



Registro digital: 29367 **Asunto:** CONTRADICCIÓN DE TESIS 3/2019.

Décima Época

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 77, Agosto de 2020, Tomo V, página 5005

Instancia: Plenos de Circuito

DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO. PROCEDE CUANDO EL MONTO PAGADO SE HAYA DEDUCIDO POR EL CONTRIBUYENTE PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SI PREVIAMENTE SE RECTIFICA LA DETERMINACIÓN DE ÉSTE.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 3/2019. ENTRE LAS SUSTENTADAS POR EL PRIMER Y EL DÉCIMO OCTAVO TRIBUNALES COLEGIADOS, AMBOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. 10 DE DICIEMBRE DE 2019. MAYORÍA DE QUINCE VOTOS DE LOS MAGISTRADOS ARTURO ITURBE RIVAS, OSMAR ARMANDO CRUZ QUIROZ, FROYLÁN BORGES ARANDA, CLEMENTINA FLORES SUÁREZ, ALFREDO ENRIQUE BÁEZ LÓPEZ, JESÚS ALFREDO SILVA GARCÍA, ÓSCAR GERMÁN CENDEJAS GLEASON, GASPAR PAULÍN CARMONA, J. JESÚS GUTIÉRREZ LEGORRETA, JOSÉ EDUARDO ALVARADO RAMÍREZ, ERNESTO MARTÍNEZ ANDREU, LUZ MARÍA DÍAZ BARRIGA, ARMANDO CRUZ ESPINOSA, MARTHA LLAMILE ORTIZ BRENA Y MARÍA ALEJANDRA DE LEÓN GONZÁLEZ, EN CUANTO A QUE SÍ PROCEDE LA DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS DE FORMA INDEBIDA, AUN CUANDO LOS MONTOS SOLICITADOS FUERON DEDUCIDOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO RESPECTIVO. DISIDENTES: JESÚS ANTONIO NAZAR SEVILLA, MARÍA ELENA ROSAS LÓPEZ, RICARDO OLVERA GARCÍA, EDWIN NOÉ GARCÍA BAEZA, HUGO GUZMÁN LÓPEZ, ROSA GONZÁLEZ VALDÉS Y JULIO HUMBERTO HERNÁNDEZ FONSECA; MAYORÍA DE DIECISÉIS VOTOS DE LOS MAGISTRADOS JULIO HUMBERTO HERNÁNDEZ FONSECA, OSMAR ARMANDO CRUZ QUIROZ, JESÚS ANTONIO NAZAR SEVILLA, MARÍA ELENA ROSAS LÓPEZ, FROYLÁN BORGES ARANDA, RICARDO OLVERA GARCÍA, CLEMENTINA FLORES SUÁREZ, EDWIN NOÉ GARCÍA BAEZA, ALFREDO ENRIQUE BÁEZ LÓPEZ, JESÚS ALFREDO SILVA GARCÍA, ÓSCAR GERMÁN CENDEJAS GLEASON, GASPAR PAULÍN CARMONA, ERNESTO MARTÍNEZ ANDREU, LUZ MARÍA DÍAZ BARRIGA, HUGO GUZMÁN LÓPEZ Y ROSA GONZÁLEZ VALDÉS, RESPECTO A QUE LA DEVOLUCIÓN PROCEDE CONDICIONADA A LA PREVIA RECTIFICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO RESPECTIVO. DISIDENTES: ARTURO ITURBE RIVAS, J. JESÚS GUTIÉRREZ LEGORRETA, JOSÉ EDUARDO ALVARADO RAMÍREZ, ARMANDO CRUZ ESPINOSA, MARTHA LLAMILE ORTIZ BRENA Y MARÍA ALEJANDRA DE LEÓN GONZÁLEZ. PONENTE: JESÚS ANTONIO NAZAR SEVILLA. SECRETARIO: HOMERO FERNANDO REED MEJÍA.

Ciudad de México. Resolución del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, correspondiente a la sesión de diez de diciembre de dos mil diecinueve.



VISTOS, para resolver, los autos de la contradicción de tesis PC01.I.A.03/2019.C, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Décimo Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito.

RESULTANDO:

PRIMERO.—Por escrito recibido el doce de febrero de dos mil diecinueve, en la presidencia del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, *****, representante legal de *****, informó sobre la posible contradicción entre los criterios sustentados por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en el juicio de amparo 669/2016 y por el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en la materia y jurisdicción citados en el juicio de amparo 528/2016 y recurso de revisión fiscal 510/2016, de los que se originó la emisión de la tesis I.18o.A.46 A (10a.), de rubro: "DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. ES ILEGAL NEGARLA ADUCIENDO QUE LA SUMA PAGADA INDEBIDAMENTE FUE ANTES DEDUCIDA POR EL CONTRIBUYENTE Y/O QUE POR ELLO LE REPRESENTARÍA UN DOBLE BENEFICIO."

El escrito de denuncia, en la parte conducente, señala lo siguiente:

"Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 107, fracción (sic) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y artículos 225, 226, fracción III, 227, fracción III, de la Ley de Amparo, así como las disposiciones relativas del Acuerdo 8/2015 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, a través del presente escrito vengo a denunciar ante este Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, la contradicción de tesis que a nuestro parecer existe entre los criterios sustentados por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el amparo directo No. 669/2016, interpuesto por la persona moral que representó en el que dicho órgano colegiado resolvió **que no procede la devolución del (sic) saldos a favor de derecho a trámite aduanero pagados de forma indebida**, en virtud de que los montos solicitados fueron deducidos para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio; y el criterio sustentado por el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al emitir la tesis: I.18o.A.46 A (10a.), misma que derivó de la resolución del amparo directo 528/2016 y la revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 510/2016, tesis mediante la cual el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa sostiene que resulta ilegal negar la devolución de saldos pagados de manera indebida al fisco federal, en base a un supuesto doble beneficio al particular que dedujo dichas cantidades para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio, tesis que a continuación se reproduce.

"...

"DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. ES ILEGAL NEGARLA ADUCIENDO QUE LA SUMA PAGADA INDEBIDAMENTE FUE ANTES DEDUCIDA POR EL CONTRIBUYENTE Y/O QUE POR ELLO LE REPRESENTARÍA UN DOBLE BENEFICIO.' (se transcribe)



"Como este H. Pleno podrá apreciar, la contradicción de tesis existe pues en la especie, al resolver los amparos directos, los Tribunales Colegiados mencionados resolvieron negocios jurídicos en los que se examinaron cuestiones jurídicas esencialmente semejantes, y se adoptaron criterios jurídicos discrepantes entre sí.

"Así es, en los amparos directos en mención se resolvió sobre la legalidad de la negativa de la autoridad fiscal a devolver a los particulares cantidades que pagaron de forma indebida, que fueron deducidas para efectos del impuesto sobre la renta, así como las cuestiones accesorias a dicha negativa, como lo son, la independencia del derecho a la devolución en relación con la deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, el enriquecimiento ilícito de la autoridad que implica la negativa, el supuesto doble beneficio que obtendría el contribuyente a través de la devolución cuando los montos fueron deducidos, y los mecanismos con los que cuenta la autoridad para verificar que no se actualice ese doble beneficio ajustando la determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio en que se aplicó la deducción.

"Asimismo, como se puede ver, al respecto ambos Tribunales Colegiados, adoptaron posiciones legales totalmente contrarias entre sí, puesto que como se señaló el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, determinó que no procede la devolución de los saldos pagados de forma indebida cuando los mismos fueron deducidos para efectos del impuesto sobre la renta, mientras que el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa estableció que sí procede la devolución de dichos saldos aun y cuando (sic) los mismos hayan sido deducidos para efectos del impuesto sobre la renta, lo cual representa una clara oposición entre dichos criterios. ..."

SEGUNDO.—Mediante acuerdo de quince de febrero de dos mil diecinueve, el presidente del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito solicitó al presidente del Primer Tribunal Colegiado de la materia y jurisdicción referidos, informara el carácter de *****, en el juicio de amparo directo 669/2016, a fin de determinar si tenía legitimidad para promover la denuncia de contradicción.

TERCERO.—Recibida la información solicitada al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, quien indicó que *****, representó a la empresa quejosa *****, en el juicio de amparo 669/2016 de su índice; por auto de veintiséis de febrero de dos mil diecinueve, el presidente del Pleno en la materia y jurisdicción señaladas, admitió la denuncia de contradicción de criterios, la cual quedó registrada con el expediente PC01.I.A.03/2019.C.

Asimismo, solicitó a la presidencia de los Tribunales Primero y Décimo Octavo en Materia Administrativa del Primer Circuito, la remisión del archivo digital que contuviere las ejecutorias



dictadas en los asuntos que dieron origen a los criterios contendientes, para la debida integración del expediente; igualmente, les requirió que informaran si el criterio que sustentaron continuaba vigente o, en su caso, que comunicaran la causa para tenerlo por abandonado.

CUARTO.—Por acuerdo de cinco de marzo de dos mil diecinueve, el Magistrado presidente del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ordenó remitir a la presidencia del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, la versión digitalizada de la sentencia dictada en el amparo directo 669/2016-23687 e informó que el criterio ahí sustentado se encontraba vigente.

Por otra parte, mediante proveído de cuatro de marzo de dos mil diecinueve, el Magistrado presidente del Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ordenó remitir a la presidencia de este Pleno, la versión digitalizada de las sentencias dictadas en el amparo directo 528/2016 y el recurso de revisión fiscal 510/2016, de las cuales derivó la tesis I.18o.A.46 A (10a.) e informó que se encontraba vigente el criterio sustentado por ese órgano colegiado al resolver los asuntos en comento.

QUINTO.—En proveído de **uno de julio de dos mil diecinueve**, el presidente del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 226, fracción III, de la Ley de Amparo; 41 Quáter-1, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; y, 13, fracción VI, del Acuerdo General 8/2015 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la integración y funcionamiento de los Plenos de Circuito; turnó el expediente virtual al Magistrado Osmar Armando Cruz Quiroz, integrante del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente.

SEXTO.—Mediante acuerdo de cinco de noviembre de dos mil diecinueve, también con fundamento en lo dispuesto en los artículos 226, fracción III, de la Ley de Amparo; 41 Quáter-1, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; y, 13, fracción VI, del Acuerdo General 8/2015 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la integración y funcionamiento de los Plenos de Circuito; el presidente del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, retornó el expediente virtual al Magistrado Jesús Antonio Nazar Sevilla, integrante del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente, dado que el proyecto propuesto en sesión de veinticuatro de septiembre de dos mil diecinueve, no alcanzó mayoría.

CONSIDERANDO:

PRIMERO.—El Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito es legalmente competente para conocer y resolver de esta denuncia de contradicción de tesis, de conformidad con lo



dispuesto en los artículos 94, séptimo párrafo, y 107, fracción XIII, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 226, fracción III, de la Ley de Amparo; 41 Bis y 41 Ter, fracción I, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el Acuerdo General 8/2015 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, por plantearse una probable discrepancia entre criterios sostenidos por dos Tribunales Colegiados que se encuentran dentro del Primer Circuito, en el que ejerce jurisdicción este Pleno.

SEGUNDO.—La contradicción de tesis se denunció por parte legitimada para ello, ya que la formuló *****, quien representó a la empresa quejosa *****, en el juicio de amparo directo 669/2016 del índice del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito; es decir, se trata de una de las partes en los asuntos que motivaron dicha contradicción, de conformidad con el artículo 227, fracción III, en relación con el diverso 226, fracción III, ambos de la Ley de Amparo, que señalan lo siguiente:

"Artículo 226. Las contradicciones de tesis serán resueltas por:

"...

"III. Los Plenos de Circuito cuando deban dilucidarse las tesis contradictorias sostenidas entre los Tribunales Colegiados del Circuito correspondiente."

"Artículo 227. La legitimación para denunciar las contradicciones de tesis se ajustará a las siguientes reglas:

"...

"III. Las contradicciones a que se refiere la fracción III del artículo anterior, podrán ser denunciadas ante los Plenos de Circuito por el procurador general de la República, los mencionados tribunales y sus integrantes, los Magistrados de Tribunal Unitario de Circuito, los Jueces de Distrito o las partes en los asuntos que las motivaron."

TERCERO.—Para verificar la existencia de la contradicción de criterios denunciada, es necesario mencionar los antecedentes más relevantes de los asuntos que dieron origen a las ejecutorias contendientes, así como las consideraciones formuladas por cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito.

I. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 669/2016.



*****, demandó la nulidad de las resoluciones contenidas en los oficios 900-09-01-02-2014-57900 y 900-09-01-01-2014-60414, de veintiséis de agosto y diecisiete de septiembre, ambos de dos mil catorce, mediante las cuales los subadministradores de fiscalización a grandes contribuyentes diversos "2" y "1", ambos de la Administración de Fiscalización a Grandes Contribuyentes "1" del Servicio de Administración Tributaria, respectivamente, le negaron la devolución de pago de lo indebido por concepto de derecho de trámite aduanero por las cantidades de \$287,461.00 (doscientos ochenta y siete mil cuatrocientos sesenta y un pesos 00/100 M.N.) y \$352,475.00 (trescientos cincuenta y dos mil cuatrocientos setenta y cinco pesos 00/100 M.N.).

De la demanda en cita correspondió conocer a la Décimo Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, quien la registró con el expediente 29622/14-17-12-9 y mediante sentencia de uno de diciembre de dos mil quince, reconoció la validez de las resoluciones impugnadas.

En contra de la anterior resolución, *****, promovió juicio de amparo, el cual, por razón de turno, correspondió conocer al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el que lo registró con el expediente DA. 669/2016; y, en sesión de dos de marzo de dos mil diecisiete, dictó sentencia en la que negó el amparo solicitado, por las razones siguientes:

"QUINTO.— ...

