

CONTRADICCIÓN DE TESIS 71/2008-SS.

**SUSCITADA ENTRE LOS TRIBUNALES
COLEGIADOS SEGUNDO Y CUARTO EN
MATERIA ADMINISTRATIVA Y EL SEGUNDO
TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE
TRABAJO, TODOS DEL TERCER CIRCUITO.**

**MINISTRO PONENTE: MARIANO AZUELA GÜITRÓN.
SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA: OSCAR PALOMO CARRASCO.
SECRETARIAS ADMINISTRATIVAS: MARÍA DEL CARMEN CHÁVEZ BELMONTES y
LAURA EDUWIGES PLANCARTE ABURTO.**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la
Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día
trece de agosto de dos mil ocho.

**Vo.Bo.
Ministro:**

**VISTOS; Y,
RESULTANDO:**

**Cotejó.
Secretario:**

PRIMERO. Mediante escrito recibido en este Alto Tribunal el treinta de abril de dos mil ocho, el Magistrado Presidente del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, denunció la posible contradicción de criterios entre el sustentado por dicho órgano jurisdiccional, al resolver el recurso de revisión fiscal **367/2007**, -en el que se comparte el criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Tercer Circuito establecido en el recurso de revisión fiscal **37/2005-**, y el

sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver los recursos de revisión fiscal **61/2005**, **62/2005** y **112/2005**.

SEGUNDO. El Presidente de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ordenó formar y registrar el expediente de Contradicción de Tesis.

TERCERO. Integrado el expediente, el Presidente en funciones determinó que la competencia para conocer del asunto corresponde a esta Segunda Sala, ordenó dar vista al Procurador General de la República para que expusiera su parecer si lo estimaba conveniente, quien opinó que sí existe la contradicción y, finalmente, turnó el expediente al Ministro ponente.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer de la presente denuncia de contradicción de tesis, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 197-A de la Ley de Amparo y 21, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los puntos Segundo y Cuarto del Acuerdo General 5/2001 del Tribunal Pleno, en virtud de que el tema sobre el que versa dicha denuncia corresponde a la materia administrativa cuya especialidad es de esta Sala.

SEGUNDO. La denuncia de contradicción de tesis proviene de parte legítima, toda vez que la formula el Magistrado Presidente del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, que participó en la solución de uno de los asuntos respecto de los que se hace dicha denuncia y, por ende, está facultado para hacerla en términos de los artículos 107, fracción XIII, constitucional y 197-A de la Ley de Amparo.

TERCERO. Los Tribunales Colegiados que participan en la presente contradicción resolvieron, en esencia, lo siguiente:

A) Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.

Este órgano colegiado conoció del recurso de revisión fiscal **367/2007**, interpuesto en contra de la sentencia dictada por la Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante la cual declaró la nulidad de las resoluciones impugnadas consistentes en diversos oficios en los que se negó a la parte actora la devolución del saldo a favor que solicitó.

El apoyo para rechazar la devolución, consistió en que la autoridad exactora advirtió la existencia de dos inconsistencias en la constancia de retenciones, a saber: **1.** La firma del representante legal ahí asentada no coincide con la que está registrada en sus archivos y, **2.** Dicho documento no contiene los datos del domicilio fiscal del contribuyente.

La Sala fiscal consideró que las irregularidades que la autoridad encontró en la constancia de retenciones por salarios y conceptos asimilados, solamente le son atribuibles al retenedor por ser el responsable de su emisión, por lo que la autoridad recaudadora debió requerir al empleador del solicitante para el efecto de aclarar las inconsistencias y no al contribuyente.

En contra de esta determinación la autoridad demandada interpuso recurso de revisión, que fue resuelto por el Tribunal Colegiado de Circuito de referencia, y en el cual estableció que si bien no existe disposición expresa que permita a la autoridad exactora requerir al recaudador para solventar irregularidades existentes en una solicitud de devolución, lo cierto es que: *“... las obligaciones recaen en los patrones retenedores de elaborar las constancias para los contribuyentes, entonces, debe concluirse que sí es dable jurídicamente a la autoridad fiscal, requerir al retenedor para que aclare los datos que le sean necesarios para proveer lo relativo a la procedencia o no de las solicitudes de devolución que le son presentadas, toda vez que tiene la obligación legal de realizar esas constancias de retención en la forma y términos que exigen los artículos 18 y 31 del Código Fiscal de la Federación, en concomitancia con el numeral 83 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta...”*

B) Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Tercer Circuito.

Este órgano colegiado conoció del recurso de revisión fiscal **37/2005**, interpuesto en contra de la sentencia dictada por la Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante la cual declaró la nulidad de las resoluciones impugnadas consistentes en los oficios mediante los cuales se negó a la parte actora la devolución del saldo a favor que solicitó.

La autoridad exactora negó la devolución solicitada porque advirtió dos inconsistencias en la constancia de retención por salarios y conceptos asimilados, a saber: **1.** No contiene el domicilio del contribuyente, y **2.** La firma del representante legal no coincide con la que se encuentra registrada en los archivos de la Administración Local de Recaudación de Zapopan.

La Sala fiscal declaró nulas las resoluciones impugnadas, porque las irregularidades que la autoridad encontró solamente le eran atribuibles al retenedor, por lo que estableció que la autoridad recaudadora debió requerir al empleador del solicitante para el efecto de aclarar las inconsistencias y no al contribuyente.

En contra de esta determinación la autoridad demandada interpuso recuso de revisión, que fue resuelto por el Tribunal Colegiado de Circuito de referencia, y en el cual estableció que: *“... no se puede considerar que las inconsistencias advertidas sean atribuibles a la actora, ya que las mismas constan en la constancia que elabora el retenedor, por lo que no se puede forzar a la empleada a que las subsane, dado que se trata de obligaciones que no son de la contribuyente.”* (sic)

En este sentido, precisó que de conformidad con los numerales 118, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 del Código Fiscal de la Federación: *“... es obligación única del retenedor lo relativo a los datos asentados en las constancias que se expiden al empleado, por lo que las inconsistencias detectadas en ellas, no podían ser subsanadas mediante requerimiento que se hiciera a la actora para ello, puesto que si bien es cierto que los empleados deben verificar la información contenida en las constancias que se les entregan, no debe perderse de vista que la actora no participa en el proceso de elaboración de dichos documentos...”*

Finalmente, estableció que la facultad que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación confiere a la autoridad exactora para requerir al contribuyente a fin de que subsane las inconsistencias advertidas en la solicitud de devolución: *“... debe entenderse que ... se hará cuando las inconsistencias detectadas le sean imputables, es decir, cuando a consideración de la autoridad, sean datos, informes o documentos adicionales y que estén relacionados con la misma, pero no puede entenderse que ello también deba aplicarse cuando los datos faltantes o incorrectos, provengan de un documento que no fue elaborado por el contribuyente, sino que proviene de un tercero como consecuencia de una obligación derivada de las disposiciones fiscales....”*

La anterior ejecutoria dio lugar a la emisión de la tesis aislada III.2o.T.10 A, visible en la página 1804, del Tomo: XXIII,

correspondiente al mes de febrero de dos mil seis, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que indica:

“DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. CUANDO LA AUTORIDAD DETECTA INCONSISTENCIAS ATRIBUIBLES AL RETENEDOR, DEBE REQUERIR A ÉSTE Y NO AL CONTRIBUYENTE PARA QUE LAS ACLARE. Es incorrecto que en un trámite de devolución de impuestos la autoridad hacendaria devuelva la solicitud y documentos, bajo el argumento de que detectó inconsistencias, invitando al contribuyente para que las aclare. Lo anterior, porque no es dable requerirlo si los datos faltantes se señalaron en la constancia de retenciones y percepciones, ya que lo correcto, en virtud de que se trata de una obligación del empleador, es requerir a éste para que realice las aclaraciones conducentes; ello porque debe tenerse en cuenta que en realidad el retenedor no es un tercero a la cuestión propuesta, sino que forma parte de la relación que se da en el cumplimiento de las obligaciones fiscales; o sea, existe vinculación entre la autoridad, el contribuyente y el empleador, por lo que si las inconsistencias son atribuibles al retenedor, debe requerírsele, para que de este modo se agilice el trámite respectivo, dado que si le deja la obligación al contribuyente, es decir, que éste recabe los datos faltantes, podría prolongarse dicho trámite ante la posible tardanza del retenedor.”

C) Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.

Este órgano colegiado conoció de los recursos de revisión fiscal **61/2005**, **62/2005** y **112/2005**, en los que sostuvo un criterio similar en relación con la facultad que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación confiere a la autoridad exactora para requerir al contribuyente a fin de que subsane las inconsistencias derivadas de su solicitud de devolución.

La Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conoció en primera instancia de los asuntos que motivaron las revisiones fiscales antes identificadas, declarando la nulidad de las resoluciones impugnadas porque la autoridad exactora en vez de requerir al contribuyente, debió de requerir a su empleador para que aclarara las inconsistencias encontradas en las solicitudes de devolución (las irregularidades encontradas fueron que no coincide el domicilio fiscal del contribuyente con el señalado en la declaración del ejercicio anual y que la firma del representante legal del retenedor no concuerda con la que está registrada en los archivos de la autoridad exactora).

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, revocó la sentencia recurrida en todos los recursos de revisión fiscal antes descritos, estableciendo que: “... *la Sala fiscal infringe lo dispuesto en el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, ya que aplicó e interpretó en forma incorrecta el artículo 22 de ese ordenamiento legal, al obligar a la*

autoridad demandada a requerir al patrón retenedor de impuestos para que aclare la inconsistencia que detectó en la constancia de retenciones por salarios y conceptos asimilados que fue exhibida por la contribuyente al solicitar la devolución de impuestos...”

