

Saldos a favor: ¿Cuándo inicia el plazo para su prescripción?



Este tema recobra su importancia dado el nuevo enfoque de la jurisprudencia emitida por nuestro Máximo Tribunal respecto al momento de la prescripción. Como se sabe, este concepto se divide en: prescripción positiva o adquisitiva (*usucapio*), y prescripción negativa o extintiva, siendo la primera el medio de adquirir bienes, y la segunda, una forma para librarse del cumplimiento de obligaciones; esta última es la que en esta ocasión se trata a mayor profundidad, pues en materia fiscal solamente se prevé la prescripción negativa

73



Lic. Patricia López Padilla,
Asociada de Natera
Consultores, S.C.

NATERA



Lic. Roberto Flores, Asociado
de Natera Consultores, S.C.

INTRODUCCIÓN

El 3 de octubre de 2014 fue publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* la jurisprudencia P./J.48/2014 (10a.), emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), con el rubro: *SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE ES EXIGIBLE SU DEVOLUCIÓN PARA EFECTOS DEL CÁMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.*

Esta jurisprudencia resulta de la mayor relevancia y trascendencia, pues además de precisar el momento en el cual es exigible la devolución de un saldo a favor para efectos del cómputo del plazo de prescripción, la citada jurisprudencia entraña un cambio en la interpretación que hasta hace algunos años prevalecía, en relación con el inicio del mencionado plazo de prescripción, tratándose de saldos a favor.

PRESCRIPCIÓN

La figura de la prescripción tiene su origen en el Derecho Romano, y de manera más cercana, en nuestro sistema jurídico encuentra su principal regulación en la legislación civil; concretamente, en el Título Séptimo del Código Civil Federal (CCF).

De conformidad con lo establecido en el Código previamente mencionado, la prescripción es un medio de adquirir bienes o bien, de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.¹

Dado lo señalado, la prescripción se divide en: prescripción positiva o adquisitiva (*usucapio*), y prescripción negativa o extintiva, siendo la primera el medio de adquirir bienes, y la segunda, una forma para librarse del cumplimiento de obligaciones.²

La prescripción negativa o extintiva, que es la que reviste particular importancia para el objeto del presente estudio, constituye una excepción oponible a la acción de cobro por parte del acreedor, por el solo transcurso del tiempo y por la inactividad de las partes.³

Es decir, la relación entre deudor y acreedor no es perpetua, sino que el derecho del acreedor a que el

deudor le pague se encuentra sujeto a la diligencia del acreedor en el cuidado de su derecho, y a un lapso de tiempo, dentro del cual el acreedor debe ejercer su derecho de cobro, pues en caso contrario, se considerará que la obligación ha quedado extinta por prescripción.⁴

LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Conviene mencionar que en materia fiscal solamente se prevé la prescripción negativa; es decir, aquella figura que libera al deudor de una obligación tributaria por el simple transcurso del tiempo. En ese sentido, la prescripción en el ámbito tributario está regulada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Al respecto, el artículo 22 del CFF establece que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente, así como las que procedan conforme a las leyes fiscales. Este mismo numeral dispone que la obligación de devolver “prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal”.

Por su parte, el artículo 146 del mismo ordenamiento legal consagra la prescripción de los créditos fiscales a cuyo cobro tienen derecho las autoridades fiscales, y señala en términos generales lo siguiente: **a)** que el plazo prescriptivo inicia a partir de la fecha en la cual el pago pudo ser legalmente exigido; **b)** que se puede oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo por parte de los contribuyentes deudores, y **c)** que el término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o bien, por el reconocimiento expreso o tácito del reconocimiento del crédito.

Ahora bien, es de suma importancia destacar que el artículo 22 del CFF establece que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Lo anterior, en otras palabras, implica que tanto la prescripción del derecho que tienen los

¹ Artículo 1135 del CCF

² Artículo 1136 del CCF

³ Cfr. De la Peza, José Luis. *De las Obligaciones*. Ed. McGraw-Hill. México, 1997. Pág. 130

⁴ Cfr. Rico Álvarez, Fausto y Garza Bandala, Patricio. *Teoría General de las Obligaciones*. Ed. Porrúa. México, 2012. Pág. 561

contribuyentes para exigir al fisco la devolución de un pago de lo indebido o un saldo a favor, como la prescripción del derecho que tienen las autoridades fiscales para cobrar a los contribuyentes los créditos fiscales a su cargo, se rigen ambos bajo los mismos lineamientos y condiciones: igualdad de tratamiento, el cual deriva precisamente de la ley.

ANTECEDENTES A LA JURISPRUDENCIA P./J.48/2014

Es importante destacar que hasta hace algunos meses, se consideraba que para que el plazo de prescripción pudiese comenzar a transcurrir, era menester lo siguiente:

1. La existencia de un crédito fiscal o de una cantidad a favor del contribuyente (por pago de lo debido o saldo a favor), plenamente determinado, cuantificado e identificado, de plazo vencido, líquido y exigible, y

2. Que el acreedor tuviese pleno conocimiento de esa existencia, para así estar plenamente facultado para ejercer su correlativo derecho al cobro. De hecho, diversos criterios jurisprudenciales destacaban que las autoridades fiscales podrían tener conocimiento de la existencia de un saldo a favor, hasta el momento en que se consignase tal saldo en la respectiva declaración complementaria.⁵

Ahora bien, la Jurisprudencia P./J.48/2014 (10a), emitida por el Pleno de la SCJN derivó de una contradicción de tesis en la cual contendieron criterios emitidos por la Primera y Segunda Salas de la SCJN. A continuación expondremos, brevemente, los argumentos torales de cada criterio.

1. Criterio contendiente de la Primera Sala de la SCJN

El criterio contendiente de la Primera Sala de la SCJN puede observarse en la sentencia dictada en el amparo directo en revisión 2514/2012. En ella, medularmente se sostuvo lo siguiente:

(...)

En primer lugar, debe de recordarse que de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación,

⁵ Véase la tesis 1a. CCLXXXI/2012 (10a.), de rubro: *PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE UN SALDO A FAVOR, EL PLAZO INICIA A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE EL FISCO FEDERAL TIENE CONOCIMIENTO DE LA EXISTENCIA DE ÉSTE.*

el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y dicho término se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. En torno a esta cuestión, debe señalarse que el artículo 2190 del Código Civil Federal establece el concepto de deuda exigible al señalar: “Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho”. Así las cosas, se pone de manifiesto que tratándose de la devolución de los saldos a favor, el término de la prescripción inicia a partir del momento en que el Fisco Federal tiene conocimiento de la existencia de éstos a través de una declaración normal o complementaria. Lo anterior es así en virtud de que no será sino hasta el momento en que se consigna en la declaración respectiva un saldo a favor, cuando éste puede ser legalmente exigible por parte de los contribuyentes.

(...)

(Énfasis añadido.)

De lo transcrito se desprende que conforme a la interpretación de la Primera Sala de la SCJN, tratándose de saldos a favor, el término de la prescripción inicia a partir del momento en que se consigna en la declaración respectiva (ya fuese ésta una declaración normal o complementaria), la existencia del mismo.

Lo anterior, toda vez que el tema del conocimiento por parte del deudor, acerca de la existencia del adeudo, constituía una premisa indispensable para la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal. Esto es así, pues el deudor no podría proceder a la devolución del saldo a favor, si desconocía la existencia del crédito a su cargo.

2. Criterio contendiente de la Segunda Sala de la SCJN

Por su parte, el criterio sustentado por la Segunda Sala de la SCJN, mismo que está contenido en las sentencias que se dictaron con el objeto de resolver los amparos directos en revisión 2693/2010 y 258/2012, en términos generales versa sobre lo siguiente:

(...)

También se establece de manera clara que dicho plazo inicia a partir de la declaración final tratándose

de contribuciones que se calculan por ejercicios. No podría ser de otra manera pues mientras no se haya elaborado la declaración del ejercicio el contribuyente no podrá conocer con exactitud el monto al que asciende el saldo a favor toda vez que, como se apuntó, éste deriva de la mecánica de los propios impuestos en los que necesariamente debe de tomarse en cuenta los pagos provisionales que se hubiesen efectuado, de manera que dicho saldo no surge en un momento determinado sino que nace cuando jurídica y contablemente se está en aptitud de conocerlo con certeza. No pasa inadvertido para esta Segunda Sala que conforme al artículo 32 del Código Fiscal de la Federación los contribuyentes pueden modificar su declaración hasta en tres ocasiones (siempre que no se hayan iniciado las facultades de comprobación). Al respecto, debe decirse que la declaración complementaria tiene por objeto hacer del conocimiento de la autoridad hacendaria el cambio en algunos datos o en algunos rubros de la declaración mas no constituye una "nueva declaración". Esto es así, porque además de que la declaración complementaria está indefectiblemente vinculada con aquella que modifica, la declaración del ejercicio tiene carácter de definitiva. En este sentido la presentación de una declaración complementaria de ninguna manera interrumpe el plazo de la prescripción al que están sujetas las devoluciones, máxime que no constituye una gestión de pago...

(...)

El derecho a solicitar la devolución nace cuando se presenta la declaración del ejercicio...

(Énfasis añadido.)

Para la Segunda Sala de la SCJN, el plazo de prescripción de un saldo a favor comienza a transcurrir a partir de la presentación de la declaración anual, pues a su juicio, es en ese momento cuando el contribuyente manifiesta datos definitivos y cuando tiene plena certeza respecto a su obligación de pago; concluyendo en adición, que una declaración complementaria, al estar vinculada a la declaración anual de manera indefectible, no puede implicar una interrupción del plazo prescriptivo (ni aunque en ella se manifieste el saldo a favor existente).

De esta manera, para la Segunda Sala de la SCJN el plazo de prescripción de saldos a favor comenzará a transcurrir a partir de la presentación de la declaración anual normal.

Así las cosas, el tema en contradicción era la precisión del momento en el cual comenzaba a transcurrir el plazo de prescripción, pues a criterio de la Primera Sala de la SCJN, el cómputo del término de la prescripción –tratándose de la devolución de los saldos a favor– iniciaba a partir de que **se consignaba el saldo a favor**, fuese en la declaración normal o complementaria; siendo que la interpretación de la Segunda Sala apuntaba al hecho de que es a partir de la **presentación** de la declaración definitiva normal, cuando comienza a transcurrir el plazo prescriptivo.

Una vez mencionados los criterios contendientes en la contradicción que dio origen a la jurisprudencia P./J.48/2014, emitida por el Pleno de la SCJN, es preciso conocer lo que se estableció en la misma, y cuyo contenido ha generado tanta polémica.

ALCANCE DE LA JURISPRUDENCIA P./J.48/2014 (10a.)

Como se mencionó en líneas anteriores, la jurisprudencia por contradicción de tesis suscitada entre los criterios establecidos por la Primera y Segunda Salas del Máximo Tribunal del país resulta de la mayor relevancia y trascendencia, dado que dilucida el momento en el cual es exigible la devolución de un saldo a favor y, por tanto, define el momento a partir del cual comienza a transcurrir el plazo de prescripción en perjuicio de los contribuyentes.

En este sentido, a continuación analizaré los aspectos más importantes de esta importante jurisprudencia.

En primer término, es importante conocer la jurisprudencia P./J.48/2014 (10a.), emitida por el Pleno de la SCJN.

SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE ES EXIGIBLE SU DEVOLUCIÓN PARA EFECTOS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.

*El artículo 22, párrafo décimo sexto, del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; por su parte, el artículo 146 del citado ordenamiento determina que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y que éste **inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido**. Así, en atención a que la prescripción en materia tributaria*



es una figura que da certeza y seguridad jurídica a las relaciones patrimoniales entre la autoridad hacendaria y los particulares, el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es **cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones** a las que se encuentra afecto, quedando legitimado a partir de entonces para instar su devolución, sin que las autoridades fiscales puedan rehusarse a devolver tales cantidades conforme a derecho, de acuerdo con el artículo 2190 del Código Civil Federal.

Contradicción de tesis 536/2012. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 15 de mayo de 2014. Mayoría de seis votos de los Ministros Alfredo

Gutiérrez Ortiz Mena, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Luis María Aguilar Morales y Juan N. Silva Meza; votaron en contra José Ramón Cosío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ausentes: Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.⁶

(Énfasis añadido.)

Como se puede apreciar, la jurisprudencia anterior establece en su primera parte que el artículo 22, párrafo décimo sexto del CFF, señala que la obligación de devolver saldos a favor prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, y que el artículo 146 del citado ordenamiento determina que el mismo se extingue por prescripción en un término de cinco años, de manera que este último inicia a partir de la fecha en la cual el pago pudo ser legalmente exigido.

Por lo que respecta a la segunda parte de la jurisprudencia, ésta menciona que el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra obligado, quedando legitimado a partir de entonces, para solicitar su devolución.

De esa manera, conforme a lo definido por el Pleno de nuestro Máximo Tribunal, el plazo de prescripción en perjuicio del contribuyente empieza a transcurrir **a partir de que hubiesen fenecido los plazos para la determinación de las contribuciones a cuyo pago está obligado**, es decir, a partir del momento en el cual haya presentado o hubiese debido presentar la declaración correspondiente.

COMENTARIOS

Sin duda, uno de los aspectos más controvertidos de la emisión de esta jurisprudencia, de observancia obligatoria, radica en el hecho de que existe un evidente y drástico cambio de criterio en la interpretación jurisprudencial relacionada con el momento a

⁶ No. de Registro 2007547. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Materia Administrativa. Pleno. Jurisprudencia. Tesis P./J. 48/2014. Octubre, 2014. Pág. 5. Rubro: SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE ES EXIGIBLE SU DEVOLUCIÓN PARA EFECTOS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.

partir del cual debe comenzar a computar el plazo de prescripción, tratándose de la devolución de saldos a favor del contribuyente.

En efecto, antes de la citada jurisprudencia, la interpretación jurisprudencial acotaba que el plazo de prescripción debía comenzar a partir de que las autoridades fiscales tuviesen conocimiento de la existencia de ese saldo a favor con motivo de la presentación de la declaración correspondiente; cuestión que no necesariamente quedaba reflejada en una declaración normal.

A partir de la emisión de la jurisprudencia P./J.48/2014 (10a.), el cómputo del plazo de cinco años para solicitar la devolución de un saldo a favor inicia a partir de que ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra obligado, al considerar que a partir de ese momento el saldo a favor es legalmente exigible.

A la luz del cambio de criterio cabe hacerse la siguiente pregunta: ¿siempre y en todos los casos, las autoridades fiscales, y el contribuyente mismo, tendrán conocimiento de la existencia de un saldo a favor desde el momento en que deba presentarse la declaración definitiva de una contribución?

En realidad, el cambio relevante está en considerar como exigibles los saldos a favor de los contribuyentes desde el momento en el cual debieron haberlos determinado y declarado, conforme a los diferentes ordenamientos fiscales, con independencia de la fecha en la que efectivamente los hayan declarado.

Con este nuevo criterio jurisprudencial, ya no resulta necesario hacer del conocimiento del Fisco –en su calidad de deudor del contribuyente– el importe del saldo a favor mediante la presentación efectiva de una declaración, sino que la Suprema Corte considera que por el simple transcurso del término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, el mismo ha quedado legitimado a partir de entonces para instar su devolución, sin que las autoridades fiscales puedan rehusarse a devolver tales cantidades conforme a derecho, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2190 del CCF.

Ahora bien, si la interpretación previamente señalada es la que va a prevalecer en lo referente a la prescripción de la devolución de saldos a favor del contribuyente, y si se considera que los artículos 6, 22 y 146 del CFF no han sido modificados, entonces sería lógico y congruente pensar en que tal interpretación resultaría igualmente aplicable a la prescripción de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

Lo anterior es así, puesto que esas disposiciones legales regulan de igual manera tanto a la prescripción tocante a la devolución de un saldo a favor por parte de las autoridades fiscales, como a la prescripción de un crédito fiscal a cuyo cobro tiene derecho el fisco, cuestión que se puede constatar de la lectura que se realice al antepenúltimo párrafo del artículo 22 del CFF, mismo que textualmente establece lo siguiente:

Artículo 22. ...

(...)

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal (...)

Del artículo mencionado, se puede observar que la obligación de devolver saldos a favor por parte de las autoridades fiscales prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

CONCLUSIONES

Como se pudo apreciar a lo largo del presente estudio, la jurisprudencia P./J.48/2014 (10a.), emitida por el Pleno de la SCJN resulta de la mayor relevancia y trascendencia, pues confirma el criterio que establece el momento en el cual es exigible la devolución de un saldo a favor, para efectos del cómputo del plazo de prescripción.

Con independencia de la naturaleza jurídica de una declaración complementaria y de la fecha en la cual la autoridad tenga conocimiento o no, de un saldo a favor, y pese a la polémica desatada, es dable concluir que esta interpretación debe resultar aplicable no sólo cuando se trate de saldos a favor de los contribuyentes, sino también en el caso de créditos fiscales a cuyo cobro tiene derecho el fisco.

Ello es así, pues tanto la obligación de devolver un saldo a favor, como la de cubrir un crédito fiscal, prescriben en los mismos términos y condiciones, de conformidad con lo estipulado en el código tributario. •