"Como se observa, para reconocer la validez de las resoluciones administrativas impugnadas, la Sala responsable se basó en dos consideraciones fundamentales, la primera, **en que las rectificaciones de los pedimentos de importación** son documentos indispensables para la procedencia de la solicitud de devolución de pago de lo indebido por concepto de derecho de trámite aduanero y, la segunda, en que, para acceder a esa devolución, las cantidades solicitadas no deben haber sido deducidas previamente para efectos del impuesto sobre la renta, pues eso implica un doble beneficio fiscal y, por ende, la improcedencia de la solicitud.

"Para controvertir la segunda de esas consideraciones, la quejosa argumenta, en la última parte de su único concepto de violación, en esencia, que no pretende un doble beneficio ya que una vez que obtenga la devolución, motu proprio, dejará de considerar deducibles las cantidades respectivas y las acumulará para efectos del impuesto sobre la renta, pues en caso de no hacerlo la autoridad, al tener a salvo sus facultades de comprobación, podría determinar omisiones a su cargo con sus respectivas sanciones.

"Aduce que, aun cuando haya considerado deducibles los gastos por concepto de derecho de trámite aduanero que solicitó en devolución, era procedente que se le devolvieran las cantidades respectivas, toda vez que no tiene el mismo efecto una deducción que el reintegro de los montos deducidos, ya que, por la mecánica propia de la deducción, el beneficio que se obtiene sólo implica un porcentaje del total y en la devolución se consigue la suma completa.



"Señala que si la intención es evitar un doble beneficio, al reintegrarle las cantidades solicitadas, se le debe restar el efecto o porcentaje que obtuvo al momento de hacer las deducciones y devolver la diferencia o, en su caso, ordenar que se dejen de considerar como una deducción.

"Concluye que, de aceptar el criterio de la responsable, se haría nugatorio el derecho de los contribuyentes a la devolución, pues en todos los casos se actualizarían dobles beneficios; por tanto, si al devolver cantidades pagadas indebidamente se genera la obligación de acumular sumas para efectos fiscales, esa situación es un acto futuro, cuyo cumplimiento puede vigilar la autoridad, pero de ninguna forma se puede negar la devolución argumentando un doble beneficio.

"Antes de abordar los anteriores planteamientos, se debe considerar que no está a discusión que las sumas solicitadas en devolución fueron deducidas previamente, toda vez que la promovente lo acepta al sostener que, aun cuando hizo deducibles los gastos por concepto de derecho de trámite aduanero, es procedente su devolución por los motivos que indica.

"Entonces, la litis a dilucidar consiste en determinar si es posible que el fisco devuelva cantidades pagadas indebidamente cuando éstas ya han sido consideradas como deducciones en un determinado ejercicio fiscal.

"Para tal efecto, es conveniente mencionar que la Primera Sala del Alto Tribunal definió, al resolver el amparo en revisión 316/2008, cuál es la función de las deducciones en la mecánica del cálculo del impuesto sobre la renta y, al respecto, estableció que son conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, cuando estas últimas superan a los ingresos.

"La Sala mencionada señaló que, a través de las deducciones; se permite que el impuesto sobre la renta refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, es por conducto de tal concepto que se permite concretar la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada, es decir, las deducciones se contraponen a los ingresos.

"Sostuvo que las deducciones no tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto, pues disminuye la base del tributo conforme al monto deducido.

"Las anteriores consideraciones dieron lugar a la tesis aislada 1a. LXVIII/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, mayo de 2009, página 93, que dice:



"RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO." (se transcribe)

"De lo anterior se infiere que al aplicar una deducción de la base gravable del impuesto sobre la renta la contribución a cargo del contribuyente evidentemente es disminuida, pues al ser reducida la base sobre la que se aplica la tasa correspondiente el resultado será menor que de no haber aplicado la deducción.

"Dicho de otra forma, si una persona aplica una deducción de mil pesos en un marco normativo que establece una tasa del veintiocho por ciento, la base imponible efectivamente se verá disminuida en mil pesos, pero la cantidad líquida a cargo únicamente se reducirá en doscientos ochenta pesos (el veintiocho por ciento de los mil pesos que se dedujeron), en relación con la que hubiera correspondido de no aplicarse la deducción.

"En ese sentido, si la quejosa acepta que hizo deducibles las cantidades que solicitó en devolución por concepto de derecho de trámite aduanero, esa circunstancia implica que ya obtuvo un beneficio fiscal sobre el total de lo que dedujo y que repercutió en la base gravable sobre la cual pagó el impuesto sobre la renta.

"Esto es, aun cuando las deducciones no se restan directamente del tributo ya que la disminución se hace previamente a la aplicación de la tasa correspondiente para efectos de calcular el impuesto a cargo, **no significa que no se obtenga un beneficio sobre toda la suma**, ya que, se repite, la base sobre la cual se calcula la contribución sí se disminuye en la misma cantidad en que se hacen las deducciones correspondientes.

"Por ello, contrario a lo sostenido por la quejosa, no es verdad que para evitar un doble beneficio fiscal se puedan devolver las cantidades que consideró como deducciones menos la suma en que se aminoró el impuesto sobre la renta a su cargo por efecto de las propias deducciones, por la sencilla razón de que el monto total que dedujo sí fue considerado para efectos fiscales (disminución de base gravable), por lo que es evidente que el provecho o ventaja se obtuvo del monto total y no sólo de una parte.

"Entonces, aun cuando la promovente sostenga que no tiene el mismo efecto la deducción que el de la devolución, esa situación, por sí sola, no hace procedente su solicitud de devolución, ya que no se modifica el hecho de que ya recibió un beneficio, sin que, por ello, se le vulnere algún derecho, pues al deducir cantidades que supuestamente no debió cubrir al fisco obtuvo un provecho.

"Asimismo, el hecho de que la demandante señale que motu proprio dejará de considerar como deducciones las cantidades que solicita una vez que se las devuelva hacienda, tampoco desvirtúa el hecho de que obtuvo el beneficio fiscal de la deducción por todo el monto solicitado, perdiendo de vista que no existe justificación legal que permita a los



contribuyentes que hayan optado por algún mecanismo para disminuir su carga tributaria a solicitar el pago de lo indebido por las mismas cantidades.

"Por último, tampoco es verdad que en todos los casos de devolución de pago de lo indebido se actualice un doble beneficio, ya que habrá casos en los que las cantidades pagadas en exceso no hayan gozado de beneficios fiscales (deducciones, compensaciones o acreditamiento, entre otras) y que, por tanto, sí sea posible su devolución precisamente porque no se ha obtenido algún provecho.

"...

"En las relatadas consideraciones, como la quejosa no demostró la violación a sus derechos constitucionales, lo procedente es negar el amparo solicitado.

"Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

"ÚNICO.—La Justicia de la Unión no ampara ni protege a Pacifex, Sociedad Anónima de Capital Variable, contra la sentencia de uno de diciembre de dos mil quince, dictada por la Décimo Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el juicio de nulidad 29622/14-17-12-9."



II. Decimoctavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 528/2016 y el recurso de revisión fiscal 510/2016.

DA. 528/2016

*****, demandó la nulidad de la resolución contenida en el oficio 900 09 05-2014-43873 de diez de julio de dos mil catorce, emitida por el subadministrador de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos "18" de la Administración de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos "5" de la Administración Central a Grandes Contribuyentes Diversos de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, por la cual tuvo por desistida la solicitud de devolución del impuesto general de importación, en cantidad de \$3'416,031.00 (tres millones cuatrocientos dieciséis (sic) treinta y un pesos 00/100 M.N.) correspondiente al periodo comprendido de octubre a diciembre de dos mil trece.

Del asunto conoció la Primera Sala Especializada en Materia de Comercio Exterior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien lo registró con el expediente 1155/16-EC1-01-9 y el veinticinco de abril de dos mil dieciséis, dictó sentencia en la que reconoció la validez de la resolución impugnada.

Inconforme con la anterior determinación, *****, promovió demanda de amparo, la que por razón de turno correspondió conocer al Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el que la registró con el número DA. 528/2016; y, en sesión de dieciséis de agosto de dos mil diecisiete, dictó sentencia en la que concedió el amparo solicitado, por las razones siguientes:

"CUARTO.— Estudio.

"...

"Ahora bien, no obstante que se estimaron fundados los anteriores argumentos y, con ello sea procedente conceder el amparo a la quejosa; sin embargo, con fundamento en el artículo 189 de la Ley de Amparo, y dado que la Sala también incursionó el tema del derecho subjetivo, así sea que lo haya dicho a propósito de la separación que hizo entre lo jurídico y lo económico del pago de lo indebido se procede al estudio del tercer concepto de violación, el cual tiene relación con el fondo del asunto. Esto es, que la Sala estimó que no era procedente la solicitud de devolución del pago de lo indebido presentado por la quejosa, respecto de los pedimentos de importación que llevó a cabo en los meses de octubre a diciembre de 2013 y, de resultar fundado, le ocasionaría un mayor beneficio.

"La Sala responsable en una parte del considerando cuarto de la sentencia reclamada precisó lo siguiente:



"... Por último, se debe retomar que, en los juicios de plena jurisdicción, la actora tiene una doble carga probatoria y argumentativa: 1. Debe demostrar la ilegalidad de la resolución impugnada, 2. Debe demostrar que le asiste el derecho subjetivo solicitado.

"En base a esta facultad, si la actora manifestó, en el escrito de veintiséis de junio de dos mil catorce «folio 61 de autos», presentado ante la autoridad el treinta de junio del mismo año, que los importes ya fueron disminuidos de sus ingresos, al considerarlo como deducción fiscal para efectos de impuesto sobre la renta del ejercicio de dos mil trece, lo que se traduce en que, por dicha cantidad, ya ejerció el derecho a deducirla y con ello redujo la base sobre la cual pagó tal impuesto, correspondiente al ejercicio de dos mil trece, manifestación que hace prueba plena en su contra, conforme al artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; entonces, es de concluirse que su pretensión de obtener el derecho a la devolución, respecto de esa misma cantidad, resulta improcedente.

"De considerar lo contrario, es decir, que aun cuando la demandante ya ejerció el derecho a deducir las cantidades solicitadas en devolución, para efectos del impuesto sobre la renta, resultara procedente devolverle tales importes; ello implicaría, darle un doble efecto a la misma cantidad; esto es, por un lado el efecto de deducción (atendiendo a que tales cantidades ya se emplearon para disminuir el pago del impuesto sobre la renta) y, por otro, el efecto de la devolución, lo cual se insiste no resulta procedente, dado que si (sic) la actora ya ha ejercido el derecho de deducir las aludidas cantidades pagadas por concepto de impuesto general de importación.

"Resulta aplicable por analogía y en lo conducente la tesis VII-P-1aS-1242, sustentada por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en la revista de este órgano jurisdiccional, Séptima Época, año V, número 52, noviembre 2015, página 455, cuyo rubro y texto es el siguiente:

"«IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. RESULTA IMPROCEDENTE SU DEVOLUCIÓN CUANDO SE DEDUJO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.» (se transcribe)

"De igual forma, es aplicable el precedente VII-P-2aS-896, emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior, cuyo texto es el siguiente:



"«DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. SU IMPROCEDENCIA CUANDO EL CONTRIBUYENTE OTORGÓ EFECTOS FISCALES AL MONTO SOLICITADO.» (se transcribe)

"En ese contexto, como ya se indicó de considerarse procedente la devolución de los importes solicitados en devolución, por concepto de impuesto general de importación correspondientes a los pedimentos de las operaciones efectuadas por la empresa hoy actora, ésta obtendría un doble beneficio, en virtud de que ya disminuyó de su base gravable el impuesto y, por tanto, fue aprovechado por esa contribuyente para efectos del impuesto sobre la renta, al ser considerado como una deducción fiscal, situación que hace evidente la improcedencia de la solicitud planteada; tomando en consideración que las deducciones tienen como efecto concretar la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada, es decir, que reducen la base del impuesto.

"Sin que se (sic) óbice a la determinación alcanzada, la manifestación que la actora formuló en el presente juicio en el sentido de que una vez que la autoridad efectúe la devolución solicitada, la misma la considerará como un ingreso acumulable para efectos de renta; además, no se debe perder de vista que, precisamente éste fue uno de los motivos que originaron a la autoridad a tenerla por desistida de la solicitud de devolución, ya que al no cumplir con el requerimiento, la autoridad se vio impedida para analizar los movimientos efectuados en la contabilidad, motivos que no fueron controvertidos por la actora.

"Lo anterior, en razón de que su señalamiento respecto a que acumulará el ingreso obtenido con motivo de la devolución, durante el ejercicio en el que sea devuelta la cantidad solicitada, constituye un acto futuro e incierto que de ninguna manera puede considerarse como suficiente para determinar la procedencia de la devolución solicitada; atendiendo a que, como ya ha quedado explicado, en su momento la actora ejerció el derecho a deducir para efectos de impuesto sobre la renta, las cantidades solicitadas en devolución, sin que sea dable admitir que pueda, en relación a esa misma cantidad, ejercer el derecho a la devolución, como lo pretende, de ahí que el concepto de impugnación en estudio resulta infundado.

"Por tanto, en ejercicio de la facultad que se le confiere a este órgano jurisdiccional para constatar de oficio el derecho a la devolución, conforme (sic) 50, penúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es de concluirse que no le asiste la razón a la actora. Es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 132/2012 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto es el siguiente:



"«CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. LAS SALAS FISCALES PUEDEN ANALIZAR OFICIOSAMENTE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES INDEBIDAMENTE COBRADAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).» (se transcribe)

"Asimismo, la tesis sustentada por la Sala Superior de este H. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuyo texto es el siguiente:

"«RESOLUCIÓN IMPUGNADA. SI NO SE DESVIRTÚA SU MOTIVACIÓN SIGUE GOZANDO DE LA PRESUNCIÓN DE VALIDEZ Y LEGALIDAD.» (se transcribe)."