Lo anterior se estimó así: “... ya que si el legislador ... estableció, en el aludido artículo 22 del Código Tributario, que 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 petición; ello, pone de manifiesto que la exigencia de cualquier dato o documento necesario para verificar la procedencia de la devolución, indudablemente es adicional a la solicitud o en su caso a la declaración del ejercicio en que se haya manifestado la existencia de cantidades pagadas indebidamente o saldo a favor y, en esa medida, es dable derivar que es el contribuyente, previo el requerimiento del caso, el único obligado a realizar las aclaraciones necesarias a fin de que la autoridad hacendaria esté en aptitud de resolver lo procedente respecto a su solicitud de devolución de impuestos ... puesto que considerarlo como lo hizo la Sala, implicaría modificar el contenido del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al establecerse supuestos jurídicos que no prevé...”

CUARTO. El análisis de las ejecutorias transcritas pone de relieve la existencia de la contradicción de tesis denunciada, porque los Tribunales Colegiados: Segundo en Materia de Trabajo

y Cuarto en Materia Administrativa, ambos del Tercer Circuito, determinaron que si en la solicitud de devolución de contribuciones existen irregularidades, debe requerirse al responsable de éstas para que las subsane, de tal manera que si las inconsistencias son atribuibles al retenedor, debe solicitarse a éste que las aclare y no al trabajador-contribuyente que solicita la devolución; mientras que, por su parte, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del indicado Circuito, consideró que el contribuyente que solicita la devolución es el único obligado a realizar las aclaraciones de las irregularidades que la autoridad exactora advierta en esa petición y en sus anexos, porque el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no permite requerir a persona diversa.

Como se advierte, los Tribunales contendientes analizaron una cuestión jurídica esencialmente igual, adoptando mediante sus consideraciones criterios discrepantes, no obstante que examinaron los mismos elementos, a saber: **a)** la presentación del trabajador-contribuyente de una solicitud de devolución de contribuciones; **b)** la negativa de la autoridad exactora de acordar de conformidad lo pedido por existir inconsistencias en la constancia de percepciones y retenciones que se acompañó a la solicitud respectiva, invitando al contribuyente para que subsane las irregularidades encontradas; **c)** la impugnación ante la Sala fiscal de esta determinación, resolviendo su nulidad por estimar que a quien debe requerirse para enmendar las inconsistencias encontradas es al empleador del solicitante y no al contribuyente y; finalmente, **d)** el conocimiento de estas resoluciones por los Tribunales Colegiados contendientes.

La concurrencia de los supuestos antes enumerados, demuestra la existencia de la contradicción denunciada, con apoyo, además, en la tesis jurisprudencial número P./J. 26/2001, cuyo rubro es: **“CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA.”**¹

Por lo tanto, el punto a dilucidar consiste en determinar si para verificar la procedencia de la solicitud de devolución de contribuciones, regulada por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad exactora puede o no requerir a personas distintas de los interesados para que subsanen las irregularidades advertidas en las solicitudes y en sus anexos.

No constituye un obstáculo, que los Tribunales contendientes hayan arribado a sus conclusiones tomando como referencia el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente de mil novecientos noventa y ocho a dos mil tres, actualmente reformado, en virtud de que no obstante lo anterior, no ha quedado resuelto el punto en contradicción, porque el numeral en comento, vigente en dos mil ocho, sigue estableciendo que: **“... las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente,**

¹ El texto de esta jurisprudencia es: “De conformidad con lo que establecen los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo, de la Constitución Federal y 197-A de la Ley de Amparo, cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o la Sala que corresponda deben decidir cuál tesis ha de prevalecer. Ahora bien, se entiende que existen tesis contradictorias cuando concurren los siguientes supuestos: a) que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes; b) que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas; y, c) que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos”. (Jurisprudencia sostenida por el Pleno

en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que se consideren necesarios...”, sin especificar si se puede o no requerir a personas distintas de los interesados para que subsanen las irregularidades advertidas en las solicitudes y en sus anexos.

En este tenor, es conveniente resolver la contradicción de tesis denunciada puesto que este proceder tiende a fijar criterios que conservan vigencia y utilidad en la preservación de la seguridad jurídica, en la inteligencia de que el criterio a que se arribe en el presente asunto puede ser aplicado a la disposición reformada actualmente en vigor.²

QUINTO. El primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal,³ establece la garantía de seguridad jurídica, la cual implica que ningún gobernado puede ser molestado sino a través de un mandamiento escrito de la autoridad competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento.

de este Alto Tribunal, visible en la página 76, del Tomo XIII, correspondiente al mes de abril de dos mil uno, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta)

² Es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 87/2000, sostenida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 70, del Tomo XII, correspondiente al mes de septiembre de dos mil, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que precisa: **“CONTRADICCIÓN DE TESIS. DEBE RESOLVERSE, AUNQUE DIMANE DE LA INTERPRETACIÓN DE PRECEPTOS LEGALES DEROGADOS, SI SU CONTENIDO SE REPITIÓ EN LOS VIGENTES.** A pesar de que los criterios divergentes deriven del examen de disposiciones legales o reglamentarias que ya no se encuentren en vigor, por haber sido derogados o abrogados los ordenamientos a que pertenecen, es necesario resolver la contradicción de tesis denunciada en el caso de que los ordenamientos vigentes, que sustituyeron a aquéllos repitan, en lo esencial, las hipótesis normativas cuya interpretación por los Tribunales Colegiados de Circuito o por las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dio lugar a la contradicción de tesis, puesto que este proceder tiende a fijar criterios que conservan vigencia y utilidad en la preservación de la seguridad jurídica.”

³ **“ARTÍCULO 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.
...”

La seguridad jurídica es la certeza del individuo de que su situación jurídica no será afectada mas que por los procedimientos regulares establecidos previamente.

Dentro de un régimen jurídico, esa afectación de diversa índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho.

Ese conjunto de modalidades jurídicas a que debe sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde el punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, traducida en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etcétera, es lo que constituye la garantía de seguridad jurídica, de ahí que ésta implica un conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado; por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del Derecho.

Lo anterior encuentra su fundamento, además, en el principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y

términos que la misma determina, es decir, que sólo pueden hacer lo que la ley les autoriza de un modo expreso, mientras que el particular disfruta de un derecho de libertad que le permite hacer lo que quiera, menos lo que la ley le prohíbe también de un modo expreso.

Ahora bien, en virtud de que la contradicción de criterios gira en torno a lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente de mil novecientos noventa y ocho a dos mil tres, conviene señalar que de tal numeral, en la parte que interesa para este asunto, se desprende que:

a) Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, ya sea mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente, o bien, a través de certificados expedidos a nombre de este último;

b) La devolución se efectuará mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente dentro del plazo de cuarenta días contados a partir de la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, cuando éste le proporcione el número de cuenta en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. En los demás casos, el plazo para efectuar la devolución será de cincuenta días; y

c) 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 solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que consideren necesarios y que estén relacionados con la misma, bajo apercibimiento de que de no subsanar la prevención en el término indicado, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente.⁴

De lo anterior se deduce, por una parte, que los contribuyentes pueden solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal o que procedan de

⁴ Así se desprende de los tres primeros párrafos del numeral en comento, cuyo texto era el siguiente:

(REFORMADO PRIMER PÁRRAFO, D.O.F. 29 DE DICIEMBRE DE 1997)

“ARTÍCULO 22. Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

(REFORMADO, D.O.F. 15 DE DICIEMBRE DE 1995)

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

(REFORMADO, D.O.F. 29 DE DICIEMBRE DE 1997)--

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días contados en los términos de este párrafo. 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. 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. 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 este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

...”

conformidad con las leyes fiscales y, por la otra, que con motivo de dicha promoción las autoridades hacendarias se encuentran obligadas, según sea el caso, a realizar alguno de los siguientes actos:

- Devolver las cantidades reclamadas dentro de los plazos que prevé el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación;
- Solicitar a los particulares en un plazo no mayor a veinte días, contados a partir del día de la presentación, datos, informes o documentos adicionales que consideren necesarios y que tengan que ver con la misma; o
- Negar la devolución solicitada exponiendo las razones para llegar a tal conclusión.

Antes de continuar, es útil señalar que el numeral en comento se reformó en dos mil cuatro, estableciendo en lo que a este asunto interesa, la facultad de las autoridades fiscales para efectuar un nuevo requerimiento hacia el contribuyente para solicitarle datos, informes o documentos que hayan sido aportados por este último al desahogar el primer requerimiento.⁵

⁵ Así se desprende del numeral en comento, vigente en dos mil cuatro, cuyo texto era el siguiente:
(REFORMADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

“ARTÍCULO 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales...”

...

“Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las

Asimismo, al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se le adicionó un párrafo (el quinto), en dos mil seis, estableciendo la hipótesis relativa a que cuando en la 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 diez días aclare dichos datos.⁶

Finalmente, el numeral en comento fue nuevamente adicionado en dos mil siete, estableciendo a favor de la autoridad exactora, la posibilidad de iniciar sus facultades de comprobación con el objeto de verificar la procedencia de la devolución solicitada, previendo que el ejercicio de las facultades de

autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados. ...”

⁶ La adición en comento señala:

“**ARTÍCULO 22.** Las autoridades fiscales devolverán...

...

(ADICIONADO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

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

...

(REFORMADO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

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.

...”

comprobación debe concluir dentro de un plazo de noventa días, salvo en el caso en que la autoridad deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, caso en el cual el plazo de conclusión será de ciento ochenta días.⁷

Precisado lo anterior, se pone de manifiesto que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece que la autoridad exactora, para verificar la procedencia de la devolución, sólo puede requerir al contribuyente a fin de que éste le proporcione datos, informes o documentos adicionales que se consideren necesarios y que estén relacionados con la misma.

Conviene señalar, que antes de la reforma de dos mil seis, el artículo de referencia no preveía qué es lo que debía hacer la autoridad cuando en la solicitud de devolución existieran errores en los datos contenidos en la misma, sin embargo, si advertía alguna irregularidad, por orden práctico se requería al contribuyente en términos de lo establecido por el legislador para verificar la procedencia de la devolución.

⁷ La adición en comentario precisa:

“ARTÍCULO 22. Las autoridades fiscales devolverán...

...

(ADICIONADO, D.O.F. 1 DE OCTUBRE DE 2007)

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.

....”

A partir de la reforma citada, cuando existan errores en los datos contenidos en la solicitud de devolución, el numeral de referencia prevé la posibilidad de que se requiera al contribuyente –solamente-, para que mediante escrito y en un plazo de diez días aclare dichos datos.

En este sentido, se pone de relieve que el numeral en comento no prevé expresamente la posibilidad de que la autoridad exactora requiera a personas distintas de los interesados para que subsanen las irregularidades advertidas en las solicitudes de devolución y en sus anexos.

Inclusive, tomando en cuenta la evolución antes señalada del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el legislador siempre ha limitado la facultad que le confirió a la autoridad exactora de solicitar que se subsanen errores o de requerir datos, informes o documentos adicionales para resolver la solicitud de devolución, únicamente al contribuyente, es decir, al directamente interesado de que se resuelva la petición respectiva.

Consecuentemente, las autoridades fiscales con base en la disposición en comento, para verificar la procedencia de la solicitud de devolución, no están facultadas para formular requerimientos a personas distintas de los interesados, a fin de subsanar las irregularidades advertidas en las solicitudes y en sus anexos.

La potestad que prevé hacia la autoridad fiscal, es la de emitir o no un requerimiento para que se aclaren datos, informes o documentos adicionales a la solicitud de devolución de contribuciones, es decir, no establece como obligación ineludible realizar siempre y en todos los casos un requerimiento al contribuyente, sino que la invitación para que se subsanen las irregularidades encontradas se originará, en su caso, a partir de la apreciación de la petición respectiva y de sus anexos.

Efectivamente, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, prevé que: ***“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...”***, de lo que se colige que tal numeral atribuye a la autoridad exactora la facultad de que a partir de la apreciación de la solicitud de devolución de contribuciones y de sus anexos, decida si emite o no un requerimiento con el objeto de verificar su procedencia.

Pero, atendiendo a los principios de legalidad y seguridad jurídica que se derivan del artículo 16 de la Constitución Federal, cuyo ejercicio implica que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, el legislador limita esa facultad para que el requerimiento se realice solamente a cargo del contribuyente.

Consecuentemente, si a partir de la apreciación de la solicitud de devolución de contribuciones y de sus anexos, la

autoridad exactora debe decidir si emite o no un requerimiento con el objeto de verificar su procedencia, conviene tomar en consideración bajo qué lineamientos deben realizarse dichas peticiones y qué documentos pueden anexarse.

Esta Segunda Sala, al resolver la contradicción de tesis 30/2003-SS, estableció que cuando la solicitud de devolución de contribuciones se realice a petición de parte, los contribuyentes podrán realizarla utilizando la declaración correspondiente en que aparezca el saldo a favor, o bien, el formato 32 denominado "solicitud de devolución", ya que ambas son formas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tal efecto, en el número de ejemplares que se requiera y con los datos, informes y documentos que establezcan tanto el Reglamento del Código Fiscal de la Federación,⁸ como la forma respectiva.

Entonces, basta con que el contribuyente presente la declaración correspondiente o el formato 32, en el número de ejemplares que corresponda, y cumpla con los requisitos que prevé el reglamento citado, para que se obligue a la autoridad a que resuelva lo conducente en torno a la solicitud de devolución, ya sea en el sentido de devolverle esas cantidades; solicitarle datos, informes y documentos adicionales; o, en su caso, negarle dicha devolución.⁹

⁸ El artículo 11 del indicado Reglamento, vigente de 2003 a 2008, señala:

“Artículo 11. La devolución de cantidades pagadas indebidamente y las demás que procedan de conformidad con las disposiciones fiscales en los términos del artículo 22 del Código, se solicitará ante la autoridad administradora.”

⁹ La jurisprudencia que derivó de la contradicción de tesis señalada es la identificada con el número 2a./J. 56/2003, cuyos rubro, texto y datos de identificación son: **“DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE AL FISCO FEDERAL O LAS QUE PROCEDAN DE CONFORMIDAD CON LAS LEYES FISCALES. FORMATOS PARA SU SOLICITUD.** El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales se encuentran obligadas a

En relación con lo anterior, conviene señalar que el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta dos mil tres, por una parte, establece que las personas que presenten promociones ante las autoridades fiscales deberán utilizar las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera y, por la otra, que cuando no existan formas aprobadas por la Secretaría, bastará con que presenten un escrito que cumpla por lo menos con los requisitos que prevé dicho numeral.¹⁰

devolver, de oficio o a petición de parte, las cantidades pagadas indebidamente al fisco federal, así como las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. Ahora bien, cuando la devolución se realice a petición de parte, los contribuyentes podrán solicitarla utilizando, indistinta e independientemente del monto de que se trate, la declaración correspondiente en que aparezca el saldo a favor, o bien, el formato 32 denominado "solicitud de devolución", ya que ambas son formas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tal efecto, en el número de ejemplares que se requiera y con los datos, informes y documentos que establezcan tanto el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, como la forma respectiva. En consecuencia, el hecho de que las autoridades fiscales pretendan establecer mayores requisitos o formalidades en las resoluciones administrativas o en las reglas misceláneas en cuanto a la presentación de la solicitud de devolución, como el relativo a que cuando el monto exceda del "límite máximo de devoluciones automáticas" forzosamente debe utilizarse el referido formato 32, resulta ilegal, en virtud de que el mencionado artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no contempla tal requisito, ni tampoco su reglamento o alguna de las formas aprobadas por la señalada Secretaría, por lo que basta con que el contribuyente presente cualquiera de ellas, en el número de ejemplares que corresponda, y cumpla los requisitos que prevé el reglamento citado, para que se oblique a la autoridad a que resuelva lo conducente en torno a la solicitud de devolución, ya sea en el sentido de devolverle esas cantidades; solicitarle datos, informes y documentos adicionales; o requerirle que otorgue garantía o, en su caso, negarle dicha devolución." (Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Julio de 2003, Tesis: 2a./J. 56/2003, página: 197.)

¹⁰ “**Artículo 18.** Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

....”

Actualmente, el numeral citado en el párrafo anterior, prevé la posibilidad de que las promociones se realicen por medios electrónicos, pero bajo la condición de que el Servicio de Administración Tributaria establezca las promociones que deberán ser presentadas por esa vía, según se advierte de la fracción II, del ARTÍCULO SEGUNDO, de las disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación para dos mil cuatro.¹¹

La regla II.2.2.6, de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil ocho, prevé que en tanto entre en vigor el formato electrónico para presentar las solicitudes de devolución, los contribuyentes efectuarán la misma mediante la forma oficial 32 “Solicitud de devolución” y sus anexos A, 1, 1-A, 2, 3 y 4 según corresponda, contenidos en el Anexo 1, excepto tratándose de las personas físicas que soliciten la devolución del saldo a favor en el impuesto sobre la renta en su declaración del ejercicio.¹²

¹¹ Disposiciones Transitorias 2004.

“ARTÍCULO SEGUNDO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

...

II. Lo dispuesto en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, entrará en vigor hasta que el Servicio de Administración Tributaria establezca las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso.

...”

¹² **Regla II.2.2.6.** Formato de solicitud de devolución:

“Para los efectos del artículo 22-C del CFF, (contribuyentes que tengan cantidades a favor cuyo monto sea igual o superior a \$10,000.00) en tanto entre en vigor el formato electrónico para presentar las solicitudes de devolución, los contribuyentes efectuarán la misma mediante la forma oficial 32 “Solicitud de devolución” y sus anexos A, 1, 1-A, 2, 3 y 4 según corresponda, contenidos en el Anexo 1, excepto tratándose de las personas físicas que soliciten la devolución del saldo a favor en el ISR en su declaración del ejercicio de conformidad con lo dispuesto en la regla II.2.2.1., que se estará a los términos de la misma.

...”

Por su parte, el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta dos mil tres, establecía que las personas que conforme a las disposiciones fiscales tuvieran obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo deberían de hacer en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, datos e informes y adjuntando los documentos que dichas formas requieran.¹³

Actualmente, dicho numeral prevé que las solicitudes, avisos e informes que se realicen al Fisco Federal deberán hacerse mediante formatos electrónicos, sin embargo, se sigue ponderando esta situación cuando las formas de las declaraciones y expedición de constancias que prevengan las disposiciones fiscales no hubieren sido aprobadas y publicadas en el Diario Oficial de la Federación, caso en el que los obligados a presentarlas deberán utilizar las últimas formas publicadas por las autoridades fiscales y si éstas no existen, se formularán por escrito.¹⁴

¹³ “**Artículo 31.** (vigente de 1998 a 2006) Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.
...”

¹⁴ “**Artículo 31.** (vigente en 2008) Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.
...”

De lo anterior se desprende que, por regla general, las personas físicas y morales deberán presentar sus promociones ante las autoridades fiscales en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares, con los datos, informes y documentos que en dichas formas se requiera y, por excepción, en los casos en que no existan las formas autorizadas por dicha Secretaría, podrán presentar un escrito que cumpla con al menos los requisitos que prevé el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

De igual forma se advierte, en la materia que corresponde a esta contradicción, que los contribuyentes pueden solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal o que procedan de conformidad con las leyes fiscales, a través de la declaración correspondiente (medios electrónicos) o del formato 32 (formato por escrito).

Al respecto, conviene señalar que cuando se deseen acompañar documentos que sirvan de apoyo para que la autoridad exactora resuelva favorablemente la devolución solicitada, tendrá que utilizarse el formato 32. Los documentos a que se refiere el apartado 9 del indicado formato, que pueden acompañarse al mismo o que la autoridad puede requerir para su

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

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas y publicadas en el Diario Oficial de la Federación por las autoridades fiscales a más tardar un mes antes de la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlas, los obligados a presentarlas deberán utilizar las últimas formas publicadas por la citada dependencia y, si no existiera forma publicada, las formularán en escrito que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en el caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.
..."

cotejo a fin de verificar la procedencia de la solicitud de devolución de contribuciones y subsanar irregularidades son, entre otros, los siguientes:

- Acta constitutiva y poder notarial que acredite la personalidad del representante legal que promueve;
- Identificación oficial del contribuyente o de su representante;
- Las declaraciones normales o complementarias de las que se desprenda el pago de lo indebido o el saldo a favor;
- Tratándose de declaraciones presentadas con más de cinco años de antigüedad, adicionalmente a la fotocopia, el formato original con sello de la institución bancaria receptora;
- Escrito libre con firma autógrafa del contribuyente o su representante legal, en el que se exponga claramente el motivo de su solicitud señalando el fundamento legal en el que basa su petición y papeles de trabajo donde se muestre el origen del importe que solicita en devolución;
- Comprobantes fiscales de impuesto acreditable, retenido o pagado: constancias de retenciones con firma autógrafa, en su caso, sello original, estados de cuenta bancarios en los que consten las retenciones; comprobantes de impuesto pagado en el extranjero, entre otros;

- Encabezado del estado de cuenta emitido por sucursal bancaria, el obtenido a través de internet o copia del contrato de apertura de la cuenta, en los que aparezca el nombre del contribuyente así como el número de cuenta bancaria CLABE, cuando se encuentre obligado;
- Las personas morales deben contar con certificado digital de Firma Electrónica Avanzada (FIEL) vigente en todos los casos, para personas físicas únicamente cuando se trate de saldos a favor con importes iguales o superiores a \$10,000.00 (diez mil pesos 00/100 M.N.);
- Papeles de trabajo o escrito en el que se aclare el monto de los pagos provisionales manifestados en la declaración del ejercicio y, en su caso, fotocopia de los pagos provisionales correspondientes;
- Escrito o papel de trabajo en el que se aclare la cifra manifestada en la declaración por concepto de acreditamientos, estímulos o reducciones por existir diferencias con lo determinado por la autoridad;
- Escrito en el que se aclare la determinación de los ingresos exentos o la determinación del ingreso acumulable y no acumulable, por existir diferencias contra lo determinado por la autoridad;
- En caso de que el retenedor no haya presentado la declaración informativa: comprobar la relación laboral y/o

comercial con la presentación de recibos de nómina, estados de cuenta bancarios con los depósitos por concepto de pago de nómina, recibos de arrendamiento y de honorarios, constancia de sueldos, salarios conceptos asimilados, crédito al salario y subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso;

- Los demás datos, informes o documentos necesarios para aclarar las inconsistencias determinadas por la autoridad o para aclarar la situación fiscal del solicitante ante el registro federal de contribuyentes.

Como se observa, la mayoría de los documentos antes relacionados son responsabilidad del contribuyente que solicita la devolución, por lo que no existe mayor problema en que los muestre a la autoridad pues, inclusive, en muchos de ellos participa directamente en su elaboración y, en otros, constituye una obligación fiscal a su cargo tenerlos. Sin embargo, existen otros documentos en los que no tiene participación (como en la elaboración de constancias de retenciones cuando se trata del trabajador) y, por ende, su presentación ante la autoridad constituye una obligación a su cargo difícil de cumplir, atendiendo a la máxima jurídica de que nadie está obligado a lo imposible.

En este contexto, es válido afirmar que está a cargo del contribuyente subsanar ante la autoridad alguna cuestión sobre la cual esté a su alcance o le sea imputable, como por ejemplo, algún dato faltante en el formato de devolución, en el escrito que presente o en los anexos que se exhiban -siempre que en ellos

haya participado directamente en su emisión-, o presentar algún documento que se haya omitido anexar.

Pero, tratándose de subsanar irregularidades en relación con documentos en los que el contribuyente no participa directamente, sino que sólo proporciona sus datos para que diversa persona los elabore, debe decirse que el desahogo del requerimiento correspondiente no queda a cargo del contribuyente porque se le estaría obligando a realizar algo que le es imposible.

De ahí que corresponde a la autoridad exactora determinar, en cada caso concreto, a quién le es imputable la irregularidad contenida en la solicitud de devolución y en sus anexos, y con base en ello, decidir si emite o no un requerimiento, el que de acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, solamente puede ser a cargo del contribuyente.

Ahora bien, en el terreno de los asuntos de los que deriva la presente contradicción, se desprende que la autoridad exactora negó la devolución porque advirtió irregularidades propias de la constancia de percepciones y retenciones que se acompañó a la solicitud respectiva, consistentes en que la firma del representante patronal no coincide con la registrada en los archivos de la autoridad, que no contiene los datos del domicilio fiscal del contribuyente o son distintos a los que se indican en el formato 32 o en la declaración del ejercicio, o que el nombre que ahí aparece es diferente al del contribuyente que solicita la devolución.

En este sentido, atendiendo a las máximas de que nadie está obligado a lo imposible y de que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, es válido concluir que el requerimiento que la autoridad fiscal puede realizar al contribuyente, de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, sólo debe ser en relación con lo que a éste le es directamente atribuible.

La conclusión alcanzada, se confirma si se toma en cuenta que el noveno párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil ocho, prevé la posibilidad de que si la autoridad exactora con motivo de la solicitud de devolución de contribuciones, decide iniciar sus facultades de comprobación con el objeto de verificar la procedencia de la misma, puede requerir información a terceros relacionados con el contribuyente,¹⁵ de lo que se desprende que si esta facultad,

¹⁵ “**Artículo 22.** (vigente en 2008) ...

...
Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.

...
(REFORMADO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

prevista a favor de la autoridad exactora para requerir a personas distintas de los interesados, no se preveía anteriormente, ese supuesto no podía entenderse tácitamente contemplado en la norma en estudio, pues por razones de seguridad jurídica se debe procurar que los actos de autoridad se encuentren fundados y motivados, lo que implica que debe existir un sustento legal que autorice su realización.

Por ello, si el artículo analizado a lo largo de esta resolución, no establece como facultad a favor de la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, requerir a personas distintas de los interesados para que subsanen las irregularidades advertidas en sus solicitudes de devolución y en sus anexos, debe concluirse que con apoyo en esta norma, las autoridades fiscales no pueden formular un requerimiento de esta naturaleza, porque en tal caso se violentarían los principios de legalidad y seguridad jurídica que derivan del artículo 16 de la Constitución Federal.

Cabe señalar, que lo razonado no implica desconocer la facultad de la autoridad para requerir a terceros relacionados con

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.

(ADICIONADO, D.O.F. 1 DE OCTUBRE DE 2007)

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.

...

los contribuyentes, los datos, informes o documentos que estime pertinentes, sin embargo, tal potestad solamente la puede realizar cuando decida ejercer sus facultades de comprobación, situación que es diferente a la analizada en este asunto.

De conformidad con lo razonado, la tesis cuyo criterio debe prevalecer con el carácter de jurisprudencia, es la siguiente:

DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE. ACORDE CON EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI LA AUTORIDAD CONSIDERA QUE DEBEN SUBSANARSE IRREGULARIDADES DE LA SOLICITUD RESPECTIVA O DE SUS ANEXOS, A QUIEN DEBE REQUERIR ES AL SOLICITANTE. Si se tiene en cuenta, por una parte, que conforme a los principios de legalidad y seguridad jurídica contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite y, por otra, que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución de cantidades pagadas indebidamente, podrán requerirle al contribuyente los datos, informes o documentos adicionales que consideren necesarios y que estén relacionados con aquélla, es indudable que en este último supuesto no está incluida la facultad de requerir a personas distintas del contribuyente para que realicen las aclaraciones señaladas a fin de que la autoridad resuelva lo procedente respecto de la solicitud de devolución, en virtud de que se violentarían los indicados principios constitucionales. Esto es, si existe alguna irregularidad en la solicitud respectiva o en

sus anexos, la autoridad únicamente puede requerir al contribuyente para que la subsane, pero atendiendo a la máxima de que nadie está obligado a lo imposible, ese requerimiento sólo debe ser en relación con lo que esté a su alcance o le sea directamente imputable. Lo anterior no implica desconocer la facultad de la autoridad para requerir a terceros, relacionados con los contribuyentes, los datos, informes o documentos que estime pertinentes; sin embargo, solamente puede hacer uso de tal potestad cuando decida ejercer sus facultades de comprobación.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Existe la contradicción de tesis denunciada.

SEGUNDO. Debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, redactado en la parte final del último considerando de esta resolución.

Notifíquese; remítase testimonio de esta resolución a los Tribunales Colegiados respectivos y la tesis de jurisprudencia que se establece en este fallo a la Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis, así como de la parte considerativa correspondiente para su publicación en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; hágase del conocimiento del Pleno y de la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia, de los Tribunales Colegiados de Circuito y Juzgados de Distrito la tesis jurisprudencial que se

sustenta en la presente resolución y, en su oportunidad, archívese el expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Mariano Azuela Güitrón, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos y Ministro Presidente José Fernando Franco González Salas.

Firman el Ministro Presidente y el Ministro Ponente, con el Secretario de Acuerdos de la Segunda Sala que autoriza y da fe.

MINISTRO PRESIDENTE:

JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS.

MINISTRO PONENTE:

MARIANO AZUELA GÜITRÓN.

SECRETARIO DE ACUERDOS:

LIC. MARIO EDUARDO PLATA ÁLVAREZ.

Esta hoja corresponde a **LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 71/2008-SS. SUSCITADA ENTRE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS SEGUNDO Y CUARTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y EL SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO, TODOS DEL TERCER CIRCUITO**, y fue fallada el trece de agosto de dos mil ocho, en el sentido siguiente: **PRIMERO.** Existe la contradicción de tesis denunciada. **SEGUNDO.** Debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, redactado en la parte final del último considerando de esta resolución. **Conste.**

Z5LyUJZSNwaCIReD2GceuJNSvkYIkGgj4Yt+SpwqqCg=