclamar la devolución no se hubiere extinguido, asimismo, en caso de que el ingreso correspondiera a ejercicios anteriores debía existir partida que reportará la erogación en el Presupuesto de Egresos, Ramo de Deuda Pública y Saldo disponible, o bien, que haya acuerdo escrito por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o ante la existencia de sentencia ejecutoriada de autoridad competente.

2.1.1.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1966

Del texto del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966 (CFF, 1967), justamente a los veintiocho años de existencia, entró en vigor el 1° de abril siguiente, a través del cual introduce cambios de importancia y una mejor sistematización, al señalar la figura de la devolución en los artículos 26 y 27 lo siguiente:

“Artículo 26.- El fisco federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente, conforme a las reglas que siguen:

I.- Cuando el pago de lo indebido, total o parcialmente se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o dé las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente;

II.- Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos;

III.- No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realizó en norma expresa, mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal, cargado, el tercero que hubiera sufrido la repercusión, tendrá derecho a devolución, y

IV.- En los casos no previstos en las fracciones anteriores, tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieren efectuado el entero respectivo.

Artículo 27.- para que se haga la devolución de cantidades pagadas indebidamente será necesario:

I.- Que se dicte acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II.- Que el derecho para reclamar la devolución no se haya extinguido.

III.- Que, si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida que reporte la erogación en el Presupuesto de Egresos de la Federación y saldo disponible. Si no existiera dicha partida o fuere insuficiente, el Ejecutivo Federal promoverá que se autorice el gasto en el presupuesto.

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

Con la reforma al Código Fiscal de la Federación de 1966, ya incluye la obligación de la devolución de cantidades pagadas indebidamente, asimismo, en el artículo 27 del Código en mención regula el procedimiento del ejercicio del derecho a la devolución de impuestos indebidos, al establecer su procedencia cuando se dicte acuerdo por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el derecho la devolución no se hubiere extinguido y que cuando la devolución fuere de ingresos correspondientes a ejercicios anteriores debía existir partida que reporte la erogación en el Presupuesto de Egresos de la Federación y saldo disponibles, sin embargo, en caso de que no existiera dicha partida el Ejecutivo Federal promovería que se autorice el gasto en el presupuesto, sin olvidar que la solicitud de devolución siempre será a petición de parte o aún de oficio.

2.1.1.3. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1983

Con la reforma al Código Fiscal de la Federación que fue publicada el 30 de diciembre de 1983 (CFF, 1983), y que entró en vigor el 1° de enero de 1984, surge el artículo 22, en el cual actualmente -2022- sigue rigiendo la figura de la devolución, al establecer en ese entonces, la obligación de las autoridades fiscales a devolver las cantidades pagadas indebidamente, dispositivo legal que textualmente establecía lo siguiente:

“Artículo 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de 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 acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a determinación de diferencias por errores aritméticos.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de este Código. Los intereses se calcularán sobre las cantidades que procede devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectúo el pago.

La orden de devolución y su cumplimiento no constituyen ni implican resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de la devolución.”

La obligación de devolver prescribe en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal.”

Con la reforma de 1983 al Código Fiscal de la Federación, se incluyó la figura de la devolución en el artículo 22 de dicho ordenamiento legal, sin embargo, en aquél entonces se señalaba la obligación de las autoridades fiscales a devolver las cantidades pagadas indebidamente, incluyendo a los retenedores quienes podían solicitar la devolución, además de que, a través de dicha reforma se estableció la figura del saldo a favor, además del pago de lo indebido ya establecida con anterioridad a dicha reforma.

Estableciendo también, que cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva.

Además, del pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 del mencionado Código.

Finalmente, se adicionó el párrafo en el que señala que la orden de devolución y su cumplimiento no constituye ni implica resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de dicho Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de la devolución, y que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

2.1.1.4. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2005

El texto de la reforma del Código Fiscal de la Federación publicada el 25 de octubre de 2005 (CFF, 2005), en su artículo 22 señalaba la figura de la devolución en los términos siguientes:

“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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la 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 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 antepenúltimo párrafo de este artículo.

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 financiera 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; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días. 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 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 período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el

contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.

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, se considerará negada por la parte que no sea devuelta. 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 quinto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

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 las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales a que se refiere el quinto párrafo de este artículo o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera

efectuado y no procediera, se causarán 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.

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

Del precepto legal en análisis señala el procedimiento de devolución, y los plazos que deberá sujetarse la autoridad para dar respuesta a la solicitud, que será de cuarenta días meses siguientes a que se presentó la solicitud, e incluye el pago de los intereses en caso de que no se efectúe la devolución en dicho plazo.

También, señala que la orden de devolución no constituye ni implica resolución favorable al contribuyente, y que, si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del mismo Código.

Finalmente, señala que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

2.1.1.5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2022

Con la reforma al Código Fiscal de la Federación publicada el 12 de noviembre de 2021 (CFF, 2021), que entró en vigor el 1º de enero de 2022, el artículo 22 establece lo 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

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

De la reforma al Código Fiscal de la Federación, se puede advertir la obligación de las autoridades fiscales a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, es decir, adiciona otros supuestos, entre los cuales, señala que pueden solicitar la devolución los contribuyentes a quienes se les haya retenido la contribución tratándose de impuestos indirectos, así también que las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre y cuando no lo hayan acreditado.

Asimismo, señala la figura de devolución tratándose de un saldo a favor, este supuesto procede cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, o bien, en el caso de que se trate de un cumplimiento de una resolución o sentencia firme, en estos casos podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Así también, señala el derecho del contribuyente a que se le requiera en el caso de que en su devolución existan errores, la autoridad requerirá al contribuyente para que en un plazo de 10 días aclare dichos datos, en caso de no dar cumplimiento se tendrá por desistido la solicitud de devolución correspondiente. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución.

Además, cuando se solicite la devolución ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, y que la autoridad fiscal para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la solicitud de devolución de información que considere necesaria y que esté relacionada con la misma, en caso de no presentar la documentación se tendrá por desistida la solicitud de devolución correspondiente.

Del mismo modo señala, que cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente quedando a salvo las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Estableciendo que, si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en términos del artículo 21 del 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.

Finalmente, señala que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, y que la devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

2.1.2. LAS REFORMAS QUE HAN SURGIDO EN LOS PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCIÓN.

Como se indicó en los antecedentes históricos se mencionó el derecho que tenían los contribuyentes a la devolución que se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación, de ahí que, ahora es importante conocer como se ha modificado el procedimiento de devolución en el transcurso del tiempo y como se han incluido nuevos derechos para los contribuyentes y facultades de las autoridades fiscales, siendo necesario remitirnos a las reformas más trascendentes realizadas en el procedimiento de devolución.

2.1.2.1. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2005

En el ejercicio fiscal de 2005 (CFF, 2005), el CFF establecía el procedimiento para el trámite de una solicitud de devolución, en el que se consideraba lo siguiente:

- Que tratándose de contribuciones que se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firme de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

- Cuando se solicite 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.
- 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, a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibiéndolo de que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución.
- 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 segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento señalado en el párrafo anterior.
- Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente no se computará en la determinación de los plazos para la devolución.
- 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 quinto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.
- Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales a que se refiere

el quinto párrafo de este artículo o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente.

En el CFF de 2005, dentro el procedimiento para proceder a la devolución de contribuciones solamente se establecía la obligación de la autoridad fiscal para emitir requerimientos a fin de verificar la procedencia o no de la devolución del saldo a favor o pago de lo indebido.

No obstante, resulta importante mencionar que también señalaba que cuando proceda la devolución sin que medie mayor trámite que el requerimiento de información o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente haya declarado haber efectuado “la orden de devolución no implicará la resolución favorable al contribuyente”.

2.1.2.2. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2007

Para el ejercicio fiscal de 2007 (CFF, 2007), el CFF es reformado y se incluyen nuevas formas de verificar la procedencia o no, de una solicitud de devolución, a través del cual señalaba lo siguiente:

- Que tratándose de contribuciones que se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firme de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.
- Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contencioso en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que 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.

- Con el requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el periodo 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 financiera.
- 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 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 período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.
- Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que

hace referencia el párrafo sexto del artículo 22 del CFF 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 concluirá dentro de un plazo máximo de noventa días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades.

- En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades.
- Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de este Código. El ejercicio de las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, será independiente del ejercicio de otras facultades que ejerza la autoridad con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación con el objeto de verificar la procedencia de cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente, aún cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos. 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 las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del artículo 22 del CFF, 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.
- Con la reforma del artículo 22 del CFF en el ejercicio fiscal de 2007, se incluyen las facultades de comprobación para que las autoridades fiscales puedan verificar la procedencia o no, del saldo a favor o pago de lo indebido, estableciendo el plazo para concluir las facultades de comprobación respecto a la verificación de un saldo a favor, de 90 días, sin embargo, cuando requiera información para verificar la procedencia de la devolución, a terceros relacionados con el contribuyente, el plazo para concluir las facultades de comprobación será de ciento ochenta días.

No obstante lo anterior, señala que cuando proceda la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que hace referencia el párrafo noveno del artículo 22 del CFF, 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 los recargos, en los términos del artículo 21 del CFF, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente, como por las de los posibles intereses pagado por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

2.1.2.3. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2022

El artículo 22 del CFF vigente para 2022 (CFF, 2021), señala el procedimiento de devolución en los términos siguientes:

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

- 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. 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.
- 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. Con motivo del primer o segundo requerimiento, no se considerará en el cómputo del plazo para la devolución.

- 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 artículo 22 del CFF, 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 del CFF.
- 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.
- Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo décimo del artículo 22 del CFF, 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 causarán 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.

- 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.

Del precepto legal antes señalado se advierte que cuando se solicite la devolución ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, y que la autoridad fiscal para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la solicitud de devolución de información que considere necesaria y que esté relacionada con la misma, en caso de no presentar la documentación se tendrá por desistida la solicitud de devolución correspondiente.

Del mismo modo señala, que cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente quedando a salvo las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Estableciendo que, si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en términos del artículo 21 del 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.

Finalmente, señala que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, y que la devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

2.2. MARCO CONCEPTUAL

En este apartado se van a señalar las principales definiciones asociadas con el tema de la devolución que van de lo particular a lo general y que abonaran para llegar al resultado de la investigación, como lo es, el concepto de saldo a favor, resolución definitiva y el procedimiento de verificación del saldo a favor.

2.2.1. CONCEPTO DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR

Primeramente, resulta necesario señalar el concepto de devolución y para ello no remitiremos a la definición que señala el diccionario de la Real Academia Española (Diccionario RAE, 2023), que a la letra señala lo siguiente:

“devolución. (Del lat. *devolutio*, -*ōnis*).

1. f. Acción y efecto de devolver.

devolución tributaria.

1. f. Der. Restitución a los contribuyentes, por parte de la Hacienda pública, de las cantidades indebidamente ingresadas.”

De la transcripción anterior se desprende que por el concepto de “devolución” debe entenderse la acción o efecto de devolver, es decir, restituir en el caso de contribuyentes cantidad de dinero que fue indebidamente al fisco federal.

Asimismo, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF, 2023), establece que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, y que únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio.

Luego entonces, de acuerdo con el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN-2002346, 2012), ha establecido que el saldo a favor no deriva de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino que éste resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.

En consecuencia, se puede determinar que cuando se entera una contribución mayor a la que le correspondía al contribuyente, ya sea en sus pagos provisionales o en la declaración anual, tiene el derecho a que se le devuelva el saldo favor derivado de las contribuciones pagadas en exceso.

Asimismo, es importante señalar que respecto a la devolución de pagos en exceso la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente al emitir sus criterios jurisdiccionales se ha pronunciado al respecto (PRODECON, 2017), al señalar en el criterio jurisdiccional 67/2014, que la orden de devolver saldos a favor, previa verificación o revisión de los documentos que tiene la autoridad hacendaria o los aportados por el contribuyente, no es definitiva, de tal modo que no constituye una resolución favorable al particular, quedando a salvo la posibilidad de ulteriores comprobaciones a fin de determinar la procedencia o improcedencia de la cantidad cuya devolución se efectuó previamente por las autoridades competentes, al comprobarse el cumplimiento de las obligaciones fiscales del causante.

2.2.2. CONCEPTO DE DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO

De acuerdo con el Diccionario de Derecho de Pina Vara (De Pina Vara, 2005) establece como definición la siguiente:

“PAGO DE LO INDEBIDO.- Realización por error, de una prestación que no hay obligación de cumplir y que da lugar al derecho de repetición.

Así también, el Diccionario Jurídico Razonado de Legislación y Jurisprudencia de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM (Diccionario razonado de

legislación y jurisprudencia, 2001), establece que por el pago de lo indebido debe entenderse lo siguiente:

“PAGO DE LO INDEBIDO.- Un cuasi contrato por el cual pagando uno por yerro una cosa que no debe, queda obligado el que la reciba a devolvérsela con su productos. El que paga una deuda creyendo por error que la debía, como cuando uno la paga ignorando haberla ya satisfecho su procurador o mayordomo, o habérsela remitido su acreedor en su testamento, tiene derecho de repetición contra la persona a quien se pagó”.

Por otra parte, en la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN-2002346, 2012) señala que el término “pago de lo indebido” de acuerdo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeudaba al Fisco Federal, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia.

Es decir, cuando el contribuyente realiza el pago en exceso de una contribución se convierte en un pago de lo indebido, por lo tanto, para que proceda la devolución de dicho impuesto no deberá estar sujeto a requisito previo, más lo que señalan las leyes fiscales para su trámite.

Asimismo, es de reiterar que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente al emitir sus criterios jurisdiccionales se ha pronunciado al respecto (PRODECON, 2017), al señalar en el criterio jurisdiccional 67/2014, que la resolución sobre pagos indebidos, es definitiva, porque el enunciado normativo que califica como resolución no favorable al contribuyente la orden de devolver el saldo a favor, sin embargo, no fue establecido en forma expresa por el legislador respecto de los pagos indebidos, de aquí que, no puede darse una interpretación extensiva de la norma sobre el particular.

2.2.3. CONCEPTO DE RESOLUCIÓN FAVORABLE

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN-2017785, 2018), ha definido el concepto de resolución favorable al señalar que “supone el dictado de una sentencia que resuelva de manera

absoluta la pretensión del actor y le otorgue el máximo beneficio con independencia del tipo de nulidad declarada”.

De lo antes señalado, se advierte que cuando se obtenga una sentencia o resolución favorable y que haya declaratoria de nulidad el particular haya obtenido todo lo pretendido con el mayor beneficio posible.

De acuerdo con Jiménez Illescas (Jiménez Illescas, 2021) la resolución favorable para efectos del juicio de lesividad se entiende como un acto administrativo individualizado que de forma expresa o tácita, determina una situación jurídica concreta, reconoce un derecho u otorga un derecho subjetivo al particular, o incluso le libera, total o parcialmente, de una obligación, de modo que lo coloca en una situación de beneficio o ventaja, en perjuicio del interés público.

Atendiendo a lo antes señalado, por criterio del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) que al rubro señala “DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS CASO EN QUE CONSTITUYE RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR” (TFJA-VIII-P-2aS-775, 2022) , señala los supuestos que son considerados como resolución favorable al particular tratándose de devolución de impuestos, al señalar que la orden de devolución de impuestos no implicará una resolución favorable al contribuyente, al interpretarse el párrafo sexto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la orden de devolución únicamente se limitan a la reintegración de las cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, respecto de las cuales no existe más trámite, por parte de la autoridad, que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de las contribuciones que el particular declara haber hecho.

En cambio, cuando se trata de resoluciones dictadas por autoridad competente, en las que, atendiendo a las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes y previo análisis de la documentación pertinente, se reconoce que existe un pago indebido de contribuciones, dichas resoluciones tienen el carácter de favorable al particular.

En virtud de lo anterior, cuando el contribuyente se encuentre ante un procedimiento de devolución de impuestos, una resolución favorable será cuando se presente mediante una solicitud de devolución, y no, la derivada de la orden de devolución.

2.2.4. CONCEPTO DE RESOLUCIÓN DEFINITIVA

De acuerdo con el criterio emitido por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (VIII-P-SS-367, 2019), respecto a la resolución definitiva señala que debe entenderse aquella que constituye el producto final o bien, expresa la voluntad definitiva de la autoridad administrativa, lo que desde su perspectiva -como accionante del juicio y atendiendo a la naturaleza propia del juicio de lesividad, se actualiza en la medida en que dicha autoridad no pueda, por sí misma o motu proprio, revocar su resolución -precisamente para lo cual requiere de acudir al juicio de lesividad- o bien, porque constituye su voluntad última, lo que acontece en el supuesto en que un acto administrativo favorable defina la situación jurídica del gobernado o dé certeza jurídica de éste último, sobre el resultado definitivo de la actuación de la autoridad en un procedimiento administrativo.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, vigente, establece en el artículo 3, penúltimo párrafo que: “para efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se consideran definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

Por consiguiente, una resolución tiene el carácter de definitiva si sirvió para poner fin a dicho procedimiento, ya que es indudable que éstos adquirieron el derecho que les otorga tal resolución, no solamente para recurrirla por los medios legales sino para que no pueda llevarse a cabo una nueva investigación, ya que ello equivaldría a violar el principio de firmeza del procedimiento, tal y como es señalado en el siguiente criterio:

RESOLUCIONES FISCALES DEFINITIVAS, DERECHOS QUE NACEN DE LAS, A FAVOR DE LAS PARTES. Dentro del procedimiento oficioso, una resolución tiene el carácter de definitiva si sirvió para poner fin a dicho procedimiento; y si en él fueron llamados a declarar los actores, es indudable que éstos adquirieron el

derecho que les otorga tal resolución, no solamente para recurrirla por los medios legales sino para que no pueda llevarse a cabo una nueva investigación, ya que ello equivaldría a violar el principio de firmeza del procedimiento, aceptado implícitamente por el artículo 163, fracción II, del Código Fiscal que al facultar a los Magistrados de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación para sobreseer en los juicios cuando ha habido revocación administrativa de la resolución impugnada, exceptúa los casos en que esa resolución haya dado nacimiento a un derecho a favor de alguna de las partes; por lo mismo, si la actora fue juzgada dentro del procedimiento oficioso, tiene derecho a que no vuelva a juzgársele en un nuevo procedimiento similar.

En ese sentido, por resolución definitiva debe entenderse aquella que constituye el producto final o bien, expresa la voluntad definitiva de la autoridad administrativa.

2.2.5. PROCEDIMIENTO PARA VERIFICAR UN SALDO A FAVOR

Las autoridades fiscales cuentan con diversos procedimientos inmersos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF, 2021), para verificar un saldo a favor, como lo es, que previo a resolver sobre la procedencia de la solicitud de devolución requiera de información y documentación, y con dicha documentación emita la resolución en el procedimiento de devolución.

Asimismo, señala la facultad de comprobación de las autoridades fiscales para verificar la procedencia del saldo a favor previo a emitir la resolución, misma que deberá sujetarse al procedimiento y plazos señalado en el artículo 22-D del CFF, como se habrá de exponer a continuación.

2.2.5.1. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL SALDO A FAVOR PREVIO A LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE AUTORIZA O NIEGA LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS

Las autoridades previo a devolver las cantidades solicitadas por los contribuyentes de saldo a favor o pago de lo indebido, el Código Fiscal de la Federación a través del artículo 22 les otorga facultades para el caso de que la solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, en este caso, 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. Dicho procedimiento 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.

La solicitud de devolución, 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 par transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México.

Asimismo, 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.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes, y documentos, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

2.2.5.2. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL SALDO A FAVOR AL EJERCER LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Las autoridades fiscales con motivo de la solicitud de devolución podrán ejercer las facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos 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 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, resulta necesario remitirnos al artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación, el cual señala el procedimiento y plazos que deberá sujetarse la autoridad fiscal al ejercer las facultades de comprobación para comprobar la procedencia o no, de una solicitud de devolución, del cual se desprende lo siguiente:

- Que el ejercicio de las facultades de comprobación será en términos de los señalado en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.
- Que el ejercicio de las facultades de comprobación deberá concluir en un plazo máximo de noventa días contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades.
- En caso de que la autoridad fiscal deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente el plazo para concluir el ejercicio de las facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A del CFF.
- La facultad de comprobación únicamente se ejercerá para verificar la procedencia del saldo a favor solicitado o pago de lo indebido, sin que la autoridad pueda determinar un crédito

fiscal exigible a cargo de los contribuyentes con base en el ejercicio de la facultad de comprobación.

- Se deberá hacer del conocimiento del contribuyente la información obtenida por terceros.
- En caso de que las autoridades fiscales no concluyan el ejercicio de las facultades de comprobación en el plazo señalado en el artículo 22-D del CFF, quedarán sin efecto las actuaciones que se hayan practicado, debiendo pronunciarse sobre la solicitud de devolución con la documentación que cuente.
- Concluido el ejercicio de facultades de comprobación la autoridad deberá otorgar al contribuyente un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de la última acta parcial u oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos durante la revisión.
- Al término del plazo otorgado para que el contribuyente desvirtúe los hechos u omisiones conocidos durante la revisión, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda y deberá notificarla al contribuyente dentro de un plazo no mayor a veinte días hábiles siguientes.
- En el caso de ser favorable la solicitud de devolución la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los diez días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva.
- En el caso de que la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán los intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A del CFF.

2.2.6. CONCEPTO Y PROCEDENCIA DEL JUICIO DE LESIVIDAD

Se precisa que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso administrativo (LFPCA) no señala un concepto como tal de que lo que se puede entender como Juicio de Lesividad, siendo la doctrina la que se ha encargado de conocer sus alcances, luego entonces, se aduce que el juicio de lesividad no ha sido concebido para cumplir con la justicia administrativa, sino que se ha implementado como una medida para remediar las fallas y errores cometidas por la Administración Pública.

De ahí que, de acuerdo al criterio señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación “ACCIÓN DE LESIVIDAD. EXISTE LESIÓN AL ESTADO CUANDO EL ACTO ADMINISTRATIVO SE DICTÓ EN CONTRAVENCIÓN DE LA LEY (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE MICHOACÁN)” (SCJN-2014869, 2017), el procedimiento de lesividad es aquel por el cual las autoridades administrativas pueden solicitar ante el Tribunal de Justicia Administrativa, la declaración de nulidad de alguna resolución que haya sido favorable al particular y que se haya emitido en contravención a la ley.

Asimismo, señala los elementos para la procedencia de la acción de lesividad como son los siguientes:

- a)** La calidad de parte actora, que recae en la autoridad administrativa que pretende anular, modificar o revocar la resolución o acto administrativo que dictó;
- b)** El carácter de parte demandada, que es el particular que obtuvo la resolución favorable, determinación que debe otorgarle un derecho o concederle un beneficio; y
- c)** Que la nulidad del acto derive de que éste no reúne los elementos o requisitos de validez que señala la legislación aplicable.”

En esencia, la finalidad de la declaratoria de nulidad en el juicio de lesividad es observar el principio de seguridad jurídica, como valor fundamental del derecho, respecto de los actos del

Estado, con el objetivo de evitar que los actos administrativos que se encuentran investidos de ilegalidad produzcan sus efectos en el mundo jurídico.

Entonces, cuando una resolución administrativa favorable a un particular se dictó en contravención a las disposiciones legales aplicables, la autoridad administrativa puede acudir al procedimiento de lesividad para corregir los errores que estime que en aquélla se cometieron, aun cuando no se acredite que se causó un daño al Estado, pues dicho acto, por sí mismo, le ocasiona una lesión jurídica, ya que al ser contraria a la ley, no puede engendrar derechos ni producir consecuencias jurídicas válidas.

2.3. MARCO LEGAL

2.3.1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Resulta necesario señalar el precepto constitucional que establece la obligación de los contribuyentes a contribuir para los gastos públicos como se señala a continuación:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos.

...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Del precepto legal antes señalado establecido en la Ley Fundamental de nuestro país como lo es, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establecen los derechos y obligaciones de sus habitantes y gobernados. Se trata de la norma jurídica suprema y ninguna otra ley o disposición puede contrariarla. Es en nuestra Constitución Política donde se establece la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público del país, es decir, de pagar impuestos.

2.3.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La figura de la devolución se encuentra inmersa en el artículo 22 del CFF, a través del cual señala los requisitos y procedimiento de que deberán sujetarse tanto los contribuyentes que quieran beneficiarse de la devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, como a las reglas de procedimiento de que deberá sujetarse la autoridad fiscal al momento de pronunciarse sobre la procedencia o no, de una solicitud de devolución.

“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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la 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 causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devoluciones 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.

Del artículo antes señalado se puede advertir la obligación de las autoridades fiscales a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, es decir, adiciona otros supuestos, entre los cuales, señala que pueden solicitar la devolución los contribuyentes a quienes se les haya retenido la contribución tratándose de impuestos indirectos, así también que las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre y cuando no lo hayan acreditado.

Asimismo, señala la figura de devolución tratándose de un saldo a favor, este supuesto procede cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, o bien, en el caso de que se trate de un cumplimiento de una resolución o sentencia firme, en estos casos podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Así también, señala el derecho del contribuyente a que se le requiera en el caso de que en su devolución existan errores, la autoridad requerirá al contribuyente para que en un plazo de 10 días aclare dichos datos, en caso de no dar cumplimiento se tendrá por desistido la solicitud de

devolución correspondiente. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución.

Además, cuando se solicite la devolución ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, y que la autoridad fiscal para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la solicitud de devolución de información que considere necesaria y que esté relacionada con la misma, en caso de no presentar la documentación se tendrá por desistida la solicitud de devolución correspondiente.

Del mismo modo señala, que cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente quedando a salvo las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Estableciendo que, si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en términos del artículo 21 del 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.

Finalmente, señala que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, y que la devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

Asimismo, el artículo 22-D del CFF, señala las reglas de procedimiento que deberán sujetarse las autoridades demandadas al ejercer las facultades de comprobación para verificar la procedencia o no, de una solicitud de devolución, precepto legal que a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 22-D. Las facultades de comprobación, para verificar la procedencia de la devolución a que se refiere el décimo párrafo del artículo 22 de este Código, se realizarán mediante el ejercicio de las facultades establecidas en las fracciones II o III del artículo 42 de este Código. La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación a que se refiere este precepto por cada solicitud de devolución

presentada por el contribuyente, aun cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, conforme a lo siguiente:

I. El ejercicio de las facultades de comprobación deberá concluir en un plazo máximo de noventa días contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de este Código.

II. La facultad de comprobación a que se refiere este precepto se ejercerá únicamente para verificar la procedencia del saldo a favor solicitado o pago de lo indebido, sin que la autoridad pueda determinar un crédito fiscal exigible a cargo de los contribuyentes con base en el ejercicio de la facultad a que se refiere esta fracción.

III. En el caso de que la autoridad solicite información a terceros relacionados con el contribuyente sujeto a revisión, deberá hacerlo del conocimiento de este último.

IV. Si existen varias solicitudes del mismo contribuyente respecto de una misma contribución, la autoridad fiscal podrá ejercer facultades por cada una o la totalidad de solicitudes y podrá emitir una sola resolución.

V. En caso de que las autoridades fiscales no concluyan el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el presente artículo en los plazos establecidos en la fracción I, quedarán sin efecto las actuaciones que se hayan practicado, debiendo pronunciarse sobre la solicitud de devolución con la documentación que cuente.

VI. Concluido el ejercicio de facultades de comprobación a que hace referencia la fracción I de este artículo, la autoridad deberá otorgar al contribuyente un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de la última acta parcial u oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos durante la revisión.

VII. Al término del plazo otorgado para que el contribuyente desvirtúe los hechos u omisiones conocidos durante la revisión, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda y deberá notificarla al contribuyente dentro de un plazo no mayor a veinte días hábiles siguientes. En caso de ser favorable la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los diez días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. En el caso de que la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán los intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.”

Las autoridades fiscales con motivo de la solicitud de devolución podrán ejercer las facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos 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 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, resulta necesario remitirnos al artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación, el cual señala el procedimiento y plazos que deberá sujetarse la autoridad fiscal al ejercer las facultades de comprobación para comprobar la procedencia o no, de una solicitud de devolución, del cual se desprende lo siguiente:

- Que el ejercicio de las facultades de comprobación será en términos de los señalado en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

- Que el ejercicio de las facultades de comprobación deberá concluir en un plazo máximo de noventa días contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades.
- En caso de que la autoridad fiscal deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente el plazo para concluir el ejercicio de las facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A del CFF.
- La facultad de comprobación únicamente se ejercerá para verificar la procedencia del saldo a favor solicitado o pago de lo indebido, sin que la autoridad pueda determinar un crédito fiscal exigible a cargo de los contribuyentes con base en el ejercicio de la facultad de comprobación.
- Se deberá hacer del conocimiento del contribuyente la información obtenida por terceros.
- En caso de que las autoridades fiscales no concluyan el ejercicio de las facultades de comprobación en el plazo señalado en el artículo 22-D del CFF, quedarán sin efecto las actuaciones que se hayan practicado, debiendo pronunciarse sobre la solicitud de devolución con la documentación que cuente.
- Concluido el ejercicio de facultades de comprobación la autoridad deberá otorgar al contribuyente un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de la última acta parcial u oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos durante la revisión.
- Al término del plazo otorgado para que el contribuyente desvirtúe los hechos u omisiones conocidos durante la revisión, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda y

deberá notificarla al contribuyente dentro de un plazo no mayor a veinte días hábiles siguientes.

- En el caso de ser favorable la solicitud de devolución la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los diez días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva.
- En el caso de que la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán los intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A del CFF.

Asimismo, resulta necesario señalar el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que las resoluciones favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa mediante juicio, como se señala a continuación:

“Artículo 36.- Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

(. . .)

2.3.3. LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Resulta importante señalar los derechos de los contribuyentes estipulados en el artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, mismo que a la letra señala:

“Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

- I.** Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.
- II.** Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

- III.** Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- IV.** Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.
- V.** Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.
- VI.** Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.
- VII.** Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.
- VIII.** Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.
- IX.** Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.
- X.** Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

De acuerdo con lo anterior, es importante señalar que los contribuyentes tienen el derecho de que las autoridades fiscales le proporcione:

- Asistencia gratuita mediante diversos medios de difusión y atención al público donde se explique de una manera clara y sencilla las disposiciones fiscales.

- Crear y mantener oficinas en diversos lugares del país, con módulos de orientación que auxilien al contribuyente.
- Elaborar formularios de declaración que puedan ser llenados fácilmente por los causantes, y distribuirlos oportunamente.
- Señalar con precisión en los requerimientos, los documentos que el contribuyente debe presentar antes las autoridades fiscales.
- Dar a conocer los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.
- Efectuar por todo el país reuniones con los contribuyentes en donde se les informe las modificaciones a las disposiciones fiscales y los periodos de presentación de declaraciones.
- Publicar anualmente las resoluciones dictadas por el fisco en las que se establecen disposiciones de carácter general, agrupándolas de tal modo, que se facilite su conocimiento por parte del contribuyente: son las denominadas misceláneas fiscales.

Con relación a la obligación de pago, el particular cumple su obligación pagando cuando así lo estipula la ley, por lo tanto, es importante señalar que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, a los contribuyentes, ya sea de oficio o a petición de parte.

2.3.4. LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

El artículo 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) señala que las autoridades de la Administración Pública Federal tendrán la acción de controvertir una resolución favorable a un particular cuando sea contraria a la Ley, como a continuación se establece:

Artículo 2.- El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

...

Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán la acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley.

De ahí que, cuando las autoridades de la Administración Pública Federal se ubiquen en el supuesto señalado en el artículo 2 de LFPCA, deberán accionar el procedimiento de lesividad, el cual es un procedimiento especial, promovido por un sujeto jurídico administrativo, en demanda de que se revoque un acto administrativo anterior de aquel mismo sujeto público. La acción de lesividad se equilibra con la estabilidad de los actos administrativos, por cuanto la administración pública no puede revocar libremente sus decisiones sin necesidad de declararlas lesivas e impugnarlas judicialmente.

2.3.5. LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

El artículo 3 de la LOTFJA señala que el tribunal conocerá de las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos dentro de los cuales podemos encontrar los juicios que promuevan las autoridades fiscales para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, cuando se consideren contrarias a la ley, como a continuación se señala:

“Artículo 3.- El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

...

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal conocerá también de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, cuando se consideren contrarias a la ley.”

Al respecto, se aduce que el juicio de nulidad se actualiza en la medida en que la autoridad no pueda por sí misma o motu proprio revocar su resolución, precisamente para lo cual deberá acudir al juicio de lesividad, o bien, porque constituye su voluntad última, lo que acontece en el supuesto en que un acto administrativo favorable defina la situación jurídica del gobernado o dé certeza jurídica a este último, sobre el resultado definitivo de la actuación de la autoridad en un procedimiento administrativo.

2.4. MARCO TEÓRICO

En el presente apartado, es necesario se realice un estudio de los principios constitucionales, y determinar en su caso, qué principios son vulnerados en perjuicio de los derechos del contribuyente, con relación al procedimiento de devolución que se encuentra inmerso actualmente en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, específicamente cuando hace mención que cuando se emita una resolución la autoridad fiscal sin haber ejercido las facultades de comprobación se considera que no es una resolución favorable para el contribuyente, de ahí su importancia.

2.4.1. CONCEPTO DE GARANTÍA CONSTITUCIONAL

La garantía constitucional es un conjunto de procedimientos, criterios, condiciones o medios establecidos por la Constitución y otras leyes para la salvaguarda de los derechos de las personas físicas y jurídicas. (Diccionario panhispánico del español jurídico, 2023)

De ahí que, por decreto publicado en el DOF el 10 de junio de 2011, que modificó el capítulo I del título primero de la Constitución Política y reformó diversos artículos de la misma, sustituyendo en términos generales, la expresión “garantías individuales” por la de “derechos humanos”.

En tal sentido, resulta necesario señalar el texto actual del primer párrafo del artículo 1° de la Constitución, como a continuación se señala:

“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.”

En el párrafo transcrito, en nuestra Carta Magna hace una distinción entre los derechos humanos y las garantías para su protección. De ahí que, es importante señalar que los derechos humanos tienen carácter fundamentalmente sustantivo, y comprende los derechos de la Constitución y los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, en donde se reconocen a las personas, en cuanto que son inherentes a su dignidad humana: el derecho a la vida, a la integridad personal, a la libertad, a la protección y dignidad, por mencionar algunos. (derechos humanos y garantías constitucionales, 2015)

En ese sentido, en nuestro país el sistema de protección constitucional se ha encomendado al Poder Judicial Federal, quienes tienen como función primordial la impartición de la justicia, al vigilar que los actos de las autoridades estén de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución, para que prevalezcan en todo momento los derechos humanos y garantías reconocidos por la Constitución como Ley Suprema.

2.4.2. LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL

De acuerdo con Luis Recansés Siches (Recaséns Siches, 1997) “El Derecho es fabricado por los hombres sobre todo bajo el estímulo de una urgencia de certeza (saber a qué atenerse) y de

seguridad (saber que eso a lo cual uno puede atenerse tendrá forzosamente que ser cumplido), o sea bajo el estímulo de una urgencia de orden en la vida social”.

Por su parte, Ignacio Burgoa (Burgoa, 1982) sostiene que, las garantías de seguridad, son el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *súmmum* de sus derechos subjetivos.

Asimismo, de acuerdo con Miguel Carbonell (Miguel Carbonell, 2021) la seguridad jurídica es uno de los valores que se propone alcanzar cualquier ordenamiento jurídico, en la práctica se suele plasmar en una serie de derechos específicos alrededor de los cuales se articulan las relaciones entre los individuos y las autoridades, o bien entre los individuos entre sí, dentro de una determinada comunidad política.

De acuerdo con el autor Ariel Alberto Rojas Caballero (Rojas Caballero, 2003) ha definido a las garantías de seguridad jurídica como “las prescripciones jurídicas que impone el Constituyente a todas las autoridades en el sentido de que éstas deberán cumplir con determinados requisitos, condiciones o procedimientos para afectar válidamente la esfera jurídica de los gobernados.

Asimismo, ha considerado a las garantías de seguridad jurídica como el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos.

De lo anterior, se puede advertir -señala el autor- de una manera general, las garantías de seguridad jurídica implican dos aspectos:

- a) Limitaciones de procedimiento para la autoridad para afectar la esfera jurídica del gobernado; y

- b) Derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, en el sentido de que para que sea afectado en su esfera jurídica por los actos de autoridad, ésta deberá cumplir con los requisitos señalados en las normas jurídicas aplicables al caso.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el criterio que al rubro señala “SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUE CONSIRTE” (SCJN-2002649, 2013), en su parte medular señala que es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de tal manera que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica, y por tanto, en estado de indefensión.

El contenido esencial de dicho principio radica en “saber a que atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado”

Así, la seguridad jurídica es la certeza del individuo de que su situación jurídica no será afectada más que por las autoridades competentes mediante determinados principios previos y cumpliendo requisitos. En ese sentido, la afectación a la situación jurídica de los gobernados debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho.

Ese conjunto de modalidades jurídicas que debe sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde el punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, traducida en una serie de requisitos, condiciones, elementos, lo que constituye el principio de seguridad jurídica, de ahí que esta implica un conjunto general de condiciones requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad

autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del derecho.

2.4.3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

En el presente apartado, nos remitiremos a los principios rectores a los cuales debe ceñirse la actividad tributaria del Estado Mexicano, los cuales se encuentran consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismos que serán señalados en el presente apartado desde el punto de vista del autor Juan Manuel Ángel Sánchez (Ángel Sánchez)

2.4.3.1. PRINCIPIO DE IGUALDAD

Este principio lo encontramos consagrado en el artículo 13 constitucional, el cual consiste en que “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas (. . .). Conforme a este principio sea crea una prohibición para el Poder legislativo de dictar leyes que carezcan de generalidad, impersonalidad y abstracción, es decir, que no deben contraerse a una persona moral o física particularmente considerada o a un número determinado de individuos.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado que lo prohibido por la CPEUM es que existan leyes (incluidas aquéllas en materia tributaria) que no se apliquen por igual a todas las personas.

2.4.3.2. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LEYES TRIBUTARIAS

Consiste en que “*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*”, y aparece en el primer párrafo del artículo 14 constitucional.

Respecto de la forma de determinación de la retroactividad de una ley, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llevó a cabo un pronunciamiento trascendental al asumir la “Teoría

de los Componentes de las Normas”, que consiste en que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes y con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales.

Por tanto, el Pleno de la Corte señaló que, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis:

1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.
2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.
3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir,

modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva.

En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Por tanto, para determinar si una norma es o no retroactiva, debe atenderse a las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica.

En materia tributaria el principio de irretroactividad se encuentra recogido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación (CFF), donde en sus párrafos primero y segundo se lee que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”

En tal sentido, la causación y determinación de las contribuciones necesariamente debe ser a la luz de las disposiciones legales vigentes al momento en que ocurren las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por el legislador como susceptibles de ser gravadas.

2.4.3.3. PRINCIPIO DE AUDIENCIA

En la historia constitucional mexicana, esta garantía apareció por primera vez en el artículo 14 de la Constitución de 1857, referida exclusivamente a la materia penal.

En el texto del correspondiente artículo 14 del texto constitucional vigente se permite que tal garantía abarque cualquier otra materia, ya que el texto de su segundo párrafo reza *“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.*

Esta garantía ha sido definida por la SCJN como el derecho que tienen los gobernados no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente al órgano legislativo, de tal manera que éste se obligue a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé la oportunidad de defenderse, es decir, de rendir pruebas y formular alegatos en todos aquellos casos en que se comprometan sus derechos.

La garantía de audiencia no es absoluta. La materia impositiva es una de las excepciones a esta garantía, puesto que al tener un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con dicha garantía de forma previa, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Situación distinta que ocurre respecto de los procedimientos de fiscalización llevados por las autoridades fiscales, en los cuales se reconoce la posibilidad de los gobernados para desvirtuar las

irregularidades que hayan sido detectadas por tales autoridades, con antelación a que se dicte la resolución respectiva, so pena de que el precepto normativo que regule el procedimiento de que se trate sea considerado inconstitucional.

2.4.3.4. PRINCIPIOS DE FORMA ESCRITA, COMPETENCIA, FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN

El artículo 16 Constitucional prevé en su primer párrafo que *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”*

En tal sentido, cualquier acto de molestia debe reunir los citados requisitos para que resulte constitucional, es decir:

1. Debe estar por escrito;
2. Debe ser emitido por autoridad competente; y
3. Debe estar fundado y motivado.

Estos actos de molestia son aquéllos por medio del cual se restringe de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.

El Poder Judicial de la Federación ha señalado que la constitucionalidad de los actos de molestia dependerá de la concurrencia indispensable de los tres requisitos mínimos antes señalados.

El primero tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias.

El segundo significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo.

En cuanto al tercero, la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar.

Presupuestos, el de la fundamentación y el de la motivación, que deben coexistir y se suponen mutuamente, pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones.

Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho supone necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

En materia tributaria, el artículo 38 del CFF recoge el citado mandato constitucional, señalando requisitos y modalidades adicionales, como son:

1. Pueden constar por escrito o en documento impreso o digital. En este segundo supuesto la transmisión al destinatario.
2. Señalar lugar y fecha de emisión.
3. Además de estar fundado y motivado debe expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
4. Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente, o la firma electrónica avanzada si se trata de un documento digital.

5. Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

2.4.3.5. PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN

El artículo 22 Constitucional dispone en su primer párrafo que *“Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales”*. A su vez, en el segundo párrafo el constituyente señala que *“No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos (...)”*

Ha sido considerado que el citado precepto prohíbe en su primer párrafo la confiscación de bienes; sin embargo, la aplicación de la totalidad de bienes del deudor para obtener el pago de una contribución adeudada no puede estimarse confiscatorio, en virtud de que no es una sanción.

Lo anterior no implica que el constituyente haya permitido el establecimiento de tributos generales que absorban la totalidad del capital de los particulares, sino que refiere al caso concreto en que un particular por razones específicas vea afectada la totalidad de su patrimonio con motivo de contribuciones adeudadas; lo cual no será inconstitucional.

2.4.3.6. PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO

Tal como se desprende del precepto que nos ocupa, la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir tiene un destino específico, cubrir los gastos públicos; y, por tanto, sólo cuando las contribuciones tengan tal fin serán constitucionales.

Ahora bien, dado que no se precisa el alcance del citado concepto de gasto público, se hizo necesario que la Segunda Sala de la SCJN lo delimitara, en el sentido de considerar que tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones

recaudadas se destina a la **satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos**; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

En otras palabras, las cantidades que están obligados a pagar los particulares por imposición tributaria no deben tener un destino arbitrario, sino que el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados anualmente por la Cámara de Diputados en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Por tanto, la recaudación de las contribuciones deberá ser aplicada por el Estado para cubrir necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales. Incluso, el Pleno de la SCJN ha considerado que en caso de que una contribución se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, ello acarrea su inconstitucionalidad por violación al principio de destino al gasto público.

De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que corresponde al órgano legislativo justificar expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Excepción hecha de aquellos casos en los cuales los fines extrafiscales resulten evidentes.

2.4.3.7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El artículo 31, fracción IV Constitucional dispone que la obligación de contribuir debe ser de una manera proporcional. Al interpretar el alcance que debe darse a dicho concepto de “proporcionalidad”, el Pleno de la SCJN razonó que radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.

Existen autores que consideran al principio de capacidad contributiva con tres acepciones válidas, el cual dependerá si se está en el proceso de elaboración de una norma tributaria o si se está en su aplicación. Asimismo, el significado del concepto variará para las autoridades y para el ciudadano.

Con motivo de lo anterior, al momento de crear contribuciones el legislador debe limitarse a aquellos actos que tengan un contenido económico o una manifestación de riqueza. Asimismo, debe cuidar que las contribuciones no recaigan sobre el mínimo existencial ni que resulten ruinosos para el que los resiente.

Respecto de su aplicación, implica que las autoridades fiscales y de administración de justicia interpreten las normas tributarias y calificar los actos a fin de determinar la realización del hecho imponible, de conformidad con el citado principio de capacidad contributiva a que se ciñó el legislador al momento de su creación.

Por último, la capacidad contributiva como derecho fundamental de los ciudadanos, ya que aun cuando tiene como presupuesto el deber de contribuir, también constituye un auténtico límite al Estado en su poder tributario, en tanto es un freno a la actividad gubernamental en la esfera privada del individuo.

Ahora bien, este principio de capacidad contributiva no opera igual en las diversas contribuciones a que se refiere el artículo 2 del CFF. Esto en virtud de que aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados

por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. De ahí que para determinar si una contribución cumple o no con el principio de mérito, es necesario atender a su naturaleza, a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

Lo anterior implica que, al momento de efectuar el análisis de una contribución en específico, por ejemplo, un derecho por servicios, para determinar si cumple o no con el principio de capacidad contributiva, no es válido acudir a criterios fijados para impuestos o aportaciones de seguridad social.

2.4.3.8. PRINCIPIO DE EQUIDAD

El Pleno de la SCJN ha definido que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria:

- a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;
- b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y
- d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Es patente que todas las leyes realizan diferenciaciones entre los miembros de la sociedad; sin embargo, tales diferenciaciones deben responder a parámetros fijados por los órganos de control constitucional. Estos parámetros deben obtenerse de la realización de dos tipos de juicio: a) juicio de razonabilidad o racionalidad; y b) juicio de proporcionalidad de la diferencia del trato, el cual incluye un juicio de idoneidad o congruencia de la diferencia de trato respecto de la finalidad de la norma, y un juicio de proporcionalidad en sentido estricto.

En este sentido, para determinar si una disposición tributaria da cabal cumplimiento al principio de equidad, resulta indispensable llevar a cabo un análisis de su contenido, para así determinar si la diferenciación en el trato que se da a dos sujetos está objetiva y razonablemente justificada.

2.4.3.9. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Éste deriva de dos postulados fundamentales: *Nullum tributum sine lege* (No hay tributo sin ley) y *No taxation without representatation* (No hay tributación sin representación).

Los principios anteriores son la piedra angular del sistema tributario de nuestro país. Conforme a ello, únicamente pueden decretarse contribuciones en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, el cual necesariamente debe provenir de los órganos en los que se deposita la representación popular.

2.4.4. EL DEBIDO PROCESO COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL

El debido proceso es una garantía procesal que debe estar presente en toda clase de procesos, no sólo en aquellos de orden penal, sino de tipo civil, administrativo o de cualquier otro tipo.

El debido proceso es el conjunto de formalidades esenciales que deben observarse en cualquier procedimiento legal, para asegurar o defender los derechos y libertades de toda persona acusada de cometer un delito. Por un lado, se refiere a los medios que toda persona tiene para hacer valer sus derechos, es decir, para asegurar o defender sus libertades, esto se conoce como “derecho a un recurso”. El debido proceso incluye también las condiciones que deben cumplirse para asegurar que toda persona acusada de un delito pueda defenderse y garantizar el cumplimiento de sus derechos, esto se conocer como “derecho al debido proceso legal”.

En lo fundamental el debido proceso en general, tiene como pilares insolayables los principios de audiencia previa y la igualdad de todas las partes procesales para ejercer su derecho de defensa en idénticas condiciones, es decir, mediante el otorgamiento de iguales oportunidades para presentar y analizar pruebas, interponer recursos y presentar observaciones dentro de plazos o términos iguales para todos.

La audiencia previa es vital en todo tipo de proceso, para que la persona perjudicada tenga la oportunidad de defenderse de los cargos que se le imputan independientemente de la naturaleza

que sean- antes de que se emita una resolución final, la omisión de estas garantías generalmente deviene en nulidad de lo actuado, dependiendo de la gravedad de la omisión.

Recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el criterio que al rubro señala “PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL. SUS ALCANCES Y FUNDAMENTOS” (SCJN-2026079, 2023), que en su parte medular señala que el derecho al debido proceso encuentra reconocimiento en normas de rango constitucional (artículos 14 de la Constitución General y 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos) y consiste en un conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales con la finalidad de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos.

Que requiere del cumplimiento de ciertas formalidades esenciales del procedimiento, como son:

- i) Un acceso a la justicia
- ii) Resuelva los factores de desigualdad real de los justiciables
- iii) La resolución de las controversias de forma tal que la decisión adoptada se acerque al mayor nivel de corrección del derecho, es decir, se asegure su solución justa.

Finalmente señala que, se estima que el principio de igualdad procesal como modalidad del debido proceso y de la igualdad jurídica procura la equiparación de oportunidades para ambas partes en las normas procesales y, al mismo tiempo, se erige como una regla de actuación del Juez, el cual, como director del proceso, debe mantener en lo posible esa igualdad al conducir las actuaciones, a fin de que la victoria de una de las partes no esté determinada por su situación ventajosa, sino por la justicia de sus pretensiones.

CAPÍTULO III.- DISEÑO METODOLÓGICO

3.1. METODOLOGÍA Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

El diseño de investigación se define como el plan o estrategia concebida para obtener la información deseada. En tal sentido, el diseño de investigación que se utilizará en el presente trabajo de investigación será de tipo no experimental el cual se puede clasificar por su dimensión temporal o el número de momento o puntos en el tiempo, en los cuales se recolectan datos, toda vez que en la presente investigación se analizará el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, que establece el procedimiento para el trámite de devolución y las reglas que en su caso deberá seguir la autoridad fiscal para determinar la procedencia o no, de la misma, así como el procedimiento que deberá seguir la autoridad fiscal en caso de que solicite al contribuyente realice el reintegro del saldo a favor devuelto indebidamente al contribuyente.

3.2. IDENTIFICACIÓN Y ELECCIÓN DEL MÉTODO

En el presente trabajo de investigación se aplicará como método de investigación el enfoque cualitativo, en virtud de que se tiene como objetivo general analizar el procedimiento que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos, con el que se garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, toda vez que cuándo la autoridad fiscal autoriza la devolución de contribuciones sin ejercer las facultades de comprobación, dicha resolución es considerada como no favorable al contribuyente y deja a salvo las facultades a la autoridad fiscal para ejercer las facultades de comprobación para verificar su procedencia, de ahí que, se pierde de vista que dentro del procedimiento señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se establece la facultad de comprobación para verificar la procedencia o no de la devolución y que dicho procedimiento se sujetará conforme a lo establecido en el artículo 22-D del Código en mención.

En virtud de lo anterior, y de acuerdo con lo señalado por Sampieri (Hernández Sampieri, 2010) el enfoque cualitativo es utilizado para la recolección de datos sin mediación numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación. Además de que, la investigación

cualitativa proporciona profundidad a los datos, como los que utilizaremos en el presente trabajo de investigación para su desarrollo, como lo son, libros, revistas jurídicas, criterios Jurisprudenciales, así como lo dispuesto en las Leyes Fiscales, lo que contribuirá para alcanzar riqueza interpretativa, contextualización del ambiente o entorno, características propias del enfoque cualitativo.

Aunado a que, en el enfoque cualitativo las técnicas de recolección de los datos pueden ser múltiples, por ejemplo: menciona Sampieri, entrevistas profundas, pruebas proyectivas, cuestionarios abiertos, sesiones de grupos, biografías, revisión de archivos, observación, entre otros, que resultarán necesarios para resolver las preguntas de investigación que fueron planteadas en el presente trabajo de investigación.

En consecuencia, resulta aplicable el enfoque cualitativo ya que proporciona profundidad a los datos, dispersión, también aporta flexibilidad y por consiguiente, riqueza interpretativa ya que habrá que dilucidarse el procedimiento que debe seguir la autoridad para recuperar pagos indebidos derivados de un saldo a favor que le fue devuelto al contribuyente mediante el trámite de una solicitud de devolución.

3.3. DESCRIPCIÓN DEL MÉTODO ELEGIDO

El enfoque cualitativo como método de investigación se centrará en evaluar una situación y contexto en el procedimiento de devolución de saldos a favor y el momento y forma en que la autoridad fiscal puede solicitar a un contribuyente realice el reintegro del pago de lo indebido por tener su origen en una devolución de saldo a favor, que supuestamente no le correspondía al contribuyente.

La investigación será no experimental transeccional o transversal toda vez que se recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único según Sampieri, en este caso, se procederá a la recolección de datos en único momento.

Asimismo, será de tipo exploratorio, (se conocerá el contexto del procedimiento del trámite de la solicitud de devolución y la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para solicitar a los contribuyentes realicen el reintegro de devoluciones de pago de lo indebido por considerar la autoridad fiscal en el ejercicio de las facultades de comprobación no le correspondía al contribuyente). Se trata de una exploración inicial en un momento específico, al tratarse de un problema de investigación poco conocido.

Además, el diseño será transeccional descriptivo en virtud de que se indagará sobre varios conceptos como, por ejemplo: concepto de saldo a favor, devolución de pago de lo indebido, resolución favorable, resolución definitiva, concepto y procedencia del juicio de lesividad, que abonarán al resultado de la investigación al ser necesarias describirlas para contar con los elementos para llegar a un resultado veraz.

Con base en lo anterior, se intenta obtener la información necesaria que permita conocer la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos, ya sea que lo pueda hacer la autoridad fiscal ejerciendo las facultades de comprobación en alguna de las modalidades señaladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, o bien, a través del juicio de lesividad.

Además, que se tomará en cuenta la información documental contenida en las disposiciones fiscales, como lo es, lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, específicamente se centrará el estudio al procedimiento de devolución señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al ser de dicha disposición fiscal de donde se origina el problema de investigación.

Así también, versará sobre la información documental contenida en la doctrina respecto al procedimiento de devolución señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, además la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, los criterios Jurisprudenciales emitidos por autoridades judiciales, y los criterios sustantivos emitidos por en el Ombusman del contribuyente, como lo es, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Finalmente, se procederá al análisis de revistas jurídicas que tengan relación con el tema de investigación, para contar con un universo de elementos que abonen a la investigación para llegar a una conclusión documentalmente sustentada.

3.4. TÉCNICA DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Previo a determinar la técnica de recolección de datos, es importante mencionar que la información se clasifica en primaria y secundaria. La primera es aquella que el investigador obtiene directamente mediante cuestionarios, cédulas de entrevistas, guías de investigación, **observación** ordinaria y participante; el segundo tipo de información se refiere a la que se extrae de fuentes documentales (censos, estadísticos vitales, **informes de investigación**: para almacenarla ya depurada se emplean fichas de trabajo y archivos computacionales. (Rojas Soriano, 2013, pág. 198; Rojas Soriano, 2013)

En el caso en estudio se utilizará la “**observación y análisis de documentos**” como técnica de recolección de datos, toda vez que en la Investigación cualitativa necesitamos estar entrenados para observar y es diferente de simplemente ver (lo cual hacemos cotidianamente). Y la “observación investigativa” no se limita al sentido de la vista, implica todos los sentidos. En el caso, debemos observar en primer término en que consiste el procedimiento de devolución contenido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que facultades le otorga a la autoridad fiscal, que derechos se encuentran inmersos en dicha disposición fiscal en favor del contribuyentes, ya que de esa manera se podrá determinar la probable existencia a la violación de los derechos del contribuyente y al mismo tiempo la existencia de la vulneración a las garantías constitucionales del contribuyente, ya que es necesario conocer el procedimiento que debe realizar la autoridad para recuperar pagos de saldos a favor realizados en forma indebida al contribuyente.

La observación cualitativa señala Sampieri no es una mera contemplación, implica adentrarnos en profundidad a situaciones sociales y mantener un papel activo, así como una reflexión permanente. Estar atento a los detalles, sucesos y eventos e interacciones.

Lo anterior, en virtud que de acuerdo a los objetivos planteados se requiere el análisis e interpretación tanto del procedimiento de devolución contenido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, así como de los conceptos de devolución, resolución definitiva, pago de lo indebido, para conocer si se otorga seguridad jurídica al contribuyente cuando se procede a la devolución de un saldo a favor o pago de lo indebido, además de conocer si los derechos de los contribuyentes se encuentran protegidos cuando la autoridad fiscal proceda a la devolución del saldo a favor sin ejercer las facultades de comprobación, por dejarse a salvo las facultades de comprobación para que sean ejercidas en el momento que la autoridad lo decida, siempre y cuando no haya operado la caducidad de facultades de la autoridad fiscal.

3.5. INSTRUMENTO PARA LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

Para la recolección de datos es importante mencionar que en el enfoque cualitativo el instrumento de recolección de datos es el propio investigador, es quién *-mediante diversos métodos o técnicas-* recoge los datos (**es quien observa y revisa documentos**) no solo analiza, sino que es el medio para la obtención de la información. (Hernández Sampieri, 2010, pág. 409)

Lo anterior, en virtud de que el investigador será quien recabe diversa información documental y conceptos que abonaran al resultado de la investigación, al resultar indispensable allegarse de información que nos lleve a determinar si se actualiza la violación a la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 22 párrafo décimo cuarto del Código Fiscal de la Federación, cuando la autoridad fiscal ejerce las facultades de comprobación posterior a que ha autorizado la devolución de un saldo a favor, toda vez que dicha disposición establece la facultad de comprobación de la autoridad fiscal en el procedimiento de devolución para determinar si resulta procedente o no el saldo a favor solicitado.

Para lograr el objetivo antes mencionado es necesario utilizar como herramientas documentos registros y anotaciones, dentro de los cuales se utilizarán los datos cualitativos individuales como los documentos escritos personales, (dentro de los cuales encontramos los documentos preparados por razones profesionales **-reportes, libros, artículos periodísticos-**) cuya difusión es generalmente pública. (Hernández Sampieri, pág. 433)

Lo anterior, en virtud de que nos enfocaremos a los documentos jurídicos emitidos por la autoridades judiciales emitidos mediante jurisprudencia, así como las interpretaciones a algunos conceptos que se mencionan en el procedimientos de devolución para determinar el sentido de los mismos, así como el estudio del Código Fiscal de la Federación, la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como también se revisarán revistas jurídicas y libros, para contar con los elementos jurídicos necesarios para conocer la respuesta de los objetivos planteados.

También será necesario utilizar los datos cualitativos grupales, según Sampieri (Hernández Sampieri, 2010, pág. 433) como materiales audiovisuales menciona entre otros a las páginas web, producidas por un grupo con objetivos oficiales, profesionales u otras razones, en este caso, podríamos mencionar las páginas web de revistas jurídicas y hasta los artículos publicados en la página web de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, enfocados a temas Jurídicos u otras páginas jurídicas que abonen a obtener información.

Resulta importante mencionar que para realizar el análisis del material se utilizarán los criterios de rigor validez y confiabilidad que de acuerdo Sampieri (Hernández Sampieri, 2010, pág. 475) son: **Credibilidad, Transferencia y Confirmación.**

Primeramente se menciona que la **credibilidad** (se refiere a que el investigador a captado por completo y profundo de las experiencias de los participantes, particularmente de aquellas vinculadas con el planteamiento del problema), sobre este punto, me parece importante mencionar que Franklin y Ballau (2005) consideran que la credibilidad se logra mediante la **Corroboración estructural**: Proceso mediante el cual varias partes de los datos (categorías, por ejemplo), se “soportan conceptualmente” entre sí (mutuamente). Implica reunir los datos e información emergentes para establecer concesiones o vínculos que eventualmente crean un “todo” cuyo soporte son las propias piezas de evidencia que lo conforman, como por ejemplo en el tema de investigación resulta necesario conocer varios conceptos como lo es, concepto de devolución de pago de lo indebido, concepto de resolución favorable, así como el concepto de resolución definitiva por mencionar algunos, resultan necesarios para contar con dichos elementos para conocer la respuesta a uno de los objetivos planteados.

Asimismo, resultará necesario considerar la credibilidad como **adecuación referencial**, (un estudio la posee cuando nos proporciona cierta habilidad para visualizar características que se refieran a los datos y que no hemos notado por nosotros mismos, en virtud de que, para la presente investigación se requiere de una estudio analítico del procedimiento de devolución contenido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, pero también nos lleva al estudio de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la Jurisprudencia del propio Tribunal de Justicia Administrativa.

Ahora bien, es importante mencionar que respecto a la **transferencia** según Sampieri (Hernández Sampieri, 2010, pág. 478) no la hace el investigador sino el usuario o lector del estudio. El investigador lo único que hace es intentar mostrar su perspectiva sobre dónde y cómo “encajan o embonan” sus resultados en el campo de conocimiento de un problema estudiado. Como en el caso, sería aportar los elementos necesarios para comprobar la existencia o no a la violación del procedimiento de devolución que se encuentra inmerso en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, se considera utilizar la **confirmación** la cual implica rastrear los datos en su fuente y la explicación de la lógica utilizada para interpretarlos, como por ejemplo el cruce de información, la reflexión y la concepción del investigador ayudará a proveer información sobre la confirmación de acuerdo de Sampieri (Hernández Sampieri, 2010, pág. 478) Lo anterior, en virtud de que una vez que se haya recolectado la información necesaria y suficiente deberá hacerse el análisis y la explicación de la lógica para interpretarlos, para llegar a un resultado confiable.

3.6. SELECCIÓN DE LA MUESTRA

De acuerdo a Sampieri (Hernández Sampieri, 2010, pág. 394) la muestra en el proceso cualitativo es un grupo de personas, eventos, sucesos, comunidades, sobre el cual se habrán de recolectar los datos, sin que necesariamente sea representativo del universo o población que se estudia.

Sobre el punto particular, es de interés señalar que Sampieri (Hernández Sampieri, 2010, pág. 395), hace mención que el doctor Roberto Hernández Galicia dice que los estudios cualitativos son artesanales, “trajes hechos a la medida de las circunstancias”, y el principal factor es que los casos nos proporcionen un sentido de comprensión profunda del ambiente y el problema de investigación. Las muestras cualitativas no deben ser utilizadas para representar una población (Daymon, 2010).

Por lo antes señalado, en el presente trabajo de investigación se utilizará la muestra orientada a la investigación cualitativa, como las muestras teóricas o conceptuales, que de acuerdo a Sampieri (Hernández Sampieri, 2010, pág. 399), es aquella cuando el investigador necesita entender un concepto o teoría, puede muestrear casos que ayuden a tal comprensión.

De ahí que, se estudiaran varios conceptos que resultan necesarios para determinar la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos, al ser necesario entender y conocer los conceptos de devolución de pago de lo indebido, resolución favorable, así como el concepto de resolución definitiva, para determinar el alcance jurídico que tiene cada concepto y poder determinar con base en los mismos, la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para solicitar al contribuyente reintegre el saldo a favor, que a consideración de la autoridad resultó ser un pago de lo indebido.

Además de lo anterior, es de mencionar que la selección de muestra por conveniencia, en virtud de que se cuenta con un caso disponible al cual tengo acceso.

CAPITULO IV.- RESULTADOS

En este capítulo se realizará el análisis de la información contenida en el Marco Teórico la cual resulta indispensable para conocer la respuesta a los objetivos planteados en la presente investigación.

4.1. SUPUESTO DE EXCEPCIÓN DE UNA RESOLUCIÓN NO FAVORABLE SEÑALADO EN EL PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Para poder determinar si la orden de devolución no implica una resolución favorable al particular como lo señala el artículo 22 párrafo décimo quinto del CFF, resulta necesario entrar al análisis del concepto de resolución favorable y sus características, así como el concepto de resolución definitiva, elementos sustanciales que nos permitirá definir en el presente trabajo de investigación el procedimiento que debe ejercer la autoridad fiscal para solicitar al contribuyente el reintegro de cantidades devueltas que con posterioridad en el ejercicio de las facultades de comprobación la autoridad fiscal conoció que la devolución de contribuciones fue improcedente, obligando al contribuyente a reintegrar dicha cantidad debidamente actualizada y con los recargos correspondientes.

Como definición de resolución favorable el Doctor Fernández Ruiz (Fernández Ruiz, 2003) ha señalado que la resolución favorable es un acto de naturaleza administrativa que da certeza jurídica a una situación legal o administrativa a través de la aplicación de la ley, y que trae aparejada una situación Jurídica.

Asimismo, señala las características esenciales de las resoluciones favorables como son:

- 1.- Presunción de legalidad.
- 2.- Que sea emitida por una autoridad administrativa.
- 3.- Que haya constancia de su existencia, es decir, que este por escrito.

4.- Individualizada o colectiva. Que la resolución impugnada afecte a una persona o a un grupo de personas, que se encuentren debidamente identificadas.

5.- Que lesione jurídicamente a la administración. El aspecto de lesión a la Administración, no sólo se refiere al aspecto económico, sino que también las que causen una lesión jurídica.

Así también, es de mencionar que la resolución favorable tiene como origen varios supuestos en los que la Administración Pública emite dichas resoluciones, como son las siguientes:

- a) Las emitidas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- b) Las emitidas sobre consultas realizadas por los particulares a la autoridad en términos del artículo 34 del CFF.
- c) Las resoluciones que recaen a los recursos de revocación contenido en el artículo 117 del CFF.

En relación a los supuestos en que se actualiza la resolución favorable a que hace referencia el CFF, el mismo ordenamiento legal contempla un **caso de excepción**, al señalar en el artículo 22 del Código en mención, un acto administrativo que, si bien constituye un derecho del particular, no deberá ser considerado como una resolución favorable.

El supuesto al que nos referimos es la resolución por medio del cual las autoridades fiscales devuelven cantidades al particular que anteriormente había pagado indebidamente, no obstante, el párrafo décimo quinto del numeral citado establece que la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Se entiende que constituye una excepción a la resolución favorable pues al no considerarse de esta manera, la autoridad podrá volver sobre ésta, porque esa facultad le otorga el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF.

Además de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN-2017785, 2018), ha definido como resolución favorable de la siguiente forma: *“supone el dictado de una sentencia que resuelva de manera absoluta la pretensión de la parte actora y le otorgue el máximo beneficio sin posibilidad de una afectación posterior, con independencia del tipo de nulidad declarada”*,

tomando en cuenta lo señalado por la SCJN se puede decir que a través de una resolución favorable se resuelve en forma absoluta la pretensión del particular otorgándole un beneficio.

Tomando en consideración lo anterior, se considera que la resolución favorable otorga un beneficio al contribuyente sin posibilidad de una afectación posterior, como lo es, en el caso en estudio la orden de devolución a favor del contribuyente, por consiguiente, no puede existir una afectación posterior.

En ese sentido, cuando la autoridad emite la orden de devolución y realiza el depósito en la cuenta bancaria del contribuyente jurídicamente es deber de la autoridad considerarla como una resolución favorable, ya que le otorga un beneficio al contribuyente.

Atendiendo a lo antes señalado, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) señala los supuestos que son considerados como resolución favorable al particular tratándose de devolución de impuestos, lo anterior, de acuerdo con la tesis número VIII-P-2aS-775, identificador 46417, (Tri, pág. 176), que al rubro señala:

DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS.- CASO EN QUE CONSTITUYE RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR.- El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al señalar en su párrafo sexto, que la orden de devolución de impuestos no implicará una resolución favorable al contribuyente, debe interpretarse en el sentido de que en dicho precepto se establece que los efectos de la orden de devolución únicamente se limitan a la reintegración de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, respecto de las cuales no existe más trámite, por parte de la autoridad, que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de las contribuciones que el particular declara haber hecho. **En cambio, cuando se trata de resoluciones dictadas por autoridad competente, en las que atendiendo a las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes y previo análisis de la documentación pertinente, se reconoce que existe un pago indebido de contribuciones, dichas resoluciones tienen el carácter de favorable al particular, y sólo pueden ser modificadas por el Tribunal Fiscal**

de la Federación, mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales, conforme a lo dispuesto por el artículo 36 del ordenamiento legal citado.

De acuerdo al análisis de la tesis señalada con antelación, cuando la autoridad fiscal emite la resolución en el trámite de devolución es considerada como resolución favorable cuando se actualiza el siguiente supuesto:

A) FAVORABLE.- Será resolución favorable la dictada por la autoridad fiscal, en las que atendiendo a las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes y previo análisis de la documentación pertinente, se reconoce que existe un pago de lo indebido de contribuciones, dichas resoluciones tienen el carácter de favorable al particular.

En virtud de lo anterior, una resolución favorable al particular será cuando se presente la **solicitud de devolución** por parte del contribuyente, supuesto en el cual la autoridad se encuentra obligada a analizar la documentación presentada por el contribuyente, este caso, se actualizará el pago de lo indebido y por consiguiente, se estará en presencia de una resolución favorable al particular.

Una orden de devolución se considerará NO favorable cuando se actualice el supuesto siguiente:

A) NO FAVORABLE.- No implicará resolución favorable al contribuyente, cuando la autoridad reintegra las cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, respecto de las cuales no existe más trámite, por parte de la autoridad, que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el particular declara haber hecho.

Una vez precisado lo anterior, se determina que el artículo 22 décimo quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación, no hace distinción de los supuestos en los que será considerada una devolución de contribuciones como “favorable” ó “NO favorable”, ya que de forma general establece que cuando se autorice una devolución de la cantidad solicitada sin que se lleve a cabo el ejercicio de las facultades de comprobación la orden de devolución no constituye una resolución favorable al particular, sin embargo, los órganos Jurisdiccionales han definido dar mayor claridad

a lo establecido en el ordenamiento fiscal respecto a lo señalado en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CCF, toda vez que lo señalado en el párrafo en mención de acuerdo con la tesis antes señalada, se encuentra dirigido a la devolución de saldos a favor que se origina en las declaraciones presentadas por los contribuyentes y que tiene naturaleza de provisional, en este caso, la orden de devolución se considerara como no favorable al particular.

Caso distinto sucede con la devolución de un pago de lo indebido que culmina con una resolución que la autoriza que constituye una resolución favorable con el carácter de definitiva, en virtud de que hay de por medio una solicitud de devolución la cual se encuentra obligada la autoridad fiscal a verificar la procedencia a través de requerimiento de información y documentación, o bien, a través del ejercicio de las facultades de comprobación, en este caso, se pronuncia sobre la pretensión del contribuyente de haber pagado una suma indebida.

En ese orden de ideas, es que también resulta importante determinar si la orden de devolución jurídicamente resulta ser una resolución definitiva, por lo que de acuerdo con Raúl Rodríguez Lobato (Rodríguez Lobato) señala que la resolución definitiva constituye el **acto decisorio y conclusivo del procedimiento**, por lo tanto, genera para la autoridad fiscal como para el contribuyente **derechos que no pueden ser desconocidos**, destacándose la certeza y seguridad que deriva la resolución definitiva.

En consecuencia, toda vez que la orden de devolución es un acto decisorio y conclusivo del procedimiento a través del cual se adquieren derechos que no pueden ser desconocidos, dicha orden de devolución adquiere el carácter de definitivo ya que con la misma se culmina el procedimiento de devolución, no obstante, los efectos de la devolución únicamente se limita a la reintegración de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, respecto de las cuales no existe más trámite por parte de la autoridad, que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de las contribuciones que el particular declara haber hecho, no habiendo una resolución expresa por no haber mediado una solicitud de devolución.

Lo anterior, se corrobora con la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1955, pág. 406), al señalar lo siguiente:

RESOLUCIONES FISCALES DEFINITIVAS, DERECHOS QUE NACEN DE LAS, A FAVOR DE LAS PARTES. Dentro del procedimiento oficioso, una resolución tiene el carácter de definitiva si sirvió para poner fin a dicho procedimiento; y si en él fueron llamados a declarar los actores, es indudable que éstos adquirieron el derecho que les otorga tal resolución, no solamente para recurrirla por los medios legales sino para que no pueda llevarse a cabo una nueva investigación, ya que ello equivaldría a violar el principio de firmeza del procedimiento, aceptado implícitamente por el artículo 163, fracción II, del Código Fiscal que al facultar a los Magistrados de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación para sobreseer en los juicios cuando ha habido revocación administrativa de la resolución impugnada, exceptúa los casos en que esa resolución haya dado nacimiento a un derecho a favor de alguna de las partes; por lo mismo, si la actora fue juzgada dentro del procedimiento oficioso, tiene derecho a que no vuelva a juzgársele en un nuevo procedimiento similar.

Del criterio antes señalado, se puede advertir que una resolución tiene el carácter de definitiva cuando con la misma sirvió para poner fin a un procedimiento, además de que se adquirió un derecho que le otorga la resolución, no solamente para recurrirla por los medios legales sino para que pueda llevarse a cabo una nueva investigación.

Es por lo anterior, que, tratándose de la orden de devolución de acuerdo a lo señalado en la tesis antes mencionada deba de considerarse que constituye una resolución definitiva, toda vez que se le otorgó al contribuyente el derecho a la devolución desde el momento en que se realizó el depósito del importe solicitado en devolución, toda vez que se encuentra de por medio una solicitud de devolución, de ahí que, es inconcuso pensar que la orden de devolución a través de la cual el contribuyente obtiene un beneficio llegue a ser recurrida por el propio contribuyente porque la autoridad fiscal no ejerció las facultades de comprobación dentro del procedimiento de devolución para que la misma pueda ser considerada como favorable por disposición expresa del artículo 22 del CFF.

De ahí que, al ser la devolución de contribuciones una resolución definitiva por haber obtenido el contribuyente un beneficio y al constituir un acto decisorio y conclusivo del procedimiento, genera para la autoridad fiscal como para el contribuyente derechos que no pueden ser desconocidos, luego entonces, desde el momento en que la autoridad fiscal realiza el depósito del importe solicitado en devolución le otorga un beneficio al contribuyente, y por consiguiente, no puede existir la posibilidad de una afectación posterior.

En concordancia con lo anterior, resulta importante entrar al estudio del concepto devolución que de acuerdo con la definición señalada por la Real Academia Española la devolución tributaria es la “Restitución a los contribuyentes por parte de la Hacienda Pública de las cantidades indebidamente ingresadas”.

Luego entonces, se estima que la autoridad al proceder a devolver las contribuciones que fueron solicitadas por el contribuyente fue por virtud de que la autoridad consideró que efectivamente el importe solicitado en devolución fue indebidamente ingresado a la Hacienda Pública. No debe perderse de vista que por disposición expresa del artículo 22 del CFF, se le otorga facultad a la autoridad fiscal para verificar la procedencia de la devolución a través de requerimiento de información o ejerciendo las facultades de comprobación.

Es por lo anterior, que se debe considerar que al momento en que la autoridad fiscal realiza el depósito a la cuenta bancaria del contribuyente del importe solicitado en devolución, fue porque ya verificó que efectivamente procedía, aunado a que cuenta con las facultades para verificar su procedencia y también con las bases de datos para hacer los cruces de información, por lo tanto, desde el momento en que se realiza la devolución al contribuyente éste adquiere derechos que no pueden ser desconocidos por la autoridad.

En ese orden, también es importante traer a colación el concepto de pago de lo indebido al resultar necesario para determinar el procedimiento que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos, ya que nos permitirá conocer el alcance jurídico que tiene dicha acepción, para ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2001) , en la tesis siguiente:

PAGO INDEBIDO EN MATERIA FISCAL, LA ACCIÓN DE, NO ESTÁ SUJETA A REQUISITO PREVIO. De conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, es "pago indebido" aquel que se realiza respecto de una contribución determinada y con relación a la cual se haya obtenido resolución firme, total o parcialmente favorable, sin que para así considerarlo, se exija que en la sentencia se haga referencia al aspecto sustantivo de la no adecuación de la hipótesis normativa de causación; por consiguiente, si el ejercicio de la acción del pago de lo indebido, no está sujeto a requisito previo alguno, de conformidad con el numeral en cita y no subordina el ejercicio de la acción anulatoria de la negativa a la devolución de lo indebidamente pagado a ningún requisito, entonces tal exigencia por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o alguna de sus Salas Regionales, es indebida por no requerirla dicho ordenamiento y, por ende, violatoria de las garantías de legalidad y seguridad jurídica que tutelan los artículos 14 y 16 constitucionales.

Del criterio antes señalado, la SCJN señala que el término “pago de lo indebido” de acuerdo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación es aquel que se realiza respecto de una contribución determinada y con relación a la cual se haya obtenido **resolución firme, total o parcialmente favorable**, sin que, para así considerarlo, se exija que en la sentencia se haga referencia al aspecto sustantivo de la no adecuación de la hipótesis normativa de causación.

Por lo anterior, es de resaltar que el pago de lo indebido implica **la realización o pago, por error** de una contraprestación que no se debe, por lo cual adquiere quien lo recibe la obligación de devolverlo al que lo entregó junto con sus accesorios.

De las consideraciones anteriores se advierte la existencia de elementos fundamentales que integran esta figura a partir de los cuales es válido concluir que la devolución de pago de lo indebido consiste en una figura jurídica que implica la restitución efectuada por la autoridad fiscal al deudor (quien para efectos de la devolución tiene el carácter de acreedor), de la cantidad que entregó como pago de una obligación inexistente mediante una resolución firme, total o parcialmente favorable.

Debiendo restituir el importe en exceso que no se debía junto con los accesorios que se hubieran generado.

El concepto pago de lo indebido forma parte importante en el desarrollo del presente trabajo de investigación ya que se da el caso que mediante dicha figura jurídica la autoridad fiscal y apoyada en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF, solicita a los contribuyentes el reintegro de las cantidades devueltas de forma indebida, solicitando en el ejercicio de las facultades de comprobación que se reintegre el importe devuelto sobre las cantidades debidamente actualizadas y con los recargos correspondientes.

Sobre el punto particular es importante hacer mención que el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF, si bien, otorga la facultad a la autoridad fiscal para verificar la devolución con posterioridad a que fue autorizada la devolución, también lo es, que no hace mención alguna en el sentido de que a través de las facultades de comprobación la autoridad fiscal **podrá exigir el reintegro del mismo, ya que no debe perderse de vista la existencia de una resolución definitiva** -resolución de devolución- luego entonces, será importante determinar el procedimiento que deberá ejercer la autoridad para solicitar al contribuyente el reintegro del pago de lo indebido de la devolución que a juicio de la autoridad es improcedente.

4.2. LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL EN EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN Y LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF), señala el procedimiento y plazos que debe seguir la autoridad fiscal en el trámite de una solicitud de devolución de contribuciones presentada por el contribuyente, encontrándose obligada la autoridad a revisar la documentación aportada por el contribuyente, y si de dicha revisión se advierte que existen errores la autoridad requerirá al contribuyente otorgándole el plazo de 10 días para que aclare dichos datos.

Así también, es importante mencionar que cuando se hayan presentado todos los datos incluyendo los datos para el depósito en cuenta y haya cumplido con los documentos que para tal efecto señale

el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal deberá efectuar la devolución en el plazo de cuarenta días siguientes a que presentó la solicitud de devolución.

Cabe destacar que se le otorga la facultad a la autoridad fiscal para que verifique la procedencia de la devolución, a través de requerimiento al contribuyente en un plazo no mayor a veinte días posterior a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que estén relacionados con la misma. La autoridad fiscal solo podrá efectuar un nuevo requerimiento dentro de los diez días siguientes.

Cuando en la solicitud únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar declaración complementaria.

Asimismo, dentro del procedimiento de devolución se le otorga la facultad a la autoridad fiscal para que inicie las facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, debiendo sujetarse al procedimiento establecido en el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, se le otorga facultad a la autoridad fiscal para ejercer las facultades de comprobación una vez que emitió la resolución en el trámite de devolución, al señalar que cuando la autoridad fiscal proceda a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, y en el caso, de que se hubiera efectuado la devolución y no procediera, se causarán recargos sobre las cantidades actualizadas a partir de la fecha de devolución.

A continuación, se presenta un esquema general del procedimiento de devolución:



Como se puede advertir de lo antes señalado existen supuestos que de actualizarse, la autoridad fiscal se encuentra sujeta a un procedimiento y ciertos plazos, no obstante ello, nos avocaremos al análisis del párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF, toda vez que la presente investigación se encuentra dirigida en torno a lo estipulado en dicho párrafo, mismo que establece lo siguiente: ***“Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo décimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, 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 devolución”***, sin embargo, también es importante el análisis del procedimiento, facultades que le otorga la disposición fiscal a la autoridad fiscal, como los derechos atribuidos al contribuyente y que sus garantías constitucionales se encuentren protegidas.

Por lo anterior, del análisis al artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación, se advierte que sólo hace mención a que la orden de devolución deberá ser considerada como no favorable al particular, es decir, solo cuando se actualice dicho supuesto quedará a salvo las facultades de la autoridad, por lo tanto, es importante señalar que la orden de devolución es aquella

que deriva de un saldo a favor generado de la presentación de su declaración anual, sin embargo, la ley es ambigua en hacer dicha precisión o aclaración, ya que solo hace mención en forma general que *“Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente”*, es decir, tal disposición es interpretada por las autoridades fiscales tanto en el supuesto de la solicitud de saldo a favor reflejado en la declaración anual de contribuciones, como en el supuesto en el caso de que el contribuyente solicite la devolución de contribuciones por pago de lo indebido mediante solicitud de devolución.

En tal sentido, se determina que la disposición contenida en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF, trasgrede la garantía de seguridad jurídica en virtud de que desde que se resuelve la devolución de contribuciones derivado de un saldo a favor del contribuyente, como aquella que resuelve una solicitud de devolución tratándose de un pago de lo indebido existirá la incertidumbre jurídica del contribuyente de que en cualquier momento la autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación, toda vez que cuenta con el plazo de 5 años para ejercer las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, considerándose entonces, que se transgrede la garantía de seguridad jurídica.

A mayor abundamiento, resulta necesario abundar sobre la seguridad jurídica y para ello es necesario remitirnos a lo señalado en el artículo 14, segundo párrafo Constitucional, al disponer que:

“Nadie puede ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecido, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

De lo antes señalado, se advierte que nadie puede ser privado de un derecho, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.

En ese sentido, Rojas Caballero (Rojas Caballero, 2003) define a la seguridad jurídica como “las prescripciones jurídicas que impone el Constituyente a todas las autoridades en el sentido de que éstas deberán cumplir con determinados requisitos, condiciones o procedimientos para afectar válidamente la esfera jurídica de los gobernados.

Además de lo anterior, aduce que las garantías de seguridad jurídica implican dos aspectos:

- a) Limitaciones de procedimiento para la autoridad para afectar la esfera jurídica del gobernado; y
- b) Derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, en el sentido de que para que sea afectado en su esfera jurídica por los actos de autoridad, ésta deberá cumplir con los requisitos señalados en las normas jurídicas aplicables al caso.

Aunado a lo anterior, la SCJN (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013), se ha pronunciado sobre la seguridad jurídica en la Jurisprudencia siguiente:

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los

órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

En tal sentido, la SCJN ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que, lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por lo tanto, en estado de indefensión.

Asimismo, señala que del contenido esencial de dicho principio radica en “*saber a qué atenerse*” respeto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

De ahí que, la legislación fiscal en el procedimiento de devolución inmerso en el artículo 22 del CFF, es omisa en señalar el procedimiento o forma de recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes, toda vez que las autoridades fiscales se encuentran impedidas de forma unilateral y arbitraria, revocar o modificar actos administrativos favorables, por lo que, para que la autoridad fiscal pueda modificar una resolución deberá acudir al juicio de Lesividad para que queden protegidos los derechos fundamentales de los particulares.

Lo anterior, en virtud de que a figura del juicio de lesividad, es un procedimiento seguido por las autoridades fiscales como medio de defensa legal con el que cuentan las autoridades fiscales para impugnar una resolución emitida por la propia autoridad administrativa que fue emitida a favor del particular, como en el caso, acontece con la devolución de contribuciones en el supuesto de que

culmine con el depósito en la cuenta del contribuyente del importe solicitado en devolución, de ahí que, el propósito del juicio de lesividad atiende a la necesidad de proteger el interés público por posibles daños que la propia autoridad administrativa pudiera ocasionarle, al cometer vicios al momento de emitir un acto, ya sea de forma involuntaria o con dolo, de ahí que surge la posibilidad para la autoridad fiscal de acudir ante el órgano a solicitar su nulidad porque la ilegalidad de ese acto trae consigo una afectación al Estado.

En concordancia con lo anterior, en el apartado siguiente nos remitiremos al análisis de la procedencia del Juicio de Lesividad inmerso en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

4.3. JUICIO DE LESIVIDAD COMO MEDIO DE DEFENSA LEGAL DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA MODIFICAR O ANULAR LOS ACTOS FAVORABLES EMITIDOS A LOS PARTICULARES.

El Juicio de Lesividad en México surgió como medio de protección al derecho humano de seguridad jurídica de los particulares -a quienes favorece un acto administrativo- ya que a través de la figura de lesividad impide a la autoridad administrativa, de forma unilateral y arbitraria, revoque o modifique su propio acto en perjuicio del gobernado.

Lo anterior, en virtud de que las autoridades son individuos que pueden incurrir en error, falta de diligencia e, incluso, mala fe en el ejercicio de la función pública; pero no cuentan con la protección de derechos fundamentales o sus garantías, pues las autoridades no son titulares de éstos. Así, si bien, el error de la autoridad no debe imperar sobre el interés público, no puede limitarse estrictamente a las formas, sino que trasciende en su perjuicio.

Entonces, para que prospere la acción de lesividad, la autoridad debe demostrar que la resolución administrativa, individual y favorable al particular se motivó en hechos no realizados o en hechos que fueron distintos y/o apreciados en forma equivocada por la autoridad o que se dictó en contravención a las disposiciones aplicadas o que se dejaron de aplicar las debidas en cuanto al fondo del asunto, causándole una lesión patrimonial al Estado.

En ese sentido, nos remitiremos al concepto que el autor Juan Manuel Jiménez Illescas (El Juicio de Lesividad en México, 2021) denomina al juicio de lesividad, al señalar que surge como un instrumento jurídico para impedir que las autoridades administrativas arbitrariamente y por motu proprio puedan modificar o anular sus actos administrativos favorables a los particulares en protección a los derechos fundamentales de estos.

Señala también, que en realidad su finalidad debiera ser impedir que un acto administrativo favorable, que se ha emitido en el plano de la ilegalidad, lesione indebidamente el orden público o al interés colectivo, procurando conservar la seguridad jurídica del gobernado y sus derechos fundamentales.

Por lo anterior, es importante mencionar que el artículo 36 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece la facultad de las autoridades fiscales para impugnar una resolución administrativa de carácter individual y favorable para un particular a fin de que esa resolución sea modificada.

Asimismo, en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) se establece la procedencia del Juicio de Lesividad en el ámbito federal contra actos administrativos en general, otorgando a las autoridades de la Administración Pública Federal facultades para hacer valer la acción de lesividad.

Por lo anterior, resulta necesario señalar que el procedimiento de lesividad, es el medio de defensa legal mediante el cual, las autoridades administrativas pueden solicitar ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa -en el ámbito federal- ó ante el Tribunal de Justicia Administrativa -en el ámbito estatal, la declaración de nulidad de alguna resolución que haya sido favorable al particular y tenga el carácter de definitiva y que se haya emitido en contravención a la ley.

En ese sentido, deviene la importancia de conocer el alcance jurídico que tiene una orden de devolución, que, como ha quedado señalado en párrafos anteriores del presente trabajo de investigación, con la orden de devolución se culmina el procedimiento de devolución una vez

realizado el depósito en la cuenta bancaria del contribuyente, conociéndose entonces, que la orden de devolución aún y cuando por disposición expresa del artículo 22 en su párrafo décimo quinto del CFF señale que cuando la autoridad fiscal no ejerza las facultades de comprobación la orden de devolución es considerada como no favorable, ello no implica que la orden de devolución no sea considerada como una resolución definitiva, ya que, una resolución tiene el carácter de definitiva cuando con la misma sirvió para poner fin a un procedimiento, -como en el caso, se actualiza con la orden de devolución o resolución con la que culmina el procedimiento de devolución al realizar el depósito del importe solicitado en devolución por parte del contribuyente adquiriendo desde ese momento el contribuyente un derecho que le otorga un beneficio.

Sobre el punto particular, no debe perderse de vista o generar confusión que hay dos supuestos para solicitar la devolución de contribuciones ante la autoridad administrativa, como lo son:

- a) Cuando se haya presentado la declaración del ejercicio y de la misma haya arrojado un **saldo a favor**. (devolución automática)
- b) Cuando el contribuyente presenta la solicitud de devolución como **pago de lo indebido**. (se lleva a cabo mediante solicitud de devolución conforme al procedimiento de devolución de contribuciones señalado en el artículo 22 del CFF)

En ese sentido, cuando el contribuyente haya presentado la declaración del ejercicio y de la misma haya arrojado un saldo a favor, en este caso, el contribuyente desde el momento de la presentación de la declaración puede solicitar la devolución y respecto de las cuales no existe más trámite por parte de la autoridad, que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho. En este caso la orden de devolución será considerada como NO favorable, ya que la orden de devolución de impuestos únicamente se limita a la reintegración de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, respecto de las cuales no existe más trámite por parte de la autoridad, que la simple comprobación de que se efectuó el pago de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho.

En cambio, cuando se trata de resoluciones dictadas por autoridad competente, en las que atendiendo a las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes y previo análisis de la documentación pertinente, se reconoce que existe un pago indebido de contribuciones, dichas resoluciones tienen el carácter de favorable al particular, y sólo pueden ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales, conforme a lo dispuesto por el artículo 36 del ordenamiento legal citado.

Por tal circunstancia, en el caso de que la autoridad emita una resolución de devolución en atención a las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes que culmina con el depósito del importe solicitado en devolución en la cuenta bancaria del contribuyente, desde ese momento, se está reconociendo la existencia de un derecho a favor del contribuyente, y por consiguiente, un beneficio, por lo tanto, en respeto a la garantía de seguridad jurídica debe ser considerada como favorable para el particular.

En ese sentido es importante señalar que cuando un acto administrativo produzca efectos jurídicos desfavorables para el gobernado, este tiene derecho de controvertir a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), pero si en caso contrario el acto administrativo produce efectos desfavorables para la Administración Pública, esta tiene la potestad de combatirlo a través del juicio de lesividad para buscar su anulación.

Cabe hacer mención que lo que se busca con el Juicio de Lesividad es proteger la seguridad jurídica de los particulares para otorgar protección a los gobernados respecto a la permanencia de un acto administrativo individualizado que determine una situación jurídica concreta, que reconoce un derecho, o en general, que es favorable al particular, para que la autoridad no pueda arbitrariamente revocar o modificar ese acto en perjuicio de las situaciones jurídicas producidas por el mismo, en tanto que no sea anulado o modificado.

Es decir, que un órgano jurisdiccional especializado en la materia contenciosa administrativa, como lo es, el TFJA sea quien resuelva esas controversias a través de una sentencia, con autonomía, independencia e imparcialidad, al contar con experiencia en el ejercicio de control de legalidad de los actos administrativos.

Por lo anterior, es importante mencionar que la acción de lesividad de acuerdo con Jiménez Illescas (El Juicio de Lesividad en México, 2021) no ha sido considerada como una forma de equilibrio para cumplir con la justicia administrativa en nuestro país, sino como una simple medida para remediar fallas y errores de la Administración Pública; sin embargo, es importante retomar que la expresión “lesividad” gramaticalmente deriva del adjetivo “lesivo” (de lesa) y, a su vez del vocablo “lesión” procede del latín *laesio -ōnis*, que significa daño, perjuicio o detrimento (RAE, 2023).

En ese orden de ideas, la SCJN ha definido a la acción de lesividad en la tesis y jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en los términos siguientes:

ACCIÓN DE LESIVIDAD. EXISTE LESIÓN JURÍDICA AL ESTADO CUANDO EL ACTO ADMINISTRATIVO SE DICTÓ EN CONTRAVENCIÓN DE LA LEY (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE MICHOACÁN). Conforme a los artículos 3, fracción XIX, 13 y 14 del Código de Justicia Administrativa del Estado de Michoacán de Ocampo, el procedimiento de lesividad es aquel por el cual las autoridades administrativas pueden solicitar ante el Tribunal de Justicia Administrativa, la declaración de nulidad de alguna resolución que haya sido favorable al particular y que se haya emitido en contravención a la ley. Asimismo, de lo establecido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 15/2006-PL, se tiene que los elementos para la procedencia de la acción de lesividad son: a) la calidad de parte actora, que recae en la autoridad administrativa que pretende anular, modificar o revocar la resolución o acto administrativo que dictó; b) el carácter de parte demandada, que es el particular que obtuvo la resolución favorable, determinación que debe otorgarle un derecho o concederle un beneficio; y c) que la nulidad del acto derive de que éste no reúne los elementos o requisitos de validez que señala la legislación aplicable. Así pues, la finalidad de la declaratoria de nulidad en el juicio de lesividad es observar el principio de seguridad jurídica, como valor fundamental del derecho, respecto de los actos del Estado, con el objetivo de evitar que los actos administrativos que se encuentran investidos de ilegalidad produzcan sus efectos en el mundo jurídico. **Entonces,**

cuando una resolución administrativa favorable a un particular se dictó en contravención a las disposiciones legales aplicables, la autoridad administrativa puede acudir al procedimiento de lesividad para corregir los errores que estime que en aquélla se cometieron, aun cuando no se acredite que se causó un daño al Estado, pues dicho acto, por sí mismo, le ocasiona una lesión jurídica, ya que al ser contraria a la ley, no puede engendrar derechos ni producir consecuencias jurídicas válidas.

VIII-J-SS-123

JUICIO DE LESIVIDAD. DEFINITIVIDAD DE LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FAVORABLE AL PARTICULAR, SU CONCEPTO Y ALCANCE PARA EFECTO DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO.-De una interpretación integral o sistemática a lo dispuesto por los artículos 2º, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y 14, primer y cuarto párrafos, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa vigente hasta el 18 de julio de 2016 (que coincide con lo dispuesto por el artículo 3º, penúltimo y último párrafos, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa) se desprende que para la procedencia del juicio contencioso administrativo substanciado a instancia de las autoridades administrativas - denominado doctrinalmente como juicio de lesividad- se exige que la resolución administrativa favorable que se impugne tenga el carácter de definitiva, entendido esto en el supuesto en que la resolución no admita recurso administrativo o admitiéndolo, este sea optativo -lo que la doctrina refiere como la "irrevocabilidad" o "no atacabilidad" de la resolución-. Al respecto, en la tesis 2a. X/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, correspondiente al mes de febrero de 2003, de rubro: "TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS ALCANCE DEL CONCEPTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 11, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL", la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció en el sentido que la definitividad para efectos del juicio contencioso administrativo, **no debe**

interpretarse de manera limitativa solo al supuesto de irrevocabilidad, sino que también debe considerar la naturaleza de la resolución, de modo que esta constituya el producto final o la voluntad definitiva de la Administración Pública.

Aplicando dicho criterio al juicio de lesividad, lo que es procedente en la medida en que aquel se rige por las mismas reglas procesales que el juicio contencioso administrativo en lo general, salvo que exista norma especial; por resolución definitiva debe entenderse aquella que constituye el producto final o bien, expresa la voluntad definitiva de la autoridad administrativa, lo que desde su perspectiva -como accionante del juicio- y atendiendo a la naturaleza propia del juicio de lesividad, se actualiza en la medida en que dicha autoridad no pueda, por sí misma o motu proprio, revocar su resolución -precisamente para lo cual requiere de acudir al juicio de lesividad- o bien, porque constituye su voluntad última, lo que acontece en el supuesto en que un acto administrativo favorable defina la situación jurídica del gobernado o dé certeza jurídica a este último, sobre el resultado definitivo de la actuación de la autoridad en un procedimiento administrativo.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/42/2019)

Luego entonces, cuando una resolución administrativa favorable y definitiva que haya otorgado un beneficio al particular y por consiguiente un derecho, la autoridad administrativa puede acudir al procedimiento de lesividad para corregir los errores que estime que en aquélla se cometieron, pues dicho acto, por sí mismo, le ocasiona una lesión jurídica, ya que, al ser contraria a la ley, no puede engendrar derechos ni producir consecuencias jurídicas válidas, procedimiento de lesividad que se rige por las mismas reglas procesales que el juicio contencioso administrativo en lo general.

A mayor abundamiento, resulta necesario remitirnos a lo establecido en el artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el cual a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 3.- El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

...

Para los efectos del primer párrafo de este artículo las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal conocerá también de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, cuando se consideren contrarias a la ley.”

Del precepto legal antes mencionado se puede advertir que el Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan en contra de resoluciones definitivas, actos administrativos, señalando también que se considera resolución definitiva cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

Asimismo, de conformidad con lo señalado en el artículo 2 tercer párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a la letra señala lo siguiente:

Artículo 2.- El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

...

Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley.

De lo establecido con anterioridad, se puede advertir que el Juicio Contencioso Administrativo Federal procede contra las resoluciones administrativas definitivas que señale la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y que las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán la acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley y que le causa una lesión.

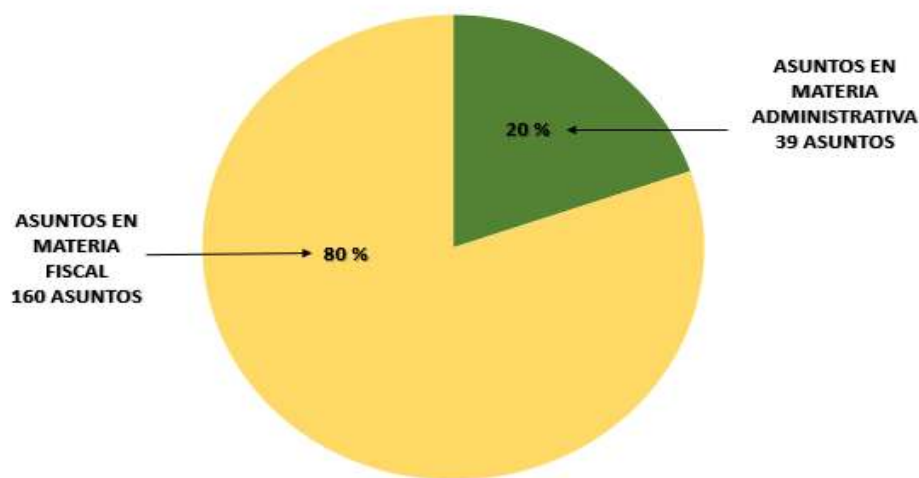
Considerando lo anterior, y retomando la orden de devolución que resolvió el procedimiento de devolución y que por disposición expresa del párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF es considerada como una resolución no favorable, se precisa que el hecho que la propia ley señale que la orden de devolución no es favorable cuando no se ejercen las facultades de comprobación, dicha adición al Código Fiscal fue con la finalidad de otorgar facultades a la autoridad fiscal para que después de haber ordenado la devolución de contribuciones, *-tratándose de una solicitud de devolución de saldo a favor-* pudiera verificar la procedencia de la misma, sin embargo, ello no implica que tal atribución sea aplicable en el caso de que exista una resolución en el procedimiento de devolución derivado de un pago de lo indebido, ya que a través de ésta se culminó con el procedimiento de devolución concediéndole derechos al contribuyente al concederle un beneficio desde el momento en que se realizó el depósito en su cuenta bancaria, por lo tanto, en este caso, sí estamos en presencia de una resolución definitiva.

Por lo anterior, en el caso de que la autoridad se percate de la existencia de algún error respecto a resoluciones administrativas emitidas de saldo a favor ó pago de lo indebido total o parcialmente, de acuerdo a lo señalado en las tesis antes mencionadas y de conformidad con lo señalado en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, derivado del error en que incurrió la autoridad al constituir una resolución definitiva con la que culmina el procedimiento de devolución, la autoridad fiscal para solicitar el reintegro de las cantidades pagadas indebidamente al contribuyente debe accionar el Juicio de Lesividad para que se respete el derecho de audiencia y los principios de legalidad y seguridad jurídica para que el particular tenga la posibilidad de defender la legalidad de su acto y además aportar los medios de prueba idóneos que así lo acrediten, siendo la autoridad jurisdiccional la que resuelva en definitiva si el acto controvertido debe ser declarado nulo o tiene que subsistir.

Lo anterior, en virtud de que la acción de lesividad trae implícita la protección de dos principios jurídicos fundamentales, el de legalidad de los actos administrativos y el de seguridad jurídica de los particulares.

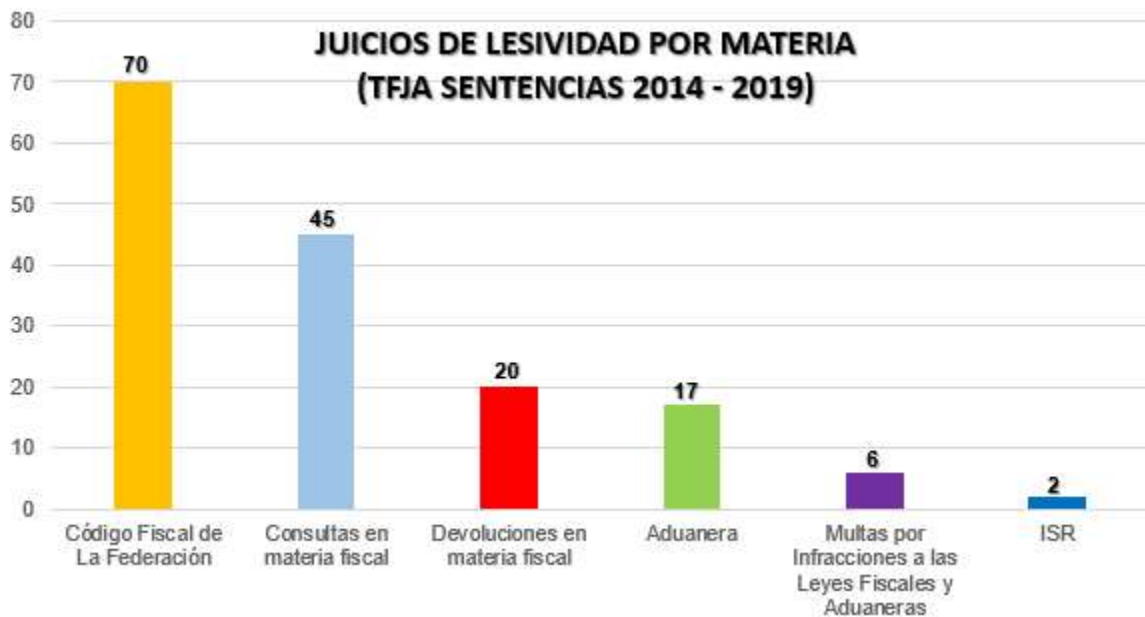
En esencia, la finalidad de la declaratoria de nulidad en el juicio de lesividad es observar el principio de seguridad jurídica, como valor fundamental del derecho, respecto de los actos del Estado, con el objetivo de evitar que los actos administrativos que se encuentran investidos de ilegalidad produzcan sus efectos en el mundo jurídico, y a su vez, otorgar seguridad jurídica al particular que cuente con una resolución favorable para que se resuelva a través de una sentencia, con autonomía, independencia e imparcialidad, para que queden protegidos los derechos del particular emanados por nuestra Ley Suprema.

De ahí, la importancia de conocer la cantidad de Juicios de Lesividad que la autoridad fiscal ha interpuesto en su calidad de parte actora ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), que por la importancia que merece en el presente trabajo de investigación, se pudo conocer que del 01 de enero de 2004 al 31 de diciembre de 2019, *(hasta ese año se pudo obtener la información de sentencias emitidas por el TFJA,)* las Salas del TFJA han resuelto 199 sentencias de carácter público, de las cuales solamente 160 sentencias corresponden a la materia fiscal y 39 sentencias corresponden a la materia administrativa, como se representa en la gráfica siguiente:



Fuente: TFJA

Como se puede apreciar de la gráfica antes señalada el 80% de las sentencias derivan de las demandas de nulidad interpuestas contra controversias en materia fiscal, siendo el 80% que representa a la emisión de 160 sentencias emitidas por el TFJA en materia fiscal, por lo tanto, es importante conocer el porcentaje de asuntos por materia que son interpuestos por la autoridad fiscal al accionar el Juicio de Lesividad, es decir, las controversias que se suscitan derivadas del Código Fiscal de la Federación, Consultas y Autorizaciones, Aduanera, Multas por infracciones a las Leyes Fiscales e ISR, como se desprende de la gráfica siguiente:

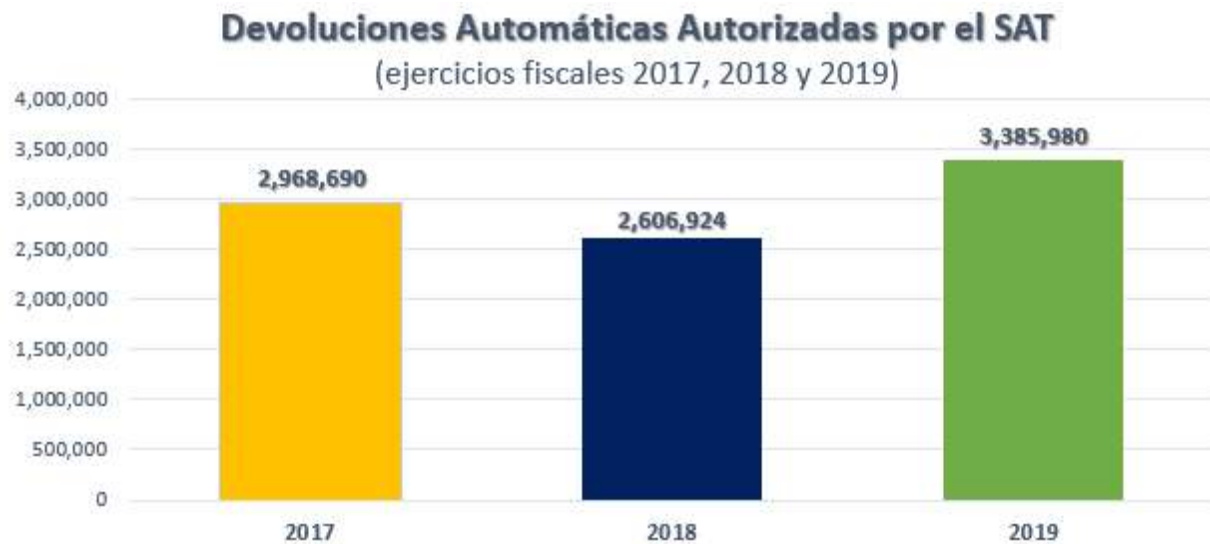


Fuente: TFJA

En esa tesitura, como se puede advertir de la gráfica antes señalada de las 160 sentencias emitidas por el TFJA solamente 20 de ellas corresponden al tema de devolución de contribuciones en materia fiscal, luego entonces, es evidente que la autoridad fiscal en materia de devoluciones muy poco ejerce el Juicio de Lesividad para solicitar el reintegro de las cantidades devueltas de forma improcedente al contribuyente.

Por consiguiente, es importante realizar el comparativo de los Juicios de Lesividad interpuestos por la autoridad fiscal con las devoluciones automáticas realizadas por las autoridades fiscales en los ejercicios fiscales de 2017, 2018 y 2019, (nos remitimos a estos ejercicios por encontrarse dentro del análisis de sentencias emitidas por el TFJA), para dimensionarnos del número de

operaciones son autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), como se representa en la gráfica siguiente:



Fuente: SAT

En consecuencia, de análisis a las gráficas que fueron señaladas respecto a las sentencias emitidas en los Juicios de Lesividad como de las devoluciones automáticas autorizadas por el SAT, se puede concluir que es casi nulo el ejercicio del Juicio de Lesividad por parte de la autoridad fiscal, lo que conlleva a interpretar que la autoridad fiscal antes de accionar el medio de defensa para recuperar pagos realizados en forma indebida a los contribuyentes, ejerce la facultad de comprobación que le otorga el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF.

Por lo antes expuesto, es de resaltar que el juicio de lesividad fue concebido como salvaguarda del principio de seguridad jurídica en favor de los gobernados que cuentan con una resolución favorable, para que la autoridad administrativa ejerza la acción de lesividad cuando considere necesario anular un acto de carácter individual favorable a un particular, toda vez que se encuentra impedida a subsanar las irregularidades por “motu proprio”, ya que en el caso de que considere anular una resolución favorable a un particular debe acudir a la instancia jurisdiccional y accionar el Juicio de Lesividad para que se resuelva a través de una sentencia, con autonomía, independencia e imparcialidad, con experiencia en el ejercicio del control de legalidad de los actos administrativos, que además puede ejercer el control difuso de la constitucionalidad y

convencionalidad de las normas, ya que la propia autoridad, no puede modificar o revocar el acto administrativo favorable al particular de forma unilateral.

4.4. LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Antes de entrar al desarrollo del presente apartado resulta necesario remitirnos a lo expresamente señalado por el artículo 1º Constitucional, que a la letra señala:

“Artículo 1º. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados Internacionales de los que en el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

...”

Del artículo 1º constitucional antes mencionado se desprende de su parte medular, que toda persona se encuentra protegida por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos respecto a los derechos humanos, y que todas las autoridades en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos de las personas.

Lo anterior, es de mencionar en virtud de que en el presente trabajo de investigación se analizará el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, y si lo dispuesto en dicho párrafo cumple con el respeto a las garantías constitucionales a favor del gobernado, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º Constitucional, toda persona tiene derecho a que se le respeten sus garantías como en el caso de las autoridades fiscales, tiene la obligación de respetar los derechos de las personas y garantizar sus derechos.

En ese sentido, es importante señalar que la garantía constitucional y la garantía de seguridad jurídica constituyen un derecho del gobernado que da certeza respecto de un conjunto de condiciones, requisitos, elementos y circunstancias que debe sujetarse una actividad de la autoridad para generar una afectación válida.

Luego entonces, las Leyes Fiscales en general deben garantizar en todo momento la seguridad jurídica del gobernado, es decir, dar certeza (saber a qué atenerse) y de seguridad (saber que eso a lo cual uno puede atenerse tendrá forzosamente que ser cumplido), lo cual no acontece de lo señalado en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF, ya que el contribuyente no se encuentra en un mismo plano de igualdad jurídica con el gobernado, ya que en el párrafo décimo quinto del artículo en mención se le otorga la facultad de ejercer las facultades de comprobación posterior a que ha realizado la devolución, y para ello contará con el plazo de 5 años, al ser dicho plazo en el cual caducan las facultades de comprobación, por lo tanto, durante todo ese tiempo se encontrará el contribuyente en incertidumbre jurídica porque la autoridad fiscal en cualquier momento podrá ejercer las facultades de comprobación.

Así también, es importante señalar que de nuestra Carta Magna emerge a través del artículo 14 Constitucional la garantía que tiene todo gobernado al debido proceso, al señalar que *“Nadie puede ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”*, el cual es aplicable al procedimiento de devolución establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual le otorga facultad a la autoridad fiscal para verificar el saldo a favor ó pago de

lo indebido a través de requerimiento de información y documentación, o bien, ejerciendo las facultades de comprobación en términos del artículo 22-D del CFF, siendo insoslayable que a través del párrafo décimo quinto del artículo en mención, se continúe otorgando la facultad a la autoridad fiscal para que verifique el saldo a favor con posteridad a que se ha devuelto el importe de devolución solicitado por el contribuyente, cuando el propio artículo 22 del CFF, señala un procedimiento para verificar la procedencia de una devolución, en los términos del artículo 22-D del Código en mención.

En ese sentido, es de señalar que el debido proceso en general, tiene como pilares insoslayables los principios de audiencia previa y la igualdad de todas las partes procesales para ejercer su derecho de defensa en idénticas condiciones, es decir, mediante el otorgamiento de iguales oportunidades para presentar y analizar pruebas, interponer recursos y presentar observaciones dentro de plazos o términos iguales para todos.

La audiencia previa es vital en todo tipo de proceso, para que la persona perjudicada tenga la oportunidad de defenderse de los cargos que se le imputan independientemente de la naturaleza que sean antes de que se emita una resolución final, la omisión de estas garantías generalmente deviene en nulidad de lo actuado, dependiendo de la gravedad de la omisión.

En virtud de lo anterior, las autoridades fiscales pierden de vista o no quisieron ver, que dentro del procedimiento de devolución inmerso en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se le otorga a la autoridad fiscal la facultad para ejercer a través de la revisión de escritorio o de gabinete ó la visita domiciliaria de conformidad con lo establecido en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, verificar la procedencia de la devolución, además de que, cuando se actualice dicho supuesto contará con el plazo de noventa días para emitir la resolución.

Lo que conlleva a que en todo momento se beneficie a la autoridad fiscal para ejercer las facultades de comprobación al contribuyente, ya sea dentro del procedimiento del trámite de devolución ó una vez concluido el procedimiento y devuelto el importe señalado en la solicitud de devolución.

Lo anterior, en virtud de que si la autoridad fiscal realiza la devolución del importe solicitado en devolución sin ejercer las facultades de comprobación, el mismo artículo 22 en el párrafo décimo quinto le otorga la facultad para ejercer las facultades de comprobación con posterioridad de haber realizado la devolución al contribuyente para que verifique la procedencia o no de la devolución, sin embargo, en este caso, la autoridad fiscal se sujetará al plazo de los 12 meses, inmerso en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

En ese orden de ideas, se considera se violan los derechos de los contribuyentes, toda vez que cuando éstos realizan el trámite de una solicitud de devolución de saldo a favor, la autoridad fiscal tiene la facultad de verificar desde ese momento la procedencia o no del saldo a favor a través de la facultad de comprobación, toda vez que cuenta con el plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución ante la autoridad fiscal para verificar la procedencia de la devolución, además de que se encontraba facultada para requerir hasta en dos ocasiones al contribuyente, el primero en un plazo no mayor a 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, y si la documentación presentada por el contribuyente no fuese suficiente, estaba en posibilidad de emitir un segundo requerimiento, o bien, ejercer las facultades de comprobación, sujetándose a los plazos señalados en el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación, para determinar la procedencia o no, de la devolución de impuestos.

En ese sentido, el hecho de que en el Código se haga mención a que, cuando la autoridad autorice una devolución sin que haya ejercido las facultades de comprobación se considerará como no favorable para el contribuyente, tal circunstancia lesiona gravemente los derechos de los contribuyentes porque se encuentran en incertidumbre jurídica de que la autoridad fiscal en cualquier momento pueda ejercer las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la misma, más aún cuando el Servicio de Administración Tributaria cuenta con la Subadministración de Devoluciones y Compensaciones encargada de dictaminar la resolución de devolución al ser la área especializada que conoce únicamente del trámite de las devoluciones, por tanto, cuenta con las bases de datos de la autoridad y la facultad de requerir al contribuyente dentro de dicho procedimiento para verificar la procedencia o no de la devolución, y también, se establece la facultad de la autoridad fiscal para verificar la procedencia de la devolución ejerciendo las

facultades de comprobación debiendo sujetarse al procedimiento que señala el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación.

4.5. HIPÓTESIS

La hipótesis general de la investigación afirma que el Juicio de Lesividad es el procedimiento de que debe ejercer la autoridad fiscal para solicitar el reintegro de cantidades pagadas indebidamente a los contribuyentes, toda vez que la orden que autoriza una devolución de impuestos sí es favorable al particular con independencia de que el artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación señale que no lo es, al dejar a salvo las facultades de comprobación de la autoridad fiscal para que en cualquier momento pueda verificar su procedencia.

La hipótesis fue confirmada, toda vez que si bien, la orden de devolución es considera como no favorable de acuerdo a lo señalado en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF, también lo es, que en el presente trabajo de investigación se conoció que la resolución favorable es el acto administrativo individualizado que, de forma expresa o tácita, determina una situación jurídica concreta a través de la cual se reconoce un derecho al particular.

Además, que la orden de devolución al ser un acto decisorio y conclusivo del procedimiento a través del cual se adquieren derechos que no pueden ser desconocidos, por ende, adquiere el carácter de definitivo ya que con independencia de que no exista una resolución expresa por no haber mediado una solicitud de devolución, se otorgó al contribuyente el derecho a la devolución desde el momento en que se realizó el depósito en la cuenta bancaria del contribuyente del importe solicitado en devolución, por consiguiente, no puede existir la posibilidad de una afectación posterior, más aún cuando el propio CFF le otorga la facultad a la autoridad fiscal de ejercer las facultades de comprobación en los términos y plazos señalados en el artículo 22-D del CFF.

Asimismo, se corroboró que será favorable una resolución cuando exista una solicitud de devolución por parte del contribuyente, supuestos los cuales la autoridad fiscal se encuentra obligada a analizar la documentación presentada por el contribuyente y, por consiguiente, a emitir la resolución que corresponda, la cual tendrá el carácter de definitiva, susceptible de ser impugnada

en la vía de Juicio de Nulidad (por el contribuyente) o Juicio de Lesividad (por la autoridad fiscal) según la parte que accione la impugnación del acto de autoridad.

Por tales consideraciones, es de resaltar que la autoridad fiscal en caso de que considere que una devolución de contribuciones fue improcedente deberá acudir al Juicio de Lesividad para solicitar se reintegre el pago de lo indebido con la actualización y los recargos correspondientes, en respeto el derecho de audiencia y a los principios de legalidad y seguridad jurídica para que el particular tenga la posibilidad de defender la legalidad del acto de autoridad, además de aportar los medios de prueba idóneos que considere necesarios, siendo entonces, la autoridad jurisdiccional la facultada para que resuelva en definitiva si el acto de la autoridad fiscal debe ser declarado nulo o tiene que subsistir.

CONCLUSIONES

- ✚ En el primer objetivo a investigar, fue encaminado a determinar si la orden que autoriza la devolución de contribuciones es un acto favorable definitivo.

Al respecto, se analizó el concepto de resolución favorable para determinar en qué supuestos es considerada favorable o no favorable una resolución, ya que por disposición expresa del párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala que cuando la autoridad fiscal emite la orden de devolución sin ejercer las facultades de comprobación se considerará como no favorable para los intereses del particular.

En tal sentido, se conoció que una resolución favorable es aquella donde el particular obtiene un beneficio que le genera derechos y que no puede causarle una afectación con posterioridad.

De ahí que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala un supuesto de excepción de resolución no favorable al particular, conociéndose que es considerada como no favorable una resolución cuando deriva del saldo a favor solicitado en devolución cuando se presenta la declaración anual de contribuciones, por no existir una solicitud de devolución expresa por parte de la autoridad fiscal ya que se limita a la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de las contribuciones que el particular declara haber hecho. En este supuesto es donde se encuentra dirigido lo dispuesto en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

No obstante lo anterior, se conoció que la orden de devolución al ser un acto decisorio y conclusivo del procedimiento a través del cual se adquieren derechos que no pueden ser desconocidos, por ende, adquiere el carácter de definitivo ya que con independencia de que no exista una resolución expresa por no haber mediado una solicitud de devolución, se otorgó al contribuyente el derecho a la devolución desde el momento en que se realizó el depósito en la cuenta bancaria del contribuyente del importe solicitado en devolución.

Asimismo, se tuvo certeza que cuando un contribuyente presenta una solicitud de devolución para solicitar la devolución de un saldo a favor ó pago de lo indebido, la respuesta que emita la autoridad

fiscal en el procedimiento de devolución sí constituirá una resolución definitiva, ya que la autoridad administrativa cuenta con la facultad de verificar la procedencia de la devolución a través de requerimiento de información y documentación, o bien, ejerciendo las facultades de comprobación.

Por lo tanto, cuando la autoridad fiscal emita una resolución expresa derivado de un saldo a favor o pago de lo indebido donde procedió una solicitud de devolución de contribuciones, en este supuesto no se actualiza lo dispuesto en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que estamos en presencia de una resolución favorable al particular que tiene el carácter de definitiva.

✚ En el segundo planteamiento, surgió necesario analizar si resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes, el artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación, al señalar que cuando se proceda a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad.

En el presente trabajo de investigación se conoció que el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF, vulnera la garantía de seguridad jurídica en virtud de que en el caso de que la autoridad fiscal no ejerza las facultades de comprobación en el procedimiento de devolución, deja a salvo las facultades de comprobación a la autoridad fiscal para que proceda ejercerlas en cualquier momento para verificar la procedencia de la devolución, encontrándose el contribuyente en incertidumbre jurídica.

Lo anterior, en virtud de que la garantía de seguridad jurídica tiene como finalidad proteger los derechos del particular para que jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y por consiguiente, en estado de indefensión, ya que cuando se resuelve la devolución a través de una resolución favorable -expresa- ó mediante afirmativa ficta, que culmina con el depósito en la cuenta bancaria del contribuyente, sin que la autoridad fiscal haya ejercido las facultades de comprobación, ésta ya no debería con posterioridad ejercer las facultades de comprobación sustentado en el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, para

anular una resolución favorable al particular ya que no es el medio legal para solicitar al contribuyente el reintegro de una devolución de contribuciones por considerar fue indebida.

Lo anterior, en virtud de que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, fue creado para otorgarle al contribuyente el beneficio de la devolución, sin embargo, de las reformas que se han adicionado a dicha disposición fiscal, se puede advertir que más que un beneficio para el contribuyente se ha reformado en beneficio de la autoridad fiscal, ya que el párrafo décimo quinto, le otorga facultades a la autoridad fiscal para ejercer las facultades de comprobación posterior a que ha realizado la devolución de contribuciones, con la cual se violan los principios de seguridad jurídica, legalidad y debido proceso por mencionar algunos.

De ahí que, la autoridad al no haber ejercido las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la solicitud de devolución, deja en incertidumbre jurídica al contribuyente, porque la autoridad fiscal puede ejercer las facultades de comprobación en cualquier tiempo y determinar que la devolución fue indebida, y por consiguiente, solicitar no solamente se reintegre el importe devuelto, sino también, con la debida actualización y recargos, lo cual afecta gravemente la esfera jurídica de los contribuyentes, lesionando gravemente las garantías de legalidad y seguridad jurídica contenidas en el artículo 14 y 16 Constitucionales, al considerar que toda devolución no implicará resolución favorable cuando la autoridad fiscal no ejerza las facultades de comprobación, encontrándose el contribuyente en estado de inseguridad jurídica.

- ✚ En el tercer objetivo a investigar, se procedió a determinar si es legal que la autoridad fiscal revise la procedencia de una devolución que fue autorizada previamente y posteriormente en el ejercicio de sus facultades de comprobación considere que la devolución de contribuciones fue indebida, y por consiguiente, solicite el reintegro de devolución indebida con actualización y recargos.

Del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se advierte la regulación del procedimiento de devolución del cual se advierte que dentro del mismo la autoridad fiscal se encuentra facultada para verificar la procedencia de la devolución ya sea a través de requerimiento de información y

documentación o bien ejerciendo las facultades de comprobación debiendo sujetarse al procedimiento que señala el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, se considera que es ilegal que la autoridad posterior a que haya autorizado una devolución derivado de una solicitud de devolución donde no haya ejercido las facultades de comprobación la considere como no favorable, porque así lo dispone el párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ya que la acepción “No favorable” de acuerdo a un criterio emitido por el TFJA es viable únicamente cuando se solicita el saldo a favor a través de la declaración anual de contribuciones, sin embargo, dicho supuesto no se actualiza cuando el contribuyente presenta la solicitud de devolución ya sea del saldo a favor o pago de lo indebido.

Luego entonces, si lo que pretende la autoridad es que se le reintegre un importe que fue indebidamente devuelto al contribuyente por resultar improcedente, no sería posible solicitar el reintegro ejerciendo las facultades de comprobación, sino a través del procedimiento especial con que cuenta la autoridad fiscal cuando por error emite una resolución que lesiona su interés jurídico, como lo es, el **Juicio de Lesividad**.

Al ser, el juicio de lesividad el medio de defensa legal con que cuenta la autoridad fiscal para revocar o anular los actos administrativos favorables a los particulares para sean protegidos sus derechos fundamentales.

En tal sentido, es importante mencionar que se pudo conocer que la autoridad fiscal muy poco acciona el Juicio de Lesividad, ya que es inverosímil que desde 2004 a 2019, solo se hayan interpuesto 199 demandas ante el TFJA, de las cuales 166 corresponden a la materia fiscal y únicamente 20 a la materia de devolución, ello no quiere decir que la autoridad fiscal deba accionar con más frecuencia el juicio de lesividad, sino lo que nos lleva a este punto, es que en lugar de solicitar el reintegro de devoluciones indebidas por considerar improcedentes a través de las facultades de comprobación que culmina con un crédito fiscal, el procedimiento que debe de seguir la autoridad fiscal para recuperar pagos por devoluciones que por error fueron autorizadas al contribuyentes, es el Juicio de Lesividad y no el ejercicio de las facultades de comprobación.

Lo anterior, conlleva a determinar que es más práctico para la autoridad fiscal ejercer las facultades de comprobación al contribuyente para solicitar el reintegro de las cantidades que fueron devueltas y que a su juicio resultan improcedentes, que ejercer el Juicio de Lesividad, considerando que el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF deja la puerta abierta a la autoridad fiscal para que ejerza las facultades de comprobación posterior a que ha realizado la devolución de contribuciones, el cual utiliza la autoridad fiscal a su discreción y arbitrio, considerando que en los ejercicios fiscales de 2017, 2018 y 2019 autorizó 8,961,594.00 devoluciones automáticas, lo que conlleva a considerar que la autoridad fiscal para solicitar el reintegro de las devoluciones indebidas ejerce las facultades de comprobación para que se reintegre el importe devuelto con actualización y recargos, y no el Juicio de Lesividad que conforme a derecho es el medio de defensa legal que procede para revocar una resolución que le otorgó un derecho y un beneficio al contribuyente.

- ✚ En el cuarto objetivo a investigar, se procedió a analizar si los derechos de los contribuyentes se encuentran protegidos cuando la autoridad fiscal ejerce la facultad de comprobación posterior a que ha autorizado la devolución, cuando por disposición expresa del artículo 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, otorga la facultad a la autoridad fiscal para verificar su procedencia dentro del procedimiento de devolución.

Del análisis a la información obtenida se conoció que cuando la autoridad fiscal ejerce las facultades de comprobación posterior a que ha autorizado la devolución, viola la garantía de seguridad jurídica del contribuyente en virtud de que se encuentra en incertidumbre jurídica de que en cualquier momento la autoridad fiscal ejerza las facultades de comprobación, en consecuencia, se considera que no se encuentran protegidos los derechos de los contribuyentes ya que la autoridad fiscal de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 fracción III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece el plazo de 5 años para la autoridad para ejercer la acción de lesividad, por lo tanto, durante todo ese tiempo el contribuyente se encontrará en incertidumbre jurídica de que la autoridad acuda a dicha instancia a ejercer la acción de lesividad para anular la resolución favorable al particular, ó en su defecto ejercer las facultades de comprobación.

Además, de que tanto la autoridad como el contribuyente no se encuentran en un mismo plano de igualdad jurídica, ya que el contribuyente sólo cuenta con el plazo de 30 días para controvertir una resolución, mientras que la autoridad cuenta con el plazo de 5 años.

Además de lo anterior, se violenta el principio de debido proceso, en virtud de que el propio artículo 22 del CFF, otorga facultad a la autoridad fiscal para verificar el procedimiento de devolución, ya sea a través de requerimiento de información y documentación, o bien, ejerciendo las facultades de comprobación en términos del artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto, no existe razón alguna para que se le otorgue facultad a la autoridad fiscal para que con posterioridad cuente nuevamente con la facultad para revisar la procedencia de la devolución en la que contará con un plazo mayor, es decir, de doce meses como lo establece el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, se concluye que no se encuentran protegidos los derechos del contribuyente en virtud de que no se le da el derecho de audiencia al contribuyente a través de un tercero imparcial para que resuelva de manera objetiva y mediante una sentencia emitida con autonomía, independencia e imparcialidad y con experiencia en el ejercicio de la legalidad de los actos administrativos y resuelva conforme a derecho corresponda, considerando que la propia autoridad no puede modificar o revocar por muto proprio el acto administrativo favorable al particular de forma unilateral.

Finalmente, se concluye que la hipótesis general de la investigación que afirma que el Juicio de Lesividad es el procedimiento de que debe ejercer la autoridad fiscal para solicitar el reintegro de cantidades pagadas indebidamente a los contribuyentes, toda vez que la orden que autoriza una devolución de impuestos sí es favorable al particular con independencia de que el artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación señale que no lo es, al dejar a salvo las facultades de comprobación de la autoridad fiscal para que en cualquier momento pueda verificar su procedencia, **es adecuada**, en virtud de que se conoció que la orden de devolución supone el dictado de una resolución que resuelve de manera absoluta la pretensión del contribuyente otorgándole el mayor beneficio, luego entonces, aún y cuando el CFF señale que la orden de devolución no es una resolución favorable, se puede concluir que sí lo es, tal y como fue analizado

en el apartado de resultados, ya que aún y cuando en el supuesto de que no haya una resolución expresa, el procedimiento de devolución culmina con el depósito del importe solicitado en devolución en la cuenta bancaria del contribuyente otorgándole desde ese momento un derecho y un beneficio sin posibilidad de una afectación posterior, en consecuencia, en caso de que la autoridad considere que esa devolución fue improcedente, debe indefectiblemente acudir al Juicio de Lesividad.

RECOMENDACIONES

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala el procedimiento de devolución dentro del cual se destaca que la facultad de la autoridad para verificar el importe solicitado en devolución a través de requerimientos de información, documentación y la facultad de la autoridad fiscal para que ejerza las facultades de comprobación fiscal sujetándose al procedimiento y plazos señalados en el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación.

Precisado lo anterior, se recomienda la modificación al párrafo décimo quinto del artículo 22 del Código Fiscal, dentro del cual señala: “*que una resolución será no favorable cuando la autoridad fiscal no ejerza las facultades de comprobación*”, luego entonces, resulta indispensable que se adicione a dicho párrafo los supuestos que la autoridad considerará una resolución como no favorable al particular, ya que por criterio del TFJA, ha definido dos supuestos:

- a) El importe solicitado en devolución a través de un saldo a favor manifestado en la declaración anual de contribuciones. (resolución no favorable)
- b) El importe solicitado a través de una solicitud de devolución de pago de lo indebido. (resolución favorable)

En consecuencia, el párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF al no hacer la distinción de los supuestos antes señalados, deja abierta la puerta a la autoridad fiscal para que considere una resolución no favorable en los supuestos señalados en los incisos a) y b) sólo por el hecho de que al emitir la resolución no ejerció las facultades de comprobación, y proceda con posterioridad a ejercer las facultades de comprobación, cuando de lo preceptuado de los párrafo séptimo y décimo ambos del artículo 22 del CFF, se advierte la facultad de la autoridad fiscal para que verifique la procedencia del importe solicitado en devolución dentro del procedimiento de devolución.

Así también, se recomienda se adicione la forma en que la autoridad fiscal podrá solicitar al contribuyente el reintegro de las cantidades pagadas a los particulares indebidamente, ya que el párrafo décimo quinto del CFF sólo se limita a señalar que “. . . *dejando a salvo las facultades de*

comprobación a la autoridad fiscal para que con posterioridad verifique la procedencia de la devolución y en caso de que la devolución resultará improcedente se causaran los recargos sobre las cantidades actualizadas”, sin embargo, no señala la forma en que la autoridad fiscal podrá recuperar las devoluciones realizadas a los contribuyentes que fueron improcedentes.

En tal sentido, la disposición fiscal solo hace mención a que causaran recargos sobre las cantidades actualizadas, luego entonces, es necesario que se haga mención al procedimiento que deberá accionar la autoridad fiscal para recuperar las devoluciones que fueron pagadas a los contribuyentes y no les correspondían, lo anterior, para evitar que sea ante la propia autoridad emisora del acto administrativo que se ventile la modificación o anulación de la resolución favorable al particular en protección de la garantía de seguridad jurídica, siendo necesario se precise que la anulación o modificación de una resolución favorable al particular sea a través de un órgano jurisdiccional independiente e imparcial, como lo es, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Ello, con el objetivo fundamental de que se garantice el derecho humano a toda persona a que se le imparta justicia de manera pronta, completa e **imparcial**, que es la finalidad del artículo 17 Constitucional como garantía del gobernado.

Lo anterior, tomando en consideración que se analizó que el Juicio de Lesividad es el medio legal que tiene la autoridad para revocar o anular resoluciones favorables emitidas por la autoridad fiscal a los particulares, y no, a través de un crédito fiscal derivado del ejercicio las facultades de comprobación, siendo importante que dentro del procedimiento de devolución quede bien establecido los supuestos que recae una resolución favorable y no favorable al particular, porque de esa forma quedará claramente establecido y conforme a derecho la vía que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos indebidos realizados a los contribuyentes de forma improcedente.

Por otra parte, se recomienda la modificación del artículo 13, fracción III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que señala el plazo de 5 años cuando la autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, contados a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, ya que ese plazo tan amplio que se prevé

para que la autoridad ejerza la acción de lesividad permite que sean sometidos a control jurisdiccional actos administrativos cuya ilegalidad pudiera ser advertida con motivo del ejercicio de las facultades de verificación o comprobación de las autoridades administrativas en el procedimiento de devolución.

Luego entonces, se recomienda que el plazo pudiera ser reducido a uno ó dos años, ya que, en caso de extenderse los 5 años, y la autoridad logre anular la resolución favorable al particular generaría la actualización sobre la cantidad devuelta de forma improcedente y los recargos correspondientes, asimismo, la aplicación de dicha regla prescribe que su nulidad abarca de manera retroactiva los efectos producidos hasta por los cinco años anteriores a la presentación de la demanda, lo que vulnera gravemente la seguridad jurídica del particular, quien, desconociendo la ilegalidad de su acto favorable, actúa confiando en la legalidad del mismo y, por consiguiente, en que su conducta desplegada del acto administrativo se encontraba ajustada a derecho.

De ahí que, también sería importante evitar los efectos retroactivos de la sentencia de nulidad en el juicio de lesividad, ya que la resolución favorable al particular que se anule en juicio será por una cuestión atribuible a la autoridad y no propiamente del contribuyente, por lo tanto, de esa forma se aminoraría la vulneración al principio de seguridad jurídica, porque al menos el particular no se vería afectado en su esfera jurídica por aquellos efectos y consecuencias ya producidas hasta antes de la nulidad, por un error u omisión de la autoridad administrativa.

Asimismo, como quedó establecido en el presente trabajo de investigación el procedimiento del Juicio de Lesividad se sustancia con las mismas reglas procesales que se sustancia para el particular, sin embargo, es necesario que en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, agregue un capítulo especial que regule la procedencia y términos del Juicio de Lesividad, es decir, que señale las reglas procesales propias como medio de defensa de las autoridades administrativas con la finalidad de que dicha instancia sea un mecanismo que proteja la seguridad jurídica de los particulares, ya que no puede soslayarse que en dicho proceso las partes son desiguales, puesto que la controversia se suscita entre un órgano del Estado y un particular, es decir, se trata de una relación de supra subordinación.

Finalmente, no debe perderse de vista que las reglas procesales del juicio contencioso administrativo federal tiene su origen en el juicio de nulidad que tuvo su origen y regulación en el CFF, y posteriormente con la creación en 2005 con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que surgió como una instancia de defensa de los derechos de los particulares frente a los actos administrativos emitidos por una autoridad fiscal de forma ilegal.

BIBLIOGRAFIA

CFF. (31 de DICIEMBRE de 1938). Obtenido de DOF:
https://www.dof.gob.mx/index_113.php?year=1938&month=12&day=31#gsc.tab=0

CFF. (19 de ENERO de 1967). Obtenido de DOF:
<https://dof.gob.mx/index.php?year=1967&month=01&day=19#gsc.tab=0>

CFF. (30 de diciembre de 1983). Obtenido de DOF:
https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4842880&fecha=30/12/1983#gsc.tab=0

CFF. (1 de diciembre de 2005). Obtenido de Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión:
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref34_01dic05.pdf

CFF. (01 de octubre de 2007). Obtenido de Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión:
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref38_01oct07.pdf

CFF. (12 de noviembre de 2021). Obtenido de Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión:
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

CFF. (30 de junio de 2023). Obtenido de Cámara de diputaldos del H. Congreso de la Unión:
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

CFF22. (12 de noviembre de 2021). Obtenido de Cámara de Diputados del H. Congresp de la Unión: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

De Pina Vara, R. (2005). *Diccionario de Derecho*. México: Porrúa.

derechos humanos y garantías constitucionales. (febrero de 2015). Obtenido de Boletín mexicano de derecho comparado: https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332016000200149

Diccionario panhipánico del español jurídico. (julio de 2023). Obtenido de Diccionario panhipánico del español jurídico: <https://dpej.rae.es/lema/garant%C3%ADas-constitucionales-o-legales>

Diccionario RAE, 2023. (30 de junio de 2023). Obtenido de Real Academia Española: <https://dle.rae.es/devoluci%C3%B3n?m=form>

Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia. (2001). Obtenido de Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: <http://ru.juridicas.unam.mx:80/xmlui/handle/123456789/9337>

El Juicio de Lesividad en México. (2021). México: Thomson Reuters.

Fernández Ruiz, J. (2003). *Diccionario de Derecho Administrativo*. México: Porrúa.

Hernández Sampieri, R. (2010). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw Hill.

Ángel Sánchez, J. (s.f.). *Derecho Fiscal*. Sala Superior .

Burgoa, I. (1982). *Las Garantías Individuales* (16a ed.). México: Porrúa.

Jiménez Illescas, J. M. (2021). *El Juicio de Lesividad*. México: Thomson Reuters.

Medina Negrete, A. (s.f.). *Derecho Fiscal*.

Metodología de la Investigación. (2010). Colombia: Prentice Hall.

Miguel Carbonell. (21 de febrero de 2021). Obtenido de <https://miguelcarbonell.me/2021/02/16/que-es-la-seguridad-juridica/>

PRODECON. (2017). *Criterios Jurisdiccionales y obtenidos en Recurso de Revocación*.

RAE. (julio de 2023). Obtenido de Diccionario de la lengua española. Real Academia Española.: <http://dle.rae.es/?id=NA5QOrA>

Recaséns Siches, L. (1997). *Introducción al Estudio del Derecho* (12a ed.). México: Porrúa.

Rodríguez Lobato, R. (s.f.). *Definitividad del Procedimiento Administrativo Fiscal*. México: Boletín Mexicano de Derecho Comparado.

Rojas Caballero, A. (2003). *Las garantías individuales en México* (2a ed.). México: Porrúa.

Rojas Soriano, R. (2013). *Guía para realizar investigaciones sociales*. México: Plaza y Valdés.

SCJN-2002346. (diciembre de 2012). Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002346>

SCJN-2002649. (enero de 2013). Obtenido de Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002649>

SCJN-2014869. (agosto de 2017). Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación : <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2014869>

SCJN-2017785. (septiembre de 2018). Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2017785>

SCJN-2026079. (marzo de 2023). Obtenido de Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2026079>

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1955). Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/384526>

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (Marzo de 2001). Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/190127>

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (Enero de 2013). Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002649>

TFJA. (agosto de 2019). Obtenido de Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

TFJA-VIII-P-2aS-775. (agosto de 2022). Obtenido de Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa: <https://www.tfja.gob.mx/aps-tfja/sctj/detalle-tesis/>

TJFA. (agosto de 2022). Obtenido de Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

ANEXOS

Matriz de Congruencia			
Título	Pregunta de Investigación	Objetivo	Hipótesis
Análisis del procedimiento que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos.	¿Determinar cuál es el procedimiento que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos, que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, cuándo la autoridad fiscal autorice la devolución de contribuciones sin ejercer las facultades de comprobación, considerando que el 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, otorga la facultad a la autoridad fiscal para verificar su procedencia dentro del procedimiento de devolución?	Analizar cuál es el procedimiento que debe ejercer la autoridad fiscal para recuperar pagos realizados de manera indebida a los contribuyentes derivados de la devolución de impuestos, con el que se garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, toda vez que cuándo la autoridad fiscal autoriza la devolución de contribuciones sin ejercer las facultades de comprobación, dicha resolución es considerada como no favorable al contribuyente y deja a salvo las facultades a la autoridad fiscal para ejercer las facultades de comprobación para verificar su procedencia, sin embargo, se pierde de vista que dentro del procedimiento	El juicio de lesividad es el procedimiento que debe ejercer la autoridad fiscal para solicitar el reintegro de cantidades pagadas indebidamente a los contribuyentes, toda vez que la orden que autoriza una devolución de impuestos sí es favorable al particular con independencia de que el artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación, señale que no lo es, y por tal circunstancia deje a salvo las facultades de comprobación de la autoridad fiscal para que en cualquier momento pueda verificar su procedencia, toda vez que en el procedimiento de devolución señalado en el artículo 22 párrafo décimo del Código en mención, se establece la facultad de la autoridad para verificar su procedencia, luego entonces, resulta inconcuso que

		señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que regula el procedimiento para la devolución, se establece la facultad para ejercer la facultad de comprobación para verificar la procedencia o no de la devolución, procedimiento que se sujeta conforme a lo establecido en el artículo 22-D del Código en señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que regula el procedimiento para la devolución, se establece la facultad para ejercer la facultad de comprobación para verificar la procedencia o no de la devolución, procedimiento que se sujeta conforme a lo establecido en el artículo 22-D del Código en	posterior a haber realizado la devolución de impuestos la autoridad fiscal ejerza las facultades de comprobación para verificar su procedencia y por ende, recuperar pagos indebidos relacionados con la devolución de impuestos, en ese sentido, se considera que la resolución que autoriza una devolución de contribuciones es favorable al particular, y por lo tanto, deberá solicitarse su reintegro a través del juicio de lesividad y no a través de las facultades de comprobación.
	¿Es violatorio de la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes lo dispuesto en el artículo 22 párrafo décimo quinto del Código Fiscal de la Federación, al señalar que cuando se proceda a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las	Analizar si resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes, el artículo 22 párrafo décimo cuarto del Código Fiscal de la Federación, al señalar que cuando se proceda a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación, la orden de devolución no implicará resolución favorable al	Se considera que sí resulta violatorio a la garantía de seguridad jurídica el párrafo décimo cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, toda vez que deja a salvo las facultades de comprobación de la autoridad, cuando lo cierto es, que el párrafo décimo del mismo artículo 22 del Código en cita, le otorga la

	facultades de comprobación de la autoridad?	contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad.	facultad a la autoridad fiscal de ejercer las facultades de comprobación para determinar o no, la procedencia de una solicitud de devolución.
	¿Es legal que la autoridad fiscal revise la procedencia de una devolución que fue autorizada previamente y posteriormente en el ejercicio de sus facultades de comprobación determine que la devolución de contribuciones fue indebida y, por consiguiente, solicite el reintegro de devolución indebida con actualización y recargos?	Determinar si es legal que la autoridad fiscal revise la procedencia de una devolución que fue autorizada previamente y posteriormente en el ejercicio de sus facultades de comprobación determine que la devolución de contribuciones fue indebida y, por consiguiente, solicite el reintegro de devolución indebida con actualización y recargos.	Es ilegal que la autoridad mediante el ejercicio de las facultades de comprobación determine que la devolución de contribuciones fue indebida, toda vez que desde que el contribuyente presentó la solicitud de devolución la autoridad fiscal estuvo en posibilidad de ejercer la facultad de comprobación para comprobar la procedencia o no de la devolución, toda vez que el artículo 22 párrafo décimo cuarto del Código Fiscal de la Federación, le otorga dicha facultad.
	¿Los derechos de los contribuyentes se encuentran protegidos cuando la autoridad fiscal ejerce la facultad de comprobación posterior a que ha autorizado la devolución, cuando por disposición	Analizar si los derechos de los contribuyentes se encuentran protegidos cuando la autoridad fiscal ejerce la facultad de comprobación posterior a que ha autorizado la devolución,	Los derechos de los contribuyentes son violados al dejarse a la autoridad fiscal la facultad discrecional de ejercer las facultades de comprobación cuando se autorice la devolución de contribuciones por

	expresa del artículo 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, otorga la facultad a la autoridad fiscal para verificar su procedencia dentro del procedimiento de devolución?	cuando por disposición expresa del artículo 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, otorga la facultad a la autoridad fiscal para verificar su procedencia dentro del procedimiento de devolución.	considerar que la orden de devolución no es una resolución favorable al particular, toda vez que se vulnera lo dispuesto en el artículo 22 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación, expresamente al señalar la facultad de la autoridad para verificar la procedencia o no, procedimiento que se encuentra regulado por el artículo 22- D del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que de dentro del procedimiento de devolución se encuentra dicha facultad y no habría motivo por el cual se dejen a salvo las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.
	¿La orden que autoriza la devolución de contribuciones es un acto favorable definitivo?	Determinar si la orden que autoriza la devolución de contribuciones es un acto favorable definitivo.	La orden que autoriza la devolución de contribuciones es un acto favorable al particular y por ende es un definitivo, toda vez que una resolución es definitiva; sea expresa o ficta, cuando constituye el producto final o la voluntad definitiva de la Administración Pública, que suele ser de dos formas; siendo la primera, como la

			última resolución dictada para poner fin a un procedimiento y la segunda, como una manifestación aislada que no requiere de un procedimiento que le anteceda para poder reflejar la última voluntad de la autoridad.
--	--	--	---