"...

"En otro aspecto, la quejosa en diversa parte del tercero de los conceptos de violación señala que es ilegal la determinación de la Sala, en torno a que no tiene derecho a la devolución del (indebido) pago del impuesto general de importación, toda vez que hizo la deducción correspondiente para efectos del impuesto sobre la renta en el ejercicio 2013 pues, contrario a ello, sí tiene derecho a la devolución del pago de lo indebido.

"Señala que en el escrito que presentó ante la demandada, en desahogo al requerimiento el 29 de mayo de 2014, acompañó el decreto que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el nueve de febrero de dos mil diez, enfatizando que en términos del artículo 2o., punto I, relativo a las modificaciones a la tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación, a partir del uno de enero de dos mil doce, estaba exenta del impuesto general de importación, la importación a territorio nacional de las mercancías clasificadas en las fracciones arancelarias 7208.25.99, 7208.26.01, 7208.27.01, 7209.16.01, 7209.17.01, 7210.30.01, 7210.49.01 y 7210.69.01 de la tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, así como los 208 pedimentos de importación, con los que demostró la importación a territorio nacional en los meses de octubre a diciembre de 2013, de mercancías que estaban clasificadas en las fracciones arancelarias antes precisadas, así como que para la importación de las mismas pagó un impuesto general de importación a la tasa del 3% y que el monto total de dicha contribución ascendió a \$3'416,031.00.

"Agrega que el hecho de que haya efectuado la deducción para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de dos mil trece, la cantidad que enteró por concepto de impuesto general de importación, de ninguna manera le quita el carácter de un pago de lo indebido a la cantidad que pagó con motivo de la importación a territorio nacional de las mercancías clasificadas bajo las fracciones arancelarias 7208.25.99, 7208.26.01, 7208.27.01, 7209.16.01, 7209.17.01, 7210.30.01, 7210.49.01 y 7210.69.01 de la tarifa de la Ley



de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, que se verificó en el periodo comprendido de octubre a diciembre de 2013.

"Señala que, contrario a lo resuelto por la Sala responsable, no pretende darle un doble efecto a la cantidad cuya devolución solicitó porque, precisamente en su escrito de desahogo, manifestó que una vez que el Servicio de Administración Tributaria le devolviera dicha cantidad, en forma actualizada y con intereses legales, entonces dejaría de darle el tratamiento de gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

"Los anteriores argumentos son fundados, por las razones que enseguida se enuncian:

"El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, aplicable vigente en 2013, señalaba:

"Artículo 22.' (se transcribe)

"Del numeral transcrito se desprende que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; esto es, la devolución puede tener origen en un pago de lo indebido o por la existencia de un saldo a favor.

"Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que esos conceptos tienen una connotación diferente, pues el **pago de lo indebido** se 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; mientras que, el **saldo a favor** resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.

"El criterio de referencia está contenido en la tesis «1a.» CCLXXX/2012 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XV, Tomo 1, diciembre de 2012, página 528, que señala:

"PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS.' (se transcribe)

"Ahora bien, en el caso nos encontramos en presencia de un pago de lo indebido, ya que de octubre a diciembre de 2013, la quejosa realizó diversas importaciones, las cuales constan en 208 pedimentos de importación exhibidos ante la autoridad demandada,



respecto de mercancías clasificadas en las fracciones arancelarias 7208.25.99, 7208.26.01, 7208.27.01, 7209.16.01, 7209.17.01, 7210.69.01 y 7210.69.99, por los cuales pagó el 3% del impuesto general de importación. Y por el decreto que se modifica la tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y el Decreto por que se establecen diversos Programas de Promoción Sectorial de fecha 5 de febrero de 2010, emitido por el presidente de la República, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de febrero de 2010, con los cuales se acredita que a partir del 1 de enero de 2011, se encuentra exenta del tributo en cuestión, la importación a territorio nacional las fracciones arancelarias, por lo que indebidamente pagó al fisco federal la cantidad de \$3'416,031.00.

"De lo narrado se desprende que el referido artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no establece la improcedencia del pago de lo indebido por el hecho de que un contribuyente haya deducido para efectos del impuesto sobre la renta la cantidad, cuya devolución solicitó, en términos del precepto en cita.

"En efecto, el aludido numeral únicamente refiere que las autoridades fiscales deben devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan conforme a derecho, pudiéndose interpretar que ello acontecerá si se demuestra la conducta correspondiente, caso en el cual resulta obligatorio para la autoridad devolver lo que fue enterado indebidamente. Esto es, si se acredita que un particular enteró al fisco una cantidad que no adeudaba o pagó una cantidad mayor a que (sic) impone la ley por un error en el cálculo respectivo o de apreciación, tal cantidad debe ser devuelta al contribuyente, sin que de modo alguno se establezcan otras limitantes para que la autoridad no devuelva a los contribuyentes los tributos pagados indebidamente, como por ejemplo, que haya deducido la cantidad que solicitó en devolución para efectos del impuesto sobre la renta.

"Ahora bien, en el caso de la lectura de la resolución impugnada, se advierte que la hoy quejosa, al momento de desahogar el requerimiento que le formuló la autoridad demandada en el oficio 900 09 05-02-2014-32727 de fecha 29 mayo de 2014, manifestó lo siguiente:

"... 7. Mi representado hizo deducible para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2013, la cantidad solicitada en devolución de \$3'416,031.00 en términos de lo dispuesto por el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, en virtud de que se trata de un gasto estrictamente indispensable para los fines de mi mandante; sin embargo, por las razones expuestas en el punto número 2, el pago de dicho impuesto general de importación constituye un pago de lo indebido motivo por el cual, una vez que el Servicio de



Administración Tributaria le devuelva la cantidad antes mencionada, en los términos previstos en la legislación fiscal aplicable mi mandante dejará de darle el tratamiento de gasto a la misma ...'

"La Sala del conocimiento determinó que no era dable reconocerle a la quejosa el derecho subjetivo a la devolución, al haber obtenido un beneficio con la cantidad que solicitó a devolución, pues, como ella misma lo refirió esa cantidad la dedujo para efectos del impuesto sobre la renta para el ejercicio de dos mil trece.

"La anterior determinación es desacertada porque tal negativa no encuentra sustento en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y parte de una premisa incorrecta al considerar que la deducción del impuesto sobre la renta es un beneficio fiscal.

"En efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que las deducciones en la mecánica del cálculo del impuesto sobre la renta, son conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, cuando estas últimas superan a los ingresos.

"También señaló que, a través de las deducciones, se permite que el impuesto sobre la renta refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, es por conducto de tal concepto que se permite concretar la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada, es decir, las deducciones se contraponen a los ingresos.

"Indicó que las deducciones no tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto, pues disminuye la base del tributo conforme al monto deducido.

"El criterio de referencia está contenido en la tesis 1a. LXVIII/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, mayo de 2009, página 93, que dice:

"RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO.' (se transcribe)

"Con base a lo anterior, contrario a lo que determinó la Sala, las deducciones no constituyen un beneficio fiscal. Se trata de conceptos que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta autoriza, a veces sujetos a ciertos requisitos y límites, que reducen la base gravable del impuesto. La calificación de un gasto como deducible lleva implícita la calificación que del mismo hizo el legislador para permitir restar tal suma a la base gravable; calificación que, generalmente, se hace en función de lo que tal gasto implicó en la generación de los ingresos del contribuyente o por alguna otra razón de índole fiscal o



no

fiscal.

"Más lo destacadamente relevante de esto es que la función contable y normativa de las deducciones es reducir la base gravable a la que se le aplicará la tasa del impuesto. No es un concepto ni una cantidad que se reste al resultado fiscal o al impuesto a pagar a cargo del contribuyente y, por tanto, afecta de un modo significativamente diferente al patrimonio del contribuyente, que de ninguna manera es equiparable a lo que sucede cuando se reintegra una cantidad pagada indebidamente al fisco. Véase a modo de ejemplo la tabla siguiente:

[Ver](#)

[tabla](#)

"En este ejemplo, el haber realizado la deducción de \$5.00 frente a no haber tenido ese gasto que deducir, se tradujo en una diferencia en el monto a pagar del impuesto de \$1.5, siendo que se realizó un pago de lo indebido por \$5.00, resultando así afectado el patrimonio del contribuyente (indebidamente) en mayor proporción al efecto contable que le reportó, en su momento, el haber hecho tal deducción.

"En este sentido, es dable concluir que si la cantidad pagada por concepto de impuesto general de importación fue deducida (en la declaración de pago del impuesto sobre la renta en el ejercicio 2013), la quejosa no lo restó al total de su resultado fiscal (lo restó del cálculo de la base gravable) no obtuvo un beneficio fiscal ex gratia ni el sentido que adujo la Sala responsable, menos aún puede tal circunstancia constituir un impedimento para que la autoridad fiscal no devuelva al contribuyente las cantidad (sic) que pagó indebidamente. Al realizar en su momento tal deducción, aplicó el mecanismo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta tendente a lograr, como ya se dijo, hacer patente el principio de proporcionalidad tributaria que rige los impuestos.

"La devolución del pago de lo indebido constituye un derecho del contribuyente, a través del cual se reincorporan a su patrimonio las cantidades que indebidamente pagó al fisco, derecho cuya efectividad no está sujeta ni limitada a si la cantidad indebidamente pagada fue previamente deducida. El aludido artículo 22 no regula esa circunstancia y resultaría ilícito para el fisco retener una cantidad que le fue pagada sin existir una obligación para ello; lo que incluso puede resultar, inconstitucionalmente, confiscatorio y dada la diferenciada (sic) antes explicada (entre haber realizado una deducción y haber realizado un pago indebido), no puede hablarse de tal doble beneficio, ni hay fundamento legal que asista negar la devolución con ese motivo.

"Ciertamente, por lo antes razonado no existe justificación legal que autorice a la Sala responsable para que determine que la hoy quejosa obtuvo un doble beneficio fiscal, el primero, derivado de la deducción autorizada por la ley para efectos del impuesto sobre



la renta y, el segundo, derivado de la devolución de esa cantidad, previamente deducida, por considerarla como pago de lo indebido, de ahí que la sentencia reclamada no esté debidamente fundada ni motivada.

"Ahora bien, sin duda, el hecho de que en su momento estos montos pagados indebidamente hayan sido deducidos para efectos del impuesto sobre la renta y sean a la postre devueltos (por haber sido un pago de lo indebido) conduce a que, precisamente, por razón de esa circunstancia superviniente, el monto declarado y/o enterado del impuesto sobre la renta en aquel ejercicio deba ser ajustado, probablemente arrojando un saldo del impuesto sobre la renta a favor del fisco y en contra del contribuyente. Sin embargo, la necesidad de realizar un ajuste en estos términos de ninguna manera puede ser obstáculo para devolver al contribuyente lo pagado indebidamente, ni justifica que el Estado retenga una suma a lo que no tenía derecho, pues la autoridad fiscal puede ejercer sus facultades de comprobación para verificar, tanto lo relativo al saldo principal, como su actualización y, en su caso, accesorios como lo establece el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que en lo que interesa dispone:

"Artículo 22. ...

"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 sexto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

"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 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 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, aun 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 aquel 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."

"De lo antes transcrito se desprende que el legislador estableció que la autoridad fiscal en tratándose de la comprobación de todo lo concerniente a la devolución del pago de lo indebido solicitado por los contribuyentes, conserva sus facultades de comprobación para verificar tal circunstancia, a fin de dar certeza a la legalidad y procedencia de la devolución.

"Por las razones que la informan es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 193/2016 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Seminario (sic) Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 37, Tomo I, diciembre de 2016, página 903, que señala:

"SALDOS A FAVOR. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR SU PROCEDENCIA SE RIGE POR EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE NOVIEMBRE DE 2015, Y ES INDEPENDIENTE DEL DIVERSO DE VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 46 Y 46-A DEL MISMO ORDENAMIENTO." (se transcribe)

"En este sentido, no sobra agregar que la circunstancia de ajustar lo declarado en el impuesto sobre la renta, es reconocida y admitida por la propia quejosa, en tanto que fue ella misma quien al solicitar la devolución, afirmó reconocer que la devolución la llevaría a ajustar lo declarado en su declaración del impuesto sobre la renta. Esto es, que una vez que sea devuelta la cantidad de que se trata, con los respectivos intereses, presentará una declaración complementaria en la que dejará de darle el tratamiento de gasto para los efectos legales conducentes. Sin embargo, más allá de lo circunstancial de tal cuestión, lo relevante es que, en todo caso, como ya se dijo, la autoridad fiscal tendrá expeditas sus facultades de comprobación por los ajustes o pagos del impuesto sobre la renta que considere, deben efectuarse luego de la devolución.



"Así, al resultar fundados los argumentos en estudio, los cuales versan sobre el fondo del asunto y le causa un mayor beneficio a la impetrante, lo procedente es conceder el amparo solicitado para el efecto de que la Sala responsable:

"1. Deje insubsistente la sentencia reclamada y, en su lugar,

"2. Emita una nueva resolución, en la que, deje intocado lo que no fue materia de la ejecutoria y, siguiendo los lineamientos de ésta, reconozca el derecho subjetivo de la quejosa a que se le devuelva la cantidad que pagó indebidamente y solicitó en devolución.

