



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

El aliado estratégico de México

## Directorio

C.P. PCFI Héctor Amaya Estrella  
Presidente

C.P. PCCAG Ludivina Leija Rodríguez  
Vicepresidenta General

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez  
Vicepresidente de Relaciones y  
Difusión

L.C.P. y PCFI Rolando Silva Briceño  
Vicepresidente de Fiscal

C.P. y PCFI Víctor Manuel Cámara  
Flores  
Vicepresidente de la Comisión Fiscal

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruíz  
Responsable de este Boletín



IMCP

Es miembro de



International  
Federation  
of Accountants

# Fiscoactualidades

Número 135

Julio de 2025

## CRITERIO ACTUAL DE LA SCJN SOBRE DEVOLUCIONES DE SALDOS A FAVOR CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS 191/2024

**LIC. MANUEL SÁINZ ORANTES**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

**LIC. MARCO A. CARPENTER SÁNCHEZ**  
*Colaborador*

Los comentarios profesionales de este artículo son responsabilidad del autor, su interpretación sobre las disposiciones fiscales puede diferir de la emitida por la autoridad fiscal

# Fiscoactualidades

## INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

|                                    |                                 |
|------------------------------------|---------------------------------|
| Aguilar Millán, Federico           | Hernández Cota, José Paul       |
| Alvarado Nieto, Gerardo Jesús      | Lomelín Martínez, Arturo        |
| Álvarez Flores Alberto             | Mena Rodríguez, Ricardo Javier  |
| Amezcuca Gutiérrez, Gustavo        | Mendoza Soto, Marco Antonio     |
| Arellano Godínez, Ricardo          | Moguel Gloria, Francisco Javier |
| Argüello García, Francisco         | Navarro Becerra, Raúl           |
| Cámara Cabrera, Rosa Ofelia        | Ortiz Molina, Óscar             |
| Cámara Flores, Víctor Manuel       | Pérez Ruiz, Víctor Manuel       |
| Castrejón Ruiz Heidi Elena         | Puga Vértiz, Pablo              |
| Gavazos Ortiz Marcial A.           | Pimentel Martínez Fernando      |
| De Anda Turati, José Antonio       | Ramírez Medellín, José Cosme    |
| De los Santos Valero, Javier       | Ríos Peñaranda, Mario Jorge     |
| Erreguerena Albaitero, José Miguel | Sáinz Orantes, Manuel           |
| Eseverri Ahuja, José Ángel         | Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio |
| Esquivel Boeta, Alfredo            | Santiago López, Daniel          |
| Franco Gallardo, Juan Manuel       | Saracho Carrillo, Allen         |
| Fuentes Hernandez, Daniel          | Uribe Guerrero, Edson           |
| Gallegos Barraza, José Luis        | Zaga Hadid, Jaime               |
| Gómez Caro, Enrique                | Zavala Aguilar, Gustavo         |

## CRITERIO ACTUAL DE LA SCJN SOBRE DEVOLUCIONES DE SALDOS A FAVOR CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS 191/2024

**LIC. MANUEL SÁINZ ORANTES**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

**LIC. MARCO A. CARPENTER SÁNCHEZ**  
*Colaborador*

### INTRODUCCIÓN

El 4 de diciembre de 2024 los Ministros integrantes de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), resolvieron la contradicción de criterios 191/2024, denunciada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, que al resolver el recurso de revisión 39/2023, interpuesto por la autoridad fiscal, sostuvo un criterio opuesto al previamente establecido por el Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Norte del Poder Judicial de la Federación en la contradicción de criterios 114/2023.

En la sesión, los Ministros Alberto Pérez Dayán, Yasmín Esquivel Mossa y Lenia Batres Guadarrama votaron a favor de apoyar la postura del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, siendo el Ministro Javier Laynez Potisek el único voto en contra. En este sentido, se emitió la siguiente tesis de jurisprudencia por contradicción de criterios:

# Fiscoactualidades

## **SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE UN SALDO A FAVOR. CUANDO UN CONTRIBUYENTE NO COMBATIÓ LA RESOLUCIÓN DE LA AUTORIDAD QUE LA NIEGA POR CUESTIONES FORMALES, NO PUEDE VOLVER A SOLICITARLA.**

Hechos: Los órganos jurisdiccionales contendientes discreparon en cuanto a la posibilidad de que una persona contribuyente que no haya combatido la resolución de la autoridad fiscal que negó la devolución de saldo a favor por cuestiones formales pueda presentar nuevamente la solicitud subsanando los elementos omitidos y aportando nuevos.

Criterio jurídico: De conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no se puede presentar una nueva solicitud de devolución del saldo a favor si la autoridad fiscal negó la primera por cuestiones formales y esa determinación no fue combatida.

Justificación: El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece un procedimiento para que la autoridad pueda pronunciarse sobre las solicitudes de los contribuyentes de devolución de saldo a favor, una vez que requeridos la información y documentos necesarios. Si la autoridad niega la solicitud por cuestiones formales es una circunstancia atribuible a ella por no haber requerido los elementos necesarios para pronunciarse, por lo que el contribuyente puede controvertir esa decisión. Sin embargo, de no controvertirse, el contribuyente no puede nuevamente solicitar la devolución del saldo a favor subsanando las deficiencias en información y documentos que o agregando nuevos. Lo anterior porque aun cuando existe un deber de la autoridad fiscal de devolver las cantidades pagadas indebidamente, que a su vez conlleva un derecho para los gobernados de solicitar la devolución a través del mecanismo para hacer valer ese derecho. Ese procedimiento contempla que si la autoridad no autoriza la devolución por existir vicios formales, deben agotarse los recursos administrativos, o bien, acudir al juicio contencioso administrativo. El hecho de no agotarlos no conlleva una nueva oportunidad para solicitar la devolución del saldo a favor, pues la autoridad ya ha emitido una determinación que solo puede variar a través de una resolución judicial o administrativa. La posibilidad de que los contribuyentes presenten nuevas solicitudes atentaría contra el principio de seguridad jurídica pues permitiría subsanar o incluso, mejorando la solicitud inicial. La devolución del saldo a favor del contribuyente constituye un deber de la autoridad y un derecho de las personas contribuyentes, pero se deben seguir los procedimientos legalmente planteados para ello, tal y como fueron construidos por el legislador democrático y no pretender que el gobernado puede soslayarlos en aras de ejercer en forma abusiva un derecho. Además, si un contribuyente no aporta información o documentación que le haya sido requerida por la autoridad para resolver sobre la devolución del saldo a favor

# Fiscoactualidades

se entiende como un desistimiento por el gobernado del trámite, caso en que se puede volver a presentar la solicitud.

Al respecto, llama la atención que el Tribunal Colegiado denunciante de la contradicción de criterios pertenece a una región distinta (Centro-Sur) a la del Pleno Regional, jerárquicamente de mayor nivel, que sostuvo el criterio opuesto y, por lo tanto, no le resultaba obligatorio, además de que terminó prevaleciendo la postura de un solo Tribunal Colegiado por encima de la sostenida por un Pleno Regional.

## ANÁLISIS DE CRITERIOS CONTENDIENTES

### “LA POSTURA FLEXIBLE” (CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS DE PLENO 114/2023). RESUMEN DEL CASO QUE PERMITE NUEVAS SOLICITUDES SI LOS CONTRIBUYENTES CORRIGEN DEFICIENCIAS FORMALES

La contradicción de criterios 114/2023 surgió debido a interpretaciones opuestas entre el Décimo Quinto y el Décimo Octavo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, respecto al derecho de los contribuyentes para presentar nuevas solicitudes de devolución de saldo a favor, cuando dichas solicitudes incluyen elementos adicionales que subsanan errores formales previos.

Resulta relevante mencionar que la postura sostenida en la contradicción de criterios 114/2023, hasta antes del criterio sostenido por la SCJN, tenía carácter de jurisprudencia obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales dentro de la región Centro-Norte, por haber sido resuelta por el Pleno Regional en Materia Administrativa de dicha región.

En el caso, el Pleno Regional resolvió autorizar que una persona moral presente una segunda solicitud de devolución cuando la primera fue negada por falta de documentación adecuada o completa, dado que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (“CFF”) no restringe el número de solicitudes de devolución, siempre y cuando no hubiera prescrito el plazo legal.

# Fiscoactualidades

## ARGUMENTOS A FAVOR DE PERMITIR NUEVAS SOLICITUDES AL CORREGIR ERRORES FORMALES

- **Ausencia de una restricción expresa en la ley.** El artículo 22 del CFF no establece un límite al número de solicitudes de devolución que los contribuyentes pueden presentar por el mismo saldo y periodo, por tanto, siempre que el plazo de prescripción no haya vencido, el contribuyente tiene derecho a presentar nuevas solicitudes, especialmente si subsana errores formales o presenta elementos novedosos que acrediten la procedencia de su derecho a la devolución.
- **Derecho a la corrección de errores.** La ley prevé la posibilidad de que los contribuyentes aclaren o corrijan errores detectados en sus solicitudes, por lo que la presentación de una nueva solicitud con documentación adicional debe ser considerada por la autoridad fiscal. Negar esta posibilidad implica restringir indebidamente el derecho del contribuyente a obtener una devolución legítima de sus saldos a favor.
- **Principio de tutela efectiva.** En la resolución se respaldó el derecho del contribuyente a acceder a una justicia material. El objetivo del artículo 22 del CFF es garantizar que los contribuyentes recuperen las cantidades pagadas en exceso o indebidamente, por lo que una interpretación restrictiva que impida la corrección de errores formales frustraría este propósito.

## “LA POSTURA RESTRICTIVA” (R.F. 39/2023). RESUMEN DEL CASO, QUE ENFATIZA LA DEFINITIVIDAD DE LAS RESOLUCIONES NEGATIVAS QUE NO SE IMPUGNAN

El recurso de revisión 39/2023 se originó a partir de una negativa emitida respecto a una solicitud de devolución del saldo a favor de impuesto al valor agregado presentada por una persona moral por segunda ocasión, toda vez que la primera solicitud fue negada por vicios formales. La segunda resolución, misma que implicaba una negativa por cuestiones de fondo, fue impugnada ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que resolvió declarar su nulidad; sin embargo, la autoridad fiscal, inconforme con esta decisión, interpuso el recurso de revisión que nos ocupa.

El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito resolvió a favor de la autoridad fiscal, sosteniendo que la resolución inicial negativa constituía un acto definitivo que, al no haber sido impugnado oportunamente, adquirió firmeza,

# Fiscoactualidades

impidiendo al contribuyente presentar nuevas solicitudes sobre el mismo saldo y periodo. De acuerdo con este criterio, la negativa inicial, incluso si fue originada por cuestiones formales, precluye el derecho del contribuyente a reiterar su solicitud, a menos que acuda a los medios de defensa legales dentro del plazo establecido.

## ARGUMENTOS A FAVOR DE LIMITAR NUEVAS SOLICITUDES PARA PROTEGER LA SEGURIDAD JURÍDICA

- Definitividad de las resoluciones. Se argumentó que permitir nuevas solicitudes tras una negativa inicial atentaría contra el principio de definitividad de las resoluciones administrativas, al reiniciar el proceso en lugar de agotar los medios de defensa que corresponderían.
- Evitar el abuso del derecho de petición. Se consideró que permitir múltiples solicitudes podría derivar en un abuso del derecho, permitiendo que el contribuyente insista en el mismo reclamo sin límite temporal, lo cual podría saturar a la administración tributaria con solicitudes repetitivas y dilatorias, afectando su capacidad de gestión eficiente.
- Firmeza de la resolución. Se sostuvo que al no haber sido impugnada la resolución inicial, esta adquiere firmeza y, por tanto, no puede ser desconocida mediante una nueva solicitud.

## ANÁLISIS DE CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS 191/2024

### RESOLUCIÓN DE LA SCJN. DETALLE Y FUNDAMENTOS UTILIZADOS EN LA DECISIÓN

En la contradicción de criterios 191/2024 la Segunda Sala de la SCJN resolvió que una vez que la autoridad fiscal emite una resolución negativa respecto de una solicitud de devolución, esta adquiere la firmeza si el contribuyente no la impugna oportunamente vía los medios legales correspondientes. Argumentó que el artículo 22 del CFF contempla un procedimiento claro y completo que permite al contribuyente aportar información adicional en dos etapas distintas (mediante requerimientos de información por parte de la autoridad). Si el contribuyente no cumple con dichos requerimientos o no combate la resolución negativa a través de los recursos legales disponibles, la resolución se vuelve firme.

# Fiscoactualidades

Además, señala que permitir nuevas solicitudes tras una negativa inicial, sin mediar un recurso administrativo o jurisdiccional previo, atentaría contra los principios de definitividad y seguridad jurídica.

Según el criterio que prevaleció, la posibilidad de presentar nuevas solicitudes indefinidamente generaría incertidumbre respecto a las resoluciones de la autoridad fiscal, afectando la estabilidad del sistema tributario.

## IMPLICACIONES

### RESTRICCIÓN DEL DERECHO A NUEVAS SOLICITUDES

El criterio adoptado por la SCJN limita de manera arbitraria la posibilidad de presentar nuevas solicitudes, aun cuando la negativa inicial haya sido por razones meramente formales, esto implica que los contribuyentes deberán ser más cuidadosos para cumplir con los aspectos formales del procedimiento y, en caso de obtener una resolución negativa, deberán recurrir a los medios legales de defensa disponibles para evitar la pérdida de su derecho.

### CARGA PROCESAL PARA LOS CONTRIBUYENTES

La resolución generará una mayor carga procesal para los contribuyentes, ya que, ante una negativa inicial, la única vía para obtener una devolución será recurrir a los medios de defensa conducentes, lo que puede implicar mayores costos y tiempos prolongados.

### IMPACTO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Desde la perspectiva de la autoridad fiscal, el criterio reduce la posibilidad de recibir múltiples solicitudes sobre el mismo saldo y periodo, lo que contribuye a aumentar el número de negativas de devoluciones, sin que ello encuentre una justificación en la ley. Adicionalmente, también podría generar una mayor carga en el ámbito contencioso, al aumentar el número de litigios por negativas de devoluciones por cuestiones formales.

### DEBATE SOBRE FORMALISMO Y JUSTICIA MATERIAL

El criterio sostenido por la SCJN refleja una preferencia por el formalismo en el derecho fiscal, al privilegiar la estabilidad de las resoluciones frente al derecho de los contribuyentes a corregir errores formales, lo cual podría impedir que los contribuyentes

# Fiscoactualidades

obtengan devoluciones legítimas debido a errores menores en el cumplimiento de requisitos formales.

## DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR

En el contexto del derecho fiscal mexicano, como fue expuesto, la devolución de saldos a favor representa un derecho fundamental de los contribuyentes y un procedimiento que es regulado, en términos generales, por el artículo 22 del CFF.

Sin embargo, el procedimiento previsto por el referido artículo para hacer valer este derecho está sujeto a una serie de requisitos formales cuyo incumplimiento puede llevar a la eventual negativa de las solicitudes de devolución y, por lo tanto, a la limitación en el derecho a la devolución de los contribuyentes.

Como fue expuesto, la reciente contradicción de criterios 191/2024, resuelta por la Segunda Sala de la SCJN aborda una arista relevante relacionada con la imposibilidad de los contribuyentes para presentar nuevas solicitudes tras una negativa inicial atribuible a cuestiones formales.

El artículo 22 del CFF establece la obligación a las autoridades fiscales de devolver a los contribuyentes “las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan conforme a las leyes fiscales”, de tal forma que la obligación de devolución consagrada en dicho artículo puede derivar de la existencia de un pago de lo indebido, o bien, de un saldo a favor.

De acuerdo con la SCJN,<sup>1</sup> el pago de lo indebido se refiere a montos que el particular no adeudaba al Fisco, pero que, en virtud de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos de la obligación tributaria, fue enterado por una cantidad mayor a la impuesta por la ley de la materia; en cambio, el saldo a favor no deriva de un error, sino de la aplicación de la mecánica del propio impuesto establecida en ley.

---

1 Tesis Ia. CCLXXX/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, diciembre de 2012, p. 528

# Fiscoactualidades

## CIERTOS COMENTARIOS RESPECTO A LA NATURALEZA JURÍDICA DE DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR

Los saldos a favor representan un mecanismo que garantiza el equilibrio en la relación tributaria, permitiendo al contribuyente recuperar pagos en exceso y asegurando la aplicación del principio de legalidad tributaria.

La SCJN ha señalado que la devolución de saldos a favor constituye una obligación legal del Estado,<sup>2</sup> sustentado en el principio constitucional de legalidad tributaria, siendo entonces que la devolución de saldos a favor posee la naturaleza jurídica de una obligación legal estatal.

Asimismo, la SCJN ha establecido que el procedimiento para determinar la procedencia de la devolución de saldos a favor previstos en el artículo 22 del CFF tienen una naturaleza sumaria, lo que implica que deben ser expeditos y con formalidades mínimas, garantizando así la pronta restitución de los recursos al contribuyente.<sup>3</sup>

## PRINCIPIOS FISCALES APLICABLES: DEFINITIVIDAD, PRECLUSIÓN Y SEGURIDAD JURÍDICA

Como se ha venido señalando, la contradicción de criterios 191/2024 establece un criterio novedoso y, desde nuestro punto de vista arbitrario, en el marco de las posibilidades que tienen los contribuyentes para solicitar a las autoridades fiscales la devolución de saldos a favor, cuando fue negada una primera solicitud respecto del mismo saldo y periodo por la existencia de vicios formales.

Para poder analizar dicho criterio, partimos de la base de algunos de los principios esenciales del derecho fiscal, consistentes en la definitividad, preclusión y seguridad jurídica, que, en conjunto delimitan el alcance del derecho a la devolución y las posibilidades de los contribuyentes a solicitar de las autoridades fiscales las devoluciones correspondientes.

---

2 Tesis la. CLXXXI/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, septiembre de 2012, p. 506.

3 Tesis PC.XVI.A. 1 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, septiembre de 2017, p. 1566.

# Fiscoactualidades

## PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD

El principio de definitividad establece que se deben agotar los recursos legales disponibles antes de intentar nuevas acciones sobre un mismo acto o resolución.

En la contradicción de criterios 191/2024, la SCJN aplicó este principio al considerar que la primera negativa de devolución, al no haber sido impugnada, se volvió definitiva, lo que prohíbe la presentación de nuevas solicitudes respecto del mismo saldo y periodo.

Este enfoque resulta ser excesivamente formalista, ya que impide al contribuyente corregir errores meramente formales que en nada deberían afectar la procedencia de las solicitudes de devolución.

## PRINCIPIO DE PRECLUSIÓN

El principio de preclusión impone límites temporales al ejercicio de derechos procesales. Al respecto, la SCJN estableció en la contradicción de criterios una preclusión al derecho de los contribuyentes cuando la negativa de devolución de saldo a favor se de a partir de vicios formales, lo cual, además de limitar dicho derecho, los obliga a agotar los medios de defensa conducentes, perdiendo la posibilidad de enmendar los vicios formales ante la propia autoridad fiscal, lo cual sería más eficiente, tanto para la propia autoridad fiscal, como para el contribuyente.

## PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

El principio de seguridad jurídica busca garantizar que las resoluciones fiscales sean estables y claras, protegiendo a los contribuyentes y a la autoridad de decisiones arbitrarias o procedimientos reiterativos. En el contexto del artículo 22 del CFF, este principio se traduce en la necesidad de que las decisiones de la autoridad fiscal, una vez firmes, generen certeza tanto para el contribuyente como para las autoridades fiscales.

En la contradicción de criterios 191/2024, la SCJN absurdamente argumentó que permitir nuevas solicitudes tras una resolución negativa por vicios formales, que no hubiera sido impugnada, afectaría la estabilidad de las decisiones fiscales y abriría la puerta a una perpetuación en la presentación de las solicitudes de devolución.

Si bien la firmeza de las resoluciones es un componente clave de este principio, debe balancearse con el derecho del contribuyente a obtener una devolución efectiva y eficiente

cuando el error que dio origen a la negativa es meramente formal y no afecta la procedencia de la devolución, lo cual, desafortunadamente no ocurrirá con la postura sostenida por la SCJN.

La contradicción de criterios 191/2024 muestra cómo la interacción entre los principios de definitividad, preclusión y seguridad jurídica delimita de forma estricta los derechos y obligaciones de los contribuyentes en los procedimientos de devolución, optando por privilegiar la inmutabilidad de las resoluciones fiscales, lo cual seguramente restringirá de manera excesiva el acceso del contribuyente a una tutela efectiva de su derecho a la devolución.

Una interpretación más flexible de estos principios, que permitiera al contribuyente corregir errores formales y presentar una nueva solicitud sin necesidad de recurrir a la vía administrativa o incluso jurisdiccional, podría resultar más acorde con el propósito del artículo 22 del CFF, pues éste tiene como finalidad principal garantizar que los contribuyentes recuperen pagos indebidos o en exceso, objetivo que se vería frustrado en casos donde la negativa inicial no obedece a razones de fondo.

## EQUILIBRIO ENTRE FORMALISMO Y SUSTANCIA EN EL DERECHO FISCAL

El equilibrio entre el formalismo y la sustancia en el derecho fiscal es un tema en constante debate, mismo que aplicado al artículo 22 del CFF, implica una separación entre los requisitos formales que los contribuyentes deben cumplir para ejercer su derecho y la sustancia, consistente en el derecho subjetivo que asiste al contribuyente de obtener en devolución los saldos a favor que le corresponden conforme a la ley.

En el derecho fiscal, el formalismo ha sido históricamente una herramienta clave para fortalecer la recaudación tributaria. Sin embargo, el exceso de formalismos suele convertirse en un obstáculo para el ejercicio efectivo de los derechos de los contribuyentes. Por su parte, la sustancia o el fondo se refiere a la esencia del derecho que se reclama; es decir, el derecho del contribuyente de recuperar un saldo a favor cuando ha cumplido con sus obligaciones tributarias.

La tensión entre forma y fondo se manifiesta de manera evidente en casos donde los contribuyentes cumplen materialmente con sus obligaciones, pero incurren en vicios formales menores. La contradicción de criterios 191/2024 aborda en perjuicio de los contribuyentes esta problemática, al resolver que una resolución de negativa por incumplimiento en requisitos formales adquiere firmeza si no es impugnada en tiempo y forma, impidiendo nuevas solicitudes respecto del mismo saldo y periodo. Este criterio busca

# Fiscoactualidades

priorizar el formalismo en los procedimientos legales y deja abierta la discusión sobre la necesidad de distinguir entre errores formales que afectan el fondo del derecho y aquellos que no lo hacen; esto contribuyendo a generar un abuso del derecho por exceso de formalismos.

Aunque la resolución de la SCJN se centró en las solicitudes de devolución, su contexto permite reflexionar sobre el papel de las formalidades como un medio para garantizar un sistema jurídico ordenado y eficiente, pero con el propósito de facilitar la correcta aplicación de las normas y no de obstaculizar el ejercicio de derechos legítimos, destacando la necesidad de una interpretación contextual y casuística de dichas formalidades, que permita equilibrar el cumplimiento de los requisitos formales y el interés público de control fiscal con la tutela efectiva de los derechos sustantivos de los contribuyentes.

## ALCANCE DEL PROCEDIMIENTO PARA CONTRIBUYENTES Y PARA AUTORIDADES FISCALES

Desde la perspectiva de los contribuyentes, el procedimiento de devolución de saldos a favor garantiza el derecho a recuperar cantidades indebidamente pagadas o saldos a favor derivados de la aplicación de la ley tributaria; sin embargo, dicho derecho se encuentra sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos formales y plazos legales que, de no ser acatados, pueden llevar a la pérdida definitiva del derecho a la devolución.<sup>4</sup>

Por su parte, las autoridades fiscales deben balancear la necesidad de asegurar el cumplimiento de los requisitos legales con el deber de actuar de manera expedita y eficiente. Como se señaló, la SCJN, al resolver la contradicción de criterios 191/2024, estableció que las solicitudes de devolución que no son impugnadas adquieren firmeza, limitando así la posibilidad de presentar nuevas solicitudes respecto del mismo saldo y periodo, lo que fortalece la rigidez en resoluciones fiscales y, a la vez, impone barreras a los contribuyentes que incurrieron en errores formales menores, situación que, en realidad, no es restringida por el artículo 22 del CFF.

---

4 Ríos Granados, Gabriela (coord.), Manual de derecho fiscal, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020, p. 181.

## CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

La resolución de la SCJN en la contradicción de criterios 191/2024 implica que injustificadamente los contribuyentes pierdan el derecho a que se les devuelvan cantidades que les corresponden, al establecer que una resolución negativa no impugnada adquiere firmeza y precluye el derecho a nuevas solicitudes.

Este enfoque plantea desafíos para los contribuyentes que incurren en errores formales menores, perdiendo de vista que se requiere un equilibrio entre el formalismo y el derecho de los contribuyentes a una devolución legítima, lo que sugiere la necesidad de reformas que permitan mayor flexibilidad en casos donde no se haya emitido una resolución de fondo.

- Prevención y cumplimiento riguroso en las solicitudes de devolución. Dado que la SCJN ha establecido que una resolución negativa no impugnada adquiere firmeza, es fundamental que los contribuyentes, antes de presentar una solicitud de devolución, aseguren el cumplimiento total y correcto de los requisitos formales exigidos por la autoridad. Lo que implica que los contribuyentes deben asesorarse adecuadamente a efecto de cumplir con dichos requisitos formales.

## ACTUACIÓN INMEDIATA ANTE UNA RESOLUCIÓN NEGATIVA

Ante una resolución negativa emitida por la autoridad fiscal, es imprescindible que el contribuyente actúe de manera inmediata, acudiendo a los medios de defensa correspondientes dentro de los plazos legales, pues es la única vía para evitar la preclusión del derecho a la devolución.

# Fiscoactualidades

## FUENTES

Romero Vallejo, Javier. (2000). "Análisis del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, que establece la obligación de garantizar al fisco las devoluciones de contribuciones". (Tesis de Licenciatura). Universidad Nacional Autónoma de México, México. Recuperado de <https://repositorio.unam.mx/contenidos/169914>

Ramirez German, Rosalía Nancy. (2005). "Análisis del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, y propuesta para su debida reglamentación". (Tesis de Licenciatura). Universidad Nacional Autónoma de México, México. Recuperado de <https://repositorio.unam.mx/contenidos/217417>

Tesis la. CCLXXX/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, diciembre de 2012, p. 528

Tesis la. CLXXXI/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, septiembre de 2012, p. 506.

Chagoyán Celis, Karen Beatriz, "Principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados", documento de investigación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, febrero 2007, <https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/transparencia/documentos/becarios/153karen-beatriz-chagoyan-celis.pdf>.

Tesis PC.XVI. A. I A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, septiembre de 2017, p. 1566.

Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Manual de derecho fiscal*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020.

Burgoa Toledo, Carlos, "Formalismo y Sustancialismo", *Congreso de Filosofía del Derecho*, Posgrado en Derecho de la UNAM, México, <http://derecho.posgrado.unam.mx/congresos/congfilodere/ponencias/CarlosBurgoaToledo.pdf>.

Palao Taboada, Carlos, "Forma y sustancia en el Derecho" (Notas para el seminario de profesores del día 4 de junio de 2012), Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, España.

Talledo Mazú, César, "El Congreso IFA sobre 'Forma y Sustancia en el Derecho Tributario'", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Lima, Perú, abril de 2006, pp. 171-187.