

426



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGÓN

**"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA CADUCIDAD Y LA
PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO
MEXICANO"**

280017

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A :

ROSA NELLY SANCHEZ CISNEROS

**ASESOR DE TESIS :
LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA**

MÉXICO

2000





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

DEDICO EL PRESENTE TRABAJO:

A DIOS,
CON AMOR Y AGRADECIMIENTO
POR DARMÉ LA VIDA Y PERMITIR
QUE UNO DE MIS SUEÑOS SE
VOLVIERA REALIDAD.

A MI MADRE.
CON CARIÑO, POR SU AMOR,
APOYO, CONFIANZA Y EJEMPLO
SON BASE IMPORTANTE EN MI
VIDA.

A MI HERMANO JOEL:
POR HABER TENIDO LA DICHA DE
CRECER JUNTOS; POR
COMPARTIR MIS MOMENTOS DE
ALEGRÍA Y TRIZTEZA Y POR SER
EL UNICO AMIGO CON QUE
SIEMPRE PODRE CONTAR.

A LA LIC. ALICIA RIVAS
GARCIA, MI ASESORA, POR SU
COLABORACION , PACIENCIA Y
PROFESIONALISMO QUE ME
BRINDO PARA LA REALIZACION
DEL PRESENTE TRABAJO.

AL LIC. HUGO SALAZAR S.
CON UN GRAN RESPETO Y
AGRADECIMIENTO, POR SER MI
GUIA INTELECTUAL.

A LOS LICENCIADOS:
MARTA P. MARTINEZ
CERVANTES Y ANTONIO
COLIN MORALES.
POR LAS FACILIDADES
OTORGADAS.

A MIS AMIGOS.

POR LOS MOMENTOS
INOLVIDABLES QUE HEMOS
PASADO JUNTOS COMO
ESTUDIANTES Y POR LOS QUE
VIENEN COMO PROFESIONISTAS.

A MIS MAESTROS.

VIRTUOSOS CREADORES DEL
SABER, A QUINES AGRADEZCO
LAS OPORTUNIDADES Y
PRINCIPALMENTE LA
ENSEÑANZA DE APROVECHAR EL
CONOCIMIENTO Y
RAZONAMIENTO QUE DA LA
NATURALEZA, PERO QUE SOLO
SE ADQUIERE POR EL ESTUDIO.

A LA UNAM.
EN ESPECIAL A LA ENEP CAMPUS
ARAGON, POR ABRIRME LAS
PUERTAS DE LA ENSEÑANZA.

A LA S.H.C.P.
DEPENDENCIA QUE ME HA
BRINDADO LA OPORTUNIDAD DE
DESEMPEÑARME EN EL AMBITO
PROFESIONAL.

A TODAS LAS FINAS
PERSONAS QUE EN MI MENTE Y
EN MI CORAZON LLEVARE
SIEMPRE GUSTOSA TODA MI VIDA
Y QUE DE ALGUNA FORMA
DESINTERESADA INTERVINIERON
PARA LOGRAR ESTE ANHELO.

INDICE

ANALISIS JURIDICO DE LA CADUCIDAD Y LA PRESCRIPCION EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.

PAG.

INTRODUCCION	1
--------------------	---

CAPITULO PRIMERO RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA

1 - Concepto de Relación Jurídico-Tributaria.....	8
2 - El sujeto activo	10
3 - El sujeto pasivo.....	12
4 - La obligación tributaria	16
5 - Nacimiento de la obligación tributaria.....	18
6 - Extinción de la obligación tributaria	20
6.1 El pago	21
6.2 La compensación	25
6.3 Prescripción y caducidad.....	27
6.4 Condonación	27
6.5 Cancelación	29
7 - Determinación de la obligación fiscal	31
8 - Epoca de pago	34
9 - Exigibilidad del pago	36

CAPITULO SEGUNDO LA CADUCIDAD

1 - Concepto de caducidad en el derecho tributario mexicano	40
2 - Justificación de la caducidad	43
3 - Efectos de la caducidad	45
4 - El plazo de la caducidad	46
5 - Inicio del computo del plazo de la caducidad	47
6 - La suspensión del computo del plazo de la caducidad	57
7 - Terminio del computo del plazo de la caducidad	65
8 - Casos en que la notificación se hace el ultimo día que caducan las facultades de la autoridad fiscal	67
9 - Forma a través de la cual se puede hacer valer la caducidad.....	73

CAPITULO TERCERO LA PRESCRIPCION

1 - Concepto de prescripción en el derecho tributario mexicano	77
2 - Justificación de la prescripción	78
3 - Efectos de la prescripción	79
4 - El plazo de la prescripción	80
5 - Inicio del computo del plazo de la prescripción	81
6 - Interrupción de la prescripción.....	84
7 - Termino del computo del plazo de la prescripción	87
8 - Renuncia a la prescripción ganada	88
9 - Prescripción a favor del fisco	91
10 - Forma a través de la cual se puede hacer valer la prescripción	93

CAPITULO CUARTO DIFERENCIA ENTRE CADUCIDAD Y PRESCRIPCION

1 - La caducidad y la prescripción en cuanto al derecho al que pertenecen	96
2 - La caducidad y la prescripción en cuanto a sus efectos	99
3 - La caducidad y la prescripción en cuanto al plazo.....	100
4 - La caducidad y la prescripción en cuanto a su interrupción y suspensión.....	102
5 - La caducidad y la prescripción en cuanto al sujeto a favor del cual corre	102
6 - Propuesta para que el plazo de caducidad no se suspenda.....	109
7 - Propuesta para que la ley establezca los supuestos de interrupción de la prescripción a favor de los particulares	114

CONCLUSIONES	117
---------------------------	------------

BIBLIOGRAFIA	121
---------------------------	------------

ANEXO.....	125
-------------------	------------

INTRODUCCION

La contribución para el gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para lo cual el Estado, requiere de esta obligación de sus miembros para contribuir para las necesidades financieras que permitan su subsistencia.

La autoridad fiscal, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con sus obligaciones, cuentan con diversas facultades de comprobación, las cuales en ocasiones se ven entorpecidas debido a que la autoridad pierde legalmente el derecho para llevarlas acabo.

Derivado de lo anterior, surge la problemática relativa a la existencia por parte de los particulares, de cumplir con sus obligaciones fiscales, principalmente la del pago de sus contribuciones, omitiendo realizarlas, en virtud de que en ocasiones los legisladores al crear las leyes no realizan a fondo un verdadero análisis de las mismas, provocando con ello confusión, obscuridad, mala interpretación y aplicación que llevan a cabo tanto los servidores públicos encargados de aplicar las misma, como los propios Tribunales encargados de impartir justicia.

El propósito de la presente tesis, consiste en realizar un sencillo pero completo estudio de las figuras jurídicas de la caducidad y la prescripción en el Derecho Tributario Mexicano, debido a que de la experiencia

adquirida durante nuestro desempeño laboral en la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hemos podido percatarnos la confusión que existe para el personal que trabaja en dicho organismo, así como para los contribuyentes y los encargados de impartir la justicia.

Según se advierte fácilmente, la caducidad al igual que la prescripción operan en virtud del transcurso del tiempo, esto es, ambas se producen cuando se han consumado los plazos señalados en la ley, aclarándose que la caducidad extingue el derecho de ejercer las facultades de comprobación que señalaremos en el desarrollo del presente trabajo, y la prescripción extingue los créditos fiscales a cargo del contribuyente.

Dado a ello, esta obra pretende dar inicio con el estudio de la Relación-Jurídico Tributaria, a efecto de mostrar quienes son los sujetos activo y pasivo que existen en la referida relación, así como qué es y cuando nace la obligación tributaria, como se determinan las contribuciones y como se extingue la misma obligación.

Por lo que una vez ubicadas la caducidad y la prescripción analizaremos, su concepto, justificación, fundamento legal, efectos, los plazos, cómputos, vías a través de las cuales se pueden hacer efectivas, suspensión e interrupción de acuerdo al caso que corresponda, para finalizar proponiendo que respecto a la caducidad no se den los supuestos de suspensión que establece la ley, y por lo que se refiere a la prescripción la Ley establezca claramente los supuestos de interrupción a favor del contribuyente.

De la siguiente manera, estudiaremos esta figuras jurídicas contempladas en los artículos 67 y 146 del Código Fiscal de la Federación, que establecen:

"ARTICULO 67. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas, y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:"

"I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

"II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las

contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración."

"III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente."

"IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora."

"El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la

declaración omitida y cuando esta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales."

"En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere al artículo 26 fracción III de éste Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente."

"El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio."

"El plazo de caducidad se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis

meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión."

"En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de la caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses."

"Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo."

"Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales."

"ARTICULO 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años."

"El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término par que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor."

"Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales."

CAPITULO PRIMERO

LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.

1. CONCEPTO DE RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.

Para iniciar con el estudio de la Relación Jurídico-Tributaria, es preciso determinar que cada vez que un individuo, se halle en forma voluntaria o no, en alguna de las condiciones previstas por un ordenamiento legal, nacerá una relación jurídica, resultando con esto “un vínculo entre el individuo y las normas aplicables al correspondiente hecho jurídico.”¹

El hecho jurídico se define como la situación de cuya realización depende el nacimiento de las consecuencias de derecho por la parte dispositiva de una norma abstracta.

Con base en las ideas expuestas Raúl Rodríguez Lobato, señala que Margáin considera al respecto que “ la relación Jurídico-Tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”²

GARCIA MAYNES, Eduardo. *Filosofía del Derecho.* 2ª Edición. Editorial PORRUA, S A , México, D.F. 1987. Pág. 348.
RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal.* 3ª Edición; Editorial HARLA. México, D.F. 1998. Pág. 112

Así mismo, tenemos que en concepto de Jesús Urbina Nandayapa, la Relación Jurídica-Tributaria, "es el vínculo entre el estado como ente dotado de facultad para ejercer, llegado el caso, el poder coercitivo, tendiente a obligar al particular a aportar su pago en concepto de contribución a favor del estado."³

Otro concepto que nos da la doctrina, y que en opinión la sustentante es una de las más completas, es la que define el Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez , al señalar qué la relación Jurídico-Tributaria es un vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo, Estado, y otro sujeto llamado pasivo, el contribuyente, cuya única fuente es la ley y nace en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que este debe destinar a la satisfacción del gasto público."⁴

Para finalizar con el presente concepto, normalmente podemos considerar que de toda relación jurídica derivan derechos y obligaciones, y cuando en esa relación uno de los sujetos es la Administración Pública, y la función Administrativa realizada, se traduce en vigilar el cumplimiento de la obligación constitucional, consistente en contribuir para los gastos de la Federación, D.F.. Estados o Municipios, se le denomina Relación Jurídico-Tributaria.

URBINA NANDAYAPA, Arturo de Jesús. El Juicio de Amparo contra leyes Tributarias. Editorial PAC, S.A. DE C.V. Mexico D F 1994, Pág 39.
DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3ª Edición Editorial LIMUSA S.A. DE C.V. Mexico D F 1993 Pág 97.

2. SUJETO ACTIVO

En anteriores ocasiones, se ha hecho alusión de los sujetos que intervienen en la relación Jurídico-Tributaria, mismos que como se han mencionado son dos: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo, por el derecho que la propia Constitución le ha otorgado, es quién recibe el pago de las contribuciones, al señalar en su Artículo 31 fracción IV, quiénes pueden ser los sujetos activos de la relación tributaria, mismo que a la letra dice:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:”

“IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De la transcripción anterior, compartiendo la opinión del Licenciado Raúl Rodríguez Lobato, podemos señalar que el único sujeto activo de la relación jurídica es el Estado, ya que la fracción anterior, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, el D.F., los Estados y los Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual y colectiva, como

sujeto activo, ni se prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.⁵

En vista de lo anterior, los denominados organismos, descentralizados u organismos fiscales autónomos, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la Administración Pública Federal, forman parte de esta Administración dentro del sector paraestatal, y en opinión particular, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal, ya que en todo caso, para serlo, sería necesario que la Constitución Federal facultara al Estado a delegar en estos organismos su potestad Tributaria.

Ahora bien, el sujeto activo en toda relación jurídica es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los terminos fijados por la ley impositiva correspondiente, de tal manera que, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, sino por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo se tiene el derecho o la facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo, y solo en casos muy especiales, puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y que el Estado no se lo exija, sino que además, tome la iniciativa y mediante un decreto declare extinguida total o parcialmente la obligación fiscal, son los casos en que se presentan situaciones extraordinarias que afectan gravemente a la economía del Estado, ya sea en la forma general, o bien en la forma parcial, ello de conformidad con el Artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

3. EL SUJETO PASIVO

Recibe este nombre la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones.

La calidad de sujeto pasivo recae esencialmente, en aquella persona que legalmente tiene la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Raúl Rodríguez Lobato, señala qué "el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal."⁶

La calidad de sujeto pasivo o contribuyente, se adquiere cuando se realizan los hechos o situaciones jurídicas previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, como generadoras de obligaciones contributivas o tributarias.

Con base en lo antes expuesto, se puede decir que existen dos clases de sujeto pasivo:

Personas Físicas: Todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y

obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, ya que aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quiénes ejerzan la patria potestad o la tutela puedan llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.

Personas Morales: Constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tenga establecido su domicilio social, aquí podemos considerar al mismo Estado. En efecto, en los casos que la ley tenga previsto de manera expresa, los entes públicos podrán tener este carácter.

Así tenemos que para el derecho fiscal, los actos de los incapaces si producen consecuencias fiscales, ya que un menor de edad que reciba bienes económicos por herencia o donación susceptibles de generar riqueza, convierten al menor de edad en contribuyente, debiendo cumplir con sus obligaciones.

Por lo que podemos mencionar que la capacidad contributiva, la tiene toda persona física o moral susceptible de tener derechos y obligaciones fiscales, siempre y cuando sean titulares de relaciones económicas para adquirir esa capacidad.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos " que no siempre la persona a quién la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quién lo hace, es decir, que ve disminuido su patrimonio por el

cumplimiento de la obligación y se convierte entonces, en el sujeto pagador del tributo. 7

En efecto, de acuerdo con las disposiciones fiscales, es preciso distinguir que existen sujetos pasivos que tienen responsabilidad directa, y los que de conformidad con los preceptos legales aplicables, poseen responsabilidad solidaria. Los primeros se citan en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra indica:

“Artículo 1º. Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de éste Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los Tratados Internacionales de que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”

“La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.”

“El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte”.

"Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes de dichos estados."

"Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no están obligas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes."

Los sujetos con responsabilidad directa, son los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho, o el hecho generador que dan lugar a que nazca la obligación fiscal, en tanto que los sujetos con responsabilidad solidaria que se citan en el Artículo 26 de la Legislación de la materia, son lo que sin haber realizado el hecho generador, por forma voluntaria o por mandato de ley fiscal, entran a la relación Jurídica y, en consecuencia, el fisco puede indistintamente con las formalidades que la ley dispone, exigir el cumplimiento de la obligación al denominado sujeto pasivo o al responsable solidario.

Para finalizar, podemos señalar que para que se presente la responsabilidad solidaria, debe existir una relación jurídica entre el sujeto pasivo directo y el responsable solidario, ya sea del orden laboral, civil o mercantil. Dicho responsable solidario, está obligado para con las autoridades fiscales, en los mismos términos y hasta por el monto del crédito fiscal que corresponda al sujeto pasivo directo.

Cabe indicar que la justificación de la responsabilidad solidaria, es de que permite al fisco elegir indistintamente con las formalidades que la ley exige, entre el obligado solidario y el contribuyente, para exigirle a cualquiera de los dos el importe de la contribución que se trate, y solo puede existir por disposición expresa de la ley o porque se asuma voluntariamente, el responsable solidario que haga el pago de una contribución, tiene derecho de recuperar su importe, demandado su cobro al contribuyente directo.

"La responsabilidad solidaria puede comprender los accesorios, con excepción de las multas, sin embargo, los responsables solidarios pueden ser sancionados por actos u omisiones propios."⁸

4. LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Respecto a este punto, es conveniente partir de la premisa de que una norma jurídica por si sola no obliga a nadie mientras no se de un hecho o situación prevista por ella, es decir, mientras no se realice lo establecido por la ley.

En este orden de ideas, se ha determinado que la obligación consiente en la prestación patrimonial que un sujeto con el carácter de acreedor tiene derecho a percibir de otro llamado deudor, derivada de una relación jurídica.

Así una vez realizado el presupuesto regulado por la norma, se producirán las consecuencias jurídicas, que serán imputadas a los sujetos que intervinieron.

Raúl Rodríguez Lobato define que la obligación tributaria "es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie."⁹

Así mismo, el Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, considera como obligación tributaria, "a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones que la doctrina considera que pueden ser de dar, hacer, no hacer y tolerar."¹⁰

Al respecto existen divergentes opiniones, ya que algunos autores consideran que la obligación tributaria solamente se refiere a un dar, mientras que otras la identifican además con un hacer, un no hacer, y otros hasta con un tolerar, denominando obligación principal a la obligación tributaria de dar y a las otras obligaciones, accesorias o secundarias, por lo que personalmente y compartiendo la opinión del Licenciado Luis Humberto Delgadillo, estamos en desacuerdo con tal aseveración, "toda vez que estas son

tan importantes como la obligación de dar, ya que sin ellas la recaudación sería de muy difícil realización."¹¹

Finalmente, se destaca el hecho de que el contenido de la obligación tributaria no pueda diferir de la obligación en general, de donde resulta que la obligación tributaria es una conducta que concluye en un dar, hacer, no hacer o tolerar que un sujeto pasivo debe cumplir por haberse encuadrado en el supuesto previsto en la norma tributaria.

De esta manera el Maestro Margain apunta, "que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario, se deben una y otro una serie de obligaciones que serán cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley, para que nazca la obligación sustantiva, por tanto, la relación jurídica impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación sustantiva fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo."¹²

Así tenemos, que pueden existir obligaciones derivadas de la relación fiscal, sin que ello implique necesariamente el nacimiento de la obligación contributiva o tributaria, la de pago.

5. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Una de las instituciones más importantes de estudio del Derecho fiscal, es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o

tributaria, por ser en ese momento donde surge o nace la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

“El momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en esta materia un punto de gran importancia, debido a que nos permite determinar cual disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de que momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.”¹³

Al respecto el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, establece el momento en que la obligación tributaria se genera, precepto legal que expresamente señala lo siguiente:

“Artículo 6°. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

“Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.

De lo anterior, es preciso remarcar que la obligación tributaria, se causa, nace o genera en el momento en el que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación

abstracta prevista por la ley, esto es, cuando el sujeto pasivo obtiene un ingreso, adquiere o enajena un bien, o se sujeta a una relación contractual.

En conclusión, podemos decir que la obligación tributaria nace al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo, es decir, cuando un individuo realiza un hecho y este se encuadre con algún precepto establecido dentro del Código Fiscal de la Federación.

6. EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin.

El principio general de la extinción de las obligaciones, es que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de donde se deriva que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción de una inspección, etc., serán

el cumplimiento de un mandato y, por lo tanto, la extinción de la obligación formal.

Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria sustantiva, la extinción puede presentar diversos matices y formas, es decir, la obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria, o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho fiscal solo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación.

6.1. EL PAGO

El pago es considerado el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal y, en palabras de la Garza, Raúl Rodríguez Lobato menciona que “el pago es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditaria del sujeto activo”. El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria.¹⁴

Existen diversas clases de pago a saber, el pago liso y llano, pago bajo protesta, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo y pago extemporáneo.

a) Pago liso y llano. Es el que se efectúa sin objeción alguna y cuyo resultado puede ser, pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido, el primero consiste en que el contribuyente entera al fisco lo que le adeuda conforme a la ley; el segundo consiste en enterar al fisco una cantidad mayor de lo debido o, incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda. El pago de lo indebido se origina en un error de la persona que efectúa el entero, quien desde luego, tiene derecho a que se le devuelva lo pagado indebidamente, surge entonces una obligación de reembolso a cargo del fisco, regulada por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, o sea, surge una obligación en la cual el acreedor o sujeto activo es el contribuyente y el deudor o sujeto pasivo es el Estado.

b) Pago en garantía. Es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la ley. Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía porque si no hay obligación no puede haber pago y que lo correcto es decir depósito en garantía.

c) Pago bajo protesta. Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.

El actual Código Fiscal de la Federación no prevé este tipo de pago, pero dos disposiciones del Artículo 22 de este ordenamiento implican un reconocimiento parcial del pago bajo protesta. El segundo párrafo del artículo 22 mencionado, prevé que si el pago de lo indebido se hubiera

efectuado en cumplimiento del acto de autoridad, el derecho de la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente, el cuarto párrafo del mismo artículo establece que el contribuyente habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del propio Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

d) Pago provisional. Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificar por parte del fisco, es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente se enterará la diferencia, o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar la devolución. Siendo la declaración anual en donde el fisco verifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente.

e) Pago definitivo. Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo, indicando cual es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cual es la cuantía de su adeudo y el fisco la acepta tal y como se la presenta, acatando, en principio, que el pago es correcto. La

...ceptación es un principio en virtud, de que si bien no hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el fisco está dotado de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no solo en la relación con este pago, sino en general para precisar cual es la situación real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo.

f) Pago de anticipos. Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso grabado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco, es decir, es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuánto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual. No debe confundirse el pago de anticipo con el pago provisional, este se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio, aquél se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se esta haciendo un pago a cuenta.

g) Pago extemporáneo. Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo, cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco, y es requerimiento cuando media gestión de cobro de parte del fisco.

Las cantidades que se paguen se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución, y antes de aplicarse al crédito principal se aplicarán a los accesorios en el siguiente orden:

- 1.- Gastos de Ejecución.
- 2.- Recargos
- 3.- Multas.
- 4.- Indemnización por devolución de cheques sin fondo.

De acuerdo al Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, el pago de las contribuciones y sus accesorios que se realice dentro del país deberá ser en moneda nacional, y cuando se deba llevar a cabo alguna conversión de moneda extranjera a nacional se hará al tipo de cambio que rija en la fecha en que se realizó el hecho generador.

6.2. LA COMPENSACION.

El Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone que "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención de terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios."

"La compensación, es un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. El principio básico que regula

este procedimiento es el fin práctico de liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan".¹⁵

Para que este procedimiento se pueda efectuar en materia tributaria, nuestro Código Fiscal plantea estos supuestos:

a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración.

b) Que el crédito a favor del particular, y el pago que se vaya a realizar, sea respecto de una misma contribución.

El Código Fiscal de la Federación en vigor regula un aspecto nuevo en la compensación a pesar de no designarlo con este nombre y es el relativo a la utilización de los estímulos fiscales a que tengan derecho los contribuyentes, por lo que al ser créditos a favor del particular, se compensan con los adeudos tributarios a su cargo.

El Artículo 25 del propio ordenamiento, establece la posibilidad de pagar de esta manera cuando sea mediante declaraciones periódicas, acreditando el importe de los estímulos fiscales. Este acreditamiento resulta un tipo de compensación de un crédito a cargo de un sujeto, contra un crédito a su favor derivado de un estímulo fiscal. Dicho acreditamiento se encuentra sujeto a formalidades, como comunicarlo a las autoridades administradoras de los estímulos y presentar el documento que establezca el Certificado de Devolución de Impuestos.

6.3. PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.

Primeramente cabe mencionar que la prescripción, es una forma de extinción del crédito fiscal, puesto que la caducidad es una figura que se origina antes de la existencia del crédito y, por lo mismo, es una forma para evitar su nacimiento, solo que por su semejanza y por las confusiones a que ha dado lugar, serán tratadas de manera conjunta en el presente apartado.

La caducidad es la pérdida de las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos e imponer sanciones.

La prescripción por su parte, es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En este caso estamos frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida. En el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, precisa con toda claridad que se trata de la extinción del crédito, es decir, de la obligación de dar, y no de las demás obligaciones como lo establecía el Código Fiscal anterior.

Dichos temas, será, analizados en los posteriores capítulos de la presente tesitura.

6.4. CONDONACION.

Es otra de las formas de extinción de las obligaciones, la cual consiste en la remisión o perdón de la deuda. Esta institución tiene

como base la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas que, en tanto no lesione otros intereses protegidos por el derecho, los individuos pueden renunciar al ejercicio de sus derechos particulares.

Esta figura de perdón es reconocida y regulada por el Derecho Fiscal, sin embargo, por la naturaleza de nuestra materia y de los derechos y obligaciones que regula, los cuales se establecen en razón del interés público, la condonación se encuentra sujeta a una regulación especial ya que, como se indicó al estudiar las obligaciones tributarias, el derecho del sujeto activo como un derecho de carácter público, constituye a la vez una obligación a la que no puede renunciar el órgano encargado de su cobro; cuando menos no lo puede hacer a su arbitrio, puesto que solo se puede realizar cuando la ley expresamente lo autoriza.

Tratándose del pago de las contribuciones y sus accesorios en general, en el Artículo 39 fracción I se dispone que la condonación podrá ser total o parcial, y que la resolución que la establezca deberá de ser de carácter general, y siempre deberá referirse a algún lugar del país, a una rama de la actividad, a la producción o venta de productos, o a la realización de un tipo de actividad; así como en casos de catástrofes derivadas de fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias, y solo lo puede otorgar el Ejecutivo mediante Decreto.

Por su parte, el Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, establece la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, condone multas examinando cada caso en particular, el cual deberá ser revisado individualmente por la autoridad fiscal y solucionarlo

discrecionalmente. Toda condonación se resolverá a petición de parte, además se dispone que las resoluciones que al respecto se dicten no podrán ser impugnadas a través de las instituciones consignadas en el propio Código Tributario Federal, ya que se emiten con base en una facultad discrecional y, que por tanto, es potestativo concederla.

6.5. CANCELACION.

Al igual que el Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutierrez, consideramos que dentro de la materia de extinción de los créditos fiscales aparece indebidamente el tema de la cancelación, también llamado inadecuadamente de esta forma. Se dice que es indebido tanto su ubicación como su nombre, porque en realidad no cancela obligación alguna.

En principio, "el término cancelación da la idea de extinción, de la terminación de algo, lo cual no sucede con la cancelación en materia tributaria ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas, es decir, sólo una operación contable, pero esa cancelación en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que, en cualquier momento la autoridad fiscal, puede exigir su pago mientras no haya operado la prescripción, de lo que se desprende que quizás sólo se puede considerar como un paso a la extinción del crédito por prescripción, ya que esta cancelación no se considera como un elemento de suspensión o interrupción del término."¹⁶

El artículo 146-A de la ley de la materia, establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, únicos casos en que se prevé esta figura.

"Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe."

"Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución."

"Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de éste artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables."

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de este artículo"

"La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago."

La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o por incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito solo hay dos formas de que se extinga la obligación: a) el pago; o b) la prescripción.

7. DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL.

Por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea, el crédito fiscal a cargo del contribuyente, cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, tenemos lo que se llama el crédito fiscal, es decir, una vez que se haya precisado el monto, surge entonces lo que se determina crédito fiscal, siendo definido por el Artículo 4º Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

"Artículo 4°. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

"La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice."

"La determinación de la obligación contributiva, puede hacerse por el contribuyente, conocido en nuestro sistema fiscal como la **Autodeterminación** de las contribuciones, es decir, que por disposición expresa de la ley, en principio corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, solo que expresamente se disponga en contrario, de conformidad con el Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, y si es la autoridad fiscal a la que le corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la ley, los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación, en los términos del artículo antes mencionado."¹⁷

La doble acción de la autoridad en que declara que se realizó la situación que la ley prevé para la generación del crédito fiscal, y determina las bases para su liquidación constituye en la teoría italiana el *Acertamiento*, para indicar el acto en que la autoridad declara al mismo tiempo la existencia del crédito fiscal y determina las bases que han de adoptarse para medir la obligación, teoría italiana de Mario Pugliese, la cual consiste modularmente en:

1.- La verificación de que el hecho imponible se ha realizado o la constatación de que se ha realizado la situación jurídica o de hecho prevista en la ley.

2.- La determinación de las bases para su liquidación, es decir, la determinación en cantidad líquida de la obligación, precisando para ello el objeto, el sujeto, la base y la tasa o tarifa.

Pugliese indica que a través de esta institución, el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada.

Giuliani Funrouge define la determinación de la obligación tributaria como el acto o conjunto de actos emanados de la administración pública, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del

presupuesto de hecho, la medida de lo impugnado y el alcance cuantitativa de la obligación.

Es importante precisar que la determinación de la obligación contributiva o tributaria es un acto posterior a su nacimiento o causación, que consiste en precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley como generadora de dicha obligación.

Para concluir, en concepto de Grazzero, citado por José de Jesús Sánchez Piña, la determinación es “ la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos.”¹⁸

8. EPOCA DE PAGO

Se considera época de pago, al plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo que, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley

Se pueden distinguir los siguientes casos respecto del nacimiento y del pago de la obligación fiscal:

¹⁸ SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª Edición; Editorial PAC. México, D.F. 1995. Pág.45.

a) El gravamen se paga antes de que nazca la obligación fiscal. En este caso, primero se paga el futuro crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo. Por regla general esto lo encontramos establecido en aquellos impuestos que tienen por objeto mercancías de difícil control cuando han salido de su zona de producción o explotación.

b) El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal. En este caso coinciden los momentos de causación y de pago, es decir, el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal.

c) El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal. En este caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga este.

El párrafo cuarto del Artículo 6º, fracciones I y II, de nuestro Código Tributario, prevé que:

“Artículo 6º.- Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que a continuación se indica:”

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

“II. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.”

Por otro lado, el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que se prorrogue la época de pago de la obligación fiscal al disponer que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 36 meses y durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el banco de México.

9. EXIGIBILIDAD DEL PAGO.

Una vez que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida, y por tanto surge el crédito fiscal, este debe pagarse en la

fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas.

El primer párrafo del artículo 145 del multicitado Código Fiscal de la Federación establece que :

“Artículo 145. Las autoridades fiscales **exigirán el pago** de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

De lo anterior se desprende que la exigibilidad del pago es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

Por lo tanto, en caso de que el contribuyente no pague dentro del plazo indicado, las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades previstas en el artículo 42 del Código Tributario, para determinar el monto de las contribuciones omitidas, mismas que deberán ser pagadas o garantizadas junto con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos su notificación, tal como lo prevé el artículo 65 del antes citado Código, y que a letra dice:

“**Artículo 65.** Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del

ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.”

En efecto, si el sujeto pasivo omite el entero de la contribución causada, la autoridad exactora no podrá exigir el pago de la misma, sino hasta después del momento en el cual mediante un acto fiscalizador la determine y se realice una liquidación, le sea dado a conocer, y transcurran los cuarenta y cinco días establecidos por el Código Fiscal de la Federación para pagar o garantizar dicha contribución adeudada, pasado el término citado, **será exigible el pago**, conocido como crédito fiscal, y solo así podrá iniciarse el procedimiento Administrativo de Ejecución, en uso de su facultad económico-coactiva, por ser ya exigible la obligación tributaria.

Este procedimiento se inicia y desarrolla a partir del supuesto de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume por disposición del artículo 68 del Código de la materia, y la definitividad se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada una resolución, por no existir pendiente ningún procedimiento de revisión o por no haber intentado algún medio de defensa.

El Artículo 41 de la Ley en cita, establece que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones y esta se trate de una periódica, para el pago de contribuciones ya sea provisional o del ejercicio y no sea presentada dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales, las

autoridades fiscales exigirán la presentación ante las oficinas correspondientes, pudiendo hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas.

Así mismo, cuando las autoridades fiscales después de haber ejercido sus facultades de comprobación, y determinen contribuciones omitidas, sus accesorios y las sanciones correspondientes por infracciones a las disposiciones fiscales, las Autoridades Hacendarias podrán embargar precautoriamente los bienes o la negociación, en los casos que el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III del citado artículo 41 por una misma omisión, excepto tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento, cabe señalar que para que el embargo no quede sin efectos la autoridad deberá iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación dos meses después de practicado.

Cuando el contribuyente haya interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga el citado medio de defensa, teniendo el contribuyente la obligación de acreditar ante la autoridad fiscal, que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

CAPITULO SEGUNDO

LA CADUCIDAD

1. CONCEPTO DE CADUCIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.

Ciertamente el transcurso del tiempo puede influir sobre la obligación tributaria, por lo que en el presente Capítulo estudiaremos como ese transcurso del tiempo influye sobre el ejercicio de facultades por parte del ente impositor, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y finalmente las sancionadoras.

De acuerdo a la doctrina existen muchos y variados conceptos de la caducidad, de los cuales enunciaremos algunos cuantos que a nuestra consideración son los más apegados al tema en comento.

Iniciaremos primeramente con el origen etimológico de la palabra **Caducidad**, la cual deriva del término latino "cado" que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor.¹⁹

Para este efecto, la caducidad es la "cesación de efectos por no hacer valer un derecho mediante el tiempo que señala la ley; es pues, un medio de extinción de derechos para efectos de su no ejercicio, durante el tiempo que para hacerlo concede la ley."²⁰

"La caducidad consiste en la extinción de las facultades hacendarias para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas."²¹

"Caducidad es la extinción de un derecho, facultad, instancia o recurso."²²

"La caducidad dentro del contexto del Derecho Fiscal, se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años."²³

"La caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones."²⁴

KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal, 4ª Edición, Editorial THEMIS, S.A. de C.V., México, D.F., 1994, Pág. 123

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª Edición., Editorial HARLA, S.A. de C.V., México, D.F., 1997. Pág. 175

PIÑA VARA, Rafael de. Diccionario de Derecho, 20ª Edición. Editorial PORRUA, S.A. de C.V., México, D.F. 1994, Pág. 38

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal, 1ª Edición., Editorial, THEMIS, México, 1982, Pág. 474.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Derecho Financiero, 3ª Edición., Editorial LIMUSA, S.A. de C.V., México D.F. 1993, Pág. 130.

"La caducidad es la extinción, por el solo transcurso del tiempo, de la facultad de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones."²⁵

Así mismo, consideramos conveniente conceptualizar lo sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, sobre la figura jurídica de la caducidad al dictar la siguiente ejecutoria:

"AUTORIDADES FISCALES, CADUCIDAD DE SUS FACULTADES PARA DETERMINAR CONTRIBUCIONES OMITIDAS, ACCESORIOS E IMPONER SANCIONES POR INFRACCIONES.

COMPUTO. La caducidad es una institución de carácter procesal creada por el derecho tributario para sancionar a las autoridades hacendarias por la falta del ejercicio oportuno de sus facultades de inspección, comprobación, determinación y sanción conferidas por la legislación, respecto de las obligaciones fiscales a cargo de los habitantes de la República y además contiene un principio de seguridad jurídica a favor de los contribuyentes."

BOETA VEGA, Alejandro. Derecho Fiscal Primer Curso, 1ª Edición., EDICIONES CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS, S A de C.V., México, D F., 1991, Pág. 110.

Amparo directo 10/90. Watson e Hijos, S.A. 14 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ramón Medina de la Torre. Secretaria: Rosa Elena Sánchez G.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 8A

Tomo: VI Segunda Parte-1

Página: 86

En relación a lo anterior, podemos concluir que la **Caducidad** extingue una facultad de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y por ende, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, representando un punto importante dentro de la vida fiscal de los contribuyentes. Esta figura se encuentra basada en el transcurso del tiempo, pero su efecto es la pérdida de la facultad de las autoridades para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales o para sancionar, es decir, la caducidad extingue no la materialización de la obligación tributaria que se traduce en el crédito fiscal debidamente determinado y exigible, sino que en sí, la facultad que tiene la autoridad para determinar el grado en que se encuentra un contribuyente para aportar al gasto público, como consecuencia de la obligación que establece la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República.

2. JUSTIFICACION DE LA CADUCIDAD

La institución de la caducidad da seguridad jurídica al contribuyente en el sentido de que la ley impide a la autoridad fiscal por el

transcurso del tiempo, ejercitar su acción para determinar o liquidar créditos fiscales.

En nuestro sistema jurídico tributario la caducidad fue implementada a efecto de proporcionar agilidad a la Administración respecto de las situaciones que permanecían indefinidas en el tiempo, establecido así en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967, que señalaba no es factible suponer que las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puedan ejercer sin limitación temporal alguna, sus facultades para vigilar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, ya que al consagrarse la figura jurídica de la caducidad, la idea del legislador fue la de establecer una solución para poner fin a situaciones o eventuales responsabilidades que permanecían indefinidas en el tiempo y que afectan la seguridad jurídica y económica de los particulares."

Con base a lo expuesto anteriormente y considerando que con fecha 1º de enero de 1992, fue reformado y adicionado el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, con el objeto de ampliar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, desde nuestro punto de vista esta reforma si bien fortalece en parte la capacidad recaudadora del Fisco Federal, también lo es que, dicha seguridad jurídica provoca en muchos de los casos que los particulares, al transcurrir el plazo marcado por la ley, se abstengan de cumplir con lo que por derecho están obligados, ya que dolosamente impugnan las resoluciones determinadas por la autoridad, por contener algún error de forma, con la finalidad de obtener una Nulidad que aunque deje a salvo las facultades de la autoridad, ésta en muchas ocasiones, por diversas cuestiones ya no son llevadas a cabo.

Por su parte Dionisio J. Kaye, al hacer referencia al Maestro Mariano Azuela, señala que "la prescripción y la caducidad son figuras jurídicas que existiendo necesariamente en el plano de la legislación, en realidad nunca deberían de presentarse, ya que ello presupone, o bien la dolencia del causante en cumplir con sus obligaciones tributarias, o de cubrir los créditos establecidos a su cargo con toda oportunidad, o la indiferencia de las autoridades, en usar de sus facultades, lo que a su vez puede originarse en diversas formas de corrupción o en inadecuada Administración."²⁶

En opinión nuestra, consideramos que si debe existir la figura jurídica en estudio, toda vez que como ya quedó plasmado con anterioridad la seguridad jurídica que proporciona la misma, es una garantía a la que todos tenemos derecho, por consiguiente debemos tener la certeza que cuando transcurran los plazos que señala nuestro Código Fiscal de la Federación, la autoridad se encuentra imposibilitada ya para ejercer sus facultades de comprobación.

3. EFECTOS DE LA CADUCIDAD

El efecto inmediato que genera la caducidad en materia fiscal es que por virtud de ella se extinguen las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, precisamente por no haber sido ejercitadas dentro del término que prevé la ley,

KAYE, Dionisio J. Ob. Cit., Pág. 169.

desprendiéndose con ello que la caducidad genera efectos extintivos a través del transcurso del tiempo.

4. EL PLAZO DE LA CADUCIDAD.

Respecto del plazo de la caducidad, más que plazo debería hablarse de los plazos, ya que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece diversos plazos para la actualización de la caducidad.

Dichos plazos para que opere la caducidad es de un término genérico de cinco años.

Existe otro de diez años cuando el contribuyente incurre en irregularidades expresamente señaladas como tales, y de tres años en los casos de los supuestos de responsabilidad solidaria, de los liquidadores, síndicos, directores generales, gerentes generales o administradores únicos de sociedades mercantiles.

También encontramos aquel en que el plazo para que se configure la caducidad es mayor a los cinco años pero menor a los diez, que se da en los casos de presentación de declaración complementaria.

Otro plazo lo constituye aquél que no exceda de los seis años con seis meses, respecto a los casos establecidos en el artículo 46-A del Código Tributario.

Finalmente también encontramos que existe el plazo mayor a los diez cuando se presenta algún o algunos medios de impugnación que pueden rebasar dicho plazo.

5. INICIO DEL COMPUTO DEL PLAZO DE LA CADUCIDAD

De acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, el computo del término del plazo de caducidad se inicia en los supuestos que se establecen en su artículo 67, el cual a la letra indica que:

"Artículo 67. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones, por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:"

"I. Se presentó declaración del ejercicio, cuando se tenga la obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente

a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio."

Respecto de esta fracción no existe ningún problema cuando se presenta la declaración del ejercicio, empero los problemas se suscitan cuando se ejercen facultades fiscalizadoras respecto de un contribuyente que presentó una declaración complementaria, ya que al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación ha pronunciado al emitir la siguiente Jurisprudencia que:

CADUCIDAD.COMPUTO DEL PLAZO CUANDO SE PRESENTAN DECLARACIONES

COMPLEMENTARIAS.- En los términos del Artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente durante el año de 1977, el término de la caducidad se iniciaba a partir del día siguiente al en que se presentaba la declaración definitiva o en su caso la complementaria, y en este último supuesto se podían formular liquidaciones adicionales respecto de las modificaciones que contuviesen las citadas declaraciones complementarias. Por lo tanto debe entenderse que en relación con los renglones de la declaración definitiva no modificados en la complementaria, el término de la caducidad empezaba a contar desde el día siguiente a aquél en que se hubiese presentado la declaración definitiva."

Revisión No. 754/81.- Resuelta en sesión de 2 de diciembre de 1981, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.

Revisión No. 2627/82.- Resuelta en sesión de 28 de noviembre de 1983, por unanimidad de 7 votos.

Revisión No. 1415/83.- Resuelta en sesión de 3 de marzo de 1986, por unanimidad de 8 votos.

De igual forma, apuntamos el siguiente criterio el cual

indica que:

"CADUCIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA CUANDO SE PRESENTA UNA DECLARACION COMPLEMENTARIA MODIFICANDO DETERMINADOS RENGLONES EL TERMINO PARA COMPUTAR LA CADUCIDAD COMIENZA A CORRER AL DIA SIGUIENTE DE SU PRESENTACION SOLAMENTE RESPECTO DE LOS RENGLONES MODIFICADOS, MIENTRAS QUE PARA LOS QUE NO FUERON MODIFICADOS, EL TERMINO COMIENZA A CORRER AL DIA SIGUIENTE DE LA PRESENTACION DE LA DECLARACION ANUAL.-

Al referirse el segundo párrafo de la fracción I del Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el supuesto de la presentación de la declaración complementaria, el plazo de cinco años para que se configure la caducidad se inicia al día siguiente de aquel en que fue presentada

ésta, y se da únicamente respecto de aquellos conceptos o renglones modificados en relación con la última declaración normal de esa misma contribución y por el mismo ejercicio. Esto es, si la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta que había sido presentada al principio de año fue modificada en diversos conceptos pero no en el de intereses, a través de una declaración complementaria, presentada unos meses después, la caducidad empezó a computarse para los renglones o conceptos modificados a partir de día siguiente a aquel en que fue presentada esta última declaración complementaria, pero no sucede lo mismo con los conceptos que no fueron modificados. Luego entonces, por lo que hace al concepto no modificado, el cómputo de los cinco años para que se diera la figura jurídica de la caducidad de las facultades de las demandadas, para determinar omisiones en las declaraciones del pago del Impuesto Sobre la Renta, se inició a partir del día siguiente a aquel en que fue presentada la declaración anual. Lo anterior resulta así, porque basta considerar que si bien el pago del Impuesto Sobre la Renta se determina a través de la precisión de diversos conceptos, como son ingresos, deducciones, intereses, ganancias, préstamos, etc., lo cierto es que, cada concepto puede ser analizado independientemente por la autoridad para determinar si es correcta o no la declaración y por ende, el pago del

impuesto respectivo, pero ello no significa que por el solo hecho de que como el pago de este impuesto atiende a estos conceptos, el que se modifiquen alguno de ellos, distintos al de intereses, se otorgue la facultad a las autoridades demandadas para que puedan determinar un crédito fiscal por omisión de intereses acumulables atendiendo a la fecha de la presentación de la declaración complementaria y no de la normal cuando el renglón de intereses no fue materia de la declaración complementaria, pues ante este supuesto se dio la caducidad respecto del renglón no modificado."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión Fiscal 573/94. Refacciones Autoeléctricas Vercina, S.A. de C.V. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 23 de mayo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 8A

Tomo : XIV-Septiembre

Tesis : I. 3o. A. 560 A

Página : 280

Efectivamente, cuando el sujeto obligado a presentar declaración del ejercicio fiscal cumple con tal obligación el plazo de cinco años de caducidad empieza a contarse a partir del día siguiente a aquél en que precisamente se cumple con dicha obligación. Igualmente en los casos de presentación de declaración complementaria, el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó dicha declaración, extinguiéndose las facultades sólo en relación a los rubros que fueron modificados por dicha declaración.

"II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

Del mismo modo en esta fracción el plazo de la caducidad de cinco años empieza a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió presentarse declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcula por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones, cuando no exista obligación de pagarlas mediante declaración, como por ejemplo en los casos de la introducción de mercancía de importación al territorio nacional, ya que en estos supuesto se tiene la obligación de pagar el Impuesto General de Importación sin tener la necesidad de presentar declaración.

"III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de

carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

Por lo que se refiere a esta fracción, este tipo de problemas generalmente suceden cuando los contribuyentes importan temporalmente y no retornan la mercancía en el término a que se obligan, cometiendo en este supuesto una infracción de carácter continuo a la Ley Aduanera.

En virtud de lo anterior, existen diversos criterios por parte del Tribunal Fiscal de la Federación y de los Tribunales Colegiados de Circuitos, ya que algunas Salas del citado Tribunal Fiscal de la Federación consideran que la infracción no tiene el carácter de continuo.

Al respecto el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito en ejecutoria dictada en la Revisión Fiscal número 25/96 se pronunció de la siguiente forma:

"En efecto, si en el caso se trata de un pedimento temporal de importación; es evidente que el mismo ampara la mercancía extranjera en el territorio nacional por el tiempo que en el mismo se conceda y una vez vencido el término autorizado, dichas mercancías deben ser retornadas, por lo tanto si estas no son devueltas y permanecen dentro del territorio nacional;

es inconcuso que se actualiza la infracción establecida en el Artículo 134, fracción II de la Ley Aduanera, ya que dicho pedimento solo autoriza la tenencia de la mercancía durante un lapso determinado y mientras dure este, será legal la permanencia de la mercancía en el país, pero una vez concluido el término que fue concedido, debe retornarse esta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley Aduanera; y por tanto, si no se cumple con dicha obligación y la mercancía permanece en el territorio nacional, ello basta para que se actualice la infracción contenida en el Artículo 134, fracción III de dicha Ley."

Idéntico criterio sostuvo el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, al resolver el recurso de Revisión Fiscal No. 8/98, sosteniéndose medularmente lo siguiente:

"CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA IMPONER SANCIONES POR LA FALTA DE RETORNO AL EXTRANJERO DE UNA MERCANCIA IMPORTADA TEMPORALMENTE.- El artículo 67, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1990, dispone que las facultades de las autoridades fiscales para imponer sanciones se extinguen en el plazo de cinco años, contados a partir del día siguiente al en que hubiese cesado su consumación o se hubiese

realizado la última conducta o hecho, respectivamente; de donde se sigue que, en el supuesto de la falta de retorno al extranjero de un vehículo que ingresó al país al amparo de un permiso temporal, el término de caducidad no principia a correr desde el momento mismo en que se cometió la infracción conforme a la primera parte de la disposición legal invocada, por no darse el caso de una infracción instantánea que se consuma y agota en el instante mismo de su ejecución, sino que la infracción cometida es de las denominadas continuas, y en esa virtud, mientras persista la omisión no existe punto de partida para el computo del plazo de caducidad, pues siendo la fecha en que se regresa la mercancía lo que interrumpe la infracción, será hasta entonces cuando sea posible el inicio del citado plazo."

No obstante todo lo anterior y de una manera más absurda, existe respecto de la materia aduanera también otro criterio, el cual establece que en materia aduanera no existe la figura jurídica de la caducidad, por lo que lógico y jurídicamente no pueden extinguirse las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones y sus accesorios, ni para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

Lo anterior en virtud, de que ningún precepto legal de la Ley Aduanera contempla la extinción de las facultades de determinación por parte de las autoridades fiscales, y por ende no es aplicable lo que establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, ya que si bien es cierto que el

primer párrafo del artículo 1º de la Ley Aduanera establece la supletoriedad del Código Federal Tributario, esto no es suficiente para su procedibilidad, ya que ésta solo sería aplicable si el ordenamiento aduanero contuviese la institución jurídica de que se trata, por lo que al carecer de dicha institución jamás puede operar la supletoriedad de ésta con aquél.

Finalmente, consideramos que el criterio mas acertado es que en materia aduanera si existe la figura jurídica de la caducidad, y en ese sentido las infracciones que consisten en no regresar la mercancía que ampara el pedimento de importación, tiene un carácter continuo porque la omisión de retornar la mercancía persiste a través del tiempo y en tanto esta no concluya, no existe una fecha determinada que permita iniciar el cómputo de cinco años para estimar que se han extinguido las facultades de comprobación por parte de las autoridades, en consecuencia, mientras no se devuelva la mercancía, persiste la conducta infractora del particular, por tanto, para que opere la caducidad debe ser hasta que cese la infracción, y a partir de entonces, iniciará el computo para que se actualice la figura jurídica de caducidad, pues mientras subsiste la infracción, no existe fecha determina a partir de la cual pueda comportarse ésta.

"IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora."

Respecto a esta fracción podemos señalar que a nuestra opinión la misma encuadra en el tema de la prescripción, ya que de acuerdo a lo que establece el artículo 66 en su fracción II del Código Fiscal de la Federación, la autoridad a solicitud del contribuyente puede autorizar la realización de sus pagos a plazos o en parcialidades, debiendo para ello garantizar el interés fiscal.

Por su parte el artículo 141 de la ley en materia, en su fracción III, señala como uno de los medios para garantizar el interés fiscal, a la fianza.

Así tenemos que, el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, levantada por parte de la autoridad, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación, se entiende que se realiza cuando ya existe un crédito determinado, esto desprendiéndose del análisis efectuado en los dos artículos que señalamos con anterioridad, y como la prescripción consiste es la extinción de la facultad del fisco para hacer exigible un crédito fiscal, esta fracción IV del artículo 67 consideramos pertenece a la figura jurídica de la Prescripción.

6. SUSPENSION DEL COMPUTO DEL PLAZO DE LA CADUCIDAD.

Por virtud de la reforma fiscal sufrida por el Código en el año de 1988, se prevé la posibilidad de que el plazo para la extinción de las

Facultades de las autoridades fiscales se suspenda cuando se interponga algún Recurso Administrativo o Juicio.

El Código Fiscal de la Federación establece que el plazo de la caducidad no está sujeto a interrupción sólo a suspensión, por lo que es pertinente aclarar la diferencia que existe entre interrupción y suspensión.

El efecto de la interrupción, es de inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se vuelva a empezar el computo del plazo, y en la suspensión, que sólo elimina del computo del plazo el tiempo suspendido y al reiniciarse el conteo se continuará a partir de donde se había quedado al presentarse la suspensión.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Manual del Juicio del Amparo, efectúa un estudio de la suspensión que a continuación se transcribe, por ser de gran ayuda al presente trabajo.

“¿Y QUE ES LA SUSPENSION? La palabra suspensión, en general se deriva del latín *suspensio*. *Suspendere* (*suspendere*) es levantar colgar o detener una cosa en alto, en el aire, diferir por algún tiempo una acción o una obra. Gramaticalmente, *suspendere* es paralizar, impedir, paralizar lo que está en actividad; transformar temporalmente en inacción una actividad cualquiera. Es impedir o detener el nacimiento de algo, de una conducta, de un acto, de un suceso. o, si éstos se han iniciado, detener su continuación. Es pues,

paralizar algo temporalmente; impedir que algo nazca, surja a la vida, detener su comienzo; y, si ya nació impedir temporalmente que prosiga, paralizar los efectos o consecuencias aún no producidos, pero que están por realizarse.”

“Adviértase que suspender no es destruir, porque la materia de lo suspendido subsiste, no desaparece, y porque lo ya realizado, realizado queda.”

“SU DURACION. Temporalmente porque tal suspensión durará sólo el tiempo que dure la tramitación del juicio, desde que es concedida hasta que se pronuncie la sentencia definitiva, ejecutoria definitiva porque no sea recurrida, porque se haya resuelto el recurso interpuesto o porque el juicio sea uniinstancial.”²⁷

Así tenemos que, el tercer párrafo posterior a la fracción IV del artículo 67 del Código Federal Tributario, establece que:

“El plazo señalado en este Artículo no está sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del

Artículo 42, o cuando se interponga algún Recurso Administrativo o Juicio."

En las apuntadas condiciones tenemos que además de que el plazo de la caducidad se suspende con la interposición de algún Recurso Administrativo o Juicio, dicha caducidad se suspenderá de igual forma, cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades de comprobación consistentes en:

"Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de los delitos fiscales y para proporcionar información a otra autoridades fiscales, estarán facultadas para:"

"II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran."

"III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías."

"IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al Valor Agregado, y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales."

Respecto a lo establecido en las fracciones anteriores, el párrafo cuarto siguiente a la fracción IV del artículo y Ley en estudio, establece que el plazo de la caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal, y dicha suspensión estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos una acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

Por lo que corresponde a la condición que se señala en el párrafo anterior, en la que se deberá de levantar cada seis meses cuando menos, una acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva, entendemos que lo anterior se refiere únicamente a las Visitas Domiciliarias al establecerse la condición de levantar una acta parcial o una final, ya que en los casos en

que se ejerce la facultad revisora de dictámenes o revisiones de gabinete, no se levantan este tipo de actas, sin embargo, el Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado de la siguiente forma respecto a este problema; señalando:

CADUCIDAD. SUSPENSION DE SU TERMINO POR LA REVISION DE DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS. En términos de los párrafos cuarto y quinto siguientes a la fracción III del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la caducidad de facultades de la autoridad fiscal puede suspenderse por el ejercicio de las facultades de comprobación prevista en el artículo 42 fracciones III y IV del propio Código. Sin embargo, tratándose de la revisión de dictámenes de estados financieros, la autoridad esta obligada a hacer requerimiento de documentos e informes cada seis meses o, en su caso, a emitir la resolución que corresponda; de lo contrario no podrá suspenderse el término de la caducidad."

Finalmente el antepenúltimo párrafo del multicitado Artículo 67, establece que en todo caso, "el plazo de la caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con

motivo del ejercicio de facultades de comprobación, adicionado por el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Ahora bien como ya se ha analizado que el cómputo de la caducidad se suspende por la interposición de algún recurso administrativo o Juicio, en el Artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, únicamente contempla el Recurso de Revocación, el cual de conformidad con el Artículo 117 del mismo Ordenamiento Legal, expresamente indica que:

"Artículo 117. El recurso de revocación procederá contra:

"I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas que se refieren a los artículos 33-A, 36 y 74 de éste Código."

"II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de éste Código.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el 175 de este Código.

De igual forma, el plazo de la caducidad también se suspende por la interposición del Juicio de Nulidad, regulado por el Artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, el cual a la letra dice:

"Artículo 11. El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los Juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

"I. Las dictadas por las Autoridades Fiscales Federales y organismos Fiscales Autónomos en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación."

"II. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales."

"III. Las que impongan multas por infracciones a las normas administrativas federales."

7. TERMINO DEL COMPUTO DEL PLAZO DE LA CADUCIDAD.

Respecto al término del cómputo del plazo de la caducidad, el mismo artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, es igualmente claro y conciso en los plazos en los que se extinguen las referidas facultades de la Autoridad, mismas que son:

En cinco años, en los casos establecidos con anterioridad y numerados con las fracciones I, II, III y IV.

En diez años en los casos que a continuación se mencionan:

- a) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes tal y como lo exige el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.
- b) Cuando el contribuyente no lleve su contabilidad o no la conserve durante el plazo que señala el Código, integrando la contabilidad los elementos a que se refiere el artículo 28 del citado Código.
- c) Cuando dicho contribuyente no presente declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla; en éste último caso el plazo de 10 años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio.

Mayor de cinco pero menor de diez años en el supuesto de la presentación de declaración sea extemporánea y espontánea, cuando el contribuyente habiendo incurrido en omisión en el cumplimiento de la obligación de declarar, cumpla con ésta posteriormente pero en forma espontánea.

De tres años, tratándose de los supuestos a los que se refiere el artículo 26 fracción III del tantas veces citado Código Fiscal de la

Federación, es decir, cuando se trate de responsabilidad solidaria, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

Aquél que no podrá exceder de seis años seis meses, en los casos de visitas domiciliarias y revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales.

Y finalmente existe un plazo más, que lo constituye aquél mayor a los diez años, que se da cuando el contribuyente impugna alguna determinación realizada por la autoridad, y el o los juicios o recursos tardan en resolverse hasta el grado de sobre pasar los diez años.

8. CASOS EN QUE LA NOTIFICACION SE HACE EL ULTIMO DIA QUE CADUCAN LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.

Existen diversos problemas que diariamente surgen respecto a la caducidad, uno de ellos que frecuentemente se presenta es aquél, en que la resolución determinativa de la situación fiscal de un contribuyente, es notificada el último día del plazo de cinco años, lo cual origina un conflicto entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, por lo que al respecto el Tribunal Fiscal de la Federación, a fin de proporcionar una solución, considera que se produce la caducidad al llevarse la notificación en dicho día al sustentar la siguiente Jurisprudencia:

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DEL FISCO PARA DETERMINAR CREDITOS.- CASO EN QUE LA NOTIFICACION SE HACE EL ULTIMO DIA DEL PLAZO DE 5 AÑOS. El artículo 103 del Código Fiscal de la Federación (135 del Código vigente) establece que las notificaciones surten sus efectos al día hábil siguiente al en que fueron hechas. Este precepto es aplicable a toda clase de notificaciones hechas en el procedimiento administrativo y conforme al mismo artículo, la notificación surge a la vida cuando ha surtido sus efectos, por tanto, en el caso de que la notificación de un crédito se efectúe el último día del plazo de 5 años de que goza la autoridad para ejercer sus facultades, debe considerarse que se produjo la caducidad de las mismas, toda vez que conforme el precepto citado, al surtir sus efectos la notificación al día hábil siguiente, para entonces ya se habrá consumado el plazo de caducidad."

Revisión No. 935/77/3914/77, Resuelta por mayoría de 6 votos a favor y 3 en contra, en sesión de 13 de septiembre de 1978.

Revisión No. 223/78/7732/77 y 8952/77, resuelta por mayoría de 6 votos a favor y 3 en contra, en sesión de 27 de septiembre de 1975.

Revisión No. 136/74/3311/73, resuelta por mayoría de 6 votos a favor y 2 en contra, en sesión de 9 de febrero de 1979.

Con base en lo anterior, es importante y necesario que las Autoridades Fiscales al notificar una liquidación al contribuyente, la realicen cuando menos un día antes del vencimiento del plazo de los cinco años, tal como lo establece el Poder Judicial el cual sostiene lo siguiente:

CADUCIDAD DE LAS AUTORIDADES PARA DETERMINAR CREDITOS. COMO SE COMPUTA EL TERMINO DE LA.

Como el primer párrafo del artículo 67, del Código Fiscal de la Federación establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar créditos concluye en un plazo de cinco años contados a partir del día siguiente en que se presentó la declaración del ejercicio, pero sin señalar que esos cinco años sean de calendario, en ese caso resulta aplicable el artículo 12, del Código en cita, que en su párrafo cuarto establece que cuando los plazos se fijen por año sin especificar que sean por calendario, el término vencerá el mismo día del siguiente calendario a aquél en que se inició; por lo que si en la especie la resolución impugnada en el Juicio de Nulidad que determinó diversos créditos en contra de la causante, se le notificó un día antes de que concluyera el término de cinco años antes citado, y dicha notificación de

acuerdo con lo previsto por el artículo 135, del ordenamiento legal en cita, surtió sus efectos al día siguiente, es por ende, inconcuso que la determinación de los créditos contenida en la resolución cuya nulidad se demandó, la realizó la autoridad fiscal antes de que se extinguieran sus facultades, esto es, el mismo día del siguiente calendario."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 52/93. Farmacia San Buena, .S.A. 1 de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Antonio García Guillén. Secretario: Marco Antonio Arredondo Elías.

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca.: 8A

Tomo : XII-Octubre

Página : 401.

Otra cuestión que es de gran trascendencia, es aquella en la que las autoridades de conformidad con el al Artículo 6º aplican las normas sobre procedimiento que se expiden con posterioridad a la realización de las situaciones jurídicas o de hecho, siendo en el caso las normas de la caducidad, por lo que existen diversos criterios, y de entre ellos tenemos:

AUTORIDADES FISCALES, CADUCIDAD DE SUS FACULTADES. PARA COMPUTO DEBEN APLICARSE LAS NORMAS EXPEDIDAS POSTERIORMENTE A LA CAUSACION DE CONTRIBUCIONES.- El segundo párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece claramente la aplicación a las contribuciones de las normas procesales expedidas con posterioridad a su causación; dado que la extinción de facultades de las autoridades fiscales, para determinar las contribuciones omitidas, accesorios e imponer sanciones por infracciones, es una figura eminentemente procesal, para computarla deben aplicarse las normas que se expidan con posterioridad a la causación, en acatamiento al artículo 6° en comento."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 10/90. Watson e Hijos, S.A. 14 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ramón Medina de la Torre. Secretaria: Rosa Elena Sánchez.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 8A

Tomo: VI Segunda Parte-1

Página: 86

Por otro lado, el criterio que a continuación enunciamos, nos parece ser el más acertado, ya que al aplicarse una norma expedida con posterioridad a la realización del hecho generador, equivale a irnos al pasado a modificar o a extinguir derechos ya adquiridos, violando de esta manera el artículo 14 de nuestra Ley Suprema.

CADUCIDAD.- El término relativo debe computarse a la luz del texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año en que se produjeron las situaciones que dieron origen al crédito determinado. En efecto, de conformidad con el texto original de este precepto, las facultades de las autoridades fiscales para determinar obligaciones de esa misma naturaleza, a cargo de los causantes se extinguen en cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión; por ello si la autoridad ejerció en tiempo esta facultad, pero con vicios de legalidad que originaron se declarara la nulidad de la actuación, la autoridad podrá válidamente volver a ejercer sus facultades, pero siempre dentro del término no sujeto a interrupción ni suspensión de cinco años, ya que si las situaciones que dieron origen al crédito se realizaron en la época de vigencia de dicho texto, representando una garantía de seguridad jurídica para el causante, que opere la caducidad por no haber interpuesto el recurso que dicho numeral establece, resultaría violatorio de

garantía individuales el hecho de que no se acatara por tanto, el texto vigente."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 251/91. Industrial Unión de San Luis, S.A. de C.V. 26 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Adán Gilberto Villareal Castro. Secretaría: Edna María Navarro García.

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 8A

Tomo : X-Julio

Página 345

9. FORMA A TRAVES DE LA CUAL SE PUEDE HACER VALER LA CADUCIDAD.

La caducidad, tiene dos variantes, la de acción y la de excepción, siendo fundamental abordar, aún someramente, estas figuras jurídicas, para distinguir su aplicación.

¿Qué debe entenderse por acción?. Como lo señala el maestro Cipriano Gómez Lara, es "el derecho, la potestad, la facultad o

actividad, mediante la cual un sujeto de derecho provoca la función jurisdiccional."²⁸

De tal manera, la acción es la provocación de la acción jurisdiccional del estado, mediante el poder jurídico que tiene todo individuo, para acudir en demanda a su pretensión, no afectando el hecho que tal pretensión se encuentre fundada o infundada; el sujeto pasivo es el Estado, ya que este es el que Administra justicia, puesto que su función soberana se desarrolla en todos esos actos de autoridad que están encaminados a solucionar un litigio mediante la aplicación de la ley general al caso controvertido, culminando con una sentencia.

"Por excepción se entiende el medio de defensa a la contradicción o repulsa con que el demandado pretenda excluir, dilatar o enervar la acción o demanda del actor."²⁹

Así tenemos que la excepción, consiste en un derecho que el demandado tiene en contra del actor y que puede hacer valer en el juicio donde es demandado, oponiéndola como excepción, o en juicio diverso. Esta nota, esencialmente consiste en que, mediante esta figura se destruye la acción, es decir, es la defensa que realiza el contribuyente, repeliendo la acción de la autoridad.

En ese orden de ideas, una vez transcurridos los plazos para que opere la caducidad, sea cualquiera de los plazos, el contribuyente

GOMEZ LARA, Cipriano. Teoría General del Proceso, 6ª Edición UNAM, México 1983, Pág. 109.
PALLARES, Eduardo. Derecho Procesal Civil, 13ª Edición., Editorial PORRUA, S.A. DE C.V., México, D.F., 1989, Pág.

puede solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones y para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, por haber transcurrido los plazos antes mencionados; o bien esperar algún acto de la autoridad y hacerla valer a través de los medios de defensa que al efecto establecen las leyes correspondientes oponiéndose al acto o resolución emitida con posterioridad a dichos plazos.

Cabe señalar que la solicitud que declare que se han extinguido las facultades de la autoridad fiscal, podrá hacerse valer por vía de acción a través de alguna promoción, anteponiéndose a cualquier acción de las autoridades y solicitándoles emitan resolución declarando haber operado tal figura, o por vía de excepción mediante Recurso de Revocación o Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, como causal de invalidez.

Respecto a la solicitud de extinción de facultades de la autoridad fiscal, en vía de acción, procederá siempre a petición de los interesados, ya que dicha declaratoria no se manifiesta de oficio, que la solicitud este referida a las facultades de comprobación de la autoridad, que hayan transcurrido los términos que señala el artículo 67 del Código Tributario, no se trate de gestión de negocios, exista interés jurídico del solicitante y que cumpla con los requisitos que contempla el artículo 18 de la ley en cita.

La resolución que recaiga a la solicitud de declaración de extinción de facultades de la autoridad fiscal puede declarar, tenerla por no

presentada, declarar que las facultades de la autoridad fiscal se han extinguido por caducidad y declarar que las facultades de la autoridad fiscal no se han extinguido por caducidad.

No obstante lo anterior, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación omite mencionar que la caducidad también puede hacerse valer como excepción procesal. En efecto, cuando la Autoridad Hacendaria ejerce sus multimencionadas facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones, después de que ha transcurrido los referidos plazos de la figura jurídica en comento, según sea el caso, no hay nada que impida al particular afectado, al interponer el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación haga valer la excepción de la caducidad.

En tales condiciones tenemos que concluir que la caducidad se puede declarar tanto como consecuencia de una solicitud administrativa en vía de acción, como también como consecuencia de una excepción procesal.

CAPITULO TERCERO

LA PRESCRIPCION

1 CONCEPTO DE PRESCRIPCION EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.

De acuerdo con la definición más difundida, la prescripción es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo, convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión o propiedad, llamándose en este caso usucapión o prescripción adquisitiva, o bien conformando una renuncia abandono o inactividad que lleva a la pérdida de un derecho y la extinción de la obligación correlativa, o sea, a la prescripción extintiva o liberatoria.

Como puede advertirse, la prescripción ya sea adquisitiva o liberatoria, se configura cuando se reúnen sus dos elementos esenciales: el simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marca la Ley respectiva.

Ahora bien, la única clase de prescripción que contempla el Código Fiscal de la Federación, es la liberatoria negativa, la cual opera como forma de extinguir el crédito fiscal, tanto a cargo de los contribuyentes, como a favor del fisco en cuanto a su obligación de devolver las cantidades que procedan conforme a la Ley.

Finalmente podemos decir que como medio para liberarse de una obligación, la prescripción es la extinción de un crédito fiscal por el transcurso de un tiempo determinado, esto es, se extingue la facultad del fisco para hacer exigible un crédito fiscal previamente notificado al contribuyente.

2. JUSTIFICACION DE LA PRESCRIPCION.

Como apuntamos en el tema anterior, la prescripción además de ser una forma de extinción de los créditos fiscales a cargo del contribuyente, constituye una especie de sanción a la negligencia en la cobranza de un crédito fiscal por parte del fisco, o al contribuyente por no exigir la devolución de cantidades que se le adeudan conforme a la ley dentro del plazo correspondiente.

En efecto, al referirse a un plazo, esto produce certeza y estabilidad en las relaciones jurídicas, impidiendo que las mismas queden en un estado de imprecisión o indeterminación por tiempo indefinido, en consecuencia, da lugar a la obtención de la seguridad jurídica.

La seguridad, aunque no es el único ni el más alto de los valores jurídicos, como enseña la Filosofía del Derecho, es sin embargo, el valor fundamental de lo jurídico, sin el cual no puede haber Derecho, la ausencia de la seguridad niega la esencia misma de lo jurídico, que si bien la seguridad es un valor de rango inferior a la justicia y al bien común, éstos no

pueden lograrse sin la existencia de un estado de seguridad y certeza de las relaciones jurídicas.

Así tenemos que la Justificación de la Prescripción, " es la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de su derecho. Como lo ha dicho el Tribunal Fiscal de la Federación, la prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del fisco, como de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del erario, ni de los negocios de los particulares."³⁰

3. EFECTOS DE LA PRESCRIPCION.

El efecto de la prescripción, es el de extinguir el crédito fiscal, es decir, es la extinción de la obligación de pagar el importe de los créditos fiscales determinados en cantidad líquida, por el transcurso del tiempo previsto por la Ley.

En relación a lo anterior se ha discutido en la doctrina sobre si la prescripción extingue además la obligación misma, por lo que muchos Autores han considerado que únicamente se extingue el derecho de la autoridad para exigir el pago de la obligación y no la obligación misma.

ESTA TESIS NO PUEDE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

Nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 146 es muy claro, ya afirma que "el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años."

A consideración nuestra, compartimos la idea de que lo que extingue la prescripción es el crédito fiscal.

4. EL PLAZO DE LA PRESCRIPCION.

A diferencia de la caducidad, la figura jurídica de la Prescripción cuenta con un solo plazo para extinguir los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes o bien para exigir la devolución de cantidades pagadas indebidamente por el contribuyente a la autoridad, siendo el plazo de cinco años.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo establece que:

"En los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días."

En esta tesitura, como la prescripción se ha fijado por años sin especificar que sean de calendario, se entenderá que el plazo concluye el mismo día del siguiente al año de calendario a aquél en que se inició, y

cuando no exista el mismo día, el término será el primer día hábil del siguiente mes calendario, y así sucesivamente hasta computarse los cinco años.

5. INICIO DEL COMPUTO DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCION.

El plazo de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, es decir, una vez determinada o liquidada la obligación fiscal, como se ha dicho anteriormente, se constituye un crédito fiscal, el cual debe pagarse en el plazo establecido por las disposiciones aplicables. Transcurrido el lapso para el pago que se puede dar voluntario o espontáneo, el crédito se hace exigible, iniciándose el plazo para la prescripción de la acción del cobro coactivo de que está investida la Administración tributaria.

Sobre este punto conviene citar la tesis sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los siguientes términos:

"PRESCRIPCION DE CREDITOS FISCALES. El computo debe hacerse a partir de la fecha en que se hacen exigibles de conformidad con el artículo 32 (ahora 146) del Código Fiscal de la Federación, el término para la prescripción de un crédito fiscal se inicia a partir de la fecha en que este pudo ser legalmente exigible, o sea, según lo dispuestos por el

artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, a partir del día siguiente al en que concluya el plazo legal para el pago espontáneo de un crédito previamente notificado."

"REVISION FISCAL 104/80.- AURORA MALDONADO VDA. DE RUIZ VILLALBA, 10 DE SEPTIEMBRE DE 1981."

Ahora bien, de acuerdo al análisis realizado en los capítulos anteriores, observamos que el término en que un crédito puede ser exigido al contribuyente, primeramente señalamos aquél que se da después de los 45 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la liquidación.

En este sentido, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el criterio de que para efecto de computar la prescripción, la Autoridad debe acreditar fehacientemente la fecha en que se notificó el oficio correspondiente ya que de lo contrario no existiría certidumbre en cuanto a la fecha en que debe surtir efectos tal resolución.

No obstante lo anterior, existe la controversia respecto de que el inicio de la prescripción puede empezar antes de que exista una determinación en cantidad líquida por parte de las autoridades fiscales, ello derivado de lo que establece el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, que establece: que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones y

esta se trate de una periódica para el pago de contribuciones ya sea provisional o del ejercicio fiscal y no sea presentada dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales las autoridades exigirán la presentación ante las oficinas correspondientes, pudiendo hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas.

De igual forma, cuando la omisión corresponda a una declaración de las que se tenga plena certeza de la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaría podrá hacer efectiva al contribuyente una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar.

Es conveniente aclarar que respecto a las determinaciones que pueden realizar las autoridades fiscales, especificadas en párrafos anteriores, tendrán el carácter de provisionales, y el pago de estos no libera de la presentación de la declaración omitida.

Así las cosas, concluimos que el término de cinco años para que opere la figura jurídica de la prescripción, no puede correr hasta en tanto no pueda ser legalmente exigido, esto es, hasta que exista una determinación del crédito y éste a su vez sea notificado.

6. INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION.

El artículo 146 del Código Tributario Federal, establece exclusivamente que el término de la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o por reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Ese reconocimiento expreso o tácito se da cuando por cualquier forma indirecta se reconoce la existencia de la deuda o crédito fiscal.

Si ocurre la interrupción se tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor, y el cómputo se inicia de nueva cuenta.

La ley establece que por gestión de cobro se debe considerar a cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Así tenemos que, el Primer Tribunal Colegiado del Decimo Sexto Circuito se ha pronunciado al dictar la ejecutoria siguiente:

"CREDITOS FISCALES, EXTINCION DE LOS, POR PRESCRIPCION. El término de cinco años que para la extinción de los créditos fiscales, por prescripción, a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, puede interrumpirse por dos causas: la primera de ellas ocurre cuando se notifica legalmente al

deudor cualquier gestión de cobro dentro del procedimiento administrativo de ejecución. La segunda hipótesis se actualiza cuando el causante reconoce expresa, o tácitamente, la existencia del crédito. **En ambos casos, debe existir un principio de prueba por escrito."**

Revisión 5/89. Veterinaria Alpor, S.A. de C.V. 12 de julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ignacio Patlán Romero. Secretario: José Gilberto Moreno García.

Fuente : Semario Judicial de la Federación.

Epoca : 8A

Tomo : IV Segunda Parte-1

Página : 183.

Por lo tanto, el plazo prescriptorio que es interrumpido produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, lo cual sucede cuando la autoridad realiza cualquier acto tendiente a la prescripción del crédito fiscal, el cual deberá ser notificado legalmente, toda vez que en caso de violación a los preceptos legales que establecen las formalidades para las notificaciones de los actos administrativos tienen como consecuencia la nulidad de éstas, no existiendo en la vida jurídica y en consecuencia tampoco la interrupción de la prescripción.

Es bien sabido que en el Derecho común existe el principio de que los actos nulos no producen efecto alguno, por lo que, como regla general, se sostiene que una gestión de cobro o requerimiento de pago que ha sido anulado no puede producir la interrupción de la prescripción. En tal virtud, si el segundo requerimiento se efectúa después que transcurrió el plazo prescriptorio, contado a partir de la fecha inicial de exigibilidad del crédito, la prescripción debe considerarse consumada.

No obstante, la Jurisprudencia del Poder Judicial Federal ha matizado tal conclusión, tomando en cuenta, en cada caso el alcance de la nulidad declarada.

En efecto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito sentó la tesis jurisprudencial que en lo conducente se transcribe a continuación:

"PRESCRIPCIÓN, INTERRUPTIÓN DE LA NULIDAD DECLARADA PARA EFECTOS.- Si un requerimiento de pago es declarado nulo en forma lisa y llana, por vicios formales, y se dejan a salvo los derechos de la autoridad para repetir el cobro, la prescripción se considerará como no interrumpida, aplicando el principio jurídico que contiene el segundo párrafo de la fracción II del artículo 1168 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, que establece que se considerará la prescripción como no interrumpida por la interpelación judicial, si el actor desiste de ella o si

es desestimada su demanda. Pero cuando la acción ejercitada en el juicio de nulidad se declara solo parcialmente fundada y no se declara la nulidad del requerimiento en términos absolutos sino sólo para el efecto de que se haga alguna modificación en cuanto al cobro hecho, no puede decirse que la parte subsistente del requerimiento haya quedado anulada, pues dicha parte queda válida y, por ende, en ese aspecto debe considerarse que la prescripción fue interrumpida por el requerimiento, ya que la sentencia final del negocio había declarado parcialmente válido el cobro hecho. Es cierto que, en algunos casos, tampoco podrá considerarse interrumpida totalmente la prescripción mediante un requerimiento parcialmente anulado, por lo que habría que examinar cada situación concreta a la luz de los principios sentados, y habrá que concluir que la prescripción se interrumpió por la notificación del requerimiento, en la parte en que ha de subsistir la resolución impugnada..."

7. TERMINO DEL COMPUTO DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCION.

Nuestro actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 146, claramente establece el término para que se configure la figura jurídica de la prescripción al señalar:

"Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años."

Así tenemos que, la prescripción se consuma en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de exigibilidad del tributo o contribución, o bien a partir de la fecha en que se pago indebidamente al fisco determinada cantidad y nació el consiguiente derecho de solicitar su devolución. Dicho en otras palabras, el tiempo que conforme a la Ley debe transcurrir, es de cinco años. Igual plazo corresponde en el caso de devoluciones de impuestos que procedan conforme a la Ley.

Así mismo, de acuerdo a las reformas fiscales realizadas al Código Fiscal de la Federación, del 31 de diciembre de 1998, ahora se agrega el artículo 146-A, que establece los casos en que la autoridad podrá realizar la cancelación de un crédito fiscal, el cual lo mencionamos dentro del primer capítulo de la presente tesis.

8. RENUNCIA A LA PRESCRIPCION GANADA

Esta situación se presenta cuando una vez transcurrido el término de cinco años y habiendo operado la prescripción del crédito fiscal, el contribuyente lo paga voluntariamente sin objeción alguna, o al ser requerido por la autoridad fiscal, no se opone a su cobro, ni se interponen los medios de defensa que correspondan para oponerse al cobro del crédito prescrito.

Conforme a lo que acabamos de indicar puede darse el caso de que un particular renuncie expresa o tácitamente a la prescripción, la primera se da cuando el contribuyente cumple voluntariamente con una obligación prescrita y la segunda, cuando se realizan hechos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido, es decir si no se opone la excepción al serle cobrado el adeudo.

Existen ocasiones en que la autoridad lleva a cabo requerimientos sobre créditos ya prescritos, de los cuales no es obligatorio su cumplimiento en virtud de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Este supuesto se da frecuentemente cuando la autoridad solicita diversa documentación para determinar la existencia de un crédito o dar las bases para su liquidación, en este sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal de la Federación al emitir la siguiente Jurisprudencia:

"PRESCRIPCION. LA PRESENTACION DE DOCUMENTOS PARA EL ESTUDIO DE DECLARACIONES DEFINITIVAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS PRESCRITOS IMPLICA RENUNCIA TACITA A DICHO BENEFICIO.

Teniendo en cuenta las disposiciones aplicables al caso, que son los artículos 1141 y 1142 del Código Civil, aplicado supletoriamente de acuerdo con el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que es procedente la tesis sustentada por la H. Quinta Sala en el expediente 1345/54, porque la presentación de la documentación necesaria para el

estudio de las declaraciones definitivas correspondientes a periodos prescritos es un hecho que implica una renuncia tácita al beneficio ganado, ya que dicha presentación tiene por objeto que la autoridad calificadora determine el impuesto que deben pagar los causantes y, por lo tanto, no es válida la tesis sustentada por la H. Sexta Sala en el expediente No. 1916/54, de que la presentación de documentos para calificar las declaraciones correspondientes a periodos prescritos, obedece a cumplir con la prevención de las autoridades respectivas para no incurrir en sanción y que ese hecho no entraña renuncia tácita de la prescripción definitiva consumada. Este argumento sólo sería válido, en caso de que los causantes, al cumplir con la prevención de la autoridad requirente, hicieran la salvedad de que cumplían con lo ordenado sin perjuicio de la prescripción consumada, lo que no se hizo en los casos a que se refieren los juicios antes citados."

"Resolución de Pleno de 23 de octubre de 1957.

Resoluciones contradictorias de los juicios 1345/54 y 1916/54.

Sentencias de Pleno 1949 al primer semestre de 1959.
Tomo I. P. 562."

9. PRESCRIPCIÓN A FAVOR DEL FISCO.

De manera recíproca, la autoridad fiscal tiene a su favor, la facultad potestativa de declarar la prescripción de cantidades pagadas indebidamente, o de aquellas que procedan conforme a las disposiciones fiscales aplicables.

Esta situación se presenta cuando el fisco ha recibido por parte del contribuyente cantidades que legalmente no le corresponden, y que tiene la obligación de devolver.

"La prescripción que corre a favor del fisco constituye una sanción a la negligencia del contribuyente, por no reclamar o solicitar oportunamente la devolución de las cantidades que haya pagado indebidamente o que tenga a su favor."³¹

Los casos más frecuentes de pagos indebidos por concepto de contribuciones, son aquellos hechos por personas que no tienen legalmente el carácter de deudor, es decir, no existe un crédito fiscal a su cargo porque su situación no coincide con la que la ley tributaria señala para la generación de la obligación y por tanto falta la causa jurídica que justifique el entero, o en otras palabras no es contribuyente, o el hecho generador no está afecto al pago del gravamen, o está con una tasa o cuota inferior a lo pagado o con una base gravable menor.

FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, 1ª Edición, Editorial MC. GRAW HILL, México 1998, p. 312

El artículo 22 del Código Tributario establece que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, lo cual podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

El pago indebido puede derivar de errores de hecho o derecho, al hacer los pagos provisionales de acuerdo con los renglones establecidos por la ley fiscal respectiva, al cierre de su ejercicio o en su declaración, resulte con un saldo a favor del cual tiene derecho a la devolución por parte de la autoridad fiscal, o porque el pago se hubiere efectuado por el contribuyente mismo en cumplimiento de una ley o de un acto de la autoridad fiscal, y éste interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

La devolución de las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, deberán ser actualizadas conforme a lo previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, debiendo efectuar tal devolución dentro del plazo de 50 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud, y en caso de no efectuarse en el plazo indicado, la autoridad pagará intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución actualizada y que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del citado Código.

El término para que opere la prescripción a favor del fisco se interrumpe con cada solicitud de devolución respectiva, así como de actos de las autoridades fiscales tendientes a efectuar la devolución, que sean del conocimiento de los contribuyentes.

Finalmente, cabe aclarar que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, prescriben en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, es decir, en el término de cinco años.

10. FORMA A TRAVES DE LA CUAL SE PUEDE HACER VALER LA PRESCRIPCION.

La prescripción se puede hacer valer por la vía de acción o por vía de excepción.

Por vía de acción ante las autoridades, siempre será solicitada a petición de los interesados a efecto de que se declare que ha prescrito algún crédito a su cargo, lo anterior una vez que las autoridades fiscales han ejercido oportunamente sus facultades y notificado el resultado, puede operar como causa de extinción del crédito fiscal la prescripción, la cual será reconocida o declarada por la Administración Local Jurídica de Ingresos que corresponda.

La solicitud de prescripción deberá cumplir con las condiciones que a continuación se indican:

Primeramente, que se trate de créditos fiscales determinados en resoluciones administrativas, que hayan transcurrido cinco años a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, no se trate de gestión de negocios y exista interés jurídico por parte del solicitante.

La resolución que emitan las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos podrán, tenerla por no presentada, declarar la prescripción de créditos fiscales o bien declarar que el crédito fiscal no se ha extinguido por prescripción.

Por vía de excepción la prescripción puede hacerse valer, en los medios de defensa administrativos o jurisdiccionales. Esta postura es la más generalizada, y en este sentido se pronuncia el artículo 146 de nuestro Código Fiscal de la Federación en vigor.

En efecto, podemos concluir que la prescripción puede hacerse valer de dos formas:

1. A petición expresa del contribuyente, solicitando por escrito, ante las autoridades fiscales competentes, la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales a su cargo, vía de acción.

2. Oponiéndose como defensa o excepción cuando la autoridad requiera de pago al contribuyente, utilizando los medios de defensa

que al efecto establecen las leyes correspondientes, para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que se consideran ilegales.

CAPITULO CUARTO.

DIFERENCIA ENTRE CADUCIDAD Y PRESCRIPCION.

1. LA CADUCIDAD Y LA PRESCRIPCION EN CUANTO AL DERECHO AL QUE PERTENECEN.

En el Código Fiscal de la Federación, la prescripción está prevista como una norma de derecho sustantivo susceptible de extinguir la obligación por parte del fisco para hacer exigible un crédito fiscal por el solo transcurso del tiempo. En cambio, la caducidad o extinción de las facultades, como la llama el propio Código en el artículo 67, que la regula, está prevista como una norma de Derecho procesal, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la Autoridad hacendaria ha perdido, por el transcurso del tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

Al respecto podemos indicar lo que el Poder Judicial ha sostenido al dictar la siguiente Jurisprudencia:

**"PRESCRIPCION Y EXTINCION DE FACULTADES DE
LAS AUTORIDADES FISCALES. CODIGO FISCAL DE**

1938 Y CODIGO FISCAL DE 1967. El artículo 55 del Código Fiscal derogado disponía que la prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias y la prescripción de los créditos mismos, era excepción que podría oponerse como extintiva de la acción fiscal. Como puede observarse, en dicha disposición se contemplaban la prescripción y otra institución, propiamente de carácter procesal, o sea la de extinción de las facultades de las autoridades fiscales que son instituciones jurídicas distintas, ya que se decía que prescribían tanto las facultades de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias, como los créditos mismos. Sin embargo, en el Código Fiscal vigente el legislador dio un tratamiento diferente a la prescripción como medio legal para la extinción de las obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de este, y lo que constituye una caducidad, a saber, la extinción de facultades para actuar de las autoridades fiscales. Efectivamente: el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación contiene una norma de derecho sustantivo que establece un modo de extinción de los créditos fiscales, al prever el derecho de los particulares para que, por prescripción, en el término de cinco años, se extingan sus obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de éste por impuestos, derechos productos o

aprovechamientos. Por su parte el artículo 88 del ordenamiento legal sujeto a estudio establece que las facultades de la Secretaría de Hacienda para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señala las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión. Este numeral también contempla un medio de extinción, pero referido únicamente a las facultades de las autoridades para actuar, pues ya ejercitadas las facultades legales y determinado el crédito, la extinción de este último se rige por las reglas relativas a la prescripción. Nota: Las reglas a que alude esta jurisprudencia al citar los artículos 32 y 88 del Código Fiscal de la Federación derogado, corresponden respectivamente, a los artículos 126 y 67 del ordenamiento fiscal en vigor."

Séptima Época, Tercera Parte:

Vol. 18, pág. 105. Amparo directo 3761/69.

Garabet Masmanian Arutun. 12 de junio de 1970. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vol. 20, pág. 65. Amparo directo 2950/69. Julia Talavera vda. de del Valle y otros. 24 de agosto de 1970. 5 votos. Ponente: Jorge Seracho Alvarez.

Vol. 20, pág. 65. Amparo directo 3443/69. Celia del Valle Talavera. 24 de agosto de 1970. 5 votos. En la publicación no aparece nombre del ponente.

Vol. 29, pág. 22. Amparo directo 6219/69. Garabet Masmanian Artun. 6 de mayo de 1971. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Alberto Jiménez Castro.

Vol. 69, pág. 54. Amparo directo 92/74. Mexicana de Autobuses, S.A. de C.V. 4 de septiembre de 1974. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Alberto Jiménez Castro.

Fuente : Apéndice 1985.

Parte : III

Sección : Fiscal

Tesis : 291

Página : 477

2. LA CADUCIDAD Y LA PRESCRIPCIÓN EN CUANTO A SUS EFECTOS.

En la caducidad se impide que nazca el derecho, cuando el nacimiento de ese derecho está subordinado a la realización de

procedimientos previos para determinarlo o adquirirlo con las modalidades que la ley ha previsto, para que reciba su protección.

En tanto la prescripción extingue la acción acordada para proteger un derecho sustantivo, cuando no se ha ejercitado en tiempo la acción que corresponda al titular.

En ese sentido, el efecto de prescripción es el de extinguir un crédito fiscal determinado, en cambio el efecto de la caducidad es el de extinguir las facultades de las Autoridades fiscales para proceder al ejercicio de alguna de sus atribuciones, que pueden consistir en determinar y liquidar una contribución, o en ejercer de sus facultades de comprobación o simplemente en exigir la presentación de un aviso o una declaración. De ahí que se diga: que prescriben los créditos fiscales y caducan las facultades del fisco.

Finalmente podemos concluir que con la caducidad se pierde una facultad y con la prescripción se pierde un crédito.

3. LA CADUCIDAD Y LA PRESCRIPCIÓN EN CUANTO AL PLAZO.

En relación a este punto, es preciso hacer notar la diferencia que existe entre los plazos de la caducidad y el plazo de la prescripción.

El plazo para que opere la prescripción es de cinco años, en tanto que el plazo para que opere la caducidad como ya anteriormente se ha mencionado es:

En general de cinco años, de diez años cuando el contribuyente incurre en irregularidades expresamente señaladas como tales, y de tres años en los casos de los supuestos de responsabilidad solidaria, de los liquidadores, síndicos, directores generales, gerentes generales o administradores únicos de sociedades mercantiles.

También existe aquel en que el plazo para que se configure la caducidad es mayor a los cinco años pero menor a los diez, el cual se da en los casos de presentación de declaración complementaria.

Otro plazo lo constituye aquél que no exceda de los seis años con seis meses, respecto a los casos establecidos en el artículo 46-A del Código Tributario.

Y finalmente también encontramos el plazo mayor a los diez, cuando se presenta algún o algunos medios de impugnación que pueden rebasar dicha plazo.

Mientras que en la prescripción el único plazo para que opere es de cinco años, en la caducidad como podemos observar existen varios, los cuales ya anteriormente se han mencionado, siendo estos: de cinco años, diez años, tres años, seis años seis meses, más de diez años y aquél que es menor de diez años pero mayor de cinco, según sea el caso.

4. LA CADUCIDAD Y PRESCRIPCION EN CUANTO A SU INTERRUPCION Y SUSPENSION.

En torno a esta distinción, debe tenerse muy presente lo que señalamos en su debida oportunidad, toda vez que el plazo para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito que este formule respecto de la existencia del crédito, en cambio la caducidad no está sujeta a interrupción por causa alguna, únicamente se suspende el plazo para que opere la caducidad, en el caso de ejercer las facultades de comprobación de las autoridades fiscales prescritas en el artículo 42 fracciones II, III y IV del Código Fiscal de la Federación o bien en aquellos casos en que se interponga algún recurso administrativo o juicio.

5. LA CADUCIDAD Y LA PRESCRIPCION EN CUANTO AL SUJETO A FAVOR DEL CUAL CORRE.

Respecto a esta diferencia, esta se da debido a que mientras la prescripción opera tanto en contra como a favor del fisco, la caducidad exclusivamente opera en contra del Fisco. Dicho en otras palabras, se extinguen por prescripción tanto los tributos o contribuciones que los particulares adeudan al fisco como la obligación a cargo de este último de devolver a los primeros las contribuciones pagadas indebidamente, o las cantidades que conforme a la ley procedan. En cambio, en la caducidad

únicamente se extinguen las facultades de las autoridades hacendarias relacionadas con la comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones a particulares.

En síntesis, podemos afirmar que la prescripción es una acción y una excepción que pueden hacer valer los contribuyentes en contra del fisco, y el fisco a su vez, en contra de los contribuyentes. Por el contrario, la caducidad otorga una acción y una excepción exclusivamente a los contribuyentes ante el fisco.

Finalmente, transcribimos la siguiente tesis que emitió el Poder Judicial de la Federación, que explica claramente la diferencia entre estas dos figuras, la Caducidad y la Prescripción.

"CADUCIDAD Y PRESCRIPCION. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTICULOS 67 Y 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DIFERENCIA ENTRE ESTAS DOS FIGURAS JURIDICAS.

La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo), se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral

establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto, comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el

contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras, como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como par imponer

sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales. Por lo que hace a la prescripción, este es el medio para adquirir bienes o liberarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley, así a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que esta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así,

cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quién debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración. Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea, diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento de deudor. También tratándose de prescripción, el legislador concede, al igual que en la caducidad, la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare esta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la

caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en nos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1803/90. Comercializadora de Refacciones y Partes Automotríces, S.A. de C.V. 14 de febrero de 1991.

Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente.: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 8A

Tomo: VII-Junio

Página: 222.

6. PROPUESTA PARA QUE EL PLAZO DE LA CADUCIDAD NO SE SUSPENDA.

Después de haber analizado el tema de la caducidad desde su concepto, efectos, justificación, plazos, inicio y término del cómputo, etc., consideramos que ya contamos con los conocimientos necesarios del tema, de donde se origina como consecuencia la de proponer que el plazo de la caducidad no se suspenda.

Como ya hemos visto, el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece que el plazo señalado en éste artículo no está sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las facciones II, III y IV del artículo 42 del mismo Código, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Ahora bien, derivado del estudio de éste artículo, y con base a la experiencia que hemos tenido al respecto, la suspensión constituye un problema tanto para el personal que labora en el Servicio de Administración Tributaria, organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como de los propios Organos encargados de impartir justicia, máxime que la mayoría de el personal que labora en dicho organismo su profesión es la de contador, ya que con frecuencia sucede que no saben a partir de que momento se inicia el computo de la caducidad, y por ende cuando y de cuanto tiempo consta la suspensión, en los supuestos que el contribuyente como la autoridad interponen varios medios de impugnación en su caso.

Otro problema, lo constituye la suspensión que se da con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, la cual inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal, esta suspensión está condicionada, tal como lo impone el precepto legal invocado con anterioridad, a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva, trayendo consigo, que de no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

En las apuntadas condiciones, existe la duda respecto a que si el legislador se refiere únicamente a las visitas domiciliarias, ya que habla de una acta parcial y final, y entre las facultades de la autoridad se encuentra también las de revisión de dictámenes o revisiones de escritorio, en las que nunca se levantan este tipo de actas, ya que solo se podría dictar dentro de los seis meses señalados, la resolución correspondiente.

Igualmente, se presenta la situación de que en la mayoría de las revisiones de visita domiciliaria que llevan a cabo los auditores, nunca levantan las actas dentro del término de los seis meses que alude el citado artículo 67 del Código Tributario, por lo que no se presenta la suspensión del cómputo del plazo de la caducidad, llevando con ello a que esta parte del texto de dicho artículo sea innecesaria.

Así mismo, hemos contemplado el supuesto de aumentar el plazo de extinción de las facultades de la autoridad, de cinco años a diez, tomando en consideración que al desaparecer la suspensión del plazo,

dolosamente los particulares intentarán mediante la interposición de diversos juicios o recursos agotar esos cinco años, por lo que el término de los 10 años consideramos que es un plazo razonable.

Por lo tanto, consideramos que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, deberá ser quedar como a continuación se indica:

"ARTICULO 67. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas, y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de diez años contados a partir del día siguiente a aquél en que:"

"I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

"II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración."

"III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente."

"IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora."

"El plazo a que se refiere este artículo será de quince años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que

no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de quince años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando esta no sea requerida, para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales."

"En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere al artículo 26 fracción III de éste Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente."

"El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción ni a suspensión."

"Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo."

"Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales."

7. PROPUESTA PARA QUE LA LEY ESTABLEZCA LOS SUPUESTOS DE INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION A FAVOR DE LOS PARTICULARES

En virtud del estudio realizado en el capítulo que antecede respecto a la figura jurídica de la prescripción, consideramos pertinente la propuesta para que en la ley se establezcan los supuestos de interrupción de la prescripción a favor de los particulares, e imponer un límite de estos como en el caso de la figura jurídica de la caducidad.

Lo anterior obedece a que en la prescripción existe una igualdad de condiciones, ya que esta puede operar tanto a favor del contribuyente como a favor del fisco.

En este sentido, el Código Tributario en su artículo 146 establece que la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro realizada por el acreedor, notificada o hecha saber al deudor, o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Considerando como gestión de cobro a cualquier actuación que la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Como puede observarse, nuestra ley es muy categórica al indicar solo los supuestos de interrupción de la prescripción a favor del fisco, pero no establece cuales son los supuestos de interrupción de la prescripción que opera a favor de los particulares, provocando con ello, que una vez que ya

se hubiese extinguido un crédito fiscal, la autoridad no ajustándose a derecho pueda simplemente elaborar una acta de requerimiento de pago, dando lugar a que no se configure dicha figura jurídica.

Però la justificación de la propuesta en que la ley establezca los supuestos de interrupción de la prescripción a favor de los contribuyentes tiene su razón de ser en lo siguiente:

Tenemos que existen créditos que fueron inventariados hace más de cinco años y la Secretaría en cuestión los hace efectivos, pero no sólo cobra el importe, sino que además lo cobra con la actualización del importe histórico, gastos de ejecución y recargos. Por otro lado, conforme a la ley se está cobrando injustamente, ya que transcurrieron los cinco años y sigue cobrando hasta muchos más años después de esos cinco establecidos por la ley de la materia.

Por otra parte, es de considerarse que la idea central de esta propuesta, no se contrapone a que el particular deje de cumplir con sus obligaciones que tiene como gobernado, establecidas en la Carta Magna, primordialmente lo que se establece en su artículo 31 fracción IV que señala que se debe contribuir al gasto público en una forma proporcional y equitativa conforme lo establecido por la ley, ya que se pretende que el contribuyente pague lo justo y lo que realmente le corresponde y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como Órgano Central de la Administración Pública, recaude en forma veraz todos sus cobros, para que con estos se pueda llegar a la finalidad del Estado, que consiste básicamente en satisfacer el interés de la colectividad.

Con base en lo anterior proponemos que, se agregue al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

"ARTICULO 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años."

"El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término par que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito, **o bien, cada vez que el contribuyente notifique al Fisco alguna promoción de devolución de lo pagado indebidamente.** Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor."

"Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales."

CONCLUSIONES.

PRIMERA. La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, la caducidad es una figura necesaria dentro del Derecho Tributario, ya que garantiza seguridad jurídica a los particulares frente al Estado, a efecto de poner fin a situaciones que permanecen indefinidas en el tiempo y que afectan la situación económica de los particulares.

SEGUNDA. Esta figura jurídica pertenece al derecho adjetivo o procesal, y se encuentra contemplada en el respectivo artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece los plazos de cinco años, diez años, tres años, menor de diez pero mayor de cinco años, mayor de diez años, seis años con seis meses, para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

TERCERA. Los plazos para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales quedan suspendidos cuando, se interpone algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio.

CUARTA. Cabe mencionar que la caducidad opera únicamente en contra del fisco, existiendo la posibilidad para los contribuyentes de solicitarla, tanto en la vía de acción como en la de excepción.

QUINTA. Al presentarse la figura jurídica de la caducidad, se presentan también diversos problemas, de entre los cuales cabe destacar los relativos a los diferentes plazos que existen, creando confusión y problemática para el contribuyente y para la propia autoridad, ya que al momento de realizar los cálculos hay que tomar en cuenta si se dio alguno de los supuestos para suspender el cómputo de la caducidad, y tomarlo en consideración, a efecto de que el particular tenga la certeza jurídica de que algún asunto ya caducó.

SEXTA. En el caso de la autoridad, saber si aún se encuentran vigentes sus facultades de comprobación que conforme a la ley de la materia le son conferidas, por lo que con el presente trabajo de tesis se propone que el plazo para que se extingan las facultades de la Autoridades Fiscales, no se suspenda, esto con la finalidad de evitar todas aquellas situaciones que generan dificultades respecto a la figura en estudio.

SEPTIMA. La prescripción es la figura jurídica que extingue, a petición de parte, un crédito fiscal por el transcurso de cinco años, es decir, no poder hacer efectivo un crédito.

OCTAVA. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se encuentra contemplada en el

artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el cual instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años.

NOVENA. La ley también prevé la prescripción a favor del fisco, contenida en el artículo 22 de la Código Tributario, estableciéndose la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales.

DECIMA. El término de cinco años para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de sus derechos, así cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastara con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular.

DECIMA PRIMERA. A diferencia de la caducidad, el término de la prescripción se interrumpe y no se suspende, es decir, se inutiliza el tiempo transcurrido de tal forma que se vuelve a empezar el computo del plazo

DECIMA SEGUNDA. En la prescripción el legislador concede la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare esta, tanto en

na de acción como en vía de excepción sin tener que esperar a que la autoridad pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito.

DECIMA TERCERA. Respecto a la prescripción a favor de los particulares, se propone el que la ley establezca claramente los momentos en que se interrumpirá la prescripción, tomando en consideración que la misma existe pero muy pocas veces se da.

DECIMA CUARTA. Finalizando, podemos indicar que la caducidad y la prescripción son figuras jurídicas muy distintas, que no pueden ser confundidas, ya que cada una cuenta con características propias.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- **ACOSTA ROMERO, Miguel.** Teoría General del Derecho Administrativo. 9ª Edición, Editorial PORRUA, S.A. de C.V., México, 1990.
- 2.- **ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo.** Derecho Fiscal, 1ª Edición., Editorial, THEMIS, Mexico, 1982. Pág. 474.
- 3.- **BOETA VEGA, Alejandro.** Derecho Fiscal Primer Curso, 1ª Edición., Ediciones CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS, S.A. de C.V., México, D.F., 1991, Pág. 110.
- 4.- **CABANELLAS, Guillermo.** Diccionario de Derecho, Tomo I, 11ª Edición., Editorial, HELIESTA, Argentina, S/F.
- 5.- **DE LA GARZA, Sergio Francisco.** Derecho Financiero Mexicano, 18ª Edición., Editorial PORRUA, S.A. de C.V., México, D.F., 1989.
- 6.- **ACOSTA ROMERO, Miguel.** Teoría General del Derecho Administrativo, 9ª Edición., Editorial PORRUA, S.A. de C.V., México, 1990.
- 7.- **DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.** Derecho Administrativo. Editorial LIMUSA, S A. de C.V., México, D.F. 1993.
- 8.- **DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.** Derecho Financiero, 3ª Edición., Editorial LIMUSA, S.A. de C.V., México, D.F., 1993.
- 9.- **FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús,** Derecho Fiscal. 1ª Edición, Editorial MC GRAW HILL, México 1998, Pág. 312.

- 10.- **FRAGA, Gabino.** Derecho Administrativo., 29ª Edición., Editorial PORRUA, S.A. de C.V., México, D.F., 1990.
- 11.- **GARCIA MAYNEZ, Eduardo.** Introducción al Estudio del Derecho., 44ª Edición., Editorial PORRUA, S.A. de C.V., México, 1994.
- 12.- **GOMEZ LARA, Cipriano.** Teoría General del Proceso, 6ª Edición UNAM, México 1983, Pag. 109.
- 13.- **GUTIERREZ GONZALEZ, Ernesto.** Derecho de las Obligaciones, 5ª Edición Editorial CAJICA, México Puebla, 1984.
- 14.- **HERNANDEZ SANCHEZ, Mayolo.** Derecho Tributario., 2ª Edición., Editorial CARDENAS EDITOR, México, D.F., 1988.
- 15.- **KAYE, Dionisio J.** Derecho Procesal Fiscal., 4ª Edición, Editorial THEMIS, S.A. de C.V., México, D.F., 1994.
- 16.- **MARGAIN MANAUTOU, Emilio.** Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 11ª Edición., Editorial PORRUA, S.A. de C.V., México, D.F., 1994.
- 17.- **PALLARES, Eduardo.** Derecho Procesal Civil, 13ª Edición., Editorial PORRUA, S.A. DE C.V., México, D.F., 1989, Pág. 294.
- 18.- **PINA VARA, Rafael de.** Diccionario de Derecho. 20ª Edición. Editorial PORRUA, S.A. de C.V., México, D.F. 1994, Pág.138.
- 19.- **PONCE GOMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo.,** Derecho Fiscal. Editorial BANCA Y COMERCIO, S.A. de C.V., México, D.F., 1994.

- 20.- **RODRIGUEZ LOBATO, Raúl**, Derecho Fiscal, 2ª Edición., Editorial HARLA, S.A. de C.V., México, D.F., 1997.
- 21.- **SANCHEZ LEON, Gregorio**. Derecho Fiscal. 7ª Edición., Editorial CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR, México, 1986, Pág. 225.
- 22.- **SANCHEZ PIÑA, José de Jesús**. Nociones de Derecho Fiscal, 5ª Edición., Editorial PAC, S.A. de C.V., México, D.F., 1996.

E C O N O G R A F I A

- 1.- **SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION**. Manual del Juicio de Amparo, 2ª Edición. 3ª Reimpresión, Editorial THEMIS, México, D.F. 1996. Pág. 104
- 2.- **REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION**. Nos. 89 y 90, Pág. 129.

LEGISLACION CONSULTADA

- 1 - **CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**, Editorial SISTA, S.A. DE C.V., México, D.F., 1997.
- 2 - **LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.**, Editorial DELMA, S.A. DE C.V., México, D.F. 1996.
- 3 - **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**, Editorial EDICIONES FISCALES SEF, S.A., México, D.F., 1998.
- 4 - **LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.**, Editorial THEMIS, S.A. DE C.V., México, D.F., 1996.
- 5 - **REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.**
- 6 - **LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.**
- 7 - **REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.**

ANEXO

El motivo del presente anexo se debe a las reformas fiscales publicadas el pasado 31 de diciembre de 1999, en el Diario Oficial de la Federación, que respecto al tema de la caducidad fue reformado el artículo 67 en su cuarto y quinto párrafos; y adicionado con un penúltimo párrafo el artículo 146 que se refiere a la figura jurídica de la prescripción.

En relación al tema de la caducidad, contemplado en el artículo 67 del anterior Código Fiscal de la Federación en su cuarto párrafo establecía lo siguiente:

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Ahora con la reforma sufrida en dicho párrafo se establece lo siguiente:

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las

autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; **o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el computo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.**

Como podemos observar, en la historia de la figura jurídica de la Caducidad, por primera vez se establece como causa de suspensión del computo del plazo de caducidad, el hecho de que un contribuyente sin presentar aviso de cambio de domicilio fiscal lo desocupe, impidiendo el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad, o bien cuando incorrectamente señale su domicilio fiscal, casos en los que el computo se reiniciará a partir de que sea localizado el contribuyente, ya que anteriormente solo se imponía una multa por no presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal y corría el término de la caducidad.

Respecto al quinto párrafo del artículo 67, establecido en el Código anterior, señala que :

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de este Código.

Actualmente, con la reforma llevada a cabo en este párrafo se establece lo siguiente:

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se

levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. **No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de este Código.**

Los supuestos referidos en el párrafo antes señalado, que establece el artículo 46-A en sus fracciones I y II son:

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo y los plazos de las prórrogas que procedan conforme a este artículo, se suspenderán en los casos de:

I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

II. Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

Con base en lo antes expuesto, es notoria la intención del legislador en el sentido de que lo único que se está

regando, son más supuestos de suspensión del computo del plazo de la caducidad, hecho que solo favorece a la Autoridad debido a que al darse en estas situaciones no existe límite para que opere la misma, violando con ello el principio de seguridad jurídica que debe existir para todo individuo, puesto que con ello se cambia la justificación de la figura de la Caducidad.

Referente al tema de la figura jurídica de la prescripción contemplada en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, actualmente dicho artículo fue adicionado con un penúltimo párrafo, que como se observa en la siguiente transcripción que a continuación se señala, anteriormente contemplaba lo que sigue:

Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

Actualmente con la adición implementada al artículo referido queda de la siguiente manera:

Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del

artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

Como se puede observar, esta adición es notablemente una innovación, puesto que con ella le da un cambio trascendental a la Prescripción, ya que como lo analizamos en su momento, la Prescripción no se suspendía solo se interrumpía, y ahora sí se suspende de acuerdo a lo señalado en ese antepenúltimo, constituyendo entonces una semejanza en esa aspecto con la Caducidad, que esta también suspende.

Así mismo, es importante señalar los términos de suspensión en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, previstos en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, que igualmente fue adicionado con un antepenúltimo párrafo, quedando como a continuación se indica:

Artículo 144.- No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su

notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente alguno de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue

suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

En el supuesto del párrafo anterior, si el particular no presenta declaración complementaria, la autoridad exigirá la cantidad que corresponda a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución. Si se confirma en forma definitiva la validez de la resolución impugnada, la autoridad procederá a exigir la diferencia no cubierta, con los recargos causados.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se

hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observará lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 141 de este Código.

También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.

Las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento administrativo de ejecución a fin de obtener el pago del crédito fiscal, cuando en el procedimiento judicial de concurso mercantil se hubiere celebrado convenio estableciendo el pago de los créditos fiscales y éstos no sean pagados dentro de los 30 días siguientes a la celebración de

dicho convenio o cuando no se dé cumplimiento al pago con la prelación establecida en este Código. Asimismo, las autoridades fiscales podrán continuar con dicho procedimiento cuando se inicie la etapa de quiebra en el procedimiento de concurso mercantil en los términos de la ley correspondiente. En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se está tramitando recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso otorgamiento de la garantía del interés fiscal. El superior jerárquico aplicará en lo conducente las reglas establecidas por este Código para el citado incidente de suspensión de la ejecución.

Finalmente con base en lo antes expuesto, y rebatido la postura de la sustentante, las reformas efectuadas a la figura jurídica de la caducidad fueron innecesarias, toda vez que lo único que se provoca es por un lado negarle la seguridad jurídica al contribuyente, y por el otro crear más dificultad para realizar el cómputo de los diversos plazos que existen en esta materia.