"Finalmente, no pasan inadvertidos para este órgano jurisdiccional los alegatos formulados por las autoridades tercero interesadas; sin embargo, no ha lugar a realizar pronunciamiento alguno al respecto, en razón de que están encaminados a reforzar lo decidido por la Sala responsable, lo cual ya fue materia de estudio. Tampoco son inadvertidos la (sic) ejecutorias dictadas por los Tribunales Colegiados Primero, Sexto y Octavo, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito en los juicios de amparo directo 669/2016, 469/2015 y 248/2016, respectivamente, en las cuales se abordó el mismo tema que en el presente juicio y resolvieron de manera diferente a lo aquí determinado; sin embargo, no resultan obligatorias ni se comparte lo por ellos decidido precisamente por lo antes razonado.

"Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

"ÚNICO.—La Justicia de la Unión ampara y protege a National Material Of México, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, en contra de la sentencia de 25 de abril de 2016, dictada por la Primera Sala Especializada en Materia de Comercio Exterior del ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en el juicio de nulidad 1155/16-EC1-01-9."

RF. 510/2016

***** , el dos de junio de dos mil catorce, solicitó a la Administración Central de Fiscalización de Grandes Contribuyentes Diversos, la devolución del pago de lo indebido por concepto de recargos manifestados en el pedimento 14 06 3585 400076, en cantidad de \$5'047,117.00, ya que dichos accesorios los calculó desde que importó temporalmente un equipo de perforación desarmado de transportación, lo cual aconteció en el mes de abril de dos mil siete y hasta el mismo mes pero del año de dos mil catorce, lo que le arrojó una tasa de 94.92%, aplicada al impuesto general sobre importación y el derecho de trámite aduanero. Sin embargo, conforme al artículo



21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos se causan hasta por cinco años, por tanto, el cálculo correcto era la de una tasa de 67.80%.

Por resolución contenida en el oficio 900 09 04-02-2014-54772 de dos de octubre de dos mil quince, la subadministradora de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos "4", negó la devolución de la cantidad solicitada, al considerar que la contribuyente ya había obtenido un beneficio fiscal de esa cantidad, ya que se dedujo en el impuesto sobre la renta del ejercicio de 2014.

En contra de esa determinación la contribuyente interpuso recurso de revocación, el cual fue resuelto mediante resolución contenida en el oficio número 900 09 01-2016-83 de dieciocho de enero de dos mil dieciséis por el administrador central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en el sentido de confirmar dicha resolución.

Inconforme con dicha determinación, *****, demandó la nulidad del oficio que resuelve el recurso de revocación, así como del diverso que le negó la devolución del pago de lo indebido, por concepto de recargos enterados en pedimento.

De la demanda correspondió conocer a la Primera Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien lo registró con el expediente 8808/16-17-01-9 y el veintisiete de septiembre de dos mil dieciséis, dictó sentencia en la que declaró la nulidad de la resolución impugnada, así como de la inicialmente recurrida.

Inconforme con la anterior determinación, la administradora de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "1" de la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en representación del secretario de Hacienda y Crédito Público, del jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada, interpuso recurso de revisión fiscal, el que por razón de turno correspondió conocer al Décimo Octavo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el que lo registró con el expediente RF. 510/2016 y en sesión de dieciséis de agosto de dos mil diecisiete, declaró infundado dicho recurso, por las razones siguientes:

"TERCERO.—Estudio de los agravios.

"...

"Por otro lado, la quejosa en su primer agravio, la recurrente (sic) se duele medularmente de los temas siguientes:

"1. Que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no establece como único requisito que para que proceda el pago de lo indebido el contribuyente sólo debe demostrar que enteró al fisco una cantidad a la cual no tenía obligación.

"2. Que el referido precepto no estable (sic) un procedimiento específico para la devolución del pago de lo indebido.



"3. Que la facultad prevista en el artículo 22 en mención es discrecional y no reglada.

"4. Que la Sala interpretó incorrectamente el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ya que ilegalmente declaró la nulidad de la resolución impugnada bajo el argumento de que la demandada no fundó ni motivó debidamente su resolución, pues resultó contrario a derecho que se haya negado la devolución solicitada por la demandante porque al haber deducido la cantidad solicitada en devolución ya no podía reintegrársele en virtud de que se benefició con esa deducción.

"Por lo que hace al punto 1, la recurrente refiere que la sentencia recurrida es ilegal, dado que no está debidamente fundada ni motivada en razón de que la Sala interpretó indebidamente el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

"Aduce que en la referida sentencia la Sala determinó lo siguiente:

"- Que el aludido artículo 22, no establece una facultad discrecional de la autoridad hacendaria sino una obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente al fisco y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

"- Que cuando la autoridad fiscal tenga alguna duda en cuanto al fondo, puede requerir al contribuyente sin que ello implique una limitante del derecho del particular sino que su uso debe modularse en atención al criterio de necesidad y bajo un estándar de racionalidad, a fin de que la autoridad no se eluda del pronunciamiento sobre la devolución del particular.

"- Que en tratándose de un pago de lo indebido la autoridad no puede exigir mayores requisitos ya que basta que se actualice la hipótesis de que lo pagado por el contribuyente fue indebido para que proceda su devolución.

"La autoridad recurrente estima que esas consideraciones no son legales, pues si bien es cierto que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que es un derecho de los particulares solicitar en devolución aquellas cantidades que correspondan a un saldo a favor o a un pago de lo indebido y que es una obligación de la autoridad devolverlas, también es cierto que para que ello suceda es necesario que la autoridad fiscal verifique la procedencia de tal circunstancia.

"Indica que en las solicitudes de devolución de pago de lo indebido la autoridad puede resolver lo siguiente:

"• Acceder a la devolución, ya sea de manera total o parcial.

"• Negar la devolución.



"• Tener por desistido al interesado de la solicitud correspondiente.

"Refiere que para adoptar alguna de esas determinaciones, la autoridad debe seguir el procedimiento establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual comprende esencialmente los pasos siguientes:

"a) Recibida la solicitud, la autoridad debe analizar si cuenta con los elementos necesarios o no para pronunciarse al respecto, de no tenerlos podrá requerir al contribuyente para que exhiba los elementos necesarios.

"a.1) En caso de que el contribuyente no desahogue el requerimiento, se tendrá por desistida.

"a.2) En el supuesto de que el contribuyente no cumpla a cabalidad el requerimiento, la autoridad puede realizar un nuevo requerimiento.

"b) Una vez que el contribuyente, los elementos requeridos por la autoridad, o bien, haya exhibido los necesarios en su petición, la autoridad deberá resolver si es procedente o no la devolución solicitada.

"b.1) La autoridad para verificar la procedencia de la devolución podrá ejercer sus facultades de comprobación.

"En ese sentido considera que es ilegal lo determinado por la Sala, en cuanto a que no por el hecho de que el contribuyente solicite la devolución ya sea por un pago de lo indebido o por un saldo a favor, en automático se le debe acceder a esa petición pues, como ya lo explicó la autoridad fiscal tiene la facultad de verificar la improcedencia o improcedencia de ese derecho.

"Los anteriores argumentos son infundados, por las razones que enseguida se enuncian:

"En primer término, es de señalarse que la Sala en la sentencia recurrida en lo que aquí interesa señaló lo siguiente:

"...'

"De lo antes transcrito se desprende que la Sala medularmente determinó que la procedencia de la devolución del pago de lo indebido no está sujeta a requisito previo alguno, de conformidad con lo establecido en el multicitado artículo 22 y para que proceda la devolución de un pago de lo indebido sólo basta que se actualice la hipótesis de que lo pagado por el contribuyente fue indebido porque el fisco no tenía derecho a recibirlo.

"Consideración que se estima legal, dado que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, aplicable vigente en 2014, señalaba:



"Artículo 22." (se transcribe)

"Del numeral transcrito se desprende que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; esto es, la devolución puede tener origen en un pago de lo indebido o por la existencia de un saldo a favor.

"También se prevé que la devolución de contribuciones, podrá hacerse de dos formas de oficio o a petición del interesado, respecto de cantidades pagadas indebidamente, o bien, las que procedan conforme a las leyes fiscales correspondientes.

"De igual forma, el precepto en cita señala que en 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 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; así también tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

"De lo antes narrado se desprende que el referido artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece que para que proceda la devolución del pago de lo indebido solicitado por un contribuyente, es necesario que demuestre, en el caso, el entero en exceso de montos no adeudados al fisco federal, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia, cuestión que debe ser verificada por la autoridad fiscal correspondiente.

"En este sentido, contrario a lo alegado por la autoridad recurrente para que se devuelvan las cantidades que el contribuyente pagó indebidamente, sólo se requiere que se pruebe que se pagaron en exceso cantidades que no se adeudaban al fisco, de ahí lo infundado del argumento en estudio.

"No está por demás agregar, que la recurrente confunde el hecho de que la autoridad fiscal debe devolver la cantidad que el contribuyente alega que pagó indebidamente sólo por la mera presentación de la solicitud correspondiente –cuestión que sí sería contraria a derecho–; sin embargo, lo aquí explicado es que la devolución debe realizarse si se demostró que el contribuyente enteró a la autoridad fiscal una cantidad no adeudada y, por ende, que el fisco no tenía derecho a recibir, cuestión que debe ser valorada por esa autoridad.

"Por otro lado, respecto al tema precisado en el numeral 3, relativo a que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no establece un procedimiento especial para la procedencia del pago de lo indebido. El planteamiento es inoperante, por las razones siguientes:



"En efecto, si bien es cierto que el precepto en cita no establece un procedimiento especial para que la autoridad proceda a devolver las cantidades que los contribuyentes solicitan por haber realizado un pago de lo indebido; sin embargo, la decisión toral de la Sala para declarar la nulidad de las resoluciones no versó sobre ese tópico sino que ello se debió a que fue ilegal que la autoridad demandada haya negado la devolución de la cantidad solicitada por la actora, debido a que al haberse deducido la cantidad solicitada en devolución ya no podía reintegrársele, en virtud de que se benefició con esa deducción, de ahí lo inoperante del argumento.

"En otro aspecto, por lo que hace al tema precisado en el numeral 3, la autoridad recurrente señala que la sentencia es ilegal, dado que la Sala ilegalmente determinó que la facultad de la autoridad para devolver la cantidad solicitada como pago de lo indebido es reglada y no discrecional.

"Lo anterior lo estima así, ya que la facultad establecida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, respecto a la devolución de las cantidades pagadas indebidamente es discrecional y no reglada, en virtud de que en dicho precepto se establece que la autoridad fiscal puede elegir varias opciones para acceder o negar a la solicitud correspondencia para lo cual tiene amplias para (sic) facultades para verificar tal circunstancia.

"Los argumentos son infundados por las razones que enseguida se enuncian:

"En primer término es necesario definir qué debe entenderse como una facultad reglada y facultad discrecional.

"La facultad reglada se refiere a que la actuación de la autoridad administrativa debe ceñirse al marco legal fijado por la norma jurídica, que señala la conducta específica que debe seguirse ante la actualización de la hipótesis que la disposición legal prevea.

"Y la facultad discrecional se da cuando la ley le otorga a la autoridad un margen de libre apreciación para determinar la forma de su actuar, lo cual permite, que haga una apreciación técnica de los elementos que concurren en un determinado caso, es decir, la autoridad puede o no ejercerla según su prudente arbitrio.

"Al respecto es aplicable por las razones que la exponen y por compartir el criterio, la tesis de la Octava Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, noviembre de 1991, página 212, de rubro y texto siguientes:

"FACULTADES REGLADAS. LA NORMA JURÍDICA SEÑALA LAS CONSIDERACIONES PARA SU APLICACIÓN.' (se transcribe)

"Ahora bien, el primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2014, establecía:



"Artículo 22.' (se transcribe)

"De lo transcrito se advierte que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

"Ahora del texto del artículo en mención, se puede inferir que el legislador no le otorga a la autoridad fiscal discrecional para decidir si devuelve o no al contribuyente la cantidad que pagó en exceso o la que resulte de un saldo favor, sino que lo obliga a pronunciarse respecto de dicha procedencia, por tanto, la facultad establecida en dicho precepto es reglada, dado que no le permite a (sic) autoridad decidir si opta o no por devolver la cantidad solicitada sino que debe determinar lo que corresponda, ya sea en sentido afirmativo o negativo.

"Cabe indicar que no pasa inadvertido, que la recurrente señale que la facultad en estudio sea de naturaleza discrecional debido a que la autoridad fiscal puede acceder a la devolución o negarla; sin embargo, ello es una consecuencia de la facultad originaria [en el caso la (sic) devolver o negar las cantidades solicitadas en devolución]. Esto es, lo discrecional no opera en cuanto la decisión que no adopte la autoridad para resolver un determinado caso, sino en arbitrio para ejercer o no una facultad que la ley le otorga, situación que no acontece en tratándose de devolución de cantidades pagadas indebidamente o las que proceden conforme a la (sic) leyes pues la autoridad en este caso debe pronunciarse en un sentido u otro (devolviendo o negando la cantidad), de ahí lo infundado del argumento en estudio. El hecho de que deba verificar si aconteció o no el pago de lo indebido de las mismas, no las convierte en una facultad discrecional pues, eso sólo atañe a su deber y potestad de verificar que se den las condicionantes de facto de la hipótesis normativa; mismas que, de verificarse, compelen a devolver la suma indebidamente pagada, sin que dados esos extremos pueda negarse a hacerlo.

"En otro aspecto, por lo que hace al planteamiento precisado en el numeral 4, en donde medularmente la recurrente aduce que la Sala interpretó incorrectamente el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación ya que ilegalmente declaró la nulidad de la resolución impugnada bajo el argumento de que la demandada no fundó ni motivó debidamente su resolución, pues resultó contrario a derecho que se haya negado la devolución solicitada por la demandante porque al haber deducido la cantidad solicitada en devolución ya no podía reintegrarse, en virtud de que se benefició con esa deducción.

"Lo anterior lo estima así, ya que la Sala perdió de vista que efectivamente la actora al haber deducido la cantidad para efectos del impuesto sobre la renta en el ejercicio fiscal de 2014 ya obtuvo un beneficio fiscal de esa cantidad pues la base de esa contribución se vio disminuida, por lo que si se accediera a devolver esa cantidad la actora obtendría un doble beneficio fiscal.

"Indica que en la exposición de motivos de la reforma al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación para el año de 2004, se previó esa cuestión, dado que ahí se estableció que



en tratándose de impuestos indirectos se proponía evitar que los contribuyentes obtuvieron un doble beneficio económico cuando solicitaran la devolución de cantidades enteradas al fisco federal y éstas ya las hubiesen recuperado a través del traslado del impuesto indirecto, por ende, cuando el contribuyente trasladara la contribución en mención ya no podían solicitar su devolución.

"En ese sentido, la recurrente debió aplicar ese criterio al caso concreto aunque no se esté en presencia de un impuesto indirecto, pues en el fondo la esencia es la misma. Esto es, que el contribuyente no puede beneficiarse fiscalmente dos veces por un mismo concepto (deducción y devolución), cuestión que podía haber hecho por medio de la interpretación extensiva de la norma, es decir, aplicar analógicamente lo señalado en la exposición respecto a los impuestos indirectos.

"El argumento es infundado por las razones que enseguida se enuncian:

"Como ya se vio el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; esto es, la devolución puede tener origen en un pago de lo indebido o por la existencia de un saldo a favor.

"Que hace alusión a que la devolución de contribuciones, podrá hacerse de dos formas de oficio o a petición del interesado, respecto de cantidades pagadas indebidamente, o bien, las que procedan conforme a las leyes fiscales correspondientes.

"De igual forma, el precepto en cita señala que en 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 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; así también tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

"De lo antes narrado se desprende que el referido artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no establece que no proceda el pago de lo indebido por el hecho de que un contribuyente haya deducido para efectos del impuesto sobre la renta la cantidad cuya devolución solicitó, en términos del precepto en cita.

"En efecto, el aludido numeral únicamente refiere que las autoridades fiscales deben devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan conforme a derecho, de ahí que sólo deba demostrarse el hecho correspondiente. Esto es, que un particular enteró al fisco una cantidad que no adeudaba al fisco o pagó una cantidad mayor a la que impone la ley por un error en el cálculo respectivo o de apreciación.



"Sin que de modo alguno se establezcan otras limitantes para que la autoridad no devuelva a los contribuyentes los tributos pagados o indebidamente o los saldos a favor, como por ejemplo, que haya deducido la cantidad que solicitó en devolución para efectos del impuesto sobre la renta, por ende, la autoridad fiscal tiene la obligación de devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente una vez que se demuestre el supuesto correspondiente, pues se traduce en una facultad reglada y no discrecional.

"Ahora bien, en el caso de la lectura de la resolución recurrida, se advierte que la autoridad demandada negó a la contribuyente actora la devolución del pago de lo indebido que solicitó, en virtud de que en el escrito por el que desahogó el requerimiento que se formuló mediante oficio 900 09 04-02-2014-42916 de 20 de junio de 2014, refirió que la cantidad de \$5'047,117.00 que solicitó en devolución por haberla pagado indebidamente, la dedujo en el ejercicio de 2014 para efectos del impuesto sobre la renta, por tanto, ya obtuvo un beneficio fiscal por esa cantidad, pues disminuyó la base de ese tributo, por lo que no era procedente devolver la cantidad solicitada ya que de hacerlo la actora se beneficiaría doblemente de esa cantidad

"La anterior determinación es desacertada porque tal negativa no encuentra sustento en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y parte de una premisa incorrecta al considerar que la deducción del impuesto sobre la renta es un beneficio fiscal.

"En efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que las deducciones en la mecánica del cálculo del impuesto sobre la renta, son conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, cuando estas últimas superan a los ingresos.

"También señaló que, a través de las deducciones, se permite que el impuesto sobre la renta refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, es por conducto de tal concepto que se permite concretar la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada, es decir, las deducciones se contraponen a los ingresos.

"Indicó que las deducciones no tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto, pues disminuye la base del tributo conforme al monto deducido.

"El criterio de referencia está contenido en la tesis 1a. LXVIII/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, mayo de 2009, página 93, que dice:

"RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO.' (se transcribe)



"Con base a lo anterior, contrario a lo que afirma la recurrente, las deducciones no constituyen un beneficio fiscal. Se trata de conceptos que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta autoriza, a veces sujetos a ciertos requisitos y límites, que reducen la base gravable del impuesto. La calificación de un gasto como deducible lleva implícita la calificación que del mismo hizo el legislador para permitir restar tal suma a la base gravable; calificación que, generalmente, se hace en función de lo que tal gasto implicó en la generación de los ingresos del contribuyente o por alguna otra razón de índole fiscal o no fiscal.

"Más lo destacadamente relevante de esto es que la función contable y normativa de las deducciones es reducir la base gravable a la que se le aplicará la tasa del impuesto. No es un concepto ni una cantidad que se reste al resultado fiscal o al impuesto a pagar a cargo del contribuyente y, por tanto, afecta de un modo significativamente diferente al patrimonio del contribuyente, que de ninguna manera es equiparable a lo que sucede cuando se reintegra una cantidad pagada indebidamente al fisco. Véase a modo de ejemplo la tabla siguiente:

[Ver ejemplo de la tabla](#)

"En este ejemplo, el haber realizado la deducción de \$5.00 frente a no haber tenido ese gasto que deducir, se tradujo en una diferencia en el monto a pagar del impuesto de \$1.5, siendo que se realizó un pago de lo indebido por \$5.00, resultando así afectado el patrimonio del contribuyente (indebidamente) en mayor proporción al efecto contable que le reportó, en su momento, el haber hecho tal deducción.

"En este sentido, es dable concluir que si la cantidad pagada por concepto de impuesto general de importación fue deducida (en la declaración de pago del impuesto sobre la renta en el ejercicio 2013), la quejosa no lo restó al total de su resultado fiscal (lo restó del cálculo de la base gravable) no obtuvo un beneficio fiscal ex gratia ni el sentido que adujo la Sala responsable, menos aún puede tal circunstancia constituir un impedimento para que la autoridad fiscal no devuelva al contribuyente las (sic) cantidad que pagó indebidamente. Al realizar en su momento tal deducción, aplicó el mecanismo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta tendente a lograr, como ya se dijo, hacer patente el principio de proporcionalidad tributaria que rige los impuestos.

"La devolución del pago de lo indebido constituye un derecho del contribuyente, a través del cual se reincorporan a su patrimonio las cantidades que indebidamente pagó al fisco, derecho cuya efectividad no está sujeta ni limitada a si la cantidad indebidamente pagada fue previamente deducida. El aludido artículo 22 no regula esa circunstancia y resultaría ilícito para el fisco retener una cantidad que le fue pagada sin existir una obligación para ello; lo que incluso puede resultar, inconstitucionalmente, confiscatorio y dada la diferenciada antes explicada (entre haber realizado una deducción y haber realizado un



pago indebido), no puede hablarse de tal doble beneficio, ni hay fundamento legal que asista a negar la devolución con ese motivo.

"Ciertamente, por lo antes razonado no existe justificación legal que autorice a la demandada para que determine que la hoy quejosa obtuvo un doble beneficio fiscal, el primero, derivado de la deducción autorizada por la ley para efectos del impuesto sobre la renta y, el segundo, derivado de la devolución de esa cantidad, previamente deducida, por considerarla como pago de lo indebido, de ahí que la resolución impugnada no esté debidamente fundada ni motivada, como lo resolvió la Sala.

"Ahora bien, sin duda, el hecho de que en su momento estos montos pagados indebidamente hayan sido deducidos para efectos del impuesto sobre la renta y sean a la postre devueltos (por haber sido un pago de lo indebido) conduce a que, precisamente, por razón de esa circunstancia superviniente, el monto declarado y/o enterado del impuesto sobre la renta en aquel ejercicio deba ser ajustado, probablemente arrojando un saldo del impuesto sobre la renta a favor del fisco y en contra del contribuyente. Sin embargo, la necesidad de realizar un ajuste en estos términos de ninguna manera puede ser obstáculo para devolver al contribuyente lo pagado indebidamente, ni justifica que el Estado retenga una suma a lo que no tenía derecho. En todo caso, la autoridad fiscal tiene expeditas sus facultades de comprobación para verificar, tanto lo relativo al saldo principal, como su actualización y, en su caso, accesorios como lo establece el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que en lo que interesa dispone: "Artículo 22.' (se transcribe)

"De lo antes transcrito se desprende que el legislador estableció que la autoridad fiscal en tratándose de la comprobación de todo lo concerniente a la devolución del pago de lo indebido solicitado por los contribuyentes, conserva sus facultades de comprobación para verificar tal circunstancia, a fin de dar certeza a la legalidad y procedencia de la devolución.

"Por las razones que la informan es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 193/2016 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 37, Tomo I, diciembre de 2016, página 903, que señala:

"SALDOS A FAVOR. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR SU PROCEDENCIA SE RIGE POR EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE NOVIEMBRE DE 2015, Y ES INDEPENDIENTE DEL DIVERSO DE VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 46 Y 46-A DEL MISMO ORDENAMIENTO.' (se transcribe)



"En este sentido, no sobra agregar que la circunstancia de ajustar lo declarado en el impuesto sobre la renta, es reconocida y admitida por la propia quejosa, en tanto que fue ella misma quien al solicitar la devolución, afirmó reconocer que la devolución la llevaría a ajustar lo declarado en su declaración del impuesto sobre la renta. Esto es, que una vez que sea devuelta la cantidad de que se trata, con los respectivos intereses, presentará una declaración complementaria en la que dejará de darle el tratamiento de gasto para los efectos legales conducentes. Sin embargo, más allá de lo circunstancial de tal cuestión, lo relevante es que, en todo caso, como ya se dijo, la autoridad fiscal tendrá expeditas sus facultades de comprobación por los ajustes o pagos del impuesto sobre la renta que considere deben efectuarse luego de la devolución.

"Ahora, contrario a lo que alega la recurrente en el caso no era posible que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se interpretara por el método extensivo. Esto es, que se aplicaría analógicamente lo regulado para los impuestos indirectos, en relación a que los contribuyentes no pueden solicitar la devolución de contribuciones pagadas indebidamente si tal impuesto lo habían trasladado pues, ello implica un doble beneficio económico.

"Lo anterior es así, ya que si el legislador en tratándose de impuestos indirectos les dio otro tratamiento que los impuestos directos, es porque su regulación y dinámica tributaria es significativamente distinta, sobre todo en comparación con el impuesto sobre la renta. Es decir, en los primeros que causa el impuesto no lo paga directamente sino un tercero; sin embargo al trasladar el impuesto recupera el monto del tributo.

"En cambi en los impuestos directos el sujeto activo paga el impuesto sin mediación alguna, de ahí que no se pueda hacer la interpretación que sugiere la recurrente.

"Cabe precisar, que la recurrente en una parte del tercer agravio controvierte lo antes expuesto, por tanto, a fin de evitar inútiles repeticiones, la misma consideración debe regir para el argumento de mérito.

"Por otro lado, la recurrente en otra parte de su tercer agravio manifiesta que la sentencia recurrida es ilegal, debido a que indebidamente la Sala del conocimiento la obligó a que ejerciera sus facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución solicitada por la actora.

"Lo anterior lo estima así, dado que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece que las autoridades fiscales para determinar sobre la procedencia de un pago de lo indebido pueden ejercer sus facultades de comprobación, lo cual es discrecional. Esto es, la autoridad puede o no actuar en ese sentido.

"Refiere que en el caso no procedió a ejercer sus facultades de comprobación ya que consideró que no era procedente la devolución solicitada por la actora pues –como ya lo



ha dicho– la cantidad que solicitó en devolución la dedujo para efectos del impuesto sobre la renta en el ejercicio fiscal de 2014.

"Señala que contrario a lo afirmado por la a (sic) quien le correspondía probar la existencia del pago de lo indebido era a la actora

"El argumento es inoperante, en virtud de que la recurrente controvierte cuestiones que no fueron señaladas en la sentencia recurrida.

"En efecto, en dicho fallo la Sala en modo alguno determinó que la autoridad demandada debía ejercer sus facultades de comprobación sino que sólo señaló que si estimaba que no era procedente la deducción que realizó la actora, podía válidamente comprobar la procedencia del tal actuar, sin que con ello la haya obligado a ejercer las facultades de mérito.

"Para corroborar lo anterior se transcribe en lo que interesa parte de la sentencia recurrida.

"...'

"En las relatadas consideraciones ante la ineficacia de los agravios de la recurrente lo que procede es declarar infundado el recurso de revisión.

"Por lo expuesto y con fundamento además en los artículos 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 37, fracción V, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, se resuelve:

"ÚNICO.— Es infundado el presente recurso de revisión fiscal."

Cabe destacar que éstas dos últimas ejecutorias dieron origen al criterio I.18o.A.46 A (10a.), que se redacta:

"DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. ES ILEGAL NEGARLA ADUCIENDO QUE LA SUMA PAGADA INDEBIDAMENTE FUE ANTES DEDUCIDA POR EL CONTRIBUYENTE Y/O QUE POR ELLO LE REPRESENTARÍA UN DOBLE BENEFICIO. La devolución de pago de lo indebido constituye un derecho del contribuyente a través del cual se reincorporan a su patrimonio las cantidades que indebidamente pagó al fisco, derecho cuya efectividad, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no está sujeta ni limitada a si la cantidad indebidamente pagada fue previamente deducida; de ahí que no haya fundamento legal que pueda dar sustento a tal negativa y no sería lícito que el fisco retuviera una cantidad que le fue pagada sin existir una obligación para ello, lo que incluso puede resultar, inconstitucionalmente confiscatorio. Como tampoco es lícito negar tal devolución afirmando que, de acordarla favorablemente, ello representaría un doble beneficio fiscal para el contribuyente (el primero, derivado de la deducción autorizada por la ley para



efectos del impuesto sobre la renta y, el segundo, derivado de la devolución de esa cantidad, previamente deducida, por considerarla como pago de lo indebido), en tanto que las deducciones no son un beneficio fiscal ni tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal y, dada su función, hay una importante diferencia contable y fiscal entre hacer una deducción y realizar un pago de lo indebido. La deducción es un concepto cuya función contable es reducir la base gravable a la que se le aplicará la tasa del impuesto, y no uno cuyas cantidades se resten al resultado fiscal o al impuesto a pagar, de modo que afectan significativamente diferente al patrimonio del contribuyente. Ahora bien, lo anterior no desconoce que el hecho de que ciertos montos pagados indebidamente hayan sido previamente deducidos y deban ser, a la postre, devueltos (por haber sido un pago de lo indebido) conduce a que, precisamente, por razón de esa circunstancia superveniente, el monto declarado y/o enterado del impuesto sobre la renta en aquel ejercicio deba ser ajustado. Sin embargo, la necesidad de realizar un ajuste en estos términos, de ninguna manera puede ser obstáculo para devolver al contribuyente lo pagado indebidamente, ni justifica que el Estado retenga una suma a la que no tenía derecho, siendo que, en todo caso, la autoridad fiscal puede ejercer sus facultades de comprobación para verificar, tanto lo relativo al saldo principal, como su actualización y, en su caso, accesorios, como lo establece el propio artículo 22 citado." [Época: Décima Época. Registro: 2017000. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, tesis aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 54, Tomo III, mayo de 2018, materia administrativa, tesis I.18o.A.46 A (10a.), página 2545]

CUARTO.—En primer término, debe aclararse que si bien es cierto en el proveído de veintisiete de febrero de dos mil diecinueve, el presidente del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito únicamente solicitó la remisión de los archivos digitales correspondientes a los amparos directos DA. 669/2016 y DA. 528/2016, respectivamente, de los índices de los Tribunales Colegiados Primero y Décimo Octavo de la materia y jurisdicción mencionados; también es verdad que la contradicción de criterios también fue planteada con el diverso sostenido en el RF. 510/2016 del índice del citado Décimo Octavo Tribunal Colegiado, el cual remitió el archivo digital correspondiente; por tanto, la divergencia de posturas se verificará por los tres asuntos mencionados.

Hecha la precisión anterior, a fin de determinar si existe o no la contradicción de criterios denunciada, entre los Tribunales Colegiados Primero y Décimo Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito, es preciso destacar que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 36/2007-PL, estableció, en lo que aquí interesa, que para que aquélla se actualice basta que los "órganos jurisdiccionales terminales" adopten criterios diversos en relación con un punto de derecho.



Entonces, el propósito para el que fue creada, la figura de "contradicción de tesis", es salvaguardar la seguridad jurídica, ante criterios opuestos y, además, persigue también realizar la función unificadora de la interpretación del orden jurídico nacional.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que se precisa de la reunión de los siguientes requisitos para que exista contradicción de tesis:

- a) La presencia de dos o más ejecutorias en las que se adopten criterios jurídicos discrepantes sobre un punto de derecho (independientemente de que las cuestiones fácticas que lo rodean no sean exactamente iguales); y,
- b) Que la diferencia de criterios emitidos en tales ejecutorias, se presente en sus procesos interpretativos, consideraciones o razonamientos jurídicos.

Sirven de sustento a lo anterior las jurisprudencias P./J. 72/2010 y 1a./J. 23/2010, del Pleno y la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los rubros y textos siguientes:

"CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES.— De los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 197 y 197-A de la Ley de Amparo, se advierte que la existencia de la contradicción de criterios está condicionada a que las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito en las sentencias que pronuncien sostengan 'tesis contradictorias', entendiéndose por 'tesis' el criterio adoptado por el juzgador a través de argumentaciones lógico-jurídicas para justificar su decisión en una controversia, lo que determina que la contradicción de tesis se actualiza cuando dos o más órganos jurisdiccionales terminales adoptan criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho, independientemente de que las cuestiones fácticas que lo rodean no sean exactamente iguales, pues la práctica judicial demuestra la dificultad de que existan dos o más asuntos idénticos, tanto en los problemas de derecho como en los de hecho, de ahí que considerar que la contradicción se actualiza únicamente cuando los asuntos son exactamente iguales constituye un criterio rigorista que impide resolver la discrepancia de criterios jurídicos, lo que conlleva a que el esfuerzo judicial se centre en detectar las diferencias entre los asuntos y no en solucionar la discrepancia. Además, las cuestiones fácticas que en ocasiones rodean el problema jurídico respecto del cual se sostienen criterios opuestos y, consecuentemente, se denuncian como contradictorios, generalmente son cuestiones secundarias o accidentales y, por tanto, no inciden en la naturaleza de los problemas jurídicos resueltos. Es por ello que este Alto Tribunal interrumpió la jurisprudencia P./J. 26/2001 de rubro: 'CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA.', al



resolver la contradicción de tesis 36/2007-PL, pues al establecer que la contradicción se actualiza siempre que 'al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes' se impedía el estudio del tema jurídico materia de la contradicción con base en 'diferencias' fácticas que desde el punto de vista estrictamente jurídico no deberían obstaculizar el análisis de fondo de la contradicción planteada, lo que es contrario a la lógica del sistema de jurisprudencia establecido en la Ley de Amparo, pues al sujetarse su existencia al cumplimiento del indicado requisito disminuye el número de contradicciones que se resuelven en detrimento de la seguridad jurídica que debe salvaguardarse ante criterios jurídicos claramente opuestos. De lo anterior se sigue que la existencia de una contradicción de tesis deriva de la discrepancia de criterios jurídicos, es decir, de la oposición en la solución de temas jurídicos que se extraen de asuntos que pueden válidamente ser diferentes en sus cuestiones fácticas, lo cual es congruente con la finalidad establecida tanto en la Constitución General de la República como en la Ley de Amparo para las contradicciones de tesis, pues permite que cumplan el propósito para el que fueron creadas y que no se desvirtúe buscando las diferencias de detalle que impiden su resolución." (Novena Época. Registro: 164120. Instancia: Pleno. Tipo de tesis: jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, agosto de 2010, materia común, tesis P./J. 72/2010, página 7)

"CONTRADICCIÓN DE TESIS ENTRE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. FINALIDAD Y CONCEPTO. —El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 36/2007-PL, en sesión de 30 de abril de 2009, interrumpió la jurisprudencia P./J. 26/2001, de rubro: 'CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA.'. Así, de un nuevo análisis al contenido de los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 197-A de la Ley de Amparo, la Primera Sala advierte como condición para la existencia de la contradicción de tesis que los criterios enfrentados sean contradictorios; sin embargo, el sentido del concepto 'contradictorio' ha de entenderse cuidadosamente, no tanto en función del estado de los criterios enfrentados, sino de la finalidad misma de la contradicción de tesis, que es generar seguridad jurídica. En efecto, la condición que debe observarse está más ligada con el fin que con el medio y, por tanto, la esencia de la contradicción radica más en la necesidad de dotar al sistema jurisdiccional de seguridad jurídica que en la de comprobar que se reúna una serie de características determinadas en los casos resueltos por los Tribunales Colegiados de Circuito; de ahí que para determinar si existe o no una contradicción de tesis debe analizarse detenidamente cada uno de los procesos interpretativos involucrados —y no tanto los resultados que ellos arrojen— con el objeto de identificar si en algún razonamiento de las respectivas decisiones se tomaron vías de solución distintas -no necesariamente contradictorias en términos lógicos- aunque legales, pues al ejercer el arbitrio judicial pueden existir diferendos, sin que ello signifique haber abandonado la legalidad. Por ello, en las contradicciones de tesis que la Suprema Corte de Justicia de la Nación está llamada a resolver debe avocarse a reducir al máximo, cuando no a eliminar, ese margen de



discrecionalidad creado por la actuación legal y libre de los tribunales contendientes." (Novena Época. Registro: 165076. Instancia: Primera Sala. Tipo de tesis: jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, marzo de 2010, materia común, tesis 1a./J. 23/2010, página 123)

Entonces, en las ejecutorias que se pronuncien en las contradicciones de tesis deben atenderse los temas, elementos jurídicos y razonamientos diferentes, que converjan en un punto de derecho; pues en el caso de que en éste exista disparidad, se tiene que resolver como inexistente, en términos de la jurisprudencia 2a./J. 163/2011, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del tenor siguiente:

"CONTRADICCIÓN DE TESIS ENTRE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. DEBE DECLARARSE INEXISTENTE CUANDO LA DISPARIDAD DE LOS CRITERIOS PROVIENE DE TEMAS, ELEMENTOS JURÍDICOS Y RAZONAMIENTOS DIFERENTES QUE NO CONVERGEN EN EL MISMO PUNTO DE DERECHO.—Para que exista contradicción de tesis entre Tribunales Colegiados de Circuito, en términos de los artículos 107, fracción XIII, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 197-A de la Ley de Amparo, es necesario que: 1) Los Tribunales contendientes hayan resuelto alguna cuestión litigiosa en la que se vieron en la necesidad de ejercer el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo mediante la adopción de algún canon o método, cualquiera que fuese; y, 2) Entre los ejercicios interpretativos respectivos se encuentre algún punto en común, es decir, que exista al menos un razonamiento en el que la interpretación ejercida gire en torno a un mismo tipo de problema jurídico, como el sentido gramatical de una norma, el alcance de un principio, la finalidad de una determinada institución o cualquier otra cuestión jurídica en general. En ese tenor, si la disparidad de criterios proviene de temas, elementos jurídicos y razonamientos diferentes, que no convergen en el mismo punto de derecho, la contradicción de tesis debe declararse inexistente." (Novena Época. Registro: 161114. Instancia: Segunda Sala. Tipo de tesis: jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, septiembre de 2011, materia común, tesis 2a./J. 163/2011, página 1219)

Una vez establecidos los parámetros precedentes, a fin de establecer y determinar si existe, o no, la contradicción de tesis denunciada, procede analizar si en el caso se encuentran satisfechas las exigencias mencionadas:

I. El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en sesión de dos de marzo de dos mil diecisiete resolvió el amparo directo 669/2016, promovido en contra de la resolución de la Decimosegunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, mediante la cual se reconoció la validez de las resoluciones que negaron a la parte quejosa la devolución de pago de lo indebido por concepto de derecho de trámite aduanero por las cantidades de \$287,461.00 (doscientos ochenta y siete mil cuatrocientos sesenta y un pesos



00/100 M.N.) y \$352,475.00 (trescientos cincuenta y dos mil cuatrocientos setenta y cinco pesos 00/100 M.N.).

- Las consideraciones que expuso se ocuparon en determinar si es posible que el fisco devuelva cantidades pagadas indebidamente cuando éstas ya han sido aplicadas como deducciones en un ejercicio fiscal.
- En principio, con apoyo en la tesis aislada 1a. LXVIII/2009, de rubro: "RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO.", señaló que las deducciones en la mecánica del cálculo del impuesto sobre la renta son conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, cuando estas últimas superan a los ingresos.
- Asimismo, señaló que las deducciones no tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto, pues disminuye la base del tributo conforme al monto deducido.
- Precisó que, al aplicar una deducción de la base gravable del impuesto sobre la renta, la contribución a cargo del contribuyente evidentemente es disminuida, pues al ser reducida la base sobre la que se aplica la tasa correspondiente el resultado será menor que de no haberse aplicado la deducción.
- En ese contexto, adujo que si la quejosa había deducido las cantidades respecto de las cuales solicitó la devolución por concepto de trámite aduanero, esa circunstancia implicaba que ya había obtenido un beneficio fiscal sobre el total de lo que dedujo y que repercutió sobre la base gravable sobre la cual pagó el impuesto sobre la renta.
- Esto es, aun cuando las deducciones no se restan directamente del tributo, ya que la disminución se hace previamente a la aplicación de la tasa correspondiente para efectos de calcular el impuesto a cargo, ello no significaba que no se hubiera obtenido un beneficio sobre toda la suma, ya que la base sobre la cual se calcula la contribución sí se disminuye en la misma cantidad en que se hacen las deducciones correspondientes.
- Así, consideró que aun cuando la deducción no tiene el mismo beneficio que la devolución, esa situación por sí sola no hace procedente la solicitud de devolución, ya que no modifica el hecho de que el contribuyente ya recibió un beneficio, sin que, por ello, se vulnere algún derecho, pues al deducir cantidades que no debió cubrir al fisco obtuvo un provecho.

II. Por otra parte, el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en sesión de dieciséis de agosto de dos mil diecisiete, resolvió el amparo directo 528/2016, promovido en contra de la sentencia dictada por la Primera Sala Especializada en



Materia de Comercio Exterior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la que declaró la validez de la resolución y no reconoció el derecho subjetivo a la devolución del impuesto general de importación, respecto de los meses de octubre a diciembre de dos mil trece.

- Las consideraciones que expuso, en la parte que interesan, se ocupan de analizar si la quejosa tenía derecho a la devolución del (indebido) pago del impuesto general de importación, toda vez que hizo la deducción correspondiente para efectos del impuesto sobre la renta en el ejercicio dos mil trece.
- Primero, transcribió el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil trece, para destacar que conforme a dicho numeral las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; es decir, que la devolución puede tener un origen en un pago de lo indebido o por la existencia de un saldo a favor.
- Enseguida, citó la tesis CCLXXX/2012 (10a.), de rubro: "PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS.", para destacar que, en el caso, se estaba en presencia de un pago de lo indebido ya que la quejosa había realizado diversas importaciones, respecto de mercancías clasificadas en las fracciones arancelarias 7208.25.99, 7208.26.01, 7208.27.01, 7209.16.01, 7209.17.01, 7210.69.01 y 7210.69.99 y por las cuales pagó el 3% del impuesto general de importación. Sin embargo, el decreto por el que se modifica la tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y el Decreto por que se establecen diversos programas de promoción sectorial de cinco de febrero de dos mil diez, publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de febrero siguiente, establece que a partir del uno de enero de dos mil once, se encuentra exenta del tributo en cuestión, la importación a territorio nacional las fracciones arancelarias, por lo que indebidamente pagó al fisco federal la cantidad de \$3'416,031.00 (tres millones cuatrocientos dieciséis mil treinta y un pesos 00/100 M.N.).
- Luego, señaló que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no establece la improcedencia del pago de lo indebido por el hecho de que un contribuyente haya deducido para efectos del impuesto sobre la renta la cantidad cuya devolución solicitó.
- Esto es, si se acredita que un particular enteró al fisco una cantidad que no adeudaba o pagó una cantidad mayor a la que impone la ley por un error en el cálculo respectivo o de apreciación, tal cantidad debe ser devuelta al contribuyente, sin que de modo alguno se establezcan otras limitantes para que la autoridad no devuelva a los contribuyentes los tributos pagados indebidamente, como por ejemplo, que haya deducido la cantidad que solicitó en devolución para efectos del impuesto sobre la renta.
- Con apoyo en la tesis aislada 1a. LXVIII/2009, de rubro: "RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO.", señaló que las deducciones en la mecánica del cálculo del impuesto sobre la renta son conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso



de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, cuando estas últimas superan a los ingresos.

- Asimismo, señaló que las deducciones no tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto, pues disminuye la base del tributo conforme al monto deducido.
- Reiteró que las deducciones no constituyen un beneficio fiscal, pues se trata de conceptos que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta autoriza, a veces sujetos a ciertos requisitos y límites, que reducen la base gravable del impuesto. La calificación de un gasto como deducible lleva implícita la calificación que del mismo hizo el legislador para permitir restar tal suma a la base gravable; calificación que, generalmente, se hace en función de lo que tal gasto implicó en la generación de los ingresos del contribuyente o por alguna otra razón de índole fiscal o no fiscal.
- Precisó que la función contable y normativa de las deducciones es reducir la base gravable a la que se le aplicará la tasa del impuesto. No es un concepto ni una cantidad que se reste al resultado fiscal o al impuesto a pagar a cargo del contribuyente y, por tanto, afecta de un modo significativamente diferente al patrimonio del contribuyente, que de ninguna manera es equiparable a lo que sucede cuando se reintegra una cantidad pagada indebidamente al fisco.
- Así, la devolución del pago de lo indebido constituye un derecho del contribuyente, a través del cual se reincorporan a su patrimonio las cantidades que indebidamente pagó al fisco, derecho cuya efectividad no está sujeta ni limitada a si la cantidad indebidamente pagada fue previamente deducida.
- Insistió, que el aludido artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no regula esa circunstancia y resultaría ilícito para el fisco retener una cantidad que le fue pagada sin existir una obligación para ello; lo que incluso puede resultar, inconstitucionalmente, confiscatorio y dada la diferenciada antes explicada (entre haber realizado una deducción y haber realizado un pago indebido), no puede hablarse de tal doble beneficio, ni hay fundamento legal que asista a negar la devolución con ese motivo.
- Finalmente, señaló que el hecho de que en su momento estos montos pagados indebidamente hayan sido deducidos para efectos del impuesto sobre la renta y sean a la postre devueltos (por haber sido un pago de lo indebido) conduce a que, precisamente, por razón de esa circunstancia superviniente, el monto declarado y/o enterado del impuesto sobre la renta en aquel ejercicio deba ser ajustado, probablemente arrojando un saldo del impuesto sobre la renta a favor del fisco y en contra del contribuyente. Sin embargo, la necesidad de realizar un ajuste en estos términos de ninguna manera puede ser obstáculo para devolver al contribuyente lo pagado indebidamente, ni justifica que el Estado retenga una suma a lo que no tenía derecho, pues la autoridad fiscal puede ejercer



sus facultades de comprobación para verificar, tanto lo relativo al saldo principal, como su actualización y, en su caso, accesorios, como lo establece el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

III. De igual forma, el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió el recurso de revisión fiscal 510/2016, en sesión de dieciséis de agosto de dos mil diecisiete, interpuesto contra de la sentencia dictada por la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la que declaró infundado el citado recurso.

- Las consideraciones que expuso se ocupan, en la parte que interesa, en determinar si la Sala interpretó incorrectamente el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ya que declaró la nulidad de la resolución impugnada bajo el argumento de que la autoridad demandada no había fundado ni motivado debidamente su resolución, pues resultó contrario a derecho que se hubiera negado la devolución solicitada por la demandante porque al haber deducido la cantidad solicitada en devolución ya no podía reintegrarse, en virtud de que se benefició con esa deducción.
- El citado tribunal, señaló que conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deben devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; esto es, la devolución puede tener origen en un pago de lo indebido o por la existencia de un saldo a favor.
- Agregó que el citado numeral hace alusión a que la devolución de contribuciones, podrá hacerse de dos formas de oficio o a petición del interesado, respecto de cantidades pagadas indebidamente, o bien, las que procedan conforme a las leyes fiscales correspondientes.
- Luego, señaló que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no establece la improcedencia del pago de lo indebido por el hecho de que un contribuyente haya deducido para efectos del impuesto sobre la renta la cantidad cuya devolución solicitó.
- Esto es, si se acredita que un particular enteró al fisco una cantidad que no adeudaba o pagó una cantidad mayor a que impone la ley por un error en el cálculo respectivo o de apreciación, tal cantidad debe ser devuelta al contribuyente, sin que de modo alguno se establezcan otras limitantes para que la autoridad no devuelva a los contribuyentes los tributos pagados indebidamente, como por ejemplo, que haya deducido la cantidad que solicitó en devolución para efectos del impuesto sobre la renta.
- Con apoyo en la tesis aislada 1a. LXVIII/2009, de rubro: "RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO.", señaló que las deducciones en la mecánica del cálculo del impuesto sobre la renta son conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso



de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, cuando estas últimas superan a los ingresos.

- Asimismo, señaló que las deducciones no tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto, pues disminuye la base del tributo conforme al monto deducido.
- Reiteró que las deducciones no constituyen un beneficio fiscal, pues se trata de conceptos que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta autoriza, a veces sujetos a ciertos requisitos y límites, que reducen la base gravable del impuesto. La calificación de un gasto como deducible lleva implícita la calificación que del mismo hizo el legislador para permitir restar tal suma a la base gravable; calificación que, generalmente, se hace en función de lo que tal gasto implicó en la generación de los ingresos del contribuyente o por alguna otra razón de índole fiscal o no fiscal.
- Agregó que la función contable y normativa de las deducciones es reducir la base gravable a la que se le aplicará la tasa del impuesto. No es un concepto ni una cantidad que se reste al resultado fiscal o al impuesto a pagar a cargo del contribuyente y, por tanto, afecta de un modo significativamente diferente al patrimonio del contribuyente, que de ninguna manera es equiparable a lo que sucede cuando se reintegra una cantidad pagada indebidamente al fisco.
- Así, la devolución del pago de lo indebido constituye un derecho del contribuyente, a través del cual se reincorporan a su patrimonio las cantidades que indebidamente pagó al fisco, derecho cuya efectividad no está sujeta ni limitada a si la cantidad indebidamente pagada fue previamente deducida.
- Insistió, que el aludido artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no regula esa circunstancia y resultaría ilícito para el fisco retener una cantidad que le fue pagada sin existir una obligación para ello; lo que incluso puede resultar, inconstitucionalmente, confiscatorio y dada la diferenciada antes explicada (entre haber realizado una deducción y haber realizado un pago indebido), no puede hablarse de tal doble beneficio, ni hay fundamento legal que asista a negar la devolución con ese motivo.
- Finalmente, agregó que el hecho de que en su momento estos montos pagados indebidamente hayan sido deducidos para efectos del impuesto sobre la renta y sean a la postre devueltos (por haber sido un pago de lo indebido) conduce a que, precisamente, por razón de esa circunstancia superviniente, el monto declarado y/o enterado del impuesto sobre la renta en aquel ejercicio deba ser ajustado, probablemente arrojando un saldo del impuesto sobre la renta a favor del fisco y en contra del contribuyente. Sin embargo, la necesidad de realizar un ajuste en estos términos de ninguna manera puede ser obstáculo para devolver al contribuyente lo pagado indebidamente, ni justifica que el Estado retenga una suma a lo que no tenía derecho pues la autoridad fiscal puede ejercer



sus facultades de comprobación para verificar, tanto lo relativo al saldo principal, como su actualización y, en su caso, accesorios como lo establece el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Del análisis de las ejecutorias examinadas, se desprende que sí existe contradicción entre los criterios sustentados por los Tribunales Colegiados Primero y Décimo Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Lo anterior porque de la lectura de los criterios contendientes, se obtiene que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió que la parte quejosa no tenía derecho a la devolución de las cantidades solicitadas por pago de lo indebido, en virtud de que ya las había considerado como deducciones en un ejercicio fiscal.

Mientras que el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, determinó, desde la postura propuesta en el juicio de amparo directo y el recurso de revisión fiscal que resolvió, que es procedente la devolución del pago de lo indebido, aun cuando dicha suma fue antes deducida por el contribuyente.

Entonces, este Pleno de Circuito arriba a la conclusión de que sí existe la contradicción de criterios; porque para resolver los asuntos se tomaron posturas encontradas, dado que el Primer Tribunal determinó que no procede la devolución de las cantidades solicitadas por pago de lo indebido cuando éstas hayan sido consideradas como deducciones en un ejercicio fiscal, en tanto que el Décimo Octavo Tribunal resolvió que sí es procedente conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, con base en las premisas expuestas.

Asimismo, importa aclarar que el hecho de que uno de los criterios sustentados por los tribunales contendientes no haya sido expuesto formalmente como tesis y, por ende, no exista la publicación respectiva, no es obstáculo para que este Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito se ocupe de la denuncia de la posible contradicción de tesis de que se trata, pues a fin de que se determine su existencia, basta que diversos Tribunales Colegiados de Circuito adopten criterios disímboles, al resolver sobre un mismo punto de derecho o un mismo problema jurídico central.

A propósito, se encuentra la jurisprudencia P./J. 27/2001, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

"CONTRADICCIÓN DE TESIS. PARA QUE PROCEDA LA DENUNCIA BASTA QUE EN LAS SENTENCIAS SE SUSTENTEN CRITERIOS DISCREPANTES.—Los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Federal, 197 y 197-A de la Ley de Amparo establecen el procedimiento para dirimir las contradicciones de tesis que sustenten los Tribunales Colegiados de Circuito o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El vocablo 'tesis' que se emplea en dichos dispositivos debe entenderse en un sentido amplio, o sea, como la expresión de un criterio que se sustenta en relación con un tema determinado por los órganos jurisdiccionales en su quehacer legal de resolver los asuntos que se someten a su consideración, sin que sea necesario que esté expuesta de manera formal, mediante una



redacción especial, en la que se distinga un rubro, un texto, los datos de identificación del asunto en donde se sostuvo y, menos aún, que constituya jurisprudencia obligatoria en los términos previstos por los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, porque ni la Ley Fundamental ni la ordinaria establecen esos requisitos. Por tanto, para denunciar una contradicción de tesis, basta con que se hayan sustentado criterios discrepantes sobre la misma cuestión por Salas de la Suprema Corte o Tribunales Colegiados de Circuito, en resoluciones dictadas en asuntos de su competencia." (Novena Época. Registro: 189998. Instancia: Pleno. Tipo de tesis: jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, abril de 2001, materia común, tesis P./J. 27/2001, página 77)

En atención a las consideraciones expresadas, la contradicción de tesis se constreñirá a determinar si procede o no la devolución de cantidades pagadas de forma indebida, aun cuando los montos solicitados fueron deducidos para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio respectivo.

QUINTO.—Con fundamento en los artículos 217, párrafo segundo y 225 de la Ley de Amparo, debe prevalecer con el carácter de jurisprudencia el criterio de este Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, que a continuación se sustenta.

Como se anticipó, el tema de la contradicción se centra en determinar si procede o no la devolución de cantidades pagadas de forma indebida, aun cuando los montos solicitados fueron deducidos para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio respectivo.

A fin de dilucidar el planteamiento anterior, en principio resulta necesario precisar lo que se entiende por el concepto de deducciones y la función que tienen dentro de la mecánica del cálculo del impuesto sobre la renta; para lo cual se atiende a las consideraciones jurídicas que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo respecto de dicho tema, en sesión de nueve de julio de dos mil ocho, al resolver el amparo en revisión 316/2008; las cuales en la parte que interesa señalan lo siguiente:

"SEXTO.—

"...

"a. Deducciones. Bajo dicha denominación se identifica a los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en el caso contrario.

"En efecto, cuando se analiza la base imponible de un gravamen —en el caso, del impuesto sobre la renta— generalmente se le reconocen dos funciones: medir algún elemento del hecho imponible, o bien, permitir la concreción de la cantidad líquida a cargo mediante la aplicación de la tasa del gravamen —en general, de la estructura tarifaria que resulte aplicable—. En el contexto descrito, se aprecia que es a través de las deducciones que se permite que el impuesto sobre la renta refleje los aspectos relevantes del hecho imponible



y, de igual forma, es por conducto de tal concepto que se permite concretar la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada.

"Las deducciones se contraponen a los ingresos, como concepto aditivo equivalente –es decir, se restan de éstos–.

"En lo que hace al impacto que tienen las deducciones en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, **las deducciones no tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto.**

"En efecto, una deducción únicamente disminuye la base del impuesto conforme al monto deducido, a diferencia de lo que ocurre con la deuda tributaria correspondiente, misma que se aminora únicamente en razón de la tasa del impuesto. Así, si una persona aplica una deducción de mil pesos en un marco normativo que contempla una tasa del veintiocho por ciento, la base imponible efectivamente se verá disminuida en mil pesos, pero la cantidad líquida a cargo únicamente se reducirá en doscientos ochenta pesos (el veintiocho por ciento de los mil pesos que se dedujeron), en relación con la que hubiere correspondido de no aplicarse la deducción. ..."

Dicha resolución dio origen a la tesis aislada 1a. LXVIII/2009, de rubro y texto siguientes:

"RENTA. FUNCIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO.—Bajo el nombre de deducciones suele identificarse a los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad cuando éstos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en caso contrario. En el impuesto sobre la renta, las deducciones permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, por conducto de ellas puede concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada. En lo que se refiere a su impacto en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, se advierte que únicamente disminuyen la base del impuesto conforme al monto disminuido, por lo que la deuda tributaria resultante sólo se reduce en razón de la tasa del gravamen; de ahí que puede afirmarse que para el contribuyente las deducciones no tienen un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto." (Novena Época. Registro: 167190. Instancia: Primera Sala. Tipo de tesis: aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, mayo de 2009, materia administrativa, tesis 1a. LXVIII/2009, página 93)

De las consideraciones jurídicas y tesis aislada transcritas, se colige que las deducciones son los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en el caso contrario; y que a través de éstas se permite que el impuesto sobre la renta refleje los aspectos relevantes del hecho



imponible y, de igual forma, es por conducto de tal concepto que se permite concretar la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada.

Y, en efecto, dado que las deducciones se contraponen a los ingresos, como concepto aditivo equivalente, esto es, que se restan de éstos; por lo que hace al impacto que tienen las deducciones en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, éstas no tienen para el contribuyente un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto.

Dicho de otra forma, partiendo de la premisa consistente en que el objeto del impuesto sobre la renta son los ingresos percibidos, y que dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal; lo cual a su vez implica que el ingreso bruto deba ser atemperado con determinados conceptos, como son los relacionados con el costo de la producción del ingreso; las deducciones se erigen como figuras sustractivas previstas por el legislador que forman parte del procedimiento que da lugar a la determinación de la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta.

Figura sustractiva cuya teleología estriba en permitir que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales en atención al principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; de ahí que sí constituyan un beneficio para el sujeto pasivo de la relación tributaria, en tanto que mediante las deducciones se reduce la base gravable del impuesto lo cual se traduce en una menor carga pecuniaria para el gobernado.

A propósito de la calidad de beneficio que reviste a las deducciones, resulta ilustrativa por las razones que informa y en lo conducente, la tesis 2a. LIII/2016 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que señala:

"DEDUCCIONES. EL HECHO DE QUE A TRAVÉS DE ÉSTAS SE ESTABLEZCAN BENEFICIOS, NO IMPLICA QUE SEAN INMUNES AL CONTROL CONSTITUCIONAL. La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden efectuarse las autorizadas expresamente y conforme a los requisitos o modalidades establecidas; sin embargo, ello no implica que no pueda promoverse un juicio constitucional sobre tal decisión normativa, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, no por una cuestión de política fiscal, **sino en atención al principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.** Por tanto, es factible realizar un escrutinio constitucional a los requisitos y modalidades de las deducciones, pues el hecho de que, en su caso, a través de éstas se establezcan beneficios, no implica que sean inmunes al control constitucional y a los parámetros que las deben regir." [Décima Época. Registro: 2012388. Instancia: Segunda Sala. Tipo de tesis: aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la



Federación, Libro 33, Tomo II, agosto de 2016, materias constitucional y administrativa, tesis 2a. LIII/2016 (10a.), página 1300]

Por otra parte, a efecto de resolver el punto de antinomia materia del presente asunto, también resulta pertinente definir el concepto de **devolución por pago de lo indebido**, regulado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, cuya redacción actual establece:

"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 penúltimo párrafo de este artículo.

"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 periodo que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atiende 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 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 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 sexto párrafo anterior, 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 sexto 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 aquel 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 aquel 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 noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

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

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

"El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer los casos en los que no obstante que se ordene el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el párrafo noveno del presente artículo, regirán los plazos establecidos por el párrafo sexto 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 citado artículo se colige, en lo que interesa, que las autoridades fiscales tienen la obligación de devolver a los contribuyentes de oficio o a solicitud de parte, las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, así como el procedimiento que deben realizar y las cuestiones que deben atender para llevarlo a cabo.

Efectivamente, tal y como lo sostiene uno de los tribunales contendientes, el numeral de mérito no establece la improcedencia del pago de lo indebido por el hecho de que un contribuyente haya deducido para efectos del impuesto sobre la renta la cantidad cuya devolución solicitó, en términos del propio precepto en cita. Ello, pues el aludido precepto únicamente refiere que las autoridades fiscales deben devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan conforme a derecho.

Dicho de otra forma, si se acredita que un particular enteró al fisco una cantidad que no adeudaba o pagó una cantidad mayor a que impone la ley por un error en el cálculo respectivo o de apreciación, tal cantidad debe ser devuelta al contribuyente, ya que la devolución de pagos tributarios indebidos es una obligación legal estatal, cuyo origen se sustenta, fundamentalmente, en el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que si bien el Estado tiene el derecho de obtener de los contribuyentes los tributos



legalmente previstos, cuando lo hace en exceso el principio de legalidad exige que surja la obligación del fisco de devolver lo percibido indebidamente.

A propósito, resulta ilustrativa por las razones que informa, la tesis P. XI/2001 sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se redacta:

"PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.—Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas." (Novena Época. Registro: 189285. Instancia: Pleno, tesis aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, julio de 2001, materias constitucional y administrativa, tesis P. XI/2001, página 9)

Ahora, si bien es cierto que en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no se establece como limitante para que la autoridad devuelva al contribuyente los tributos pagados



indebidamente: el que se haya deducido la cantidad que solicitó en devolución para efectos del impuesto sobre la renta; también es cierto que la operación de determinación llevada a cabo por el propio contribuyente, en la cual aplicó como deducción para efectos del impuesto sobre la renta, los montos que posteriormente se solicitan en devolución por concepto de pago de lo indebido: desde el momento en que se elaboró es válida jurídicamente y produce todos sus efectos legales y económicos, hasta en tanto no se rectifique.

Luego, en este escenario, a efecto de lograr que la relación tributaria se materialice atendiendo a los principios de justicia fiscal consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, surge la necesidad de que previamente a la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, se rectifique la determinación del impuesto sobre la renta, en la cual los montos pagados indebidamente fueron, a su vez, aplicados como deducciones.

Ello es así, pues considerar procedente la devolución sin previa rectificación, implicaría que el contribuyente obtenga un doble beneficio, en tanto que los efectos de la autodeterminación del impuesto con una base gravable menor dada la deducción aplicada, coexistirían con la devolución de los montos que fueron aplicados como esa figura sustractiva, lo que desnaturaliza la obligación de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional, prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Sin que obste a la anterior conclusión, la consideración sustentada en una de las ejecutorias materia de la presente contradicción, en el sentido de que *la necesidad de realizar el ajuste del monto declarado y/o enterado del impuesto sobre la renta, a fin de corregir la deducción aplicada,* probablemente arrojando un saldo a favor del fisco y en contra del contribuyente: "... de ninguna manera puede ser óbice para devolver al contribuyente lo pagado indebidamente, ni justifica que el Estado retenga una suma a lo que no tenía derecho, pues la autoridad fiscal puede ejercer sus facultades de comprobación para verificar, tanto lo relativo al saldo principal, como su actualización y, en su caso, accesorios como lo establece el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación ...".

Se afirma que **ello no es obstáculo** para concluir en la procedencia de la devolución condicionada a la previa rectificación de la determinación del impuesto; pues tal consideración soslaya el **principio de autodeterminación** de contribuciones que rige a la relación tributaria, previsto en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación,(1) según el cual es responsabilidad del contribuyente calcular la operación de liquidación del crédito fiscal, partiendo de un principio de buena fe, que le permite declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias; lo cual en tratándose del caso de la rectificación de deducciones, acontece mediante la presentación de la declaración complementaria a que alude el artículo 32, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.(2)

Respecto al tópico del principio de autodeterminación de las contribuciones, se encuentra la jurisprudencia 1a./J. 11/2012 (9a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dispone:



"OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.—El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. La autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ahora bien, la interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal, como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria." [Novena Época. Registro: 160032. Instancia: Primera Sala. Tipo de tesis: jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro X, Tomo 1, julio de 2012, materia administrativa, tesis 1a./J. 11/2012 (9a.), página 478]

Dicho de otra forma, *considerar que sí procede la devolución sin previa rectificación de la autodeterminación del impuesto, significaría el rompimiento de la condición de buena fe que opera en la relación tributaria*, la cual se materializa con la definición –por parte del propio contribuyente– del importe exacto del monto que le corresponde tributar, a través de la aplicación de las reglas establecidas en la ley; ello es así pues, se itera, **considerar procedente la devolución en tales circunstancias –sin previa rectificación–, tendría por consecuencia que el contribuyente obtenga un doble beneficio**, lo que a su vez significa que no se haya determinado el importe exacto del monto que le corresponde contribuir al gasto público.

En suma, este Pleno de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito estima que sí procede la devolución de cantidades pagadas de forma indebida, aun cuando los montos solicitados fueron deducidos para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio respectivo, **siempre que previamente el contribuyente corrija mediante declaración complementaria, la determinación del impuesto sobre la renta, en la cual los montos pagados indebidamente fueron, a su vez, aplicados como deducciones.**

En las relatadas condiciones, con apoyo en el artículo 225 de la Ley de Amparo, se determina el criterio que debe prevalecer con carácter jurisprudencial acorde a las consideraciones sustentadas en esta ejecutoria; y conforme a la tesis que, por separado se adjunta a la presente resolución.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.—Sí existe contradicción de tesis.



SEGUNDO.—Debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio sostenido por este Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, conforme a la tesis aprobada.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución a los tribunales que emitieron los criterios analizados en esta resolución; remítase copia certificada de esta resolución a la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para su publicación en el Semanario Judicial de la Federación, y en su oportunidad, archívese como asunto concluido.

Así lo resolvió el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito:

En cuanto a que sí procede la devolución de cantidades pagadas de forma indebida, aun cuando los montos solicitados fueron deducidos para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio respectivo; por mayoría de quince votos de los Magistrados Arturo Iturbe Rivas, Osmar Armando Cruz Quiroz, Froylán Borges Aranda, Clementina Flores Suárez, Alfredo Enrique Baez López, Jesús Alfredo Silva García, Óscar Germán Cendejas Gleason, Gaspar Paulín Carmona, J. Jesús Gutiérrez Legorreta, José Eduardo Alvarado Ramírez, Ernesto Martínez Andreu, Luz María Díaz Barriga, Armando Cruz Espinosa, Martha Llamile Ortiz Brena y María Alejandra de León González; en contra de los votos de los Magistrados Jesús Antonio Nazar Sevilla, María Elena Rosas López, Ricardo Olvera García, Edwin Noé García Baeza, Hugo Guzmán López, Rosa González Valdés y Julio Humberto Hernández Fonseca (presidente).

Respecto a que la devolución procede condicionada a la previa rectificación de la determinación del impuesto respectivo; por mayoría de dieciséis votos de los Magistrados Julio Humberto Hernández Fonseca (presidente), Osmar Armando Cruz Quiroz, Jesús Antonio Nazar Sevilla, María Elena Rosas López, Froylán Borges Aranda, Ricardo Olvera García, Clementina Flores Suárez, Edwin Noé García Baeza, Alfredo Enrique Baez López, Jesús Alfredo Silva García, Óscar Germán Cendejas Gleason, Gaspar Paulín Carmona, Ernesto Martínez Andreu, Luz María Díaz Barriga, Hugo Guzmán López y Rosa González Valdés; en contra de los votos de los Magistrados Arturo Iturbe Rivas, J. Jesús Gutiérrez Legorreta, José Eduardo Alvarado Ramírez, Armando Cruz Espinosa, Martha Llamile Ortiz Brena y María Alejandra de León González.

El secretario de Acuerdos del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, Iván Guerrero Barón, hace constar y certifica que en términos de lo previsto en los artículos 8, 13, 14, 18 y demás conducentes en lo relativo de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública de la contradicción de tesis 3/2019 se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en el ordenamiento mencionado.

Nota: La tesis de jurisprudencia PC.I.A. J/162 A (10a.) que prevaleció al resolver esta contradicción de tesis, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 7 de agosto de 2020 a las 10:15 horas.



La tesis aislada I.18o.A.46 A (10a.) citada en esta ejecutoria, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 25 de mayo de 2018 a las 10:30 horas.

1. "Artículo 6o. 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.

"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

"Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

"I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

"II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

"III. (Derogada, D.O.F. 30 de abril de 1986)

"En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

"Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

"Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos



efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

"Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio."

2. "Artículo 32. Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

"No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aun cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

"...

"II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta."

Esta ejecutoria se publicó el viernes 07 de agosto de 2020 a las 10:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación.