

40721
208



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON**

**"ESTUDIO ANALÍTICO Y COMPARATIVO DE LOS
ARTÍCULOS 67, 22 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE
LA FEDERACIÓN"**

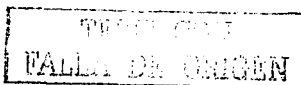
T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
HECTOR EDUARDO GUZMÁN QUINTERO**

ASESOR: LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA



MÉXICO



2003



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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).

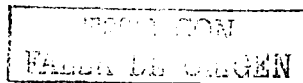
El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición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

A MI FAMILIA

Hermanos, hermanas, cuñados, sobrinos y tías ... sea este esfuerzo, una muestra de mi cariño y gratitud hacia todos ustedes. Especialmente a mis padres, a quienes debo todo.

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO,
PARTICULARMENTE A LA
ESCUELA NACIONAL DE
ESTUDIOS PROFESIONALES,
ARAGÓN.**

Indiscutible *alma mater*, mi más profundo agradecimiento, por el alto orgullo y distinción de considerarme digno de ser universitario.



**A LA LICENCIADA ALICIA
CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA**

**Por su inestimable apoyo, orientación
y estímulo, en el desarrollo de esta
investigación. Muchas gracias
Licenciada.**

**A LOS LICENCIADOS MARCIAL LÓPEZ
GARCÍA, MARÍA TERESA GUTIÉRREZ
PÉREZ, ARMANDO MANUEL
HERNÁNDEZ TORRES Y SERGIO
JAVIER GARCÍA TINOCO.**

**Mi respeto y gratitud por su ilimitada
paciencia y diligente guía.**

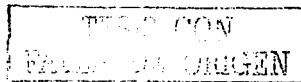


**AL INSTITUTO MEXICANO DEL
PETRÓLEO**

Institución, cuyo amplio compromiso con la educación en nuestro país, me ha permitido desarrollar bajo su patrocinio este trabajo de investigación. Agradezco particularmente, a todos cada y uno de los integrantes de su Unidad de asuntos Jurídicos.

A MIS MAESTROS.

En reconocimiento al esfuerzo, arduo pero encomiable, que día con día realizan en las aulas de estudio de nuestra escuela. Mi más sincera gratitud hacia todos ellos.



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

CAPÍTULO 1

GENERALIDADES DE LA CADUCIDAD EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

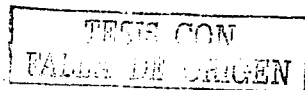
1.1. Concepto.....	5
1.2. Naturaleza jurídica.....	29
1.3. Antecedentes normativos.....	33
1.3.1. Código Fiscal de la Federación de 1938.....	34
1.3.2. Código Fiscal de la Federación de 1967.....	39
1.3.3. Código Fiscal de la Federación de 1981.....	43
1.4. Reformas al Código Fiscal de la Federación de 1981 en materia de caducidad.....	45

CAPÍTULO 2

GENERALIDADES DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

2.1. Concepto.....	52
2.2. Naturaleza jurídica.....	70
2.3. Antecedentes normativos.....	74
2.3.1. Código Fiscal de la Federación de 1938.....	81
2.3.2. Código Fiscal de la Federación de 1967.....	87
2.3.3. Código Fiscal de la Federación de 1981.....	94
1.4. Reformas al Código Fiscal de la Federación de 1981 en materia de prescripción.....	96

E



CAPÍTULO 3

ANÁLISIS A LA NORMATIVIDAD VIGENTE DE LA CADUCIDAD Y DE LA PRESCRIPCIÓN PARA EFECTOS FISCALES. ARTÍCULOS 67, 22 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

3.1. Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.....	103
3.1.1. Breve referencia a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.....	105
3.1.2. Reglas generales de la caducidad.....	111
3.1.2.1. Supuestos en que opera la caducidad.....	112
3.1.2.2. Plazos que dan origen a la caducidad.....	116
3.1.2.2.1. Regla general.....	116
3.1.2.2.2. Reglas específicas.....	119
3.1.2.3. Inicio del cómputo del plazo de caducidad.....	122
3.1.2.4. Suspensión del plazo de caducidad.....	134
3.1.2.4.1. Por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.....	136
3.1.2.4.2. Por la interposición de recurso administrativo o juicio.....	139
3.1.2.4.3. Por que el contribuyente cambie su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente.....	145
3.1.2.4.4. Por que el contribuyente señale de manera incorrecta su domicilio fiscal.....	148
3.1.2.5. Término del cómputo del plazo de caducidad.....	149
3.1.2.6. Forma de hacer valer la caducidad para efectos fiscales.....	150
3.1.2.7. Efectos de la caducidad.....	151
3.1.2.8. Justificación legal de la caducidad.....	152
3.2. Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.....	154
3.2.1. Breve referencia al pago de lo indebido.....	155
3.2.2. Reglas generales de la prescripción que corre a favor del fisco.....	157
3.2.2.1. Supuestos en que opera la prescripción que corre a favor del fisco.....	158
3.2.2.2. Término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco.....	159
3.2.2.3. Inicio del cómputo del término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco.....	160
3.2.2.4. Interrupción y suspensión del término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco.....	161
3.2.2.5. Fin del cómputo del término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco.....	162
3.2.2.6. Forma en que el fisco hace valer la prescripción que corre a su favor.....	163
3.2.2.7. Efectos de la prescripción que corre a favor del fisco.....	163

F



3.2.2.8. Justificación legal de la prescripción que corre a favor del fisco.	164
3.3. Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.	165
3.3.1. Breve referencia al crédito fiscal.	166
3.3.2. Reglas generales de la prescripción que corre a favor del contribuyente.	170
3.3.2.1. Supuestos en que opera la prescripción que corre a favor del contribuyente.	170
3.3.2.2. Término que da origen a la prescripción que corre a favor del contribuyente.	171
3.3.2.3. Inicio del cómputo del término que da origen a la prescripción que corre en favor del contribuyente.	175
3.3.2.4. Interrupción del término que da origen a la prescripción que corre a favor del contribuyente.	179
3.3.2.4.1. Por gestión de cobro de las autoridades fiscales.	181
3.3.2.4.2. Por reconocimiento expreso.	187
3.3.2.4.3. Por reconocimiento tácito.	188
3.3.2.5. Suspensión del término que da origen a la prescripción que corre a favor del contribuyente.	190
3.3.2.6. Fin del cómputo del término que da origen a la prescripción.	194
3.3.2.7. Forma de hacer valer la prescripción que corre a favor del contribuyente.	194
3.3.2.8. Efectos de la prescripción que corre en favor del contribuyente.	195
3.3.2.9. Justificación legal de la prescripción que corre a favor del contribuyente.	196

CAPÍTULO 4

COMENTARIOS FINALES

4.1. Recapitulación.	198
4.2. Similitudes y diferencias entre ambas figuras.	204
4.3. La caducidad y la prescripción como figuras jurídicas que han perdido su eficacia jurídico práctica.	211
CONCLUSIONES.	231
BIBLIOGRAFÍA.	237



INTRODUCCIÓN

Como estudiante de la Licenciatura en Derecho, impartida por la Universidad Nacional Autónoma de México, Campus Aragón, es requisito indispensable para la obtención del título profesional la elaboración del trabajo de tesis y la réplica de la misma ante el jurado correspondiente, razón por la cual, se realizó la presente investigación titulada: "**Estudio analítico y comparativo de los artículos 67, 22 Y 146 del Código Fiscal de la Federación.**"

El presente trabajo de investigación, cuyo título quedó señalado en el párrafo anterior, y como el mismo lo indica, tiene por objeto el estudio analítico y comparativo de los artículos 67, 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación, numerales que contemplan respectivamente la caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para la determinación de tributos omitidos y sus accesorios, así como la imposición de sanciones derivadas de la violación de las disposiciones fiscales; la prescripción de la obligación del fisco referente a la devolución de cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes, y por último, la prescripción que extingue en favor de los contribuyentes el crédito fiscal. Figuras jurídicas que consideramos se deben estudiar en conjunto toda vez que las mismas han generado no pocas confusiones, máxime que han sido recientemente modificadas.

Vinculado como sin duda está, el tiempo a la existencia humana, estamos todos conscientes de él y tenemos la sensación de su transcurso, sin embargo, establecer una definición por genérica que esta sea, representa una ardua y difícil tarea, puesto que hablamos de un hecho o suceso natural que dada su esencia abstracta puede tener tantas acepciones como individuos traten de definirlo,

cabe señalar que el vocablo tiempo, del latín *tempus*, es uno de los más prolíficos en acepciones de la lengua española.

El tiempo y su transcurso es un hecho jurídico natural, que por sí mismo o en concurrencia con otros hechos, genera efectos de trascendental importancia, en otras palabras, deviene en una realidad jurídica en cuanto que el derecho lo reconoce como factor de modificación de las relaciones jurídicas y lo aprehende mediante las normas para el cómputo de su transcurso. Hacemos esta breve reflexión toda vez que, como se verá durante el desarrollo del presente trabajo de investigación, tanto la caducidad como la prescripción operan y nacen a la vida jurídica primordialmente a través del transcurso del tiempo, esto es, cuando se han agotado los plazos establecidos por la ley y siempre que se cumpla con los requisitos exigidos para tales efectos.

Como hemos señalado en líneas anteriores, las diversas relaciones jurídicas existentes pueden ser modificadas por el transcurso del tiempo, y la relación jurídico tributaria entre el fisco y los contribuyentes no es la excepción a tal afirmación, por lo tanto, la consideramos como referencia obligada para efectos del presente trabajo recepcional, por constituir el fundamento de tal relación; la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que literalmente establece:

“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 equitativa y proporcional que dispongan las leyes.”

De la simple lectura del numeral antes transcrito, nos damos cuenta de que, tanto las personas físicas y morales como las entidades de derecho público -al igual que los extranjeros- estamos obligados a hacer aportaciones equitativas y proporcionales al gasto público, las cuales generalmente se cubren a través de

cantidades de dinero y eventualmente en especie que se generan cuando nos encontramos en las situaciones de hecho previstas por la propia ley, como generadoras de impuestos. La obligación a que nos referimos nace una vez que el Estado ha decretado mediante una ley, la vigencia del tributo, estando en posibilidad de que se produzca el hecho generador de la llamada obligación contributiva. Así pues, el nacimiento de la obligación fiscal es el elemento esencial de la relación jurídico tributaria antes aludida, la cual, cabe señalar, no tiene su origen en la voluntad de las partes que intervienen en la misma, sino que se origina única y exclusivamente en virtud de la ley.

Una vez que ha nacido la obligación tributaria, surgen las diversas facultades de las autoridades fiscales, a través de las cuales en determinado caso se pudiesen determinar o fincar créditos fiscales por concepto de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, multas o cualquier otro tipo de prestaciones fiscales, e incluso el derecho mismo de cobrar esos créditos en el tiempo establecido por las leyes fiscales, no obstante lo anterior, cuando las autoridades fiscales son omisas o extemporáneas en el ejercicio de sus facultades de comprobación y determinación o bien, cuando una vez determinado el crédito fiscal no se exige su pago, dentro del término establecido para tal efecto por la ley, se actualizan entonces las figuras jurídicas conocidas como caducidad y prescripción respectivamente, a través de las cuales se sanciona la falta de diligencia de la autoridad fiscal provocando consecuentemente la pérdida de derechos y facultades en perjuicio del erario público. Cabe aclarar que el derecho fiscal mexicano, ha considerado necesario sancionar igualmente la negligencia de los contribuyentes que no reclamen con oportunidad la devolución del pago de lo indebido.

Hechas las consideraciones anteriores, corresponde ahora establecer la estructura y contenido de esta investigación recepcional, la cual se compone de cuatro capítulos. En el Capítulo 1 denominado " Generalidades de la Caducidad en el Código Fiscal de la Federación " se abordará y analizará el concepto de caducidad para efectos fiscales, exponiendo los criterios aportados tanto por juristas mexicanos

como extranjeros, la naturaleza jurídica de dicha figura, sus antecedentes históricos, haciendo especial hincapié en la forma en que esta institución fue manejada por los tres Códigos Tributarios que han regido a México en materia fiscal, así como las reformas que en materia de caducidad han sido realizadas a nuestro Código Fiscal de la Federación vigente.

En el Capítulo 2, " Generalidades de la prescripción en el Código Fiscal de la Federación " se emplea la misma metodología aplicada para el capítulo inmediato anterior, refiriéndonos desde luego al concepto de prescripción, su naturaleza jurídica, antecedentes históricos y reformas al Código Fiscal de la Federación de 1981 en materia de prescripción.

En el Capítulo 3 titulado " Análisis a la normatividad vigente de la caducidad y la prescripción para efectos fiscales. Artículos 67, 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación ", como su nombre lo indica se realiza un análisis a la normatividad vigente de la caducidad, la prescripción que opera en favor del fisco y aquella que opera en favor del contribuyente, a través del estudio de los supuestos en que operan las figuras jurídicas que nos ocupan, los plazos que dan origen a las mismas, cuando inicia y termina el cómputo de dichos plazos, la forma en que se hacen valer, sus efectos y justificación legal.

El capítulo 4 denominado "Comentarios Finales", trata comparativamente las múltiples analogías y diferencias existentes entre las instituciones en comento, y por último, los comentarios referentes a la falta de técnica jurídica que evidencian las reformas hechas al Código Fiscal de la Federación en materia de caducidad y prescripción, ya que a nuestro juicio, estas figuras jurídicas han venido perdiendo su eficacia jurídico práctica al anularse casi en su totalidad los efectos extintivos de las mismas, propiciando que las instituciones torales de la presente investigación, sean ya difícilmente identificables como coadyuvantes de la certidumbre y seguridad jurídica que debe aportar necesariamente todo sistema jurídico tributario.

CAPÍTULO 1

GENERALIDADES DE LA CADUCIDAD EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Sumario. 1.1. Concepto; 1.2. Naturaleza jurídica; 1.3. Antecedentes normativos; 1.3.1. Código Fiscal de la Federación de 1938; 1.3.2. Código Fiscal de la Federación de 1967; 1.3.3. Código Fiscal de la Federación de 1981; 1.4. Reformas al Código Fiscal de la Federación de 1981 en materia de caducidad.

1.1. Concepto.

Los criterios, generalmente variantes e incluso contrapuestos, de los diversos doctrinarios del derecho fiscal, se unifican al afirmar que hablar sobre la caducidad en materia fiscal, representa una difícil y compleja tarea, en virtud que ha sido poco lo que se ha investigado o escrito sobre este tema, por lo anterior, hemos decidido comenzar la presente investigación señalando la definición genérica y común de la palabra caducidad. Así entonces, el Diccionario de la Real Academia Española establece: "Caducidad: f. Acción y Efecto de caducar, perder su fuerza una ley o un derecho. 2. Calidad de caduco. De la instancia. Der. Presunción legal de que los litigantes han abandonado sus pretensiones cuando, por determinado plazo, se abstienen de gestionar en los autos."¹

¹ Real Academia Española. Diccionario de la lengua española, Editorial Espasa Calpe, S.A.; Madrid, España; 1984.

Salta a la vista la definición proporcionada por la Real Academia Española, la cual se refiere brevemente a la caducidad de la instancia, misma que no será analizada en el presente trabajo, sin embargo consideramos oportuno señalar que a decir de Adolfo Arrijo Vizcaino: "Consiste en la pérdida del derecho de seguir promoviendo en un juicio por no efectuar ningún trámite procesal durante el tiempo que la ley respectiva señale: por ejemplo: seis meses."² O dicho sea de otra forma, si el particular no impulsa el procedimiento durante un periodo determinado de tiempo pierde el derecho de actuar en juicio.

En este orden de ideas, cabe citar al autor Vicente López Velázquez, para quien: "La llamada caducidad de la instancia no es sino una forma de prescripción con la que el legislador castiga a los particulares por la falta de capacidad de los tribunales para dictar las resoluciones correspondientes, dentro de los términos legales o lógicos."³ Según veremos más adelante, dentro del ámbito del derecho fiscal la caducidad 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 por infracciones a dichas disposiciones, durante el plazo legal concedido para tal efecto.

En cuanto a la caducidad de la instancia, podemos afirmar que no se encuentra contemplada en el Código Fiscal de la Federación. A mayor abundamiento, señalamos los siguientes criterios sostenidos por el Poder Judicial Federal:

"CADUCIDAD DE LA INSTANCIA. NO EXISTE EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Aún cuando se haya dejado de actuar durante más de un año en el juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación, no por eso debe caducar el juicio, en virtud de que en el Código Fiscal de la Federación no existe regulada la figura de la caducidad

² ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 2000 (décima quinta edición), p.538.

³ LÓPEZ VELÁZQUEZ, Vicente, Caducidad, prescripción y preclusión, Tribunal Fiscal de la Federación 45 años al servicio de México; México, 1982, tomo 1, p. 746.

y por ello no es aplicable, supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles”.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 243/78. Salvador Rosales Álvarez. 11 de octubre de 1978. Unanimidad de votos. Ponente Juan Gómez Díaz.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

ÉPOCA: Séptima Época

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: 115-120 Sexta Parte

Tesis:

Página: 37

Criterio similar fue determinado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al señalar:

CADUCIDAD POR INACTIVIDAD PROCESAL NO REGULADA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SUPLETORIEDAD INOPERANTE DEL ARTÍCULO 373, FRACCIÓN IV DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES. Aún cuando se haya dejado de actuar por más de un año en el juicio de nulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de ninguna manera debe declararse la caducidad de la instancia con apoyo en el artículo 373, Fracción IV, del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente al Código Fiscal de la Federación, por que tal figura jurídica no se encuentra regulada en el Código Tributario. Por lo tanto, la supletoriedad no puede tener el alcance de incluir dentro del Código Fiscal de la Federación, la institución procesal de la caducidad prevista en el artículo 373, fracción IV, del Código Federal de Procedimientos Civiles, pues la misma opera en aquellos casos de instituciones establecidas en la ley que suplan, en las cuales existe una omisión o alguna que debe ser subsanada por las disposiciones que reglamentan a las mismas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo Directo 787/86. Balmario Bahía, S.A. 28 de agosto de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: 205-216 Sexta Parte
Tesis:
Página: 101

Siguiendo con las nociones que sobre caducidad nos proporciona la doctrina, nos referimos ahora a la definición proporcionada en la Enciclopedia Jurídica Omeba, en la cual se define a la caducidad como sigue: "En sentido etimológico, llámase caduco, del latín *caducus*, a lo decrepito o muy anciano, lo poco durable. Se dice que ha caducado lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad. Caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público, etcétera. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser."⁴

Para otros autores, la palabra caducidad deriva del término latino *cado*, que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor.

De las definiciones antes transcritas, se desprende que la palabra caducidad, en su acepción más general, se refiere a lo que muere, a la extinción, decadencia, ineficacia, inexistencia, o existencia transitoria de un algo indeterminado, mediante el simple transcurso del tiempo. Asimismo se desprende que caducidad, es una palabra proveniente del léxico general, que posteriormente la ley tomó para incorporarla al léxico jurídico. La palabra caducidad apareció como tal en Roma, en donde fue utilizada para designar a las llamadas leyes caducarias, a las cuales nos remitiremos más adelante.

En este orden de ideas, podemos entonces señalar que la caducidad en sentido jurídico es la figura jurídica en virtud de la cual, se pierde un derecho otorgado, por su no-ejercicio durante el tiempo que la ley marca para tal efecto.

⁴CORTÉS JIMÉNEZ, Eduardo. *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Driskill, S.A; Buenos Aires, Argentina,1955. 482 p.p.

La palabra caducidad proviene del latín *caducus a um*, que significa que cae, que ha de caer, caduco, perecedero, destinado a la muerte, frágil, connotaciones que comparte con el verbo *cado is ere cecidi causum*, cuyo significado es morir y terminar.

Couture, define a la caducidad como "extinción, consunción o pérdida de un derecho o facultad por vencimiento de un plazo o concurrencia de un supuesto previsto por la ley."⁵

Para el tratadista Adolfo Gelsi Bidart la caducidad puede ser definida en los siguientes términos:

Es la extinción (cesación, desaparición), del poder jurídico de un sujeto, sea en sí mismo, en "abstracto" o en "concreto", sea en su totalidad o en parte de su ejercicio; sea en todas o en alguna de sus actividades de desenvolvimiento, provocada por uno o más factores objetivos (transcurso de un lapso prefijado; éste y la inactividad durante el mismo; un acto o un hecho externo, extraño al sujeto que lo padece y a los demás sujetos procesales, si de la caducidad procesal se trata), ajenos por igual a la "consumación" del poder (su desenvolvimiento integral) y a la voluntad de extinción del sujeto que la padece, de su contraparte y del tribunal.

Por su parte, el Maestro Manuel Bejarano Sánchez ha definido a la caducidad en la siguiente forma: "La palabra caducidad proviene del verbo latino *caedere* que significa caer, y la institución consiste, hasta la fecha, en la decadencia o pérdida de un derecho -nacido o en gestación- por que el titular del mismo ha dejado de observar, dentro de determinado plazo, la conducta que la norma jurídica imponía como necesaria para preservarlo."⁶

⁵ COUTURE, Vocabulario Jurídico, Montevideo, Uruguay, 1960, p. 141.

⁶ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, Obligaciones civiles, Editorial Harla, S.A. de C.V.; México, 1994 (tercera edición), p. 512.

Podemos encontrar elementos comunes en las definiciones anteriormente transcritas, los cuales consideramos conforman la estructura esencial y primaria de la caducidad:

a) La existencia de un derecho.- Esto es, el poder jurídico o facultad de un sujeto, para obligar, constreñir o coaccionar, a quien tiene una correlativa obligación, a cumplirla. El titular de ese derecho puede o no saber de su existencia, pero ese derecho le es propio y emana generalmente de la ley. Cuando el derecho se ejercita, siempre que se haga dentro de la temporalidad preestablecida, dicho ejercicio producirá necesariamente, efectos en la vida jurídica de quienes directa o indirectamente están relacionados con el mismo. El derecho y su titular deben existir, aunque exteriormente no se hayan manifestado y, correlativamente, debe existir el ente a quien de una manera u otra va a afectar aquel ejercicio del derecho.

b) Un plazo fijo para su ejercicio: como sabemos, el ejercicio de todo derecho, debe tener previamente determinado un plazo para su ejercicio, ya que de no ser así, se estaría prolongando innecesaria e injustamente un vínculo jurídico que forzosamente sometería a una de las partes al cumplimiento de determinada obligación, perpetuándose así el cuidado del deudor, e incluso de sus herederos, lo cual en la actualidad debe ser objeto del repudio de todo sistema jurídico.

c) La pérdida de ese derecho por la inactividad de su titular: Resultaría ilógico y totalmente inútil, establecer un plazo determinado para el ejercicio de un derecho, si no se establece también una sanción para castigar el incumplimiento a la disposición que contemple dicho plazo, en el caso de la caducidad, el legislador consideró pertinente y apegado a derecho que la sanción adecuada para el no-ejercicio del derecho en el plazo específico que la ley determine, sea la extinción del mismo. Lo anterior obedece al principio de

seguridad jurídica que debe imperar en las relaciones jurídicas entre particulares así como entre estos y el Estado.

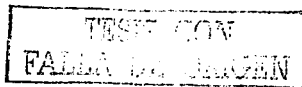
A continuación, nos permitimos reproducir *ad literam* algunas consideraciones que el Doctor Eduardo Cortés Jiménez hace al respecto: "Las relaciones jurídicas, desde que nacen, están sujetas a la contingencia de un proceso evolutivo, que, como ocurre con lo humano, acaba inexorablemente de manera absoluta o relativa, en el dejar de ser, pues las ideas de justicia y bondad, desenvueltas en regla general por su origen, son maravilla de armonía y perfección. El derecho, como conjunto de normas positivas creadas para posibilitar la convivencia social, es una creación humana."⁷

Una vez establecidas las nociones generales de la palabra caducidad, estudiaremos ahora el concepto de la institución que nos ocupa de acuerdo con la legislación aplicable y la doctrina especializada en materia fiscal. Comenzaremos entonces con el estudio del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dispositivo que resulta de obligada referencia para el fin antes precisado, es decir, para efectos meramente conceptuales.

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

1.- Se presentó la 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 con relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

⁷ CORTÉS JIMÉNEZ, Eduardo. *Op.cit.*; p. 483.



II.- Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que correspondiera 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.

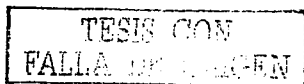
III.- Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

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 ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumando 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 el artículo 26 fracción III de este 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 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 cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

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.

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 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 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.

Ahora bien, del numeral transcrito con anterioridad se desprende que la potestad conferida a la autoridad fiscal para la realización de actividades encaminadas a la constatación del nacimiento del hecho generador, la verificación y control del cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como la de sancionar la violación de dichas disposiciones se extinguen por regla general a los cinco años, excepcionalmente a los diez, tres, más de cinco años pero no mayor a diez,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

mayor de diez años y de seis años con seis meses, según el supuesto que se actualice de acuerdo con el artículo en cita. Sin embargo, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación omite señalar qué es la caducidad, o bien, qué debemos entender los administrados por caducidad, lo cual sería deseable, sobre todo si tomamos en cuenta que particularmente la ley fiscal es interpretada comúnmente por sus destinatarios, los cuales no son necesariamente peritos en la materia, por lo que estamos convencidos de la necesidad de que dicho precepto señale lo que ha de entenderse por caducidad.

Por lo anterior, hemos recurrido a la jurisprudencia, que ciertamente no sustituye la función legislativa, pero sí la complementa y perfecciona como en el caso concreto, ya que en la parte conducente de la tesis jurisprudencial siguiente encontramos la definición de la caducidad, su configuración y su auténtica finalidad.

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUÁNDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 67 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURÍDICAS. 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 una facultad o 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, 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 contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones.

TERCER TRIUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1803/90. Comercializadora de Refacciones y Partes Automotrices, 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

Octava Época
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VII, junio de 1991
Página: 222.

Interpretando literalmente la tesis anteriormente transcrita, se llega a la conclusión de que la figura jurídica establecida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, constituye una sanción en contra del fisco, la cual se materializa en una consecuencia jurídica adversa para el Estado, consistente en la pérdida de facultades para vigilar el adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales, la imposición de sanciones por incumplimiento de estas y la determinación de una obligación fiscal, lo cual constituye una garantía a favor de los contribuyentes, quienes podrán tener la certeza de que transcurridos los términos legales señalados en el precepto que estudiamos, las facultades de la autoridad hacendaria no podrán ser ya ejercitadas legalmente.

A continuación hacemos referencia a las consideraciones doctrinales que los estudiosos de la materia han establecido respecto a la figura en estudio. En el derecho fiscal mexicano la caducidad ha sido definida por diversos autores, entre los cuales encontramos a Adolfo Arrijo Vizcaino, quien sobre este particular señala: "La caducidad se define como la pérdida de un derecho por su no-ejercicio durante el tiempo que la ley marca. Dentro del contexto del derecho fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades no ejercitan sus derechos 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, durante un plazo de cinco años."⁸

Según se desprende del concepto antes transcrito, y como la mayoría de los autores lo manifiestan, el plazo para que las autoridades fiscales ejerciten legalmente sus facultades de comprobación, determinación e imposición

⁸ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Op. cit.: p. 548.

de sanciones es únicamente de cinco años, sin embargo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación se desprende que el término de cinco años para que se extingan las facultades antes señaladas es la regla general, sin perjuicio de la existencia de otros plazos diferentes establecidos por el legislador como reglas específicas, los cuales se desprenden expresamente del texto legal como son los plazos de diez, tres años y seis años con seis meses, o bien tácitamente al señalar plazos mayores de cinco pero menores de diez.

De igual forma la definición del autor Mayolo Sánchez Hernández, en su obra al referirse a la caducidad en materia fiscal omite señalar plazo alguno para la configuración de la institución que trata de definir, lo cual consideramos erróneo por constituir el plazo, el elemento temporal de la caducidad y por tanto un elemento constitutivo o requisito *sine qua non* de la misma, no obstante el referido autor señala: "El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a la caducidad que al operar implica la pérdida de la facultad del Erario Federal 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".

Para Hugo B. Margain "Llámase caduco, del latín *caducus*, a lo decrépito o muy viejo, a lo poco durable. Se dice que ha caducado, aquello que ha dejado de ser o ha perdido su efectividad. Por tanto, caducidad es la acción y el efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación plazo u otro motivo, por alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser. La caducidad tiene lugar cuando la ley o la voluntad de los particulares, señalan un término fijo para la terminación de un derecho, de tal modo que transcurrido, este último no puede ser ya ejercitado."⁹ El concepto proporcionado por el Lic. Hugo B. Margain tiene la peculiaridad de señalar que "la caducidad tiene lugar cuando la

⁹ MARGAIN, Hugo B. Caducidad y prescripción en materia fiscal federal, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Asociación Nacional de Abogados, México, 1971, p. 30.

ley o la voluntad de los particulares, señalan un término fijo para su ejercicio". No comulgamos con la idea expresada por el autor referido, toda vez que en materia fiscal sólo la ley puede establecer la extinción de facultades del fisco, así como el plazo para su configuración, debido a la naturaleza de la relación tributaria establecida entre el Estado y los particulares.

La Doctora Margarita Lomeli Cerezo, Ex-Magistrada Presidenta de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, define y reconoce algunas de las características de la figura jurídica a estudio al señalar: "La caducidad se define generalmente como la pérdida o extinción de un derecho por no haberlo ejercitado dentro del plazo establecido por la ley. Según se advierte fácilmente, la caducidad, al igual que la prescripción opera por el simple transcurso del tiempo, esto es, ambas se producen cuando se han consumado los plazos señalados en la ley. Pero deben hacerse notar las diferencias que existen entre ambas figuras jurídicas."¹⁰

Refugio de Jesús Fernández Martínez enseña: "La caducidad se define por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, como la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales, por no haberse ejercitado durante el plazo establecido por el citado Código."¹¹

El autor Luis Martínez López al referirse a la caducidad señala: "Esta al igual que la prescripción, está fundada en el simple transcurso del tiempo, pero mientras ésta opera sobre obligaciones, la caducidad origina la pérdida de un derecho o la facultad para deducir una acción, sea impidiendo su promoción, o la continuación del procedimiento."¹²

¹⁰ LOMELÍ CERZO, Margarita. "Prescripción y caducidad en el derecho tributario", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera época, Año VI, agosto de 1993, p. 77.

¹¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho fiscal, Editorial Mc. Graw Hill, México, 1998, serie jurídica, p. 314.

¹² MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho fiscal mexicano, Ediciones Fiscales, México, 1973 (cuarta edición), p. 164.

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato explica: "En síntesis podemos decir que la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de las obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones omitidas."¹³ Es indudable que la caducidad está fundada en el transcurso del tiempo, como bien señala Martínez López, sin embargo no debemos pasar por alto el hecho de que al estar consagrada la caducidad en un ordenamiento jurídico como es el Código Fiscal de la Federación, ésta debe satisfacer también los requisitos que en el mismo se establecen, lo cual significa que para que la caducidad surta sus efectos, primordialmente la extinción de facultades, es menester que concurren armónicamente tanto su elemento temporal como el legal, mismos que no son considerados por el autor Raúl Rodríguez Lobato.

En términos semejantes José de Jesús Sánchez Piña citando a Francisco Lerdo de Tejada apunta que "la palabra caducidad deriva del término latino *cado*, que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. Caducidad es pues, un medio de extinción de derechos por efecto de su no-ejercicio, durante el tiempo establecido por la ley" ¹⁴

Destaca, por su sencillez y claridad la definición proporcionada por Narciso Sánchez Gómez en su obra titulada Derecho fiscal mexicano, misma que a continuación se reproduce: "La palabra caducidad implica la acción o efecto de caducar, perder fuerza una ley o un derecho. Doctrinalmente se entiende como una sanción por falta del ejercicio oportuno de un derecho. El legislador subordina la adquisición de un derecho a una manifestación de voluntad en cierto plazo o bien permite su opción. Si esta manifestación no se produce en ese tiempo, se pierde el derecho a la opción". Complementa su definición el referido jurista citando a Jorge A. Sánchez Cordero Dávila en los términos siguientes: "Es una

¹³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal, Editorial Haría, México, S.A. de C.V.; 1996 (segunda edición), p. 175.

¹⁴ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de derecho fiscal, Editorial PAC, S.A. de C.V.; México, 1994, p. 115.

figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que está sujeta a suspensión. Con ella se pretende poner fin a los largos e interminables procedimientos administrativos que afecten la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades una vez transcurrido el término expresado por la ley."¹⁵

Como hemos visto, la institución legal conocida en nuestro sistema jurídico como caducidad en materia fiscal, ha sido ampliamente aceptada por la legislación y la doctrina mexicanas, sin embargo la aceptación casi unánime de la caducidad cuenta, como es lógico, con sus respectivos detractores, que contrariamente a las ideas expuestas no avalan la existencia de la figura jurídica multicitada y no reconocen como necesaria su permanencia en la legislación fiscal.

Entre los autores antes mencionados se encuentra Vicente López Velázquez quien al respecto señala: "Es de desearse que el legislador en el futuro precise y aclare los conceptos. O mejor, es de desearse que el legislador retire de las leyes fiscales el concepto de caducidad dejando el de prescripción, pues hay una amplia posibilidad de que el fisco pueda salir afectado con la opinión, plenamente aceptada, de que el término de caducidad corre, aún cuando no haya podido ser posible el ejercicio de derecho. Además por que, repetimos, debe afirmarse que no puede existir caducidad para la facultad del fisco al fijar impuestos, ya que ésta facultad no se otorga, sino que es parte integrante del ejercicio de la soberanía."¹⁶

Al igual que el citado autor, y como lo hemos manifestado con anterioridad, es necesario que el legislador aclare y precise el concepto de caducidad, sin embargo discrepamos con él en lo referente a la eliminación de la

¹⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México, 2001 (segunda edición), p. 411.

¹⁶ LÓPEZ VELÁZQUEZ, Vicente. "**Caducidad, prescripción y preclusión**", Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México; México, 1982, Torno 1, p. 745.

caducidad en materia fiscal, además, consideramos que el citado autor incurre en contradicción, dado que manifiesta que la figura de la caducidad puede continuar formando parte de nuestros ordenamientos jurídicos en materia fiscal, mediante la correspondiente depuración legislativa, lo cual implica que la reconoce como un institución social y jurídicamente útil, necesaria y que indudablemente está llamada a cumplir con la función de sustentar la seguridad jurídica tributaria.

Por otro lado consideramos que la afirmación: "no puede existir caducidad de la facultad del fisco al fijar impuestos, ya que ésta facultad no se otorga, sino que es parte integrante del ejercicio de la soberanía" no es del todo clara, ya que el autor utiliza la palabra fijar como sinónimo de determinar, toda vez que la facultad del fisco a que hace referencia dicho autor se traduce en una facultad que la Constitución reserva al Estado, para que a través del Poder Legislativo se establezcan las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico geográfico.

Sin embargo, la caducidad en materia fiscal, no extingue la facultad estatal de "fijar impuestos", sino que, extingúe como se ha venido manifestando, las facultades de determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, la comprobación de las disposiciones fiscales, así como la imposición de sanciones por la violación de éstas. El Maestro Narciso Sánchez Gómez refiriéndose a la potestad tributaria del Estado señala:

Prácticamente se ejercita a través del Poder Legislativo en el momento de dictar leyes de carácter general, obligatorio e impersonal en el rubro tributario, en donde se definen los elementos fundamentales de la obligación respectiva, tales como (sujetos activo y pasivo, objeto, base, cuota o tarifa, periodo de pago, exenciones y exigibilidad de tal aportación). Así para el ámbito federal dicha atribución es ejercitada por el Congreso de la Unión integrado por una Cámara de Diputados y otra de Senadores cuyo proceso legislativo tributario ya ha sido comentado en líneas precedentes. Para las entidades federativas y municipios se cuenta con una Legislatura Local, que se encarga de discutir y aprobar las leyes

fiscales de esas esferas de gobierno, y por lo tanto en esa actividad, indiscutiblemente encontramos encerrada la potestad tributaria en cuestión" (sic). Continúa el autor en cita: "Rafael Bleisa a combatido el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del Poder Tributario. Considera que la *soberanía* es política, antes que jurídica y corresponde a la idea de Estado como entidad de Derecho internacional; por otra parte, la *soberanía* es única e indivisible, y pertenece a la nación misma, esto es, al pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución. A su juicio, dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía le basta su poder de imperio, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.¹⁷

Siguiendo con este orden de ideas, el reconocido tratadista Sergio Francisco de la Garza explica:

Recibe el nombre de Poder Fiscal o Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

El poder fiscal, tiene un carácter consustancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida... Para realizar todas esas actividades el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado... Así pues, en todos los Estados y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado a ejercitado el Poder Fiscal, es decir, a exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos...

El poder fiscal no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, ya que ello se configura en el momento en que actuando soberanamente, y de manera general, determina cuales son los hechos o situaciones que, en caso de producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones, por

¹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. cit; p.p. 92 - 93.

ello dicho poder es atribuible exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes fiscales...

En efecto el Poder Tributario, es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones. Correspondiéndole al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administrador Fiscal, el determinar o comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar las contribuciones, señalar y determinar su cuantía o bien verificar si las prestaciones que se han realizado se encuentran ajustadas a la ley.¹⁸

De acuerdo a las ideas antes expuestas, es el Poder Legislativo quien propiamente ejercita la potestad tributaria del Estado, la cual se traduce en la facultad de imponer las contribuciones necesarias para el cumplimiento de las funciones propias de sus tres esferas de gobierno, de acuerdo con los artículos 31 fracción IV, 40, 41, 49, 50, 73 fracciones VII, IX, X, XXIX Y XXIX-D, 115, 116, 117, 118, 124, 131 constitucionales. Correspondiendo al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administrador Fiscal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el determinar o comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar las contribuciones, señalar y determinar su cuantía o bien verificar si las prestaciones que se han realizado se encuentran ajustadas a la ley, siendo únicamente éstas facultades susceptibles de extinción en virtud de la caducidad.

Por su parte, el célebre tratadista Emilio Margain asegura que la introducción de la figura de la caducidad en nuestro sistema jurídico tributario es un error que repercute necesariamente en perjuicio del fisco, además sostiene:

En los últimos años la doctrina y la legislación mexicana, así como nuestros tribunales, han introducido la figura procesal de la caducidad, en relación con problemas de prescripción.

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano. Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México, 1979 (novena edición), p.p. 212-213.

Sin embargo, hoy en día la doctrina considera liquidado este problema, pues la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la ley señala como los que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. En otras palabras, al coincidir el particular en la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, en ese momento y no por actos posteriores de la administración, surge la obligación tributaria a su cargo.

Al incorporar nuestra legislación fiscal federal la figura de la caducidad, primero en la ley del impuesto sobre la renta y después en el Código Fiscal de la Federación, ha introducido la confusión y se ha cometido un grave error en perjuicio del fisco, ya que haga lo que haga éste para verificar lo declarado por un contribuyente si dentro del plazo de cinco años no se determinan diferencias a su cargo, esos actos no interrumpen el plazo y al finalizar el referido plazo, la acción fiscal habrá caducado.¹⁹

Idénticas opiniones son sostenidas por los autores extranjeros Otto Mayer, Carlos M. Giuliani Fonrouge, Manuel Andreozzi, Rafael Bielsa, Giannini, Narciso Amorós, Carretero Pérez, entre otros, por lo que consideramos necesario y prudente señalar que actualmente, la gran mayoría de las legislaciones tributarias del mundo se han decantado por la tendencia de regular bajo el nombre de prescripción la extinción de facultades del fisco y la prescripción del crédito fiscal propiamente dicha, lo cual, el legislador mexicano ha considerado, y desde luego legislado, como dos figuras autónomas, como son la caducidad y la prescripción en materia fiscal. No obstante lo anterior se ha reconocido internacionalmente la necesidad de sancionar al inactivo titular de un derecho, mediante la pérdida del mismo, esto es, por el simple transcurso del tiempo una persona puede, conforme a la ley, perder un derecho por no haberlo ejercitado en el plazo concedido para tal efecto. El derecho fiscal no ha sido ajeno a esta corriente sancionadora, sin embargo, debido a lo expuesto en estas líneas, resulta fácilmente previsible que la legislación y la doctrina extranjera no sea abundante en cuanto al estudio de la caducidad fiscal, sin embargo contamos con los criterios

¹⁹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México, 1999 (décima cuarta edición), p.p. 337 - 338.

de algunos de los tratadistas extranjeros más representativos que han escrito sobre el tema, mismos que a continuación señalaremos.

La distinción entre prescripción del crédito fiscal y prescripción de la facultad para determinar dicho crédito -lo que nuestra legislación considera como caducidad- tiene su origen en el derecho y la doctrina alemanes anteriores al *Reichsabgaberdnung*, ya que como señala el autor Otto Mayer²⁰, se diferenciaba entre dos clases de prescripción: una que correspondía al periodo que se inicia con el presupuesto de hecho y otra del derecho al cobro que surge con la determinación, dicho en otras palabras, el sistema jurídico tributario alemán, reconocía a la prescripción como un medio de extinción de la obligación fiscal, sin embargo distinguía entre dos clases diferentes de prescripción; por un lado la que extingue la facultad de determinación, la cual como veremos se identifica con la figura jurídica a estudio y por el otro, la que extingue al crédito fiscal una vez determinado.

Asimismo, Myrbach-Reinfeld se refiere respectivamente al término extintivo de la determinación y a la prescripción del crédito fiscal propiamente dicha, criterios que definitivamente se identifican tanto con la caducidad como con la prescripción del derecho fiscal mexicano. Actualmente la Ordenanza Tributaria Alemana no hace ningún distingo entre estas dos instituciones, desapareciendo así la separación que antes se hacía, entre la etapa anterior y la etapa posterior a la determinación, subsistiendo en el derecho tributario alemán únicamente la prescripción.

Para el argentino Carlos M. Giuliani Fonrouge es pretencioso tratar de señalar la "inexistente" diferencia entre la caducidad de las facultades del fisco para la determinación de la obligación fiscal, de la prescripción del derecho de exigir el pago de los créditos fiscales, asegurando que ambas situaciones deben

²⁰ MAYER, Otto. Derecho administrativo alemán. Traducido al español por Horacio Heredia y Ernesto Krotoschin, Editorial Depalma, Argentina, 1950, tomo 2, p.p. 224 y 246.

ser tratadas de igual forma y consideradas indistintamente como prescripción, así el autor en cita al referirse a la prescripción como medio de extinción de la obligación fiscal señala:

Más antes de examinar en detalle la institución, nos detendremos en el pretendido distingo entre prescripción y caducidad que efectúan algunos autores. Sostienen éstos, en efecto, que debe establecerse una diferencia de orden sustancial, entre la facultad de la administración para determinar la obligación fiscal o exigir declaraciones juradas, a cuyo respecto no puede hablarse de prescripción sino de caducidad por el transcurso del tiempo; y el derecho a cobrar el tributo, que puede extinguirse por prescripción, con el significado que tiene en el derecho civil. Consideramos indefendible esta posición. En primer término, porque la diferencia es terminológica, y no esencial, y de cualquier manera extraña al derecho argentino. Como bien ha dicho la Corte Suprema, la caducidad es, en definitiva, una prescripción especial más breve y que no puede suspenderse ni interrumpirse; además tendría explicación en un sistema que atribuya efecto constitutivo a la determinación impositiva, pero no donde reviste carácter declarativo, como ocurre en la Argentina.²¹

Discrepamos con el criterio sostenido por el autor en cita, toda vez que como se observará durante el desarrollo de la presente investigación, particularmente en el capítulo 4 de la misma, la caducidad y la prescripción son figuras que ciertamente comparten algunas de sus características, sin embargo se antoja aberrante que se les considere idénticas, por tanto, consideramos que al señalar Giuliani: "La diferencia es terminológica, y no esencial", no está tomando en consideración la naturaleza jurídica de ambas instituciones, sustancialmente diferentes.

Criterio similar es sostenido por el autor -también argentino- Manuel Andreozzi²², quien en su respectiva obra tributaria se cuestiona si puede hablarse

²¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987 (cuarta edición), p.p. 605-606.

²² ANDREOZZI, Manuel. Derecho tributario argentino, Tipográfica Editorial Argentina, 1951.

de la prescripción de la facultad del fisco para determinar la obligación tributaria, señalando que en estricta doctrina sí puede prescribir tal derecho.

Sin embargo nosotros consideramos que la referida facultad de la autoridad fiscal, no prescribe, sino que caduca, ya que tanto la doctrina como la legislación mexicana han considerado que la caducidad extingue el derecho, mismo que ya nace condicionado a cierto plazo para su ejercicio y la prescripción destruye la acción derivada de ese derecho, esto es, la caducidad extingue el derecho o facultad del fisco para investigar, descubrir, determinar y liquidar obligaciones tributarias, en tanto que la prescripción ataca la acción de un derecho nacido con anterioridad; ese derecho ya nacido y plenamente exigible, en materia tributaria, es el crédito fiscal propiamente dicho y no como a continuación manifiesta el citado autor:

Pero, ¿puede hablarse de la prescripción del *accertamento*²³? En rigurosa doctrina sí, por que aunque no esté constituida una obligación de dar una suma de dinero, la norma ha creado una obligación de hacer (o de no hacer) que es también prescriptible. La consecuencia de la aplicación de estos principios será que el administrado no podrá ser obligado a hacer (o a no hacer) aquello que la ley tributaria estableció como requisito previo a la determinación del tributo, por lo que faltando las bases para el "*accertamento*", la obligación tributaria no podría nacer. En estos casos no habría prescripción de la obligación tributaria, sino prescripción del derecho de la administración para determinarla. Si la ley aplicable da plazos para aquella conducta de hacer o de no hacer por parte del administrado, serán estos los de la prescripción; pero si la ley no los contiene, no podrían ser otros a nuestro juicio que los de la obligación misma.

El autor panameño José A. Noriega Jr; en la Revista Anuario de Derecho²⁴, establece un juicio diferencial entre la caducidad y la prescripción en materia fiscal al señalar: "es menester establecer plazos para el ejercicio de los

²³ El sistema tributario italiano se refiere al *accertamento*, como el acto administrativo consistente en la determinación de un crédito fiscal.

²⁴ NORIEGA, José Antonio, Jr. Anuario de derecho, Universidad de Panamá, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Panamá, año 70/71, p. 113.

derechos, pasados los cuales, exista certeza de que no podrán ejercitarse en detrimento de otras personas, ni podrá perturbarse la tranquilidad social..." continúa: "existen, sin embargo ciertas instituciones en las cuales el legislador desea una estabilización extraordinariamente rápida de las relaciones jurídicas y fija plazos que no pueden suspenderse ni interrumpirse, plazos de caducidad...". Así mismo, dicho autor sostiene: " En el sistema panameño la caducidad extingue el derecho por el solo transcurso del plazo, sin necesidad de alegación. Transcurrido el plazo el derecho se pierde irrevocablemente, de ahí que se diga la caducidad es una 'guillotina jurídica'...".

Para Giannini, reconocido autor italiano, debe distinguirse el carácter que reviste la determinación para determinado sistema jurídico, ya que de ello dependerá la configuración jurídica de la extinción del crédito impositivo, señalando textualmente:

Pero esta influencia del tiempo sobre la suerte del crédito impositivo adopta diversa configuración jurídica según la teoría que se sustente acerca de la eficacia de la liquidación respecto al mencionado crédito. En efecto, si la liquidación se considera como un elemento constitutivo de crédito, de tal suerte que el nacimiento de este se hace depender de aquélla, en tanto que la realización del presupuesto se estima que da vida a un derecho (o poder) distinto del ente público, es decir, a liquidar el impuesto, habrá de deducirse lógicamente que la prescripción del crédito sólo puede tener lugar a partir del momento en que el impuesto se liquida, y que, por lo que respecta al período anterior, el transcurso del tiempo desde la realización del presupuesto sólo podrá constituir una causa de caducidad del derecho de la administración a liquidar el tributo. En nuestro ordenamiento según ha quedado demostrado, la liquidación no es un elemento constitutivo del crédito impositivo, el cual surge en el momento

en que se produce el presupuesto; por tanto, también a partir de este momento comienza a contarse el plazo de prescripción, a menos que la ley disponga otra cosa (por ejemplo, haciendo que transcurra desde la declaración del acontecimiento que da origen o que hace exigible el crédito

impositivo); una vez producida la liquidación, puede desde ese momento comenzar, si la ley así lo dispone, una nueva y distinta prescripción.²⁵

Ahora bien, de acuerdo con el criterio esgrimido por el tratadista antes citado, debe distinguirse el valor o carácter que la determinación del crédito impositivo tiene en un determinado sistema jurídico para estar en posibilidad de determinar la forma en que el transcurso del tiempo afectará al crédito fiscal, entendiendo que la determinación en el derecho mexicano es el acto o conjunto de actos emanados de los particulares, de la autoridad o de ambos, por medio de los cuales se verificará, en su caso, que la obligación ha nacido y que se reúnen los requisitos necesarios para proceder a su cumplimiento. El derecho de la autoridad fiscal para realizar estos actos, es precisamente lo que destruye la figura jurídica de la caducidad. En México, se ha considerado acertadamente que todo derecho debe caducar a falta de ejercicio en un plazo temporal que la ley señale, lo cual desde luego debe aplicarse también a la autoridad hacendaria.

Según se desprende de los párrafos anteriores, tanto doctrinarios extranjeros como algunos nacionales, sostienen que la extinción de facultades de comprobación, determinación e imposición de sanciones se identifica más que con la caducidad, con una prescripción especial, diversa de la prescripción propiamente dicha.

Para nosotros, la caducidad es la figura jurídica procesal, de orden público y susceptible de suspensión, en virtud de la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por inactividad - ocasionada por negligencia, descuido o ignorancia - dentro del plazo señalado por la ley como aplicable al caso concreto, pierde las facultades consistentes en la determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, la verificación del cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y en este último caso, la imposición de las sanciones correspondientes a dichas violaciones.

²⁵ GIANNINI ARCHILLE, D. *Instituciones de derecho tributario*. Serie Tratados de Derecho Tributario y Hacienda Pública, Italia, 1956 (séptima edición) tomo 1, p.p. 299-300.

1.2. Naturaleza jurídica.

Como se advierte fácilmente la caducidad, por su naturaleza jurídica es un instrumento o medio legal cuya finalidad primordial consiste en tutelar la observancia del orden jurídico en la relación tributaria que se presenta necesariamente entre el Estado y los contribuyentes, sin embargo consideramos necesario señalar en las líneas siguientes la naturaleza jurídica de la institución a estudio, mediante el análisis de los elementos que la conforman, así tenemos que la caducidad:

a) Es una figura jurídica procedimental, en tanto que se refiere al plazo de que disponen las autoridades hacendarias para el ejercicio de sus facultades de revisión y de determinación de obligaciones fiscales, así como para imponer las sanciones que procedan por infracciones a las leyes tributarias, mientras que no se comprenden conceptos de carácter sustantivo como lo son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa de las contribuciones, ya que regula únicamente el tiempo que la ley concede a la autoridad tributaria para iniciar un procedimiento y aplicar las sanciones que se deriven de las infracciones atribuibles a los sujetos pasivos de la relación tributaria. No sólo son procedimentales las normas jurídicas que se refieren a los actos integrantes de un procedimiento, sino que también, aquellas otras que atribuyen facultades a la autoridad para iniciarlo, así como las que afectan la continuidad y atañen la eficacia del mismo, tal es el caso de los presupuestos procesales o procedimentales, como: la competencia, la legitimación y la personalidad; o bien la caducidad. Consecuentemente, se apeg a este criterio doctrinal el texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. A mayor abundamiento reproducimos a continuación el criterio sostenido por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación:

NORMAS DE PROCEDIMIENTO. SU CONCEPTO.- Las normas de procedimiento son disposiciones jurídicas a través de las cuales se hace efectivo el ejercicio de los derechos y las facultades, así como el

cumplimiento de las obligaciones que corresponden a las partes dentro de las diversas relaciones jurídicas que pueden existir entre ellas. Así, las normas de procedimiento constituyen reglas de actuación o series de operaciones y trámites que deben seguirse para obtener el reconocimiento de un derecho o el cumplimiento de una obligación, en el caso de las autoridades, reglas que norman el ejercicio de sus facultades, es decir, son preceptos de carácter instrumental que tienen por objeto garantizar la eficacia de las normas sustantivas.

Juicio No. 972/99-03-02-2/00-S2-07-04. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, sesión de 16 de octubre de 2000, unanimidad de 4 votos a favor. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, número 3, quinta época, año 1, marzo de 2001, p. 153.

b) Es de orden público, en tanto va dirigida a satisfacer una necesidad de carácter general, aún cuando a veces atienda a intereses particulares, sobre todo si tomamos en cuenta que la regla de orden público no está necesariamente destinada a proteger directamente un interés general, sino a veces sólo un interés particular, que desde luego resulta importante desde el punto de vista social, esto es, garantiza al titular de un derecho el libre ejercicio del mismo y garantiza también al obligado por éste, que su titular deberá ejercitarlo en un plazo determinado. Arturo de la Rosa Santoscoy citando a Francesco Messineo, reconoce lo anterior al señalar:

La razón de ser de la caducidad debe buscarse en necesidades o exigencias de orden social: En efecto, es socialmente útil, es interés de las relaciones jurídicas el que un derecho sea ejercitado; de manera que si no es ejercitado durante cierto tiempo notablemente largo mientras podría ser ejercitado debe considerarse como renunciado por el titular. Por tanto, el presupuesto de la caducidad y su efecto, es un comportamiento de inactividad del titular de un derecho, que por lo general, se debe a negligencia o incuria, o sea a hecho involuntario. El ejercicio debe concebirse, por consiguiente, como una carga a la que el titular debe someterse, si quiere impedir el efecto, desfavorable para él de la extinción del derecho mismo. De éste modo, el ordenamiento jurídico viene a atribuir indirectamente al ejercicio del derecho, la función de conservar el

derecho, o sea de evitar su extinción por caducidad; y estimula al titular a ejercitarlo.²⁶

Es pues, de orden público ya que obedece al interés público de preservar la armonía en las relaciones entre gobernados y gobernante, tratándose del ejercicio de las facultades de la Administración Pública. Lo anterior constituye, como ya se ha dicho, un principio de seguridad jurídica que debe regir no sólo las relaciones entre particulares, sino, con mayor razón en las de éstos con el Poder Público. Así, autolimitando el ejercicio de sus facultades, principalmente en el tiempo, a riesgo de perderlas por inactividad de su parte, crea un clima de certidumbre y tranquilidad en el administrado, lo cual constituye uno de los fines más elevados del Estado.

c) Es susceptible de suspensión, lo cual significa que una vez que se presente alguno de los supuestos señalados por el cuarto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cómputo de la misma será suspendido, tomándose en cuenta el tiempo transcurrido con anterioridad a la suspensión una vez que haya cesado la causa que le dio origen. Fue a partir de la reforma realizada en 1979 al artículo 88 del Código Fiscal de la Federación de 1967 que, se estableció en forma excepcional la posibilidad de que el término caducatorio o extintor de las facultades fiscales de comprobación, determinación y aplicación de sanciones con que cuenta el Estado, se suspenda, lo cual a nuestro parecer opera en perjuicio del contribuyente, dado que mientras dure la causa de suspensión no estará corriendo el término requerido para la consumación de la caducidad, además de que, a nuestro juicio se desnaturaliza la figura jurídica a estudio. Valga por ahora señalar únicamente que el cómputo de la caducidad, de conformidad con la legislación fiscal vigente puede suspenderse.

d) Entraña la existencia de una facultad legal, la cual constituye un poder jurídico que ostenta la autoridad hacendaria, mismo que se encuentra

²⁶ DE LA ROSA SANTOSCOY, Arturo. "La suspensión legal del término caducatorio en materia fiscal" Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México; México, 1982, tomo 1, p.754.

condicionada a un plazo específico, transcurrido el cual, no podrá ser ejercitada dicha atribución, lo anterior para proporcionar seguridad jurídica al gobernado.

e) Lleva implícita la existencia de un plazo fijo para su ejercicio, esto es la facultad o derecho a que nos referimos nace condicionada a un plazo perentorio, que de extinguirse sin que se haya realizado la conducta prescrita por la norma, en este caso el ejercicio de la facultad antes señalada no podrá ser ya efectuado, lo cual implica que ya no podrá ser invadida la esfera privada del sujeto pasivo.

f) La pérdida de la facultad por inactividad de su titular, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual puede ser motivada por negligencia dejándose de ejecutar en tiempo el procedimiento de fiscalización y en consecuencia el procedimiento administrativo de ejecución; por desconocimiento o ignorancia de los servidores públicos responsables de la administración tributaria de los preceptos jurídicos en la materia; por incorrecta interpretación de los preceptos mismos, por las autoridades tributarias; por algún trastorno social que impida el ejercicio de las facultades de comprobación, determinación y cobro de esas prestaciones fiscales, obedeciendo lo anterior al razonamiento lógico consistente en que no tendría objeto establecer un plazo determinado para el ejercicio de un derecho, si no se establece también una sanción para el caso de inobservancia.

g) Justifica su existencia como institución jurídica que aporta certeza jurídica a las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, toda vez que ninguna persona puede, ni debe indefinidamente quedar sujeta a la obligación que el derecho de un tercero le imponga, sin importar que el titular del derecho sea el propio Estado como en este caso, ya que como lo hemos manifestado anteriormente, ningún derecho que obligue a otro debe tener una vigencia ilimitada, por lo que la limitación en el tiempo de las facultades del fisco federal

proporciona seguridad jurídica al gobernado la cual se encuentra garantizada por la ley.

1.3. Antecedentes normativos

A continuación referimos brevemente los antecedentes legislativos de la caducidad de facultades del fisco establecida en el Código Fiscal de la Federación a través de los diversos ordenamientos tributarios que han tenido vigencia en nuestro país, sin embargo debemos tomar en cuenta que la caducidad en materia fiscal es una figura de creación relativamente nueva en el derecho mexicano. Por otra parte, la caducidad nació a la vida jurídica en la amplia y rica normatividad del derecho romano, específicamente en el derecho sustantivo civil, a través de las leyes Julia de *maritandis ordinibus* votada bajo el imperio de Augusto en el año 726 a. C. y la *Julia et papia poppaea*, expedida años después para complementar algunos aspectos de la primera. Así pues, estas leyes imponían como sanción a los célibes, o no casados y a los *orbi*, casados pero sin descendencia, la imposibilidad de heredar, a menos que, estos realizaran un acto positivo consistente en casarse el célibe y procrear descendencia el *orbi*, ya que de no realizarlo en el plazo que la ley otorgaba, la herencia sería aprovechada por el fisco. Lo anterior se debió a la decadencia de valores, especialmente familiares, que sobrevino en Roma en los inicios del siglo VIII, ya que los ciudadanos romanos optaban por no contraer matrimonio y por no tener descendencia, lo cual sin duda preocupó al gobierno romano y lo orilló a instaurar una medida legal que diera por resultado el incremento en el número de matrimonios y descendencia, lo cual le garantizaba nuevas generaciones de súbditos o de no cumplirse con la meta anterior las arcas del erario se verían incrementadas de manera inmediata.

Refiriéndonos ahora a los antecedentes de la figura jurídica en comento dentro del derecho fiscal mexicano, aclaramos que la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para cobrar créditos tributarios, no nació en

nuestro derecho positivo, con la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, ni el Tribunal Fiscal de la Federación fue la primera autoridad que declaró su configuración; ya en la misma exposición de motivos de la propia ley se reconocía que "... en materia administrativa no puede prevalecer el error sobre el interés público. La ley acepta este postulado, pero lo realiza de manera que respetará el interés público y se le hará prevalecer, si así procede, sólo después de que el interés privado haya tenido oportunidad de defenderse. La ley tomó en cuenta lo que sobre este particular existe ya acogido y experimentado en legislaciones afines a la nuestra. El plazo que determina, que es el de cinco años, se eligió atendiendo a que es aquél el que para la prescripción han fijado nuestras leyes desde el siglo antepasado; es indudable que antes del transcurso de ese plazo y a pesar de ya dictada una decisión cualquiera en materia fiscal, un particular no puede desconocer la facultad de la Administración Pública o, inclusive el Congreso de la Unión a través de la glosa, para proceder al cobro de una cantidad debida al fisco y cuyo derecho a ser cobrada no hubieren reconocido las autoridades fiscales al examinar por primera vez un asunto."

Esta figura extintiva traía como consecuencia que la única limitante para que el fisco pudiera cobrar un tributo debido, era el temporal, pues, dentro del lapso de cinco años, se contaba con plenas facultades para cobrar un gravamen aunque se hubiere emitido una decisión cualquiera en materia fiscal o se hubiera omitido reconocer el derecho a cobrarlo, al examinarse por primera vez el asunto. En la Ley de Justicia Fiscal se otorgó incluso, acción al fisco para impugnar la nulidad de una resolución favorable a un particular.

1.3.1. Código Fiscal de 1938

Ordenamiento promulgado el 30 de diciembre de 1938 (y por ello los autores lo identifican como de ese año), en realidad entró en vigor a partir del 1° de enero del año siguiente y, según el tema que se aborda en el presente capítulo

tuvo rasgos de gran trascendencia, ya que con las últimas reformas al código Fiscal de 1981, se está volviendo al sistema que aquél establecía. Esto es por que en el Código a que hacemos referencia no existía la institución de la caducidad, o al menos, no se encontró disposición expresa que la reconociera como extintiva de las facultades del fisco para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias, sin embargo consideramos importante hacer referencia a este ordenamiento toda vez que en el mismo, se presentaba lo que ahora podríamos llamar una usurpación por parte de la prescripción en perjuicio de la caducidad ya que de acuerdo a lo estipulado en su artículo 55, la prescripción extinguía tanto esas facultades como los créditos mismos; siendo pues, necesario, referirnos brevemente a la normatividad que la prescripción tenía durante la vigencia de dicho código, sin olvidar desde luego que la finalidad de este capítulo no es la de realizar un estudio minucioso de la prescripción.

El término prescriptorio señalado era también de cinco años, el cual empezaba a correr: a) Si debía presentar el causante declaraciones no calificables por las autoridades, a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de presentación; b) Si las declaraciones debían ser calificadas, a partir del día siguiente al de la fecha en que quedara firme la calificación de la autoridad, ya sea por conformidad del causante o por resolución administrativa o judicial; c) El plazo prescriptivo para la facultad calificadora de las autoridades, se iniciaba al día siguiente al de la presentación de la declaración; d) Si no debían presentarse declaraciones, pero si avisos, manifestaciones u otros datos semejantes, a partir del día siguiente al en que debieron presentarse; e) En casos no previstos en las hipótesis anteriores, el plazo corría a partir del siguiente a aquél en que se pudo ejercitar la facultad del fisco para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias o del en que se debió efectuar el pago del crédito; f) En cuanto a la acción fiscal para sancionar por infracciones, el mismo plazo corría a partir del día siguiente de cometido el ilícito o si éste era de carácter continuo, del en que cesara su comisión.

El plazo de prescripción era siempre susceptible de interrumpirse "por cualquier acto de autoridad que tienda a la determinación o cobro del crédito fiscal", siempre que se notificara al deudor o que éste conociera tácita o expresamente la existencia de la prestación fiscal, circunstancia que debía constar por escrito.

Como ya señalamos, el Código Fiscal de 1938, no hacía una distinción entre la facultad del fisco para determinar y liquidar un crédito fiscal y su derecho o acción para cobrar el crédito fiscal nacido del ejercicio de aquella facultad, siendo motivo de múltiples confusiones en cuanto a la interpretación de los artículos 55 y 57 de tal ordenamiento.²⁷

²⁷ Arturo de la Rosa Santoscoy, señala en su obra titulada La suspensión legal del término caducatorio claros ejemplos de lo anterior señala "La fracción I del referido artículo 57, establecía, como se dijo, que el término de la prescripción se iniciaba a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo en que debían presentarse declaraciones no calificables por las autoridades fiscales, lo que cierta manera no representaba mayor obstáculo, pues bastaba constatar si la declaración correspondiente al cumplimiento de una prestación tributaria debía ser calificada o no por la autoridad, para proceder al cómputo del término prescriptivo, si no se había presentado dicha declaración, pero no se decía nada respecto a partir de cuándo corría el término prescriptivo, si se presentaban las declaraciones con errores que trajeran como consecuencia la evasión parcial de la prestación tributaria. La fracción II de tal precepto decía que el término se iniciaba a partir del día siguiente al de la fecha en que quedara firme la calificación de la autoridad hecha a la declaración calificable y que la firmeza de la declaración, se la otorgaba ya fuera la conformidad del interesado con la calificación o la resolución administrativa o judicial que la declarara legal; para obligarse a la autoridad a calificar declaraciones, se establecía otro término de cinco años que se iniciaba a partir del día posterior al en que la declaración se hubiera presentado; y ahí, sobrevinieron varios problemas: por ejemplo suponiendo que la autoridad tardara por decir, once meses y veintinueve días para calificar la declaración; de acuerdo al precepto citado, el particular tenía aún quince días para oponerse a esa calificación o para conformarse con la misma; suponiendo que tácitamente se hubiera conformado con esa calificación, al no promover medio de defensa alguno en su contra dentro de aquél periodo. ¿al quedar firme la calificación, por conformidad del causante, debía iniciarse un nuevo plazo de cinco años para que prescribiera el derecho del fisco para revisar su propia calificación? O, como ya habían transcurrido más de cinco años para cuando al causante se le pudo tener por conforme con esa liquidación, al no impugnarla a los quince días siguientes ¿el derecho revisor no siquiera pudo nacer, no obstante que se dio en la realidad la hipótesis de su nacimiento, o sea, el consentimiento del causante que apenas daba firmeza a la declaración calificada?."

En virtud de lo anterior, la impartición de la justicia fiscal se dificultaba considerablemente, ya que no era posible interpretar armónicamente las disposiciones antes referidas debido a su ambigüedad, toda vez que el error no era de interpretación sino error legislativo, al no reconocerse que era distinta la facultad determinatoria de obligaciones de la de cobrar créditos fiscales y que era menester que las instituciones que extinguieran a las mismas también debían ser diferentes. A guisa de lo anterior, resulta por demás ilustrativa la tesis de la H. Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 543 del Boletín de Información Judicial correspondiente al mes de septiembre de 1957, relativo a la resolución de la Revisión Fiscal 344/1956 de fecha 28 de agosto de aquél año, la cual expresa:

PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.- Como el nacimiento del crédito fiscal se realiza cuando el mismo es exigible legalmente, tiene que admitirse que, independientemente de que, con posterioridad, se fije el *cuántum* de dicho crédito, el término de la prescripción empieza a correr desde el momento en que aquél es exigible.

Razonamiento que a nuestro juicio resulta contradictorio, ya que no puede concebirse el crédito y menos aún su exigibilidad si no ha sido previamente determinado en cantidad líquida. Actualmente el juicio formulado con anterioridad puede antojarse obvio en virtud de la relativa depuración legislativa que se ha realizado en materia de caducidad y de prescripción, sin embargo habremos de tener en mente la dificultad que debió plantear al legislador unificar criterios y definir a cada una de estas figuras con sus propias características y naturaleza propia, máxime, cuando no se contaba con antecedentes al respecto en el derecho mexicano.

Lo anterior puso de manifiesto la urgente necesidad de separar el derecho del fisco a investigar, determinar y liquidar las obligaciones fiscales, del de cobrar el crédito nacido del ejercicio de aquél derecho; era igualmente indispensable comprender que la prescripción no podía aplicarse indistintamente a

ambos derechos, ya que, diferentes como son entre sí, uno de ellos debía extinguirse, independientemente de la negligencia del fisco para exigirlo o su desconocimiento de que había nacido y que el otro no podía perderse sino hasta que el fisco estuviera en posibilidad de ejercitarlo; igualmente era necesario indicar que el derecho determinatorio de obligaciones fiscales, por nacer al darse la hipótesis legal o bien al actualizarse el hecho generador, no debiera ser susceptible de interrupción ni suspensión, mientras que debía otorgarse, al derecho al cobro, la posibilidad de tal suspensión.

Por supuesto, las imprecisiones anteriores no podrían haber sido resueltas reformando los artículos antes citados, ya que todo el sistema tributario se sustentaba por el principio de calificación autoritaria, es decir, no era posible como actualmente, que el propio contribuyente autodeterminara sus obligaciones y las liquidara, sino que se hacía obligatoria la intervención de la autoridad fiscal, por lo que resultaba igualmente necesario que todo el sistema tributario se modificara y adoptara el sistema que no sería introducido en el derecho fiscal mexicano sino hasta 1964, año en que entró en vigor la Ley del Impuesto Sobre la Renta la cual en su artículo 13 establecía la autodeterminación de las obligaciones tributarias.

Fue en 1966 cuando por primera vez en nuestro sistema jurídico tributario se estableció, la extinción por caducidad de la acción fiscal, para revisar declaraciones, comprobar el cumplimiento de obligaciones relacionadas con dicha ley y para formular liquidaciones adicionales, lo anterior en virtud de la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que específicamente en su artículo 13 consagró por vez primera la institución referida.

Una vez que las obligaciones fiscales adquirieron el carácter de autodeterminables, se debía, al mismo tiempo dotar de facultades revisoras a la autoridad; lo cual se estableció en los artículos 80 y 83 del nuevo Código; respecto de la materia de nuestro estudio, por fin, los artículos 32 y 88, con mejor técnica

jurídica, separaron aquellos dos derechos sujetos a extinción por el transcurso del tiempo y por la inactividad del titular, aplicándose, ahora sí en forma armónica al nuevo sistema, la figura de la prescripción al derecho al cobro del crédito fiscal en términos generales, y la de la caducidad de nueva creación en nuestro derecho fiscal, a las facultades determinatorias y liquidatorias de las obligaciones fiscales, haciendo una separación de lo que debía entenderse por obligación fiscal y por crédito fiscal. No obstante que con la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación no fue consagrada la existencia de la caducidad, sí sentaría el precedente para que con posterioridad se tratara de adecuar a nuestro derecho, la naciente figura de la caducidad, ello no se consiguió de manera clara y precisa aunque, sí se pudo reconocer la necesidad de su existencia y efectos.

1.3.2. Código Fiscal de 1967

Fue la Ley del Impuesto sobre la Renta la que, adelantándose al Código Fiscal de la Federación de 1967 introdujo en nuestro sistema tributario la figura de la caducidad, sin embargo el Código Fiscal de la Federación, consagró la caducidad con el fin de proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes que fueran objeto de las facultades de la autoridad fiscal para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases para su liquidación fijándolas en cantidad líquida y verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e imponer sanciones por el desacato a las mismas. Las ideas anteriormente señaladas respecto a la necesidad en la precisión de las diversas facultades de la autoridad que se han venido comentando, fueron resumidas en la exposición de motivos de la iniciativa del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor a partir del 1° de abril de 1967, en cuyo apartado número 13 se dijo:

13.- Por lo que hace a las facultades de autoridad para determinar la existencia de obligaciones fiscales, caso distinto de la prescripción de créditos definidos, se establece (artículo 88) que las mismas se extingan en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni

suspensión. La norma expresada resulta indispensable para poner término a situaciones o posibles responsabilidades que permanecen indefinidas en el tiempo y que afectan la seguridad jurídica y económica de los particulares.

Lo anterior constituyó un principio de seguridad para los particulares, ya que estos, al término señalado por la disposición que se comenta, tendrían la certeza de que las autoridades fiscales no podrían ya ejercitar las facultades a que el mismo se refiere, cualquiera que sea el estado que guarde el procedimiento administrativo que se hubiere iniciado y aún en el caso extremo de que dicho procedimiento ya se hubiere notificado al afectado antes de que concluya el plazo de cinco años.

Con estos antecedentes, surgió a la luz el ya referido artículo 88 del Código Tributario Federal, quedando, hasta diciembre de 1978, como sigue:

Artículo 88.- Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar 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. Dicho término empezará a correr a partir:

I.- Del día siguiente al en que hubiere vencido el plazo establecido por las disposiciones fiscales para presentar declaraciones, manifestaciones o avisos:

II.- Del día siguiente al en que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos, y

III.- Del día siguiente al en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuere de carácter continuo el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiere cesado.

Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar hechos constitutivos de delito en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

El precepto citado, fue bien aceptado en términos generales, sin embargo, el mismo fue adicionado primero y reformado después, entrando en vigor tales modificaciones al inicio de los años 1979 y 1980, respectivamente, introduciendo disposiciones carentes de técnica jurídica, las cuales lógicamente causaron el descontento justificado no sólo de los obligados al pago de contribuciones, sino que se hizo extensivo a los doctrinarios y abogados postulantes por igual.

En el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1978, se publicó, entre otras reformas, la adición sufrida por el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo para quedar en aquellos días como sigue:

Art. 88.- Cuando por omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente debe revestir una resolución o un procedimiento en materia fiscal, una u otra fueren revocados en recurso administrativo o anulados en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; la autoridad que emitió la resolución o siguió el procedimiento impugnados deberá reponerlos. Por excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, entre la notificación de los actos impugnados y la notificación de su reposición se suspenderá el transcurso del plazo de la caducidad.

La reforma transcrita, como ya dijimos provocó gran consternación entre los causantes y los abogados postulantes que se dedicaban a la defensa de los mismos, puesto que dicha adición amenazaba su seguridad jurídica, lo mismo sucedió con los doctrinarios especialistas en la materia fiscal, quienes en diversas y variadas obras refieren que dicha reforma estaba infundada y que sólo obedecía a un acto arbitrario de la autoridad que pretendía incrementar, únicamente, su capacidad recaudadora. Resulta difícil pensar que una adición al Código Fiscal de la Federación de 1967 o a cualquier otro ordenamiento jurídico se sustente en supuestos caprichos de la autoridad, sin embargo creemos también que la

innovadora suspensión de la caducidad, si operaba en beneficio de las autoridades hacendarias, permitiéndoles subsanar los vicios de sus resoluciones y procedimientos, lo cual sin duda reducía, o casi anulaba cualquier posibilidad de librarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales en virtud de la caducidad, haciendo nugatoria, prácticamente, a la figura que adicionaba y que idealmente tenía que complementar.

Básicamente, el problema que arrojó tal modificación consistió en que se consideró excepcionalmente y en franca contravención a la naturaleza misma de la caducidad, la suspensión del transcurso del plazo en el cual opera, y menos se aceptó que esa suspensión operase entre la notificación de los actos impugnados y la notificación de su reposición, lo cual fue considerado aberrante por la doctrina fiscal mexicana.

Debido al rechazo generalizado, el 1° de enero de 1980, se modificó la redacción del precepto referido en un intento por resolver el problema planteado por el numeral antes citado sin atacarlo de fondo, quedando subsistente desde entonces la discusión sobre si era justificable o no, que el término caducatorio se suspendiera. La modificación a que hacemos referencia señalaba textualmente: "Ejercidas las facultades y modificada en tiempo la resolución, si esta quedare sin efectos como consecuencia de un medio de defensa legal, el término de extinción de las facultades comenzará a partir de la notificación de la resolución que ponga fin a la controversia."

Reforma sin duda antijurídica, toda vez que establece como causa de interrupción de la caducidad, el hecho de que la autoridad al emitir una primera resolución, y al haber sido nulificada con posterioridad, se volvería a computar el plazo de caducidad, actualizándose la caducidad de acuerdo a dicha reforma únicamente cuando la autoridad hacendaria nunca hubiese ejercitado sus facultades, ya que una vez ejercitadas en tiempo y aún viciadas, necesariamente destruirá el plazo caducatorio. Ordenó, de igual forma, que se reiniciara todo el

plazo; suprimió también el que la nulidad de una resolución que diera origen a su reposición, fuera sólo por vicios de forma, instruyendo el derecho del fisco a repetir cualquier acto anulado, aún por vicios de fondo y sin limitar en forma alguna tal atribución; igualmente eliminó el supuesto que esa anulación fuera como consecuencia de una revocación administrativa o de una sentencia anulatoria, quedando en su lugar la frase "como consecuencia de un medio de defensa legal", que incumbe a cualquier procedimiento, incluso judicial.

1.3.3. Código Fiscal de 1981

El ordenamiento jurídico arriba referido que fuera publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1981 y que entró en vigor a partir del día 1° de enero del año de 1983, en cuanto a la materia de nuestro estudio establecía:

Artículo 67.- 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 las sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguirán en el plazo de cinco años contado a partir del día siguiente a aquél en que:

- I. Se presentó o debió presentarse 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 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 presenten, por lo que hace a los conceptos modificados con 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 hubiera 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.

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

Ejercidas las facultades y notificada en tiempo la resolución, si esta quedare sin efectos como consecuencia de un medio de defensa legal en el que se declare que dicha resolución adolece de vicios de forma o de procedimiento, no está fundada o motivada o la autoridad que la emitió es incompetente, el término de extinción de las facultades comenzará a partir de la notificación de la resolución que ponga fin a la controversia.

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.

En cuanto a la caducidad de las precitadas facultades de la autoridad fiscal, no puede decirse en principio que el Código en cita haya introducido innovadoras reformas tendientes al perfeccionamiento de tal institución, ya que a su entrada en vigor transcribía casi literalmente lo dispuesto por el artículo 88 del Código Fiscal de vigencia anterior, con la única salvedad de que se estableció que cuando una resolución sea notificada en tiempo y quede sin efecto como consecuencia de un medio de defensa legal, la autoridad que corresponda deberá corregir los vicios por los que se dejó sin efecto la primera resolución, volviéndose a iniciar el término para la extinción de facultades a partir de la fecha en que se resolvió la defensa legal. Con posterioridad se introducirían nuevas

disposiciones sobre el tema que, al igual que la suspensión del plazo de caducidad, operan claramente en perjuicio de los administrados y favorecen por el contrario a las autoridades fiscales, además de provocar múltiples confusiones a contribuyentes, autoridades, doctrinarios y abogados por igual.

Ejemplo de lo anterior lo encontramos en la afirmación consistente en que el plazo establecido en el precitado artículo no se encontraba sujeto a interrupción ni a suspensión, estableciéndose inmediatamente después una causal de suspensión, la cual consistía en que una vez que la resolución quedare sin efectos por vicios de forma, los cuales se hubieran reconocido gracias a la interposición de un medio de defensa, el término para la configuración de la caducidad quedaría en suspenso hasta que fuera dictada la resolución que pusiera fin a la controversia. Por lo anterior consideramos necesario analizar la evolución legislativa de la caducidad hasta alcanzar la configuración que a la fecha conserva, la cual seguiremos con atención en el apartado siguiente.

1.4. Reformas al Código Fiscal de la Federación en materia de caducidad.

Como se dijo en el apartado anterior, en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación de 1981 sustancialmente se reprodujo lo dispuesto por el artículo 88 del Código Fiscal de 1967, a raíz de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982, mediante la cual se modifica el párrafo siguiente a la fracción III del mismo, disponiéndose que el plazo para la configuración de la caducidad no está sujeto a interrupción ni suspensión, con la única salvedad de que se interponga el recurso de nulidad de notificaciones, en cuyo caso sería suspendido dicho plazo, lo cual según la exposición de motivos correspondiente, es para dar mayor seguridad al contribuyente, ya que deja a salvo sus derechos para impugnar el fondo del asunto hasta que se resuelva el mencionado recurso, que de ser procedente nulificaría las actuaciones originadas

con base en la notificación impugnada, lo cual hacía propicia la reprochable práctica de realizar las referidas notificaciones en forma ilegal, sin que el contribuyente pudiese defenderse sin ver afectado su interés en la configuración del plazo caducatorio.

Situación similar ha venido ocurriendo con las últimas reformas realizadas al ordenamiento multicitado en cuanto a la materia que nos ocupa, ya que desde entonces es clara la intención de limitar la figura de la caducidad, beneficiando directamente a las autoridades fiscales. Adicionalmente se derogó el antepenúltimo párrafo del citado artículo 67, con lo cual se eliminó la posibilidad de que este plazo, en los casos en que una resolución fuera anulada por vicios formales, se comenzara a computar nuevamente a partir de la fecha en que se notificara la resolución que dio fin a la controversia, modificación necesaria que de acuerdo a la exposición de motivos antes citada, se debió a las innumerables críticas y recomendaciones vertidas por diversos sectores en contra de la disposición referida en el apartado anterior.

A partir de enero de 1983, se reformó nuevamente el párrafo siguiente a la fracción III, en esta ocasión la modificación consistió en la ampliación de las causales de suspensión del plazo caducatorio, señalándose entonces que el mismo se suspendería al interponerse algún medio de defensa, con lo cual se reduce, como ya dijimos, la posibilidad de que en virtud de la caducidad, se extingan las facultades de las autoridades fiscales, por la sencilla razón de que la promoción de cualquier medio de defensa ya sea que se trate de un recurso o juicio, ya no sólo el de nulidad de notificaciones daría lugar a la suspensión legal del plazo de caducidad, dicho en otras palabras, el contribuyente que se vea agraviado por las resoluciones, actos o diligencias de la autoridad fiscal puede oponerse a tales actos, pero de antemano, sufre los efectos perjudiciales de la suspensión del plazo de caducidad, además de los efectos negativos que pudiera acarrearle, según el caso, la improcedencia del medio de defensa intentado, desalentando con ello de manera sistemática la interposición

de cualquier medio de defensa, demeritándose consecuentemente el principio de seguridad jurídica.

Un año después de la reforma antes comentada, es decir, el 31 de diciembre de 1984 se publicaron, en el Diario Oficial de la Federación, las modificaciones que nuevamente se hacían al precepto de que se trata, ampliándose, en determinados casos, el plazo de extinción de las facultades de las autoridades.

En esta reforma se le dio particular importancia a las obligaciones consistentes en la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, la presentación de declaraciones, así como llevar y conservar la contabilidad por el plazo requerido en tal modificación, incrementando a diez años el plazo para que tenga lugar la consumación de la caducidad, tratándose de contribuyentes que no den cumplimiento a lo dispuesto por el dispositivo a estudio, considerados por lo tanto como presuntos evasores. Asimismo se reconocen como variantes evasivas por parte de las sociedades mercantiles las consistentes en que, ante problemas fiscales abandonen su domicilio fiscal, enajenen u oculten sus bienes o bien disuelvan de hecho las citadas sociedades para evitar el cumplimiento de sus obligaciones, por lo cual se estatuye la responsabilidad solidaria de directores generales, gerentes generales o administradores únicos, cuando la sociedad no cuente con bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

El 20 de diciembre de 1991 se publicaron nuevamente reformas al artículo 67 del Código Fiscal, entrando en vigor el día 1° de enero de 1992, reforma en virtud de la cual se eliminó del texto del párrafo primero la inclusión de las llamadas facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Asimismo se establece que el plazo señalado en el artículo 67 no está sujeto a interrupción y se suspenderá únicamente cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del antes referido ordenamiento, suspensión que iniciará a partir de que se notifique

su ejercicio y finalizará cuando la autoridad hacendaria notifique su resolución definitiva, suspensión que no podrá exceder del plazo de diez años. De igual forma se establece como causal de suspensión la interposición de algún recurso administrativo o juicio. Queremos dejar patente desde este momento que no estamos de acuerdo con la suspensión e interrupción del plazo caducatorio, sin embargo, habremos de hacer las precisiones pertinentes en el capítulo cuarto del presente trabajo de investigación.

Finalmente, en relación con el régimen de suspensión del plazo de extinción de las facultades determinatorias y de sanción de las autoridades hacendarias, era complicado y poco práctico, tanto para estas como para los contribuyentes, ya que imponía el deber de levantar actas por lo menos cada seis meses, lo cual sin duda, constituía una molestia para los contribuyentes, entorpeciendo además el normal ejercicio de las atribuciones autoritarias a que nos hemos referido, imposibilitando la fiscalización de un mayor número de contribuyentes e incrementando la carga de trabajo de las autoridades. En este orden de ideas, conviene señalar que dicha disposición ha sido parcialmente corregida en las reformas más recientes -31 de diciembre de 1999- que se han efectuado sobre esta materia, en la cual se establece que en casos tales como huelga, muerte del contribuyente o la oposición del particular que impida el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales una vez iniciadas estas, no será necesario el levantamiento de dichas actas.

Con relación a la reforma comentada, la Doctora Margarita Lomeli Cerezo, expresa el juicio siguiente:

También debe tenerse en cuenta que en relación con los créditos fiscales se está tratando únicamente del término de extinción de las facultades para determinar o liquidar prestaciones fiscales, al cual hay que sumar el plazo para el cobro de deudas ya liquidadas, de lo que resulta que, en total, la autoridad fiscal cuenta por lo menos con quince años contados a partir de la fecha de la realización del hecho imponible para exigir el pago de las obligaciones tributarias, lo cual a todas luces es excesivo y

pugna con los principios de seguridad y certeza jurídicas que son, como ya se ha visto anteriormente, los que sustentan la institución de la caducidad²⁸

A raíz de la reforma publicada el 15 de diciembre de 1995, se adicionó una cuarta fracción al artículo 67 de nuestro ordenamiento tributario, en la cual se dispone que el cómputo del plazo necesario para la consumación de la caducidad empezará a correr a partir del siguiente a aquél en que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, esto es, cuando se incumple una obligación que ha sido previamente garantizada a través de institución autorizada, tratándose de fianzas otorgadas a favor de la Federación como garantía del interés fiscal. Dicha reforma es del tenor literal siguiente: "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".

Publicada el 29 de diciembre de 1997 en el Diario Oficial de la Federación, la siguiente reforma promovió la inclusión de una nueva causal de suspensión del plazo señalado por artículo 67 del multirrepetido ordenamiento tributario, la cual se refiere a la fracción II del artículo 42 que establece la facultad para exigir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la exhibición de su contabilidad y proporcionar los datos, documentos e informes que exija la autoridad a fin de realizar la revisión respectiva, con lo cual se hace más evidente aún la ya marcada tendencia de tratar de que las facultades de las autoridades fiscales no se extingan por el transcurso del tiempo, estableciendo para tal efecto una cantidad considerable de causales de suspensión al plazo de caducidad, otorgándole de este modo a la autoridad fiscal un plazo superior al lógico necesario, para el desempeño de sus funciones.

²⁸ LOMELI CEREDO, Margarita. *Op. cit.* p.p. 87 - 88.

De igual forma se determina en el párrafo sexto que tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades en las 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 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. Lo anterior obedece a que conjuntamente se modificaron otras disposiciones del Código Fiscal de la Federación, como es el caso del artículo 46-A, que establece que la duración de las visitas domiciliarias sería reducida a seis meses en lugar de nueve, con dos prórrogas por periodos iguales como máximo, es decir, dieciocho meses.

El 31 de diciembre de 1999, se dieron a conocer las reformas que nuevamente se hacían al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de las cuales se determinó la estructura y configuración que se encuentra vigente a la fecha, en cuanto a la figura jurídica de la caducidad en el Código Fiscal de la Federación se refiere, razón por la cual y a fin de evitar repeticiones innecesarias remitimos al lector al capítulo 3 del presente trabajo de investigación, denominado "Análisis a la normatividad vigente de la caducidad y de la prescripción para efectos fiscales" donde se analizará con la profundidad debida la normatividad vigente de la institución a estudio. Valga señalar por el momento en qué consistieron tales modificaciones.

Como ya señalamos, las reformas realizadas a nuestro código tributario en el año 1999 tuvieron como consecuencia la modificación de los párrafos cuarto y quinto del dispositivo de referencia, con lo cual, actualmente se enuncian los supuestos de suspensión del plazo caducatorio, que son a saber los siguientes: el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales establecidas en las fracciones II, III y IV del artículo 42, la interposición de algún recurso administrativo o juicio, adicionándose el supuesto de que las autoridades no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades debido a que el

contribuyente, sin presentar el aviso correspondiente, desocupe su domicilio fiscal, o bien, que lo señale de manera errónea. La inclusión de estas dos últimas causales confirma la tendencia legislativa que observamos cada vez más marcada entre cada una de las reformas que analizamos; el incremento del tiempo por el cual las autoridades fiscales pueden legalmente ejercitar sus facultades, beneficiando en forma directa a las ya referidas autoridades, permitiendo que sus facultades trasciendan en el tiempo más allá del plazo lógico necesario para tal fin.

Asimismo, se dispensa el levantamiento de actas parciales o finales cuando, una vez iniciado el ejercicio de las facultades multicitadas fallezca el contribuyente o desocupe su domicilio fiscal sin proporcionar aviso alguno. Cabe mencionar que en los últimos dos supuestos señalados el cómputo del plazo de caducidad reiniciará únicamente cuando sea localizado el contribuyente.

Hemos expuesto brevemente, un análisis de las características generales de la caducidad, sin el propósito de que dicho estudio se extienda a su análisis crítico o comparativo, toda vez que el desarrollo de éstos forma parte de los capítulos subsecuentes del presente trabajo. Así pues, habiendo sido apuntadas las generalidades de la figura jurídica en comento, corresponde, de acuerdo al programa de trabajo preestablecido para esta investigación, realizar el análisis de la figura jurídica reconocida por nuestro sistema jurídico como prescripción, cometido del cual nos ocupamos a continuación.

CAPÍTULO 2

GENERALIDADES DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

SUMARIO. 2.1. Concepto; 2.2. Naturaleza jurídica; 2.3. Antecedentes normativos; 2.3.1. Código Fiscal de la Federación de 1938; 2.3.2. Código Fiscal de la Federación de 1967; 2.3.3. Código Fiscal de la Federación de 1981; 2.4. Reformas al Código Fiscal de la Federación de 1981 en materia de prescripción.

2.1. CONCEPTO.

Iniciamos el presente capítulo tratando de dilucidar la acepción genérica de la palabra prescripción para que una vez señalada esta, estemos en posibilidad de deducir el significado e implicaciones de esta figura en materia fiscal. El diccionario de la Real Academia Española ha definido a la prescripción como: "un modo de adquirir el dominio de una cosa por haberla poseído con las condiciones y durante el tiempo prefijado por las leyes."²⁹

De acuerdo con la breve definición anterior, se destaca a la usucapción como una de las más importantes formas de adquirir bienes, por el transcurso del tiempo y con las condiciones señaladas por la ley, sin embargo es totalmente omisa en señalar aspecto alguno, de otra institución que comparte con ella entre otras características su nombre, esta es la prescripción, llamada a

²⁹ Op. cit.: p.468.

su vez por la doctrina prescripción negativa, liberatoria o extintiva. De lo anterior colige una duplicidad conceptual de la figura jurídica en comento, misma que es considerada por nuestro Código Civil Federal, distinguiendo entre la prescripción positiva y la prescripción negativa, la primera aplicable a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, la segunda a la liberación de obligaciones que estén en el comercio, salvo las excepciones señaladas por la ley. Específicamente el artículo 1135 del citado Código Civil precisa:

"Artículo 1135. Prescripción, es un modo de adquirir bienes o liberarse de obligaciones mediante el transcurso cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley."

En complemento de lo anterior señala también:

"Artículo 1136. La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva, la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa."

La prescripción consiste fundamentalmente en la consolidación de una situación jurídica por el transcurso del tiempo, convirtiendo un hecho en derecho, como es el caso de la posesión transmutada en propiedad, llamándose en ese caso usucapión o prescripción positiva o adquisitiva, o bien dándole firmeza a la renuncia, abandono o inactividad que lleva a la pérdida de un derecho y consecuentemente a la extinción de la obligación respectiva, identificándose entonces como prescripción negativa, extintiva o liberatoria.

Esta figura jurídica se fundamenta en razones de orden social, como la idea de que no debe ser eterno el cuidado del deudor en conservar los recibos que prueben el pago, y debe haber un término al cabo del cual quede libre de presentarlos.

De igual forma, se debe considerar que la prescripción constituye una pena a la negligencia del acreedor, en este caso el fisco federal, ya que la ley le confiere un plazo dentro del cual puede legalmente y sin oposición válida, exigir el pago de las prestaciones que se le adeudan; puede mencionarse que la prescripción se encuentra cimentada también en una presunción de pago, ya que no es lógico que un acreedor descuide por tanto tiempo un crédito en su favor, por lo cual se presume que el mismo ha sido pagado.

En efecto, como se asegura en líneas anteriores, la prescripción es una figura jurídica que entre otros, tiene como efecto la transformación de un estado de hecho en una situación jurídica, como son la adquisición de bienes o la liberación de obligaciones. Por lo anterior, conviene aclarar que, para efectos del presente trabajo de investigación, será considerado exclusivamente el aspecto liberatorio de la prescripción, no así el aspecto adquisitivo de la misma, debido a que es ésta la única forma de prescripción reconocida por nuestros ordenamientos fiscales.

En esta tesitura, podemos afirmar categóricamente, que si la obligación fiscal no se satisface por el pago, el cual es la forma de extinguir las obligaciones por excelencia, o bien por la ejecución, es susceptible de extinguirse la misma por prescripción. En razón de lo antes expuesto, haremos referencia de aquí en adelante, únicamente a la prescripción negativa llamándola simplemente prescripción.

Acto seguido, se hace necesario el estudio de las aportaciones que sobre el presente tema hacen los notables juristas dedicados al estudio del derecho fiscal, para complementar finalmente el presente apartado proporcionando nuestro propio concepto de prescripción.

Así tenemos que el connotado tratadista Narciso Sánchez Gómez manifiesta en cuanto a la duplicidad conceptual que la prescripción lleva implícita,

que la prescripción es una figura jurídica que ha adquirido mucha importancia en la vida práctica de las obligaciones contributivas, al producirse en contra y a favor del fisco; señalando en el primer caso, que se configura, cuando la autoridad hacendaria no requiere en tiempo al contribuyente a cumplir con alguna prestación fiscal que se ha hecho exigible, de acuerdo a las disposiciones legales en la materia, de forma tal que una vez configurada, se extingue el crédito fiscal y la obligación de su pago, por parte del sujeto pasivo principal y por el responsable solidario.

La prescripción es una consecuencia de la negligencia o descuido de la autoridad ejecutora, según lo manifiesta el autor en comentario, y beneficia al particular al quedar liberado de su deber fiscal, dicho en otras palabras, la actitud negligente o carente de diligencia por parte de la autoridad fiscal es sancionada por la ley, mediante la extinción de la acción que el fisco tendría para exigir el pago de las prestaciones antes mencionadas.

En el segundo caso, de acuerdo con lo manifestado por el autor, se trata de lo pagado indebidamente en cantidad mayor a lo debido, por concepto de alguna contribución, lo que concede al contribuyente el derecho de solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, para lo cual deberá ejercitar su instancia de devolución prevista en la ley conducente, señalando el citado autor que la devolución también puede operar de oficio, cuando el entero en cuestión se ha materializado. No obstante lo anterior, habiendo transcurrido cinco años desde que ocurrió ese acto, es decir, desde que la devolución pudo ser legalmente exigida y no habiéndose solicitado, automáticamente opera la figura de la prescripción a favor del fisco, pues ya no se estará obligado a restituir lo que se le pagó de más o indebidamente por mandato legal.

Vicente López Velázquez, asienta: "La prescripción es una figura jurídica necesaria por la cual sólo se adquieren o se pierden derechos. Esto es lo que debe reconocerse como género próximo, ya que hay muchas formas de

perder derechos. La diferencia específica consiste en que se pierden esos derechos por falta de ese ejercicio, en el término que la ley establece, según los diferentes casos. El hecho de "por falta de ejercicio", es la diferencia específica de la definición. En síntesis la institución de la prescripción es una figura jurídica necesaria por la cual sólo se pierden derechos, en virtud de falta de ejercicio de los mismos, durante un tiempo determinado y consecuentemente, por esa figura, esos derechos pueden ser obtenidos por otra persona."³⁰

Por su parte la Lic. Doricela Mabarak Cerecedo, dice que "La prescripción es una forma de extinción de las obligaciones fiscales que guarda estrecha relación con la prescripción negativa del derecho privado, en tales condiciones, y utilizando en gran parte el concepto que ahí se da de esta figura jurídica, se puede decir que la prescripción de una obligación fiscal consiste en liberarse de su pago mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas en la ley aplicable al caso."³¹

Como acertadamente manifiesta la autora de mérito, la prescripción al igual que la caducidad y un sin número de instituciones jurídicas que subsisten aún hasta nuestro tiempo, deben su origen al derecho romano, en este caso específicamente, la prescripción surge en el derecho sustantivo civil. En principio la prescripción no estaba contemplada en el derecho romano las acciones eran imprescriptibles y con ello los créditos, no fue sino hasta la época de Teodosio II, en el año 424 a. De J.C; que las acciones se vuelven prescriptibles a un plazo de treinta años. Posteriormente los pueblos que adoptaron las instituciones romanas optaron por establecer plazos relativamente uniformes para la configuración de esta figura, como ejemplos podemos señalar el caso de Francia, que hasta antes de la vigencia del Código de Napoleón, lo cual se conoce como antiguo

³⁰ LÓPEZ VELÁZQUEZ, Vicente. *Op.cit.*, p. 742.

³¹ Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho financiero público, Editorial Mc. Graw – Hill, México, 1995, p. 165.

derecho francés, consagraban plazos de prescripción de cuarenta y cien años a favor de ciertos sectores sociales que gozaban de la protección de los emperadores, como eran en aquél entonces la iglesia y las comunidades.

El Código de Napoleón estableció como plazo para prescribir el de treinta años, en contraste con nuestros Códigos Civiles de 1870 y 1884 que redujeron a veinte años dicho plazo, haciéndose menor el plazo prescriptorio en nuestro Código de 1928.

A mayor abundamiento, el investigador Sergio Francisco de la Garza explica que el fundamento de la prescripción fiscal, al igual que el de la prescripción en el derecho privado es idéntico, ambos se explican en razón de la necesidad de estabilizar legalmente las situaciones jurídicas cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de su derecho, sin importar que el acreedor en el caso de la prescripción en materia fiscal sea el Estado, pues se ha considerado que por privilegiado que sea el fisco, el orden jurídico exige la extinción por el transcurso del tiempo de cualquier clase de obligación. Asimismo, la conclusión del plazo concedido hace presumible que la inactividad del acreedor se debe a su falta de interés por mantener una situación beneficiosa para él.

Adolfo Arrijoa Vizcaino, define a la prescripción en los siguientes términos: "se trata de una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente a que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago indebido se efectúa."³²

Por su parte el tratadista Refugio de Jesús Fernández Martínez manifiesta: "La prescripción, para efectos fiscales, es la extinción de la obligación

³²ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Op.cit.*: p.p. 547-548.

de pagar el importe de los créditos fiscales determinados en cantidad líquida, por el transcurso del tiempo establecido por la ley.”³³

El tratadista Raúl Rodríguez Lobato por su parte, señala: “la prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado.”³⁴ En cuanto a las definiciones antes transcritas, señalamos únicamente que no hacen referencia a la prescripción que opera en favor del fisco, la cual como ya hemos dicho, constituye una parte importantísima de la relación jurídico tributaria, en la cual radica primordialmente el equilibrio y armonía que debe llevar la prescripción a las relaciones entre el fisco y sus administrados.

Emilio Margain Manautou, explica que “en bien del orden público y de la seguridad y de la certeza de las relaciones del Estado con los particulares, el derecho de las autoridades para determinar o exigir prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.”³⁵ Las manifestaciones hechas por el autor referido no pueden ser menos que controvertidas, toda vez que afirma que los efectos extintores de la prescripción se extienden también hacia la facultad del fisco para fijar los términos de la obligación tributaria, esto es, afecta según Emilio Margain la acción administrativa con que cuenta el fisco para exigir el pago de un crédito fiscal, afectando de igual manera la serie de actos que deben realizar primordialmente los contribuyentes y eventualmente el fisco, o ambos en forma conjunta para fijar los términos de la obligación tributaria, establecer en cada caso concreto la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación, es decir, verificar el nacimiento de la obligación fiscal y la integración de sus elementos para estar en posibilidad de su cumplimiento.

³³ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Op. cit.*; p. 310.

³⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*; p. 171.

³⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. cit.*; p.p. 331-332.

Por lo manifestado anteriormente no podemos estar de acuerdo con las aseveraciones hechas por el Licenciado Emilio Margain, entre otros motivos, porque ya existe en nuestro país una figura jurídica como la caducidad, cuyas generalidades se aluden en el capítulo anterior, y que cumple con el cometido de extinguir las facultades de determinación a cargo de las autoridades fiscales, cuando una vez transcurrido el término establecido por la ley, la autoridad fiscal no haya ejercitado dicha facultad.

Asimismo, consideramos que las manifestaciones vertidas por el tratadista aludido tienen su fundamento en el hecho de que la gran mayoría de las legislaciones tributarias extranjeras, contemplan a la prescripción como un medio de extinguir tanto el crédito fiscal como la determinación de contribuciones por parte del fisco, sin aportar argumentos suficientes que nos lleven a la convicción de que esto es adecuado.

En este mismo orden de ideas, consideramos incorrecto que se descalifiquen instituciones que, al menos en México, tienen una vigencia, finalidad y justificación ampliamente reconocidas por la legislación y la doctrina mexicanas, por la única y exclusiva razón de que son, como es el caso de la caducidad, ajenas a sistemas jurídicos autoproclamados como "más avanzados". De ceder ante este tipo de corrientes más bien subjetivas, encontraríamos en no mucho tiempo un sistema fiscal totalmente alienado de la realidad social, económica y jurídica de nuestro país, que difícilmente podría reconocerse como sistema fiscal mexicano.

Continuando con la errónea idea de que la prescripción se encuentra dividida en dos tipos, prescripción del crédito fiscal y prescripción de la facultad para determinarlo, el autor alemán Otto Mayer la compara con mayor propiedad con la prescripción penal, indicando que "se trata del ejercicio del poder público que se vuelve imposible por el transcurso del tiempo. Este resultado puede ser impedido solamente por todo acto de la autoridad que tienda a la ejecución de la

pena; digamos aquí a la prescripción del impuesto".³⁶ Distinguiendo de igual forma la prescripción del crédito fiscal y la prescripción de la facultad que tiene la autoridad fiscal para determinarlo.

La legislación alemana vigente al momento de realización del presente trabajo recepcional, no establece que la determinación del crédito fiscal se extinga por prescripción, señalando en su artículo 228 el objeto y plazo de la prescripción:

"Artículo 228. Los créditos derivados de la obligación tributaria están sujetos en cuanto a su pago a una prescripción especial. El plazo de prescripción es de cinco años."

De igual forma, el artículo 232 de la Ordenanza Tributaria Alemana reconoce lo siguiente:

"Artículo 232. Por la prescripción se extinguen el crédito derivado de la obligación tributaria y los intereses correspondientes al mismo."

Giannini por su parte, sostiene que "en Italia la liquidación no es un elemento constitutivo del crédito impositivo, el cual surge en el momento en que se produce el presupuesto; por tanto, también a partir de ese momento comienza a contarse el plazo de prescripción, a menos que la ley disponga otra cosa (por ejemplo haciendo que transcurra desde la declaración del acontecimiento que da origen o que hace exigible el crédito impositivo); una vez producida la liquidación, puede desde ese momento comenzar, si la ley así lo dispone, una nueva y distinta prescripción."³⁷

³⁶ MAYER, Otto. Op. cit.: p. 246.

³⁷ GIANNINI ARCHILLE, Dionisio. Op. cit.: p. 300.

Son diversos los sistemas fiscales que regulan la extinción de facultades determinatorias y liquidatorias de la autoridad fiscal como prescripción, tal es el caso del Código Tributario Nacional de Uruguay, que establece un plazo general de cinco años contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado, extendiéndose a diez años el citado plazo cuando el contribuyente o el responsable hayan incurrido en defraudación; cuando no cumpla con las obligaciones de inscribirse, de denunciar la realización del hecho generador y de presentar declaraciones, y cuando el tributo es determinado por el organismo recaudador y este no tuvo conocimiento del hecho.

Otro ejemplo de lo anterior es visible en la legislación tributaria española, específicamente en la Ley General Tributaria Española la cual, determina lo siguiente:

Artículo 64. Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la administración pública para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el impuesto de sucesiones, en que el plazo será de diez años.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias, con la salvedad establecida en la letra a; y
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

De lo antes transcrito puede colegirse con facilidad, que la Ley Tributaria española no hace distingo alguno entre caducidad y prescripción, señalando que se extinguen por prescripción tanto las facultades de la administración pública para determinar la deuda tributaria, como la acción para exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada.

Por otro lado, Fernando Sainz de Bujanda critica la terminología utilizada por el ordenamiento tributario español, evidenciando, al señalar en su artículo 64 que prescriben acciones y derechos, entendiendo a la acción como el poder jurídico conferido a una persona para pedir la protección judicial de aquello que cree su derecho, resulta por básico e irreductible principio legal, que ese poder jurídico no puede ser coartado bajo ninguna circunstancia, es decir, a ninguna persona puede impedírsele el acceso a la jurisdicción del Estado, para someter a consideración del órgano judicial las controversias que sean de su competencia, con el objeto de que tales controversias sean resueltas por el órgano de justicia.

El tratadista de mérito afirma al referirse al apartado a) del antes citado precepto que el mismo se refiere al "derecho de la administración" para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Es obvio que por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerlo, un poder-deber, en el ejercicio de sus funciones no sujetas a prescripción, aunque sí son susceptibles de caducar. En todo caso lo que prescribirá, no es el derecho a liquidar, sino el propio crédito tributario.

Finalmente el autor manifiesta "La Ley General Tributaria incurre en el grave error de no captar la caducidad del ejercicio de las potestades administrativas en materia tributaria, lo que acarrea importantes consecuencias prácticas."³⁸

Ejemplo más claro de lo anterior, es proporcionado por la legislación costarricense, específicamente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ordenamiento que reconoce también una dualidad funcional de la prescripción, es decir, en virtud de ella se extingue tanto la determinación del crédito como el

³⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de derecho financiero, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, España, 1979, p. 259.

crédito mismo. No obstante lo anterior, a nuestro juicio, es erróneo que se le adjudique a la prescripción el carácter de extintora de la facultad determinatoria de la administración pública, estamos de acuerdo con la legislación costarricense en cuanto hace a la reducción del plazo unánimemente asignado a la prescripción por las legislaciones fiscales, es decir, cinco años. Estableciendo un plazo menor para la configuración de la prescripción que corre a favor del fisco y aquella que corre a favor del contribuyente, se estará reforzando el principio de seguridad jurídica el cual, reiteramos, debe prevalecer en todo sistema jurídico, además al reducir el plazo para que la prescripción pueda ser legalmente reconocida, se estará forzando tanto al fisco como al contribuyente para que diligentemente exijan el pago de las prestaciones que tengan a su favor, so pena de que opere la prescripción de las mismas.

El referido Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica en su artículo 51 dispone literalmente lo siguiente:

"Artículo 51- La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses."

Por su parte, el derecho tributario argentino ha considerado también la extinción por prescripción de las facultades de determinación y de imposición de sanciones por parte de la autoridad fiscal, así pues, la Ley 11.683 ordenamiento que hace las veces de Código Tributario, señala un plazo de cinco años, transcurrido el cual prescribe la facultad de determinar contribuciones tributarias o de verificar y rectificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, numeral que a continuación se transcribe:

Artículo 59. Las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectiva las multas clausuradas en ella previstas, prescriben:

- a) Por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscritos así como en el caso de contribuyentes no inscritos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la D.G.I; o que teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación;
- b) Por el transcurso de diez años en el caso de contribuyentes no inscritos.

La acción repetición de impuestos prescribe por el transcurso de cinco años.

Lo manifestado por el autor Emilio Margain, así como por la mayoría de autores y legislaciones extranjeras se contraponen evidentemente a lo señalado por la legislación mexicana en cuanto a prescripción se refiere. Así, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece literalmente lo siguiente:

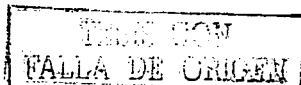
Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

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 a 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.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de éste Código, también se suspenderá el plazo de prescripción.

De acuerdo con lo prescrito por el numeral antes señalado, cuando opera la prescripción, habiéndose satisfecho los requisitos que el mismo señala, se estará extinguiendo el crédito fiscal, más no así la determinación de las

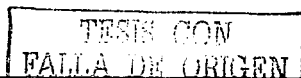


contribuciones en virtud que la determinación en cantidad líquida, tuvo que haberse realizado con anterioridad a la exigibilidad del crédito fiscal. Con relación a lo anterior, Hugo B. Margain señala en el que fuera su ensayo de ingreso a la Academia de Derecho Fiscal: "la prescripción es una institución absolutamente distinta de la caducidad,"³⁹ de lo cual se desprende la necesidad de diferenciar la prescripción, la cual constituye una institución de derecho sustantivo, de otra figura de carácter procesal o adjetivo como lo es la caducidad, necesidad que atendió nuestro Código Fiscal de 1967.

En consecuencia de lo anterior, han venido operando en nuestro país ambas figuras jurídicas que como ya hemos afirmado anteriormente, guardan ciertas similitudes, pero aún así son entre ellas perfectamente diferenciables. No obstante que en el Capítulo Cuatro del presente trabajo de investigación se hará amplia referencia en cuanto a las diferencias y similitudes existentes entre las figuras jurídicas motivadoras del presente estudio, consideramos oportuno citar la siguiente tesis jurisprudencial que a nuestro juicio expone de manera más clara y lógica la evidente diferencia existente entre la extinción del crédito fiscal y la extinción de su determinación, señalando literalmente lo siguiente:

CRÉDITO FISCAL. MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE EXTINGUE POR PRESCRIPCIÓN. El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas e imponer multas por infracciones cometidas se extingue en cinco años; a su vez el artículo 146 del mismo ordenamiento legal prevé que el crédito fiscal se extingue por prescripción, también en el término de cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. De lo anterior se deduce que se distinguen dos momentos: primero, la autoridad exactora debe ejercitar la facultad de fincar el crédito fiscal, y si no lo hace en el término de cinco años, contados a partir de que se realiza el hecho imponible, se actualiza la caducidad de dichas facultades, y segundo, una vez fincado y determinado el crédito fiscal, si no se realiza gestión alguna de cobro al contribuyente el referido crédito prescribe también en el término de cinco años.

³⁹ MARGAIN, Hugo B. *Op. cit.*: p. 30.



PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CIRCUITO.
Revisión Fiscal/98. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otro. 12 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Raúl Molina Torres.
Secretaria: Ella Muñoz Aguilar.

Novena época.
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
Tomo: IX, Enero de 1999.
Tesis: XV. 1º.13 A
Página: 842.

De manera sintética podemos afirmar que, el principal efecto de la prescripción es la extinción del crédito fiscal, la caducidad, conlleva a la extinción de facultades de la autoridad para determinar un crédito fiscal. En este mismo sentido señalamos que siendo la caducidad de carácter adjetivo es susceptible de presentarse en la etapa de preconstitución del crédito fiscal, en contraste con la prescripción, la cual puede ocurrir cuando este ya ha sido determinado y es exigible. Independientemente de lo anterior, nuestro Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 67, 22 y 146, distingue entre la caducidad y la prescripción, consignando a la primera propiamente como una vía de extinción de la facultad de la autoridad fiscal para determinar créditos tributarios o imponer sanciones, mientras que la prescripción es considerada como una forma de extinción del propio crédito fiscal determinado y legalmente exigible.

De la lectura y análisis de las ideas anteriores, se desprenden en sentido amplio, ciertos elementos que a nuestro parecer integran esencialmente la prescripción, siendo estos:

a) La existencia de un crédito fiscal; previamente determinado, líquido y legalmente exigible, asimismo, es necesario se le notifique al contribuyente la existencia de la obligación. El crédito fiscal puede definirse como la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o

EMISION
FALLA DE ORIGEN

dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, así pues, el artículo 4 de nuestro Código Fiscal establece:

Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores o empleados 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, aun 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.

De igual forma habrá de tomarse en consideración que, tratándose de la prescripción que opera a favor del fisco, sería absolutamente erróneo hablar de la necesaria existencia de un crédito fiscal a favor del contribuyente como requisito indispensable para la consumación de la prescripción, en esta situación particular, es requisito *sine qua non*, haberse generado el derecho a la devolución derivado de lo pagado indebidamente o en monto mayor a lo debido, según se desprende del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual como su nombre lo indica, consiste en la facultad que tiene todo contribuyente para exigir al fisco, la devolución de las cantidades que le hubiese pagado sin deberlas o bien aquellas que fueron pagadas en exceso a lo verdaderamente adeudado, de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables al caso concreto.

b) Una doble función, en virtud que el acreedor⁴⁰ en este caso puede

⁴⁰Si bien es cierto que la relación jurídica tributaria y las obligaciones del derecho común gozan de una naturaleza propia y diversa entre ellas, también lo es que no debemos confundir el término "acreedor" utilizado comúnmente en las obligaciones de derecho común para designar a aquella persona que tiene la potestad de exigir a otro el cumplimiento de una obligación o la satisfacción de las prestaciones a que se obligó a través de alguna de las fuentes de las obligaciones, es decir, el acreedor de las obligaciones civiles será aquel que ostenta el derecho subjetivo, pudiendo ser éste cualquier persona física o moral, inclusive de derecho público; en cambio, el término "sujeto activo", en derecho fiscal, se encuentra reservado única y exclusivamente al estado en sus tres estados de gobierno, el federal, estatal y municipal. En otras palabras, es quien ejerce la potestad tributaria del Estado, al establecer las contribuciones necesarias para sufragar las necesidades sociales. No obstante lo anterior, en el caso específico de la prescripción, nos vemos obligados a emplear el término "acreedor" en razón de la duplicidad que referimos en el cuerpo del presente trabajo, ya que de usar el término de "sujeto activo" para designar tanto al fisco que reclama el pago de un crédito fiscal, como al contribuyente que exige la devolución de lo pagado en surta indebida, estaríamos incurriendo en un error, dado que la doctrina fiscal a este respecto ha reconocido en forma unánime que la calidad de sujeto activo, sólo puede recaer en el Estado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

serlo tanto el fisco federal como el contribuyente. Lo anterior se explica en términos de la dualidad que lleva intrínseca la prescripción en materia fiscal, es decir, opera a favor del contribuyente al extinguir el crédito fiscal y a favor del fisco cuando extingue el derecho a la devolución de lo pagado indebidamente.

c) Que el acreedor de ese crédito hubiere observado una actitud pasiva; absteniéndose de reclamar su derecho en forma legal durante todo el plazo concedido para tal efecto. Con lo anterior nos referimos a que el acreedor, ya sea éste el fisco o el contribuyente mismo, permanezcan pasivos, demostrando una actitud negligente y carente de toda diligencia o interés en obtener la satisfacción de sus créditos respectivos, durante el transcurso del plazo establecido por la ley, suponiéndose también, que dicho acreedor tuvo la posibilidad y conveniencia de accionar sin haberlo hecho, resultando lo anterior en su propio perjuicio. De acuerdo a lo manifestado anteriormente, no podrá actualizarse la prescripción si el acreedor realiza alguna actividad tendiente a la satisfacción de su crédito.

d) El transcurso de un plazo señalado por la ley como suficiente, para que se pueda presumir legalmente que el acreedor abandonó la pretensión de exigir el cobro del crédito que tiene a su favor. Este plazo deberá comenzar a partir de la fecha en que se haya hecho exigible el crédito señalado, o bien, desde la fecha en la cual, la devolución pudo exigirse. En nuestro país este término es el de cinco años, según se desprende de los ya mencionados artículos 146 y 22 del Código Fiscal de la Federación, siendo el término de cinco años el que ha sido ampliamente aceptado por las legislaciones tributarias de todo el mundo, aunque la tendencia que puede apreciarse actualmente exige la disminución del citado término a tres o cuatro años.

e) Que el deudor se oponga oportunamente al cobro judicial extemporáneo o ejercite la acción correspondiente para obtener la declaración respectiva, reconociendo que la prescripción ha operado en su favor. Lo anterior

es de trascendental importancia, ya que puede obtenerse legalmente el cobro de un crédito así como la devolución de lo pagado indebidamente, aún cuando estos derechos se encuentren prescritos, siempre que no haya oposición por parte del requerido. En otras palabras, el simple transcurso del tiempo señalado por la ley, no hace adquirir el derecho; es menester que se invoque esta figura por quien tenga derecho a ella, al no poderla declarar el juez en forma oficiosa.

f) La extinción misma. Usualmente la prescripción es estudiada en el derecho común tanto en el derecho fiscal, como una forma de extinción de las obligaciones, no obstante lo anterior, consideramos oportuno cuestionarnos qué es lo que realmente se extingue por prescripción. Algunos autores han manifestado que dicha institución extingue la obligación misma, siendo esto parcialmente cierto, ya que la actualización de la misma no entraña su extinción necesariamente, ya que como hemos manifestado en líneas anteriores, puede obtenerse el pago del crédito fiscal o la devolución del pago indebido ya prescritos, quedando reducidas las mismas a obligaciones naturales, en cuyo caso se estaría en presencia de la figura denominada doctrinalmente como renuncia a la prescripción ganada. Por otro lado se ha señalado que la prescripción extingue la acción, lo cual no es acertado, porque es irreductible el derecho para acudir ante la autoridad jurisdiccional en solicitud de solución jurídica sobre intereses en pugna, tan es así que una persona validamente, aunque carezca totalmente de un derecho sustantivo, puede poner en marcha o provocar el movimiento del órgano jurisdiccional, aunque dicha actividad corrobore únicamente esa carencia de derecho. En virtud de lo antes señalado, debemos concluir que la prescripción extingue el derecho a ejercer coacción legítima sobre aquél que se encuentre obligado por la ley al cumplimiento de una determinada obligación, hablamos pues, del crédito fiscal y del derecho a la devolución.

De acuerdo al cúmulo de ideas antes expresadas, llegamos a la conclusión de que la prescripción es una institución jurídica de carácter sustantivo y de orden público, la cual a través de su naturaleza divergente extingue a petición

de parte, tanto el derecho de crédito del cual es titular el fisco federal, como el derecho a la devolución de lo pagado en forma indebida por el contribuyente, cuando los mismos no se hacen efectivos en ambos casos en un plazo de cinco años -sujeto a suspensión e interrupción- contados a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago indebido se realizó, como consecuencia de que sus respectivos titulares hayan observado una actitud pasiva; absteniéndose de reclamar su derecho en forma legal durante todo el plazo legal concedido.

2.2. Naturaleza jurídica.

Respecto a este particular, la doctrina fiscal ha sido omisa en determinar con precisión, cuál es la naturaleza jurídica de la prescripción, sin embargo, de la lectura y análisis de las consideraciones anteriores, nosotros llegamos a la convicción de que ésta, es exclusiva o sui generis, toda vez que como hemos venido manifestando, esta opera en contra del fisco y a favor del contribuyente y viceversa, lo cual sin duda alguna es uno de los rasgos más característicos de la prescripción fiscal. En atención a lo anterior, *mutatis mutandis*, se analizarán en forma conjunta la naturaleza jurídica de la prescripción establecida en el artículo 146 como la prevista en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

a) Es una institución jurídica de carácter sustantivo. Conforme al principio de legalidad que predomina en materia fiscal, todos los elementos de la prescripción, como son sus plazos, requisitos etcétera, deben estar establecidos por la ley, emanada del congreso de la Unión y no de reglamentos, circulares, o disposiciones de ulterior jerarquía, ya que de ser así, tales dispositivos serían ilegales. Por otro lado, recordemos que en *stricto sensu*, se reputan disposiciones sustantivas aquellas que se refieren a los sujetos, al objeto, a la base y a la tasa o tarifa, según se desprende del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, la prescripción está prevista como una norma de derecho sustantivo, en virtud de la cual se extingue la obligación del contribuyente de cubrir el monto de un crédito fiscal, lo cual como se ha venido manifestando, implica la imposibilidad del fisco de hacer efectivo su crédito.

b) Es de orden público. Toda vez que al producir certeza y estabilidad en las relaciones tributarias, impide que en las mismas se prolonguen en el tiempo en un estado de imprecisión o indeterminación, así evitando lo anterior, se obtiene seguridad jurídica, que si bien es cierto que no constituye el valor más elevado a que aspira un sistema jurídico, según la filosofía del derecho, sí constituye el valor fundamental de lo jurídico, sin el cual, el derecho no existiría y los valores jurídicos más altos no podrían realizarse, como es el caso de la justicia y el bien común, debido a que la carencia de seguridad implica ausencia o negación de la esencia jurídica, sin la cual no es posible aspirar a la justicia o al bien común.

La prescripción responde tanto al interés de la colectividad en tanto sirve a la seguridad general del derecho y a la paz jurídica, de igual forma que al interés particular de los obligados, ya que estos pueden liberarse de obligaciones añejas, máxime, que la forma ideal de comprobar que fueron cumplidas, es decir, los comprobantes de pago, no siempre son conservados. La Doctora Margarita Lomelí Cerezo explica: "Si no existiera la prescripción extintiva, todo deudor liberado, sobre todo por el pago, tendría que conservar indefinidamente, y después de él sus herederos, el recibo entregado por el acreedor pagado; puede suponerse lo que ocurriría después de treinta años, después de un siglo o más; los herederos tendrían que conservar los recibos entregados a sus causantes sin limitación de tiempo; la prescripción negativa rompe esta cadena sin fin...permite al deudor y a sus herederos desembarazarse de los recibos después de cierto plazo, gracias a ella, la prueba de la liberación es administrada, con sencillez y seguridad, por la acción del tiempo; la prescripción llamada extintiva se reduce a

una presunción legal, sino de pago por lo menos de liberación...constituye un instrumento de prueba sumamente precioso, o más bien una dispensa de prueba."⁴¹

c) Cumple con una doble función. En virtud que la equidad y certeza que deben imperar en las relaciones del Estado con sus administrados, exige a esta institución operar a favor y en contra del fisco y del contribuyente respectivamente, procurando la igualdad en las condiciones y términos de su configuración en ambos casos. Corre tanto a favor del contribuyente como del fisco, liberándolos respectivamente de sus obligaciones, cuando transcurrido el plazo establecido por la ley, no les es requerido el cumplimiento de la mismas, en el primer supuesto el contribuyente se libera del pago de un crédito fiscal y en el segundo el fisco se libera de la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente por el particular.

d) Además del cumplimiento de los requisitos establecidos por la ley, requiere para su consumación el transcurso de un plazo de cinco años, el cual se encuentra sujeto a interrupción y suspensión. Toda vez que es una figura jurídica que requiere del transcurso del tiempo para la consolidación jurídica de una situación de hecho, que desde luego arroja importantísimas consecuencias jurídicas.

Quisimos referirnos en este apartado a la suspensión e interrupción de la prescripción, aunque no se trate de disposiciones novedosas en el segundo caso, que no así en el primero que ha sido recientemente introducido en materia fiscal y particularmente en cuanto prescripción fiscal se refiere, si tienen ambas un impacto sorprendente en la naturaleza jurídica de la figura jurídica a estudio, toda vez que la normatividad referente a la suspensión e interrupción del plazo prescriptorio obedece ya no a fines jurídicos como la certeza y la seguridad, sino

⁴¹ LOMELÍ CERZO, Marganta. Op. cit.; p. 51.

que actualmente, obedece y se encuentra sometida a fines totalmente económicos y recaudatorios, desvirtuando desde luego, la finalidad esencial de la prescripción.

Lo anterior infiere de manera adversa en nuestro sistema jurídico tributario, ya que una institución de primera importancia y por qué no decirlo, de primera necesidad en nuestro país, está perdiendo toda eficacia jurídico práctica, al convertirse su configuración en una cuestión que ya no depende más del derecho, puesto que su particular naturaleza actual, le confiere un carácter más bien aleatorio. Ironía tan lamentable como cierta, debido a la excesiva regulación que tienen la suspensión e interrupción del plazo prescriptorio, la han desvinculado por completo de su carácter original.

e) Entraña respectivamente la existencia de un crédito fiscal y del derecho a la devolución de lo pagado indebidamente. Dicho en otras palabras, en el primer caso, debemos decir, que una vez establecida una contribución en una norma jurídica y sólo cuando la obligación consta en una ley, se estará en posibilidades de que la misma se actualice, pues la realización del hecho imponible propicia el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, nace o se genera en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho establecidas en las leyes fiscales, la obligación ya determinada o liquidada, sea por el propio contribuyente o por las autoridades competentes, se convierte en un crédito fiscal el cual deberá ser pagado en el plazo establecido en las disposiciones fiscales respectivas.

En el segundo caso, la posibilidad de que se configure la prescripción está sometida al nacimiento del derecho de devolución de lo pagado en forma indebida al fisco federal, debido a que la acción de los particulares para pedir la devolución de lo pagado indebidamente y obtener el pago de las cantidades a su favor, también se encuentra sujeta a prescripción. En este caso pueden presentarse dos situaciones: a) Que el crédito haya tenido su origen en una determinación hecha por el particular, en este caso el cómputo del plazo

prescriptorio comienza desde la fecha en que se realizó el pago o se enteró la contribución, y b) Que el tributo haya sido cubierto en virtud de una resolución o liquidación efectuada por la autoridad, la cual es posteriormente anulada por resolución administrativa o judicial, con lo cual se genera un saldo a favor del contribuyente, en este caso el término prescriptorio iniciará cuando la anulación de la resolución citada quede firme, pues es en este momento cuando nace el derecho a la devolución.

f) Es originada por la inactividad del titular para exigir el cumplimiento de la obligación que tiene a su favor, cabe mencionar que esta actitud pasiva, es un rasgo característico de esta figura jurídica.

2.3. Antecedentes normativos

Con el propósito de entender a plenitud cual ha sido la transformación legislativa, que la institución jurídica a estudio ha venido adquiriendo con el devenir de los años y de las consabidas reformas que los mismos exigen, estudiaremos a continuación los antecedentes legislativos de la prescripción, desde el primer Código Fiscal de la Federación de 1938, hasta nuestro ordenamiento tributario actual, pasando desde luego por el Código Fiscal de 1967. No obstante lo anterior y por considerarlo de interés, haremos una breve semblanza de la normatividad existente en materia de prescripción, con anterioridad de nuestro primer Código Fiscal.

Una de las primeras leyes que introdujeron en su articulado disposiciones encaminadas regular la prescripción, fue la Ley de la Renta Federal del Timbre, promulgada el 25 de abril de 1893, que en su artículo 146 señalaba que la prescripción de la acción administrativa castigaba la responsabilidad por el no-cumplimiento de una obligación, que se acepta en ese tiempo por la similitud que existe entre esa facultad sancionadora de la administración y la facultad de

reprimir cualquier hecho delictuoso, que consiga el derecho penal ya que esta rama del derecho establecía también la prescripción de la facultad de sancionar cualquier delito o falta, por determinado transcurso de tiempo y como una concesión arbitraria del Estado. El término requerido para la consumación de esta prescripción fue el de cinco años contados desde el día siguiente al en que se cometió la infracción o cesó si era de carácter continuo. Esta ley no regulaba la prescripción de la facultad del Estado para cobrar el impuesto, como tampoco prescribía la sanción correspondiente.

Fue a través del Decreto sobre Créditos y Reclamaciones contra el Erario de 31 de mayo de 1901, expedido por Porfirio Díaz y conocido coloquialmente como Ley de Prescripciones, que se regulaban todos aquellos créditos que un particular pudiese tener en contra del Erario, sin embargo este ordenamiento estaba encausado básicamente a la regulación de bonos y títulos en poder de los interesados, pero la aplicación que se dio en su artículo 12 fue tan extensa que hasta 1904 apareció la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, habiéndose tomado el mismo como principio regulador de los créditos que habían ingresado a la Administración Pública, sin que ésta tuviera derecho a ellos, normando con sus disposiciones la reclamación del interesado.

Por otra parte la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda fue el siguiente ordenamiento en sistematizar la prescripción a favor de los particulares, con la diferencia de que este ordenamiento fue el primero en regular propiamente la prescripción de los ingresos provenientes de leyes tributarias se caracteriza la institución, se le fija un plazo general y se establece la manera de computarlo, en aquél entonces de acuerdo al sistema alemán, dejando transcurrir cinco años a partir de que se había originado la responsabilidad. Desde luego la institución de referencia, en aquél entonces, no contaba con las características con que actualmente se le reconoce, por ejemplo, si se omitía en forma total el pago de un tributo, la Secretaría de Hacienda podía hacerlo efectivo en el

momento en que conociera de la omisión, no importa cuantos ejercicios fiscales hubieran transcurrido.

Sin embargo, esta ley no contenía disposiciones que regularan la prescripción a favor del Estado y no obstante sus evidentes carencias, tuvo una vigencia de treinta y dos años.

Años más tarde, el 18 de marzo de 1925, aparece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuya vigencia se prolongó hasta el 31 de diciembre de 1941; en este periodo de tiempo y a base de esta ley y sus reformas, se comenzaron a distinguir los rasgos característicos de la prescripción en materia fiscal y se diferenció por vez primera, entre la prescripción que corre a favor del contribuyente y de aquella que opera a favor del Estado, no obstante que como ya lo hemos manifestado en el apartado correspondiente del capítulo anterior de este trabajo, no se diferenciaba aún entre la prescripción del crédito fiscal y la prescripción de la facultad del fisco para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, es decir, la determinación del crédito.

Consideramos digno de mencionar, que esta ley no tomaba en cuenta la interrupción de la prescripción, aún cuando el artículo 54 en su segundo párrafo estableció que la prescripción se interrumpiría en los plazos que la misma señalara, aunque para sorpresa de todos, esta ley no contenía supuesto de interrupción alguno, por lo cual se comenzó a aplicar desde entonces el principio consistente en que cualquier gestión de cobro interrumpía la prescripción, a pesar de la injusticia que esto representa, no estando expresamente señalados en la ley los supuestos a que hacía referencia el citado artículo. La anterior era una práctica particularmente nociva, toda vez que con la más mínima promoción de los empleados de la Secretaría en el expediente, fundada o no y sin necesidad de que se diera a conocer al causante, tenía como consecuencia en contra del contribuyente, interrumpir la prescripción y este no contaba con las mismas facilidades, ya que si quería interrumpir la prescripción que corría en su contra por

un adeudo del Estado, tenía que atenerse a lo dispuesto por el artículo 13 del Decreto de 31 de mayo de 1901, conforme al cual, los interesados debían justificar que el crédito no había sido pagado por una omisión de las oficinas del Gobierno; situación sumamente difícil de probar.

Con posterioridad a la Ley del Impuesto sobre la renta, fue promulgada la Ley del Impuesto Federal sobre Herencias y Legados de 25 de agosto de 1926, que contenía un precepto en que se duplicaba el término general de la prescripción, en cuanto a lo demás, sería aplicable la Ley Orgánica de la Contaduría a que nos hemos referido.

Muestra del avance que en materia fiscal tenía nuestro país, fueron estas disposiciones, toda vez que en aquellos días ningún país recogía en sus leyes positivas disposiciones de carácter tan avanzado; pocas eran las naciones en donde los estudiosos del derecho hubieran llegado a realizar este tipo de consideraciones, siendo que en México se trataba de principios de aplicación legal.

La ley de Justicia Fiscal de 1936 distingue entre la prescripción que opera a favor y en contra del fisco, tratando la primera con un plazo de apenas un año, desde la fecha en que el particular hizo el pago de más o indebido, lo cual resultaba inequitativo, toda vez que el fisco contaba con un plazo mucho más amplio al de los particulares para exigir el pago de las prestaciones a que tuvieran derecho. Más adelante y tratándose de la prescripción que transcurre en contra del fisco, indica que hay que distinguir entre origen del crédito fiscal y determinación del mismo; dicho proyecto definía qué debía considerarse como nacimiento de un crédito fiscal; indicando que era el momento en que la actividad del particular coincidía con la actividad normada por la ley impositiva, a diferencia de la determinación del crédito, que es cuando el Estado reconoce que nació un crédito a su favor y procede al cálculo de su monto. Para los créditos originados pero no determinados, se debía considerar que había transcurrido el plazo para

que prescribieran si se computaban cinco años desde la fecha en que se generó el crédito, siempre que la autoridad, por sí misma, debiera determinarlo o si era necesaria y se encontraba legalmente establecida alguna obligación considerada como inicial para la determinación, que debiera ejecutar el particular, desde el momento en que este la cumplía.

En caso de que no se diera ninguno de estos supuestos, la prescripción debía entenderse cumplida al cabo de veinte años. Adicionalmente se estableció que para los créditos ya determinados el plazo era de cinco años contados a partir de la fecha en que debía haberse efectuado el pago, si eran créditos determinados por la autoridad fiscal, o bien si la determinación era efectuada por el causante o un tercero, siempre que estos cumplieran con los avisos que la ley obligaba, de lo contrario el plazo se alargaba hasta veinte años.

Otra de las principales ideas de este proyecto, fue la consistente en que para interrumpir la prescripción que corría en contra del fisco, era necesario haber notificado al deudor de los actos de las autoridades. Se acepta también como interrupción el reconocimiento del adeudo por parte del sujeto pasivo en forma expresa o tácita.

El 30 de diciembre de 1929, Se publica en el Diario Oficial la Ley Aduanal, que debería entrar en vigor el primero de enero del siguiente año; es esta ley en que por primera vez se acepta la interrupción de la prescripción que corre a favor del fisco, en virtud de cualquier gestión de cobro efectuada por los particulares. El ordenamiento en comento establece que la prescripción es personal y deberá surtir sus efectos aunque el responsable no la alegue, debiendo tomarse en cuenta en la resolución de oficio como causa de extinción de la responsabilidad fiscal.

El 29 de diciembre de 1933 fue promulgado por Abelardo L. Rodríguez un Decreto a través del cual en su artículo cuarto, reformaba al 48 de la

Ley del Impuesto Sobre La Renta de 1925, comenzando por distinguir las diversas situaciones que dentro de la ley se podían encontrar; en este orden de ideas habla de declaraciones no calificables, declaraciones calificables y de esos casos en que no exista obligación de declarar; distingue también duplicando en este caso el término prescriptorio, la situación de los causantes cédula IV, además señala que no comenzará a contarse el término prescriptorio cuando exista alguna maquinación o artificio por parte del particular para no pagar lo debido, empezando a computarse los cinco años necesarios para la prescripción desde la fecha en que la autoridad conoce los hechos que generaron el crédito fiscal.

En forma general, con éstas disposiciones, podría prescribir el crédito fiscal que estuviera determinado, o bien, exigible, siendo imprescriptible la facultad de determinar los adeudos por concepto de impuestos.

Establecen estas reformas el mismo término de cinco años para que el causante reclame al fisco lo pagado de más por concepto de impuestos, multas o recargos, con la garantía además que cualquier gestión que por escrito se haga ante la autoridad encargada de administrar ese impuesto, interrumpe la prescripción que corría en su contra, empezando un nuevo término de cinco años a correr desde el día siguiente a la interrupción; sin embargo quizá la reforma más importante que contemplaba este decreto, era la consignada en el penúltimo párrafo, estableciendo que para interrumpir la prescripción que corría a favor de un particular, tenía que estar este enterado, haciendo constar en el expediente que el fisco había efectuado un acto que tendía a precisar el crédito fiscal por el que corría la prescripción, que se trataba de determinar la responsabilidad del causante sobre estos hechos o que se exigía el pago del adeudo ya líquido.

Por su parte, la Ley General del Impuesto del Timbre de 1935 reconoce en su artículo 161 la imprescriptibilidad de su impuesto.

A efecto de señalar aquellas disposiciones que no contenían ninguna disposición sobre prescripción, podemos citar la de Impuesto sobre Fondos Petroleros de 29 de diciembre de 1933. Por su parte la Ley Aduanal de 19 de agosto 1935 recoge en cuatro artículos algunas disposiciones al respecto; los tres primeros son copia exacta de lo que establecía la ley anterior en ese ramo.

El 19 de abril de 1937, se reforma de nueva cuenta la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya única modificación sustancial consistió en determinar que los recargos se extinguieran por prescripción en la misma forma y términos que el adeudo principal, considerando acertadamente que los mismos no pueden subsistir sin aquello que les dio origen, es decir, que lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Por otra parte el 31 de diciembre de ese mismo año se promulga la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación, la cual, en su artículo 21 señalaba que las autoridades fiscales tendrían que declarar oficiosamente la prescripción de los créditos fiscales.

Posteriormente quedaría demostrada la inconveniencia de esta disposición, ya que implicaba que la autoridad administrativa o judicial estuviera al pendiente de todos y cada uno de los créditos a su favor, razón por la cual se antojaría realmente difícil que pudiera llegar a actualizarse la prescripción, además, a nuestro parecer, el incremento de los sujetos pasivos a fiscalizar hace materialmente imposible esta situación, además, no se señala responsabilidad alguna para el supuesto de que la autoridad sea omisa al declarar oficiosamente la prescripción.

Consideramos que las legislaciones citadas anteriormente a manera de antecedentes normativos de la prescripción, nos demuestran la gran cantidad de disposiciones diferentes, variadas y aún contrarias existentes para regular una institución que dentro del derecho fiscal debería ser tratada de manera uniforme.

2.3.1. Código Fiscal de la Federación de 1938.

Como hemos manifestado con anterioridad, en algunos sistemas tributarios extranjeros, se regula la prescripción de la facultad de la administración pública para ejercitar diversas facultades de comprobación de las disposiciones fiscales, la sanción en caso de su incumplimiento y la determinación de los créditos fiscales resultantes, de la misma forma que la extinción por prescripción del crédito fiscal. Nuestro primer Código Fiscal de la Federación, que fuera promulgado el 30 de diciembre de 1938 y cuya vigencia se prolongó hasta el 31 de marzo de 1967, obedecía este criterio, erróneo desde luego, al no hacer una distinción entre la facultad del fisco para determinar y liquidar un crédito fiscal y su derecho o acción para cobrar el crédito fiscal nacido del ejercicio de aquella facultad, siendo motivo de múltiples confusiones en cuanto a la interpretación de los artículos 55 y 57 de tal ordenamiento, disponiendo en su artículo 55 lo siguiente: "La prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias y la prescripción de los créditos mismos, es excepción que puede oponerse como extintiva de la acción fiscal."

Esta figura se hacía valer como excepción personal, por lo tanto la disposición anterior llevaba implícita la imposición de que sólo se opondría la prescripción como una excepción, al contestar el particular una demanda instaurada por la Secretaría de Hacienda ante el Tribunal Fiscal de la Federación⁴², para anular alguna resolución administrativa que favoreciera al contribuyente. A partir de la promulgación de la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 30 de diciembre de 1949, facultó a esta dependencia para efectos de que la misma conociera de manera exclusiva los asuntos referentes a prescripción fiscal, modificándose el procedimiento que debía seguir el contribuyente para que se declarase que un crédito fiscal prescribió

⁴² Tribunal Fiscal de la Federación, Creado por la Ley de Justicia Fiscal, promulgada el 27 de agosto de 1936.

a su favor. En relación a lo anterior, es procedente citar las resoluciones judiciales siguientes:

PRESCRIPCIÓN. CUANDO DEBE Oponerse esta excepción.- Debe ser opuesta ante la Autoridad Fiscal de la que emana cualquier resolución por la que se determine que es a cargo de un particular un crédito que éste estime prescrito, pues así lo dispone terminantemente el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, a fin de que la autoridad demandada tenga la oportunidad debida o indebidamente, dicho precepto; como en el presente caso el particular no ha ocurrido en primer término a la Secretaría de Hacienda pidiendo la declaración de prescripción, la sala considera que carece de competencia, conforme a las diversas fracciones del artículo 160 del citado ordenamiento legal, para conocer directamente de esta excepción, procediendo declarar el sobreseimiento del presente juicio.

Expediente número 2216/945. Aseguradora Anáhuac, S.A. de C.V; Vs. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 25 de marzo de 1949.

En efecto, la connotación jurídica de la palabra excepción, lleva implícita la necesaria y previa existencia de una acción, por lo cual algunos autores han considerado que nuestro Código Fiscal debió reconocer a la prescripción más bien como una defensa y no como una excepción, pues de esta forma no se limitan ni su validez ni su procedibilidad a la interposición de un juicio. Actualmente nuestro ordenamiento jurídico de la materia no reconoce como necesaria la existencia de una acción por parte de la autoridad fiscal tendiente a obtener el cobro de un crédito fiscal, debido a que se puede hacer valer la prescripción a instancia de la parte interesada para obtener declaración de la autoridad que así lo reconozca, es decir, puede hacerse valer en vía de acción y de excepción.

También hemos mencionado que la prescripción estaba considerada como una excepción personal para los contribuyentes, lo cual se podía interpretar de muy diversas formas, sin embargo, consideramos que el legislador pretendió asentar que, la prescripción declarada en vía administrativa o mediante sentencia

del Tribunal Fiscal de la Federación, favorecería única y exclusivamente al contribuyente que haya obtenido el reconocimiento de la misma, esto es, sólo para el caso exclusivo resuelto, sin que pueda ser invocada por otros causantes que se ubiquen en supuestos similares, ni siquiera tratándose del mismo contribuyente en una situación diversa.

El término prescriptivo señalado por la fracción I del artículo 57 de éste Código Fiscal de la Federación era también de cinco años, de acuerdo a lo establecido por el artículo 57 de dicho ordenamiento, el cual empezaba a correr de la siguiente forma: a) si debía presentar el causante declaraciones no calificables por las autoridades, a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de presentación; b) si las declaraciones debían ser calificadas, a partir del día siguiente al de la fecha en que quedara firme la calificación de la autoridad, ya sea por conformidad del causante o por resolución administrativa o judicial; c) el plazo prescriptivo para la facultad calificadora de las autoridades, se iniciaba al día siguiente al de la presentación de la declaración; d) si no debían presentarse declaraciones, pero sí avisos, manifestaciones u otros datos semejantes, a partir del día siguiente al en que debieron presentarse; e) en casos no previstos en las hipótesis anteriores, el plazo corría a partir del siguiente a aquél en que se pudo ejercitar la facultad del fisco para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias o del en que se debió efectuar el pago del crédito; f) en cuanto a la acción fiscal para sancionar por infracciones, el mismo plazo corría a partir del día siguiente de cometido el ilícito o si éste era de carácter continuo, del en que cesara su comisión.

El plazo de prescripción era siempre susceptible de interrumpirse "por cualquier acto de autoridad que tienda a la determinación o cobro del crédito fiscal", siempre que se notificara al deudor o que éste conociera tácita o expresamente la existencia de la prestación fiscal, circunstancia que debía constar por escrito, de acuerdo a lo previsto por el artículo 67 del ordenamiento en cita.

El artículo 61 del Código Fiscal que se comenta, establece la facultad de todo contribuyente para reclamar a la administración pública las cantidades que hubiere pagado en exceso o en forma indebida, concediendo un término igual al de la administración pública para exigir el cumplimiento de sus créditos, omitiendo lo relacionado a la indemnización correspondiente al causante por haberle sido requerida una cantidad indebida o mayor a la debida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por causa de lo anterior, tal y como señalamos en nuestro capítulo anterior, la justicia fiscal se impartía con gran dificultad, debido que no era posible interpretar armónicamente las disposiciones antes referidas debido a su ambigüedad, en virtud que existían errores legislativos al respecto, principalmente el consistente en no reconocer que era distinta la facultad determinatoria de obligaciones de la de cobrar créditos fiscales y por tal circunstancia, reconocer como imperiosa la necesidad de que las instituciones extintoras de tales atribuciones estatales, también debían ser diferentes. Debemos recordar también, que nuestro sistema tributario se asentaba en el principio de calificación autoritaria, es decir, no era posible como actualmente, que el propio contribuyente autodeterminara, liquidara sus obligaciones y las enterara, por el contrario, la intervención de la autoridad fiscal era indispensable, por lo que resultaba igualmente necesario que todo el sistema tributario se modificara y adoptara el sistema no introducido en el derecho fiscal mexicano sino hasta 1964, sistema que estableció la autodeterminación de las obligaciones tributarias.

En virtud del decreto de 29 de diciembre de 1949, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año, y que entraría en vigor el primero de enero de 1950, se reformaron los artículos 55 y 61 del antes citado ordenamiento, estableciendo el primero de ellos una modificación al procedimiento a seguir con el fin de obtener el reconocimiento de que un crédito fiscal ha prescrito, lo anterior debido a que se concentran los asuntos referentes a la prescripción fiscal en la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público, lo cual obedeció sin duda alguna a la necesidad de uniformar los criterios aplicables, para evitar por ejemplo, que la autoridad que había dejado prescribir la acción del fisco para determinar o exigir el pago de un crédito líquido, fuera la misma que hubiese de reconocer si se estaba en posibilidad de hacer efectivo dicho crédito.

El segundo de los artículos citados limita a dos años el término para que prescriban los créditos a favor de los particulares y en contra del fisco, bajo el argumento de considerarse perjudicial el anterior término de cinco años, debido a que si un particular tiene un crédito a su favor y en contra del fisco, debe hacerlo valer a la brevedad posible, ya que de lo contrario se debe entender que no tiene interés alguno en su pago, además de que se distraía al órgano arriba citado, por prolongados periodos de tiempo de las actividades prioritarias.

En términos generales, los postulados que Nuestro Código Fiscal de la Federación de 1938 establecía en cuanto a la prescripción en materia fiscal, son a saber las siguientes: Primeramente indica que los créditos fiscales son susceptibles de extinguirse por prescripción, haciendo la distinción entre los créditos determinados y aquellos que aún no lo están, reconociendo adicionalmente la prescriptibilidad de los saldos pendientes de pago, sin embargo, y como acontece con nuestro Código Fiscal vigente, no señala concretamente lo que debe entenderse por prescripción.

En cuanto a responsabilidad solidaria, determina que la interrupción, suspensión o bien la consumación de la prescripción surtirá efectos para todas aquellas personas a quienes les generó también responsabilidad la existencia del crédito fiscal, siempre que la responsabilidad se haya generado en forma simultánea, de lo contrario, correrán los términos independientemente para cada obligado.

Señala como causales de interrupción de la prescripción de los créditos fiscales cualquier notificación que se entienda con el deudor, tendiente a la constatación de su existencia, su determinación en cantidad líquida, notificar su constitución, exigir su pago o bien garantizar el interés fiscal, bien tratándose de la interrupción de la prescripción que corre a favor del fisco, por cualquier actuación del deudor con relación al crédito generado por el pago de lo indebido, o bien de la autoridad, siempre que le fuera notificada al acreedor. Señala también causales de suspensión del término prescriptorio, siendo estas las prórrogas concedidas para los pagos que se efectúen en parcialidades. Asimismo establece que al extinguirse por prescripción el crédito fiscal, se extinguirán con él los créditos accesorios generados a causa de aquél.

Exige para la extinción del crédito que el sujeto que tenga derecho a él, sea el fisco o el contribuyente, observen una conducta pasiva, consistente en no exigir el pago de las prestaciones a que tienen derecho en el tiempo que el citado Código señala para tal efecto. En cuanto al término para que opere la prescripción, distingue entre el término de diez años cuando la Administración Pública no tenga conocimiento de la formación de un crédito fiscal o no cuente con los elementos necesarios para determinarlo, por causa del contribuyente. En los demás casos el término sería de cinco años. Con relación al término prescriptorio para que se consolide la prescripción a favor del fisco, se señala un plazo de dos años, la cual se declaraba oficiosamente.

Entre las últimas modificaciones importantes a éste Código, se encuentran la manera en que se computarían los plazos, los cuales comenzarían a correr a partir del primero de enero siguiente a aquél en que se determinó o generó el crédito, para ambos casos de prescripción. De igual forma, se estableció que en caso de interrupción, el plazo empezaría a contarse desde el primero de enero del año siguiente al de la interrupción y en caso de suspensión, el plazo seguiría computándose desde el primero de enero del año siguiente a aquél en que se suspendió el término.

2.3.2. Código Fiscal de la Federación de 1967.

Nuestro Código Fiscal de la Federación de 1967, dio un tratamiento diferente a la prescripción en materia fiscal, estableciendo el artículo 32 del ordenamiento legal a estudio, una norma de derecho sustantivo que constituye una forma de extinción de los créditos fiscales, o dicho de otra forma, consagraba el derecho del cual gozan 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 este por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, conclusión arrojada por la simple ubicación del numeral referido en el Código Fiscal de la Federación, esto es en el Título Segundo " Disposiciones sustantivas" y en su capítulo II "Del nacimiento y extinción de los créditos fiscales".

En cuanto al término señalado por la ley, para que se consume la prescripción, señala Emilio Margain: "Puede argumentarse con razón, que no es justo que el término de la prescripción sea igual para el causante que está empadronado, o sea, controlado por la autoridad, que para aquél que se dedica al comercio clandestino o al contrabando. La solución, pues, residirá en ampliar el término de la prescripción para los actos de defraudación, clandestinaje y contrabando, tal y como lo han hecho ya diversas legislaciones sudamericanas."⁴³ Nosotros consideramos que el juicio expresado por Emilio Margain es parcialmente afortunado, en virtud que es muy cierto lo que manifiesta el autor, en cuanto a la situación inequitativa que se genera al otorgar el mismo plazo para la prescripción de los créditos fiscales, tanto de las personas que se encuentran dadas de alta en el Registro Federal de Contribuyentes y en consecuencia fiscalizadas, y a las personas que realizan actividades clandestinas como las señaladas por el tratadista de mérito, sin embargo no estamos de acuerdo con que deba sólo incrementarse el término prescriptorio para el caso de conductas evasivas por parte de los particulares, sino que además de ello, consideramos necesario, que actualmente se disminuya el término para que se configure la

⁴³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. cit.: p. 333.

prescripción tanto a favor del fisco como del contribuyente dado de alta, debido a que la naturaleza propia de la prescripción no debe aceptar el incremento gradual y constante de su término de configuración; por nuestra parte consideramos que, lo verdaderamente necesario, es la modernización de la hacienda pública y de los sistemas de fiscalización en general, que permita un control óptimo, ágil y eficiente de los administrados y de los ingresos estatales, sin que lo anterior implique confinar en un estado de incertidumbre jurídica a los causantes.

Por otra parte, una de las innovaciones de mayor trascendencia que en materia de prescripción presentó este Código, fue que separó la prescripción como institución de derecho sustantivo de otra de carácter procesal que es la extinción de las facultades de las autoridades fiscales. La pérdida de facultades, no debe confundirse con la prescripción, ya que esta presupone la existencia de un crédito que se extingue y las facultades de la autoridad para actuar no suponen necesariamente la existencia de un crédito. La pérdida de facultades por falta de ejercicio dentro de un plazo corresponde más bien al concepto procesal de caducidad.

Como hemos manifestado en el apartado anterior, y de acuerdo al Código Fiscal de 1938, la prescripción tenía un carácter personal, exclusivo para los sujetos del crédito fiscal y aunque el Código de 1967 no lo establece en forma expresa, se considera subsistente esta situación. Igualmente se menciona que la autoridad competente para reconocer y declarar la prescripción es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre a petición de los interesados, no obstante que la prescripción, al ya no ser considerada como una excepción, no era necesario para el particular esperar la acción de cobro por parte del fisco, tal y como lo señalaba el Código anterior, sino que una vez que se hubiese cumplido el término requerido, de cinco años, los interesados pueden solicitar mediante acción, que se declare que ha prescrito un crédito fiscal a su cargo.

Una diferencia más entre el Código Fiscal de la Federación de 1967 con respecto de su antecesor, es la consistente en señalar que la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario, lo anterior implica que las obligaciones fiscales se vuelven autodeterminables, como ya lo hemos manifestado, actualmente la autodeterminación del contribuyente constituye un principio general que, por sus indudables beneficios, ha sido adoptado hace tiempo por las principales leyes mexicanas en materia fiscal, debido a que es precisamente el sujeto pasivo, quien cuenta con los elementos suficientes para determinar la base gravable y en consecuencia calcular el impuesto que debe pagar, en este orden de ideas, cuando nace la obligación, al actualizarse las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes fiscales, evidentemente la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos, naciendo así la obligación fiscal, pudiendo los administrados solicitar la declaración de prescripción de los créditos fiscales a su cargo, antes de que se haga la determinación y liquidación por parte de la autoridad fiscal en suplencia del particular, debido a que si las autoridades fiscales determinan el crédito o realizan el cobro ya no sería procedente solicitar la prescripción, debiéndose oponer en este caso los recursos señalados por el artículo 168 del citado ordenamiento.

Lo anterior es lo que se antoja conveniente a nuestro juicio, ya que si recordamos, el Código Fiscal de 1938 ordenaba que todas las cuestiones relacionadas con la prescripción de los créditos fiscales serían ventiladas ante la Procuraduría Fiscal de la Federación, mientras que las alegaciones sobre diversas cuestiones, ya fueran de fondo o por la inexacta aplicación de la ley, debían hacerse valer a través de los recursos administrativos procedentes o bien, a través del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, lo cual constituía una instancia absolutamente innecesaria, siendo en este sentido, más afortunadas las disposiciones del ordenamiento legal de mérito.

En cuanto la interrupción del término prescriptorio, que ya hemos dicho inutiliza todo el tiempo transcurrido desde que se actualiza la casual de interrupción y por todo el tiempo en que subsista la misma, se señalan como causales que de acuerdo a éste ordenamiento tributario se actualizan cuando la autoridad lleva a cabo actos tendientes al cobro del crédito fiscal o bien por el reconocimiento expreso o tácito que el contribuyente hace de la prestación debida, de acuerdo con lo señalado en el artículo 33 del multicitado Código.

Por otro lado, en la parte correspondiente de su articulado se deriva la acción de los particulares para pedir la devolución de lo pagado indebidamente y obtener el pago de créditos a su favor, está también sujeta a prescripción, la cual, en términos generales opera en las mismas condiciones que la prescripción de créditos a favor del fisco. Este principio ha sido recogido en el derecho mexicano por el vigente Código Fiscal de la Federación que en su artículo 22 al señalar que la obligación de devolver prescribe en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal.

De acuerdo con lo anterior la prescripción de los créditos contra el fisco empieza a correr desde la fecha en que la devolución pudo ser legalmente exigida.

Respecto al inicio de la prescripción pueden presentarse dos situaciones, la primera, cuando el crédito tuvo su origen en una determinación hecha por el propio contribuyente (autodeterminación), la prescripción se inicia a partir de la fecha en que se enteró la contribución determinada por el particular, y la segunda, consistente en que el tributo hubiese sido cubierto en virtud de una liquidación o resolución efectuada por la autoridad, misma que es anulada posteriormente por una resolución administrativa o judicial, en este supuesto el plazo prescriptorio se inicia a partir de que la anulación quede firme, pues es entonces cuando nace el derecho del particular a la devolución.

Debemos agregar que en el derecho mexicano no siempre existió igualdad de condiciones entre la prescripción de los adeudos fiscales y la de los créditos a cargo del fisco. Fue hasta la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación, en el año de 1967 cuando se estableció tal igualdad. El informe razonado de la Comisión Redactora del propio ordenamiento expresa sobre este punto lo siguiente: "En materia de prescripción se procuró el equilibrio entre los particulares y el fisco y se estableció un plazo de cinco años para determinar la prescripción de las deudas a cargo de unos o del otro, abandonándose así el plazo más breve de prescripción -en beneficio del Estado-."

La desigualdad entre la prescripción de los créditos fiscales y los adeudos a su cargo existe aún entre otros regímenes fiscales. Por ejemplo, el tratadista español Perulles Basas expresa en su obra Manual de derecho fiscal, que en el derecho tributario español los créditos a cargo del Estado, prescriben a los cinco años desde la fecha en que se notifica su liquidación, mientras el plazo prescriptorio de los créditos, a favor del Estado, pueden extenderse en algunos casos a diez años.

El artículo 32 del Código Fiscal de 1967 señalaba que la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito o el cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente exigidos, con lo cual se daba a entender a partir de qué momento la autoridad puede legalmente proceder a exigir el crédito, por falta de pago oportuno y espontáneo, esto es, corre la prescripción de la obligación de pagarlo, independientemente de que la autoridad haya iniciado o no, alguna gestión encauzada a obtener su determinación y cobro; y que a partir de los actos que para esos efectos haya realizado y notificado, se reanuda el correr del propio término de prescripción. Sería ilógico pensar que el término para la prescripción de un crédito no empieza a correr sino hasta el momento del que el fisco le notifique al causante, pues esto contradiría radicalmente los objetivos de la prescripción, que son el dar seguridad jurídica a las relaciones entre el fisco y los obligados de manera que la amenaza de cobro no se cierna indefinidamente sobre éstos.

De las breves consideraciones anteriores, tenemos ocasión de concluir en cuanto al Código Fiscal de la Federación de 1967 lo siguiente. Primeramente, llama la atención la carencia de una verdadera exposición de motivos que comprenda no sólo la justificación de las nuevas medidas o disposiciones que merezcan destacarse, como sin duda fueron el caso de lo relativo a la autodeterminación de las obligaciones fiscales, sino también los propósitos que indujeron a la sustitución del anterior código por el nuevo, sin embargo la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Poder Legislativo, no ha sido publicada ni difundida, aunque éste ordenamiento, contiene modificaciones de cierta importancia a título general, pero específicamente, en materia de prescripción introdujo innovaciones realmente trascendentales, como la igualdad de condiciones entre la prescripción que opera a favor del contribuyente y la que opera a favor del Estado o bien la ya comentada autodeterminación de las obligaciones fiscales, el reconocimiento de que la extinción de facultades de las autoridades fiscales se hacía en virtud de la caducidad y no por medio de la prescripción, como aseguró el Código de 1938, asimismo, discernió las diferencias existentes entre la caducidad y la prescripción.

No obstante lo anterior, la mayoría de autores consideran que respecto del Código anterior, representó sobre todo una puesta al día, una actualización, con el aprovechamiento de la valiosa experiencia acumulada tanto de las autoridades fiscales como del Tribunal Fiscal de la Federación. Tal vez los cambios más importantes, que se atribuyen a este cuerpo normativo sean los siguientes: a) La separación del Código Fiscal de los Procedimientos de carácter orgánico, no procesal; b) El reconocimiento de ciertos derechos a los causantes a fin de equipararlos con el fisco o cuando menos de aproximar sus respectivas posiciones; c) El otorgamiento a los particulares de recursos administrativos generales y d) La concesión a las autoridades de un recurso ante el Pleno del Tribunal y el nuevo régimen del recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte

de Justicia de la Nación, sin embargo, parece que los redactores no pretendieron resolver los problemas de fondo que se planteaban en el anterior Código Fiscal.

Según algunas declaraciones de los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en aquél entonces, se pretendió una mayor tecnicización del Código. Deben reconocerse y elogiarse como aciertos indiscutibles la reagrupación o refundición de algunas disposiciones, la supresión de algunos artículos superfluos, la mejoría en la redacción de muchos preceptos y en cierta medida la depuración de la terminología.

No obstante lo anterior, en cuanto a la técnica legislativa se refiere, éste Código, en nuestra opinión, deja mucho que desear, ya que como se aprecia de la simple lectura del mismo, lo más frecuente es que los términos se usen de manera arbitraria, generando imprecisiones y una falta de uniformidad absolutamente innecesarias; algunas de las figuras o conceptos jurídicos en lugar de ser corregidos y afinados técnicamente fueron sustituidos por figuras heterogéneas, con un malentendido propósito de simplificación.

Por último, quisiéramos manifestar que dejaríamos de actuar con la probidad intelectual requerida para la realización de un trabajo recepcional, si no mencionásemos que éste Código Fiscal no ha sido el proyecto más afortunado que nuestro país haya tenido en materia fiscal, ya que como lo reconocen la mayoría de autores, este no se encontraba a la altura que Nuestro país requería. México, en 1939, con su Código Fiscal, iba según la opinión de Mario Pugliese, a la vanguardia de los países de América. Giuliani Fonrouge, escribió también que el Código Fiscal de la Federación colocó a México a la cabeza de los países americanos en materia de codificación tributaria. Sin ánimo alguno de minimizar o hacer nugatoria los indiscutibles méritos que tuvo el Código Fiscal de 1967 y las innegables ventajas funcionales que aporta, creemos que en términos generales, por la falta de disposición para solucionar de fondo de los problemas fiscales y por

la premura impuesta en su elaboración, no constituyó el adelanto legislativo deseado.

2.3.3. Código Fiscal de la Federación de 1981

Corresponde ahora, dedicarnos al estudio de las disposiciones que en materia de prescripción, se encuentran previstas en el Código Fiscal de la Federación vigente, en atención a lo anterior, consideramos oportuno para efectos de la presente investigación, referirnos a los numerales que contienen las disposiciones a que nos hemos de referir en lo sucesivo.

De la lectura del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, se colige que la prescripción al igual que en nuestros anteriores ordenamientos tributarios, se reconoce como una institución extintora del crédito fiscal, creada para proporcionar estabilidad y certeza jurídica a las situaciones que se presentan cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos, evitando con ello que los intereses de los particulares y del fisco, que debemos recordar que por atender al bien común, tienen una mayor importancia en el ámbito social, permanezcan en un estado de incertidumbre prolongada en el tiempo.

Como ya se ha señalado, la prescripción es una de las diversas formas de extinguir las obligaciones tributarias, sólo menor en importancia que el pago liso y llano, ésta como ya hemos repetido, opera tanto a favor de los contribuyentes o sujetos pasivos de la relación tributaria, como del fisco o sujeto activo de la misma, por el transcurso del tiempo y con las condiciones establecidas por la ley. Hemos señalado también que para que el sujeto pasivo quede liberado del pago de un crédito fiscal por prescripción, la autoridad fiscal debió previamente ejercitar sus facultades de determinación, liquidación y cobro, notificando al contribuyente de la existencia del crédito fiscal a su cargo; una vez que operó la misma se extinguirá la obligación principal, así como las obligaciones accesorias

referentes a recargos, gastos de ejecución y las sanciones impuestas por la omisión.

A diferencia de la figura que estudiamos en el capítulo anterior, la prescripción pertenece al derecho sustantivo, se encuentra establecida en los artículos 146 y 22 antes citados, el primer dispositivo establece la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años, plazo que se inicia desde la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal, no obstante lo anterior, tratándose de obligaciones autodeterminables, es decir, que la determinación del crédito fiscal corresponde a los causantes, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que pueda comenzar a computarse el plazo prescriptorio, sin embargo, si el contribuyente no presentare su declaración, el término comenzará a correr desde que debió haber presentado la misma, lo cual a nuestro juicio, implica un problema de interpretación al cual nos hemos de referir en el capítulo tercero de este trabajo recepcional.

Ahora bien, el precepto antes transcrito, nos indica que el término para que se configure la prescripción, se va a interrumpir con cada actuación que la autoridad fiscal realice en el procedimiento administrativo de ejecución, esto es, por cualquier gestión tendiente al cobro del crédito fiscal, que se notifique o haga saber al administrado o ya sea por que éste reconozca en de manera tácita o expresa la existencia del crédito fiscal en su contra. En cuanto hace a la suspensión del término prescriptorio, se señala únicamente que este será suspendido cuando también lo sea el procedimiento administrativo de ejecución, en términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, según el artículo 22 del cuerpo normativo en comento, se determina que la obligación del fisco consistente en devolver de acuerdo con las leyes fiscales, prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; independientemente de la concisión de esta disposición, se desprende en

términos generales que en cinco años, prescribe la obligación del fisco para devolver las cantidades pagadas en forma indebida por los causantes, de la misma forma que el crédito fiscal.

En este mismo orden de ideas, tenemos que el plazo empieza a computarse a partir de la fecha en que el particular hizo el pago referido, sin embargo, tratándose del pago que un contribuyente efectuó para dar cabal cumplimiento a un acto emitido por la autoridad fiscal, el plazo prescriptorio empezará a computarse a partir de la fecha en que dicho acto haya quedado insubsistente. Por otra parte, en lo referente a la interrupción de la prescripción que corre a favor del fisco, se deberá estar a lo señalado en el artículo 146 del antes citado ordenamiento. A continuación, haremos una breve semblanza de las reformas a que se han sometido las disposiciones normativas destinadas a regular la prescripción en materia fiscal de nuestro país.

2.3.4. Reformas al Código Fiscal de la Federación de 1981 en materia de prescripción.

Como se desprende de la exposición de motivos del ordenamiento tributario de mérito, se consideró como un elemento prioritario incrementar la recaudación real del Estado, sin tener que recurrir al recurso de aumentar las tarifas existentes y sin descuidar en momento alguno el cumplimiento de los principios de equidad y proporcionalidad característicos de la ley fiscal. De acuerdo con la referida exposición de motivos, este proceso requirió de esfuerzos constantes a fin de efectuar la reestructura el sistema fiscal, modernizar y mejorar la eficiencia de su administración y extender sus nuevos postulados armónica y coordinadamente a los fiscos de las entidades federativas.

En esta tesitura continúa la referida exposición de motivos: "El Código Fiscal, reúne en su articulado los principios más generales conforme a los

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado". Señalando adicionalmente que en él, no se establece gravamen alguno, debido a que esto, es precisamente materia de las diversas leyes en materia fiscal, más bien, en el mismo, se señalan para todas las contribuciones, los derechos y deberes de los administrados, los deberes y facultades de las autoridades, los procedimientos, las contravenciones, los medios de defensa contra posibles desviaciones de los órganos fiscales y, particularmente, las normas del juicio por medio del cual el fisco federal se somete al control jurisdiccional, en una decidida afirmación y aplicación de los principios propios de un estado de derecho, se refiere pues, al procedimiento contencioso administrativo.

Reconoce además, que las materias que se tratan en el Código Fiscal de la Federación, son las mismas que ya contenía su antecesor de 1967, sin embargo la orientación seguida por las mismas es diferente, variando, según dicho documento, congruentemente con la transformación de la legislación fiscal, dotando así a la sociedad con un cuerpo de normas jurídicas moderno y equilibrado, que debería facilitar el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales. En razón de lo que en líneas anteriores se mencionó, es decir, del reconocimiento de que se trata sustancialmente de las mismas disposiciones establecidas en el Código Fiscal de 1967, se omite cualquier precisión referente a la materia del presente estudio, de cualquier forma, cabe mencionar que lo referente a la prescripción establecida en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación, no ha sufrido tantas modificaciones como algunas otras disposiciones fiscales.

Por lo anterior, comenzamos con el estudio del texto original del Código Fiscal de la Federación de 1981, en cuanto hace a la prescripción establecida en su numeral 146.

Este dispositivo ya contenía fundamentalmente, las disposiciones sobre las cuales descansa actualmente la prescripción en materia fiscal,

señalando su plazo de configuración, el cómputo e interrupción del mismo, de igual forma se reconoce que la prescripción podrá ser opuesta como excepción en los recursos administrativos o bien hacerse valer en vía de acción, para obtener la declaratoria correspondiente que reconozca como prescrito el crédito fiscal.

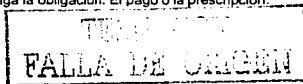
Posteriormente, el 30 de diciembre de 1982, se reforma el artículo 146 del cuerpo normativo en comento, adicionándose un párrafo al mismo, el cual señalaba: "Artículo 146. La cancelación de los créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago."⁴⁴

A través de la vigésima octava reforma realizada al Código Fiscal de la Federación de 1981, de fecha 13 de noviembre de 1998 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del mismo año, a través de la cual se pretende la instauración de medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del sistema tributario para combatir y desalentar la evasión y la elusión fiscales. Mediante dicha reforma se deroga el último párrafo del artículo 146, para quedar como sigue:

"Artículo 146.- Tratándose de créditos fiscales derivados del incumplimiento de obligaciones previstas en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el término a que se refiere este artículo será de diez años."

Debido a la gran cantidad de contribuciones que el fisco estaba dejando de percibir por concepto del Impuesto sobre Tenencia o Uso de vehículos,

⁴⁴ Como ya hemos manifestado, la prescripción tiene efectos extintivos sobre el crédito fiscal, es decir, destruye toda posibilidad de cobro por parte de la autoridad fiscal una vez que se ha configurado, a diferencia de la cancelación del crédito fiscal, que generalmente se agrupa entre las formas de extinción de la obligación fiscal, lo cual no es del todo acertado, ya que consiste en el castigo del crédito fiscal por insolvencia del deudor o por incosteabilidad en su cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incosteable o incobrable. Es decir, la cancelación no extingue propiamente la obligación, como bien lo reconoce el párrafo adicionado al artículo 146, pues cuando se cancela un crédito la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo cual, una vez cancelado el crédito solamente existen dos formas para que se extinga la obligación: El pago o la prescripción.



y a propuesta de la cámara de diputados de la entonces LVII Legislatura del H. Congreso de la Unión, se practicó la modificación anterior al numeral antes referido, de igual forma que al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación que comentamos en el apartado correspondiente del capítulo anterior.

La disposición antes transcrita, en materia de prescripción tiene como consecuencia que, en forma excepcional y exclusiva, la prescripción de los créditos generados con motivo del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos prescribían en el término de diez años, disposición que a nuestro juicio resulta claramente violatoria del principio de seguridad jurídica, en virtud que se incrementa a nuestro parecer, en forma desmedida el plazo para que prescriba el deber del contribuyente para cubrir el crédito fiscal generado por el mencionado concepto y por ende la autoridad hacendaria contará con un lapso de tiempo mucho mayor al lógico necesario para exigir coactivamente el cumplimiento de la misma. Cabe aclarar que esta situación ilógica e inequitativa fue subsanada en la reforma que a continuación se comenta brevemente.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1999, la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, adiciona con un penúltimo párrafo el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente: "Artículo 146 (penúltimo párrafo).- Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de éste Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción".

Según se desprende de la disposición antes transcrita, además de ser susceptible de interrupción, la prescripción también podrá ser interrumpida cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución. Podemos deducir entonces, que la suspensión del término prescriptorio tendrá lugar cuando se produce una situación que impida jurídicamente al sujeto activo, es decir, al fisco, hacer efectivo el crédito fiscal que tiene a su favor, lo cual, en oposición a la interrupción, no tiene por efecto eliminar la cuenta del plazo en transcurso,

simplemente detiene la cuenta del mismo, la cual se habrá de reanudar cuando haya desaparecido la causal de suspensión, en este caso, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución por la interposición de algún medio de defensa, debiéndose sumar el lapso transcurrido antes de la suspensión al tiempo posterior a su terminación.

Sin perjuicio de que en lo relativo a la suspensión de la prescripción sea analizado con mayor profundidad en el capítulo siguiente, consideramos necesario referirnos brevemente a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, para aclarar las ideas antes expuestas. Al respecto, el reconocido tratadista Narciso Sánchez Gómez, manifiesta: "La suspensión, como su nombre lo indica, paraliza el cobro forzoso de contribuciones, y se intenta para proteger el derecho de propiedad, de posesión y disfrute del patrimonio del sujeto pasivo de la relación tributaria, para que con seguridad y tranquilidad promueva los medios de defensa legales establecidos en la legislación respectiva."⁴⁵

Si bien es cierto que como señala el autor antes citado, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, representa una medida cautelar o precautoria que debe dictarse de oficio o a petición de parte para detener toda clase de actuaciones del poder público, que pudieran afectar los derechos o intereses del gobernado, también lo es que se está disposición puede desalentar la interposición de medios de defensa en contra de las determinaciones de la autoridad ejecutora, además consideramos que al establecerse casuales de suspensión y de interrupción del plazo prescriptorio, se está restando considerablemente la posibilidad de que la prescripción pueda llegar a configurarse en la práctica jurídica, otorgando al fisco en forma inequitativa, un ámbito temporal amplísimo para exigir el pago de los créditos que a su favor se hubiesen originado.

⁴⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso. Op.cit.: p. p. 534-535.

En lo que respecta a las reformas correspondientes al artículo 22 de nuestro Código Tributario, que establece la prescripción que opera a favor del fisco, es decir, la extinción de la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente, debemos señalar que no ha sufrido modificación alguna en cuanto a la prescripción a que se refiere, toda vez que se concreta únicamente a establecer una remisión al dispositivo que se encarga de regular la prescripción del crédito fiscal, es decir el artículo 146 del Código Fiscal; esto quiere decir, que no se cuenta con disposiciones expresas y específicas de esta figura en particular.

Una vez expuestas las generalidades de la prescripción, corresponde al capítulo siguiente, el estudio de la normatividad vigente de la prescripción en su doble aspecto, la prescripción que opera a favor del fisco, como de la prescripción que opera a favor del particular y de la caducidad en materia fiscal.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS A LA NORMATIVIDAD VIGENTE DE LA CADUCIDAD Y DE LA PRESCRIPCIÓN PARA EFECTOS FISCALES.

ARTÍCULOS 67, 22 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

SUMARIO. 3.1. Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación; 3.1.1. Breve referencia a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; 3.1.2. Reglas generales de caducidad; 3.1.2.1. Supuestos en que opera la caducidad; 3.1.2.2. Plazos que dan origen a la caducidad; 3.1.2.2.1. Regla General; 3.1.2.2.2. Reglas específicas; 3.1.2.3. Inicio del cómputo del plazo de caducidad; 3.1.2.4. Suspensión del plazo de caducidad; 3.1.2.4.1. Por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; 3.1.2.4.2. Por la Interposición de recurso administrativo o juicio; 3.1.2.4.3. Por que el contribuyente cambie su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente; 3.1.2.4.4. Por que el contribuyente señale de manera incorrecta su domicilio fiscal; 3.1.2.5. Término del cómputo del plazo de caducidad; 3.1.2.6. Forma de hacer valer la caducidad para efectos fiscales; 3.1.2.7. Efectos de la caducidad; 3.1.2.8. Justificación legal de la caducidad; 3.2. Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación; 3.2.1. Breve referencia al pago de lo indebido; 3.2.2. Reglas generales de la prescripción que corre a favor del fisco; 3.2.2.1. Supuestos en que opera la prescripción que corre a favor del fisco; 3.2.2.2. Término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco; 3.2.2.3. Inicio del cómputo del término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco; 3.2.2.4. Interrupción del término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco; 3.2.2.5. Fin del término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco; 3.2.2.6. Forma en que el fisco hace valer la prescripción que corre a su favor; 3.2.2.7. Efectos de la prescripción que corre a favor del fisco; 3.2.2.8. Justificación legal de la prescripción que corre a favor del fisco; 3.3. Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación; 3.3.1. Breve referencia al crédito fiscal; 3.3.2. Reglas generales de la prescripción que corre a favor del contribuyente; 3.3.2.1. Supuestos en que opera la prescripción que corre a favor del contribuyente; 3.3.2.2. Término que da origen a la prescripción que corre a favor del contribuyente; 3.3.2.2. Inicio del cómputo del término que da origen a la prescripción que corre a favor del contribuyente; 3.3.2.4. Interrupción

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

del término que da origen a la prescripción que corre a favor del contribuyente; 3.3.2.4.1. Por gestión de cobro de las autoridades fiscales; 3.3.2.4.2. Por reconocimiento expreso; 3.3.2.4.3. Por reconocimiento tácito; 3.3.2.5. Suspensión del término que da origen a la prescripción; 3.3.2.6. Fin del cómputo del término que da origen a la prescripción; 3.3.2.7. Forma de hacer valer la prescripción que corre a favor del contribuyente; 3.3.2.8. Efectos de la prescripción que corre a favor del contribuyente; 3.3.2.9. Justificación legal de la prescripción que corre a favor del contribuyente.

3.1. Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación

Como ha quedado asentado en líneas anteriores, la caducidad de las facultades del fisco para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a través de la revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, entre otras, e imponer sanciones en caso de incumplimiento de aquellas, se encuentra consagrada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo decidimos hacer una breve referencia a las facultades de comprobación, determinación y sanción de las autoridades fiscales, por considerarlo oportuno previo al estudio de la normatividad vigente de la caducidad en materia fiscal.

En nuestro Código Fiscal de la Federación, sin duda alguna, el tema de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, es uno de los más trascendentes y más reglamentados por la evidente importancia que éstas revisten, toda vez que forman parte del procedimiento administrativo tributario, o procedimiento administrativo formal, tendiente a definir la situación jurídica tributaria de los particulares, dentro del marco del exacto cumplimiento de la norma fiscal.

Así pues, consideramos importante señalar que las fases del procedimiento antes referido son las que a continuación se enlistan:

a) Actos de iniciación o preliminares, los cuales constituyen un análisis indispensable, donde se recogen todos los antecedentes del hecho generador hasta concluir normalmente en un acto de aportación de informes a la administración fiscal llamado declaración, excepcionalmente esta fase preliminar la realizan las autoridades, cuando el gravamen se califica por ellas, en cuyo caso los particulares son coadyuvantes, en dicho procedimiento.

b) La fase comprobatoria, misma que como su nombre lo indica, consiste en legitimar los elementos que los contribuyentes tomaron en cuenta en relación con el presupuesto legal. Mario Pugliese considera que la legitimación del hecho concreto con el supuesto normativo y la determinación del gravamen constituyen la institución del *accertamento*, que como anteriormente hemos manifestado, es para la doctrina italiana lo que para nosotros es la comprobación, es decir, el fundamento y soporte de la función administrativa, ya que es co-natural a la obligación tributaria.

c) La liquidación, que consiste en la cuantificación de la obligación fiscal en cantidad cierta y determinada para que pueda ser considerada la misma como crédito fiscal.

d) Las facultades de la Administración Pública para sancionar las violaciones cometidas a las normas legales desde un punto de vista represivo, ya que no percibe un fin de restitución o satisfacción del interés protegido por la norma.

e) Cuando la autoridad desarrolla una serie de actos que tienden al cumplimiento de la norma, se desarrolla el procedimiento de ejecución a través de la exigencia de la autoridad para el pago de los créditos fiscales, que no hayan sido oportunamente solventados.

f) Cuando existe la posibilidad de rectificar un acto de la autoridad se desarrolla un procedimiento de revisión y si se trata de corregir una actividad comprobatoria, la revisión tiene la figura de instancia de aclaración. En los casos en que exista un acto definitivo de autoridad, la citada revisión se presenta como impugnación.

3.1.1. Breve referencia a las facultades de comprobación, determinación y sanción de las autoridades fiscales

Las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación entrañan en su propia estructura una actividad de prueba en sentido amplio, porque existen hechos y resultados que se deberán supervisar en el contexto de la norma legal, sin embargo aclaramos que esta actividad de prueba, no es similar a la de los medios de prueba procesales, en virtud que las facultades de comprobación no tienen un significado jurídico formal, sino que cuentan únicamente con un valor informativo, es decir, que en un futuro procedimiento jurisdiccional, sí podría causar convicción en el juzgador, fungiendo como medios probatorios.

El elemento esencial de las facultades de comprobación, se presenta con la verificación de todos aquellos elementos que conforman la base del tributo, debido a que la autoridad administrativa habrá de realizar los mecanismos necesarios para la consecución del parámetro legal dentro de una situación concreta y determinada, así como su referencia a la cuota del tributo.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 42, sistematiza y agrupa las diversas facultades de comprobación de que pueden echar mano las autoridades fiscales, y de acuerdo con el citado numeral, son a saber las siguientes:

a) Revisión de declaración, establecida en la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Recordemos que las obligaciones fiscales actualmente son autodeterminables, es decir, que el contribuyente tiene la facultad y el deber de liquidar sus gravámenes, dando cumplimiento a las disposiciones fiscales a través de una declaración, la cual es la presentación por parte del contribuyente, de los aspectos mesurables de la contribución.

La declaración bien puede ser considerada como un medio de comprobación de pago, una forma de determinar el pago, como un medio de auto evaluación del propio contribuyente del hecho generador, así como de los elementos constitutivos de la contribución, es decir, se trata de un medio de comunicación entre el contribuyente y las autoridades fiscales.

En caso de que el contribuyente hubiese presentado su declaración sin que de la misma se hallan desprendido errores, se considera que el contribuyente ha cumplido en forma con lo dispuesto por la ley, si por el contrario, al ser revisada la declaración por la autoridad fiscal y habiéndose desprendido de ella errores, únicamente se procederá a la rectificación de la declaración y se comunicará al contribuyente la resolución.

b) Comparecencia. Según se desprende de la fracción II del antes citado artículo 42 del Código Fiscal de La Federación, las autoridades fiscales están facultadas para hacer comparecer ante sus oficinas a los particulares, para que bajo protesta de decir verdad al efectuar el reconocimiento de documentos o mercancias, conteste a las preguntas que se le hayan enviado con anticipación, de acuerdo con los lineamientos establecidos por los artículos 49 y 50 de nuestro Código Tributario. A esta facultad de la autoridad fiscal, ha sido erróneamente comparada con la prueba confesional, argumentando que el acta que se levanta de tal comparecencia se encuentra firmada por el compareciente, asimismo se le equipara por algunos autores a la prueba testimonial, bajo el argumento de que en

la comparecencia del sujeto pasivo deben intervenir cuando menos dos testigos que den fe de lo acontecido en tal diligencia.

No obstante lo anterior, nosotros no consideramos que la comparecencia, pueda revestir el carácter de los medios probatorios antes mencionados, principalmente por que la misma no se desarrolla ante una autoridad judicial, sino que se levanta la comparecencia ante una autoridad evidentemente administrativa, que no podría juzgar la procedencia de las probanzas ni declarar su calidad probatoria, por lo tanto, a nuestro juicio, no es dable conferir a la comparecencia como facultad de comprobación de las autoridades fiscales, el valor probatorio antes referido.

c) Las visitas domiciliarias, las cuales constituyen una de las más importantes facultades de la autoridad fiscal, ya que la autoridad *in situ*, verifica el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales. Tal y como se desprende del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades administrativas se encuentran facultadas para practicar visitas domiciliarias a los administrados, además para exigir la exhibición de libros, todo ello para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

d) La compulsas, que no es otra cosa que la revisión que realizan las autoridades fiscales a personas que son ajenas a la creación del hecho generador, para allegarse de los documentos, datos, informes y actividades que hayan desarrollado con los contribuyentes. La llamada compulsas, puede hacerse vía visita domiciliaria o bien, como una revisión de escritorio, teniendo los terceros requeridos, los plazos que para presentar tales informes y documentos señala el artículo 53, asimismo, en el artículo 83 se establece una instancia aclaratoria para que se haga saber el resultado de la investigación a los sujetos pasivos o responsables solidarios sobre los datos, informes o documentos relacionados con los hechos que constituyen el objeto de la revisión.

e) Revisión de dictámenes de contador público. Los contadores públicos que se encuentran registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se convierten eventualmente en auxiliares de la administración con la finalidad de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los particulares que lo soliciten, con la posibilidad de legitimar la determinación autónoma que presenten los propios sujetos pasivos, sin que se oponga a la revisión que puede intentar en su oportunidad la autoridad hacendaria, lo anterior se desprende de la fracción IV del ordenamiento tributario multicitado.

f) Las revisiones de escritorio a que hicimos referencia con anterioridad y la verificación de bienes se encuentran previstas en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, del cual se desprende la necesidad de que las autoridades comuniquen las observaciones que se desprendan de esta revisión con anterioridad a la liquidación que las mismas emitan.

De acuerdo con el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, son también susceptibles de extinción en virtud de la caducidad las facultades de determinación de las autoridades fiscales. En cuanto a las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, doctrinalmente se han definido como aquellas potestades de las que puede hacer uso el fisco federal y que consisten en realizar el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada individuo que pueda ubicarse en los supuestos de hecho determinados por la ley y de esta forma fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como la configuración del hecho generador que coincide con ella exactamente, de igual forma señalar al sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación en cantidad cierta, etcétera.

El autor Sergio Francisco de la Garza reconoce: "Para nosotros la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que ha realizado

un hecho generador que le es imputable a un acto de la administración que constata esa realización imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos por el que se liquida y cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa alícuota ordenada por la ley.”⁴⁸

Como hemos comentado en el primer capítulo de nuestro trabajo de investigación, respecto a los efectos de la determinación de los tributos existen diferentes tesis, es decir, se discute si la determinación tiene efectos declarativos, constitutivos o ambos, sin embargo en nuestro país, la determinación comulga con la tesis del acto declarativo. El principal expositor de esta teoría es Archille Dionisio Giannini, quien en su obra intitulada Instituciones de derecho tributario, explica que la obligación tributaria, como natural consecuencia de ser una obligación *ex lege*, nace en el preciso momento en que concurren los dos factores; la norma legal por una parte y la realización del presupuesto de hecho, por la otra, aunque eso no excluye que el legislador pueda adoptar una regla diversa, cual es la de aplazar el nacimiento de la obligación al momento en que es determinada posteriormente por la autoridad administrativa cuya determinación obviamente, tiene un efecto meramente declarativo.

Por otra parte, debemos referirnos de manera obligada a la facultad sancionadora de la autoridad fiscal, primeramente debemos delimitar lo que haremos de entender por sanción; podemos afirmar por nuestra parte que la sanción constituye la consecuencia jurídica consignada en la propia norma, que opera en forma desfavorable y en contra del obligado, al actualizarse el incumplimiento de un deber impuesto en dicha norma, constituyendo así el elemento coercitivo característico del derecho.

En efecto, la actividad sancionadora del fisco, consistirá entonces en la aplicación de sanciones a los administrados, por las violaciones que los mismos cometan contra las disposiciones fiscales, a las cuales idealmente al menos,

⁴⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. cit.* p. 556.

debían ceñirse con todo rigor. Es pues, la facultad sancionadora un elemento esencial de la noción de lo jurídico, ya que representa la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, propia del derecho por ser inherente a su propia naturaleza. En mérito de lo anterior, podemos asegurar que no existe derecho sin que sea coercitivo, puesto que sería inútil que una norma jurídica consagre derechos sustantivos, sin que otra por su parte, establezca sanciones en caso de la violación del mismo.

Las sanciones fiscales que puede aplicar la autoridad fiscal son:

a) Multa, la cual constituye la sanción de imposición más frecuente en todos los sistemas tributarios internacionales, en virtud de la cual, el Estado validamente se encuentra facultado para exigir de los administrados, cantidades adicionales a la suerte principal del tributo, debido a la violación, por parte de aquellos, de las disposiciones obligatorias en materia fiscal. La multa, tiene el carácter de accesorio legal de las contribuciones, originada por violaciones a las disposiciones fiscales, como por ejemplo, el pago extemporáneo de contribuciones u omisión de pago de las mismas.

La multa, tiene principalmente dos funciones, la primera es la de resarcir el pago de los daños causados al Estado por la conducta negligente o evasiva observada por el contribuyente, y la segunda consiste en escarmentar al infractor par evitar la reiteración sucesiva de conductas perjudiciales al erario público;

b) El decomiso de bienes. Consistente en la pérdida de los bienes, vehículos, insumos o mercancías propiedad del infractor que sirvieron de apoyo o base para la comisión de irregularidades fiscales, pasando tales bienes al poder estatal, los cuales serán destinados a satisfacer las múltiples necesidades sociales;

c) La clausura de negocios, empresas o establecimientos. Esta sanción consiste en que, por causas de interés social y de orden público se impide temporal o definitivamente a una persona física o moral, la realización de sus actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios, a través de sellos, marcas o señales y en virtud de una determinación de la autoridad fiscal competente que así lo resuelva;

d) La suspensión o revocación de patentes, autorizaciones y registros de los contribuyentes. Esta medida represiva se explica en términos del deber que impone la ley a diversos sujetos, que de acuerdo con sus actividades industriales o comerciales, requieren de una autorización, registro o patente por parte de las autoridades fiscales, las cuales en determinado caso pueden revocar o suspender tales autorizaciones cuando los sujetos de las mismas no han cumplido con sus obligaciones de hacer, no hacer o tolerar que la ley les imponga, o bien, cuando así lo requieran la seguridad y la salubridad públicas.

Sirvan pues estas breves precisiones sobre las facultades de comprobación, determinación y sanción de las autoridades fiscales, para delimitar y reconocer el alcance extintivo de la figura jurídica consagrada en el artículo 67 de nuestro ordenamiento tributario, es decir, la caducidad.

3.1.2. Reglas generales de la caducidad

Bajo el rubro de reglas generales, agrupamos a todas aquellas disposiciones que por su trascendencia capital, conforman las bases sobre las cuales descansa la institución jurídica de mérito, proporcionándonos dichas disposiciones, los elementos necesarios para determinar las características más importantes de la decadencia de las facultades de las autoridades fiscales, mismas que se derivan del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación y que establecen los supuestos, objeto, plazos, causales de suspensión, etcétera,

requeridos ya sea para la configuración legal de la caducidad o bien para que ésta jamás llegue a actualizarse, según el caso concreto. En este orden de ideas, analizaremos a continuación lo referente a los supuestos en los que es dable que a través de la caducidad se extingan las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, así como aplicar las sanciones que el caso amerite por el incumplimiento de las mismas.

3.1.2.1. Supuestos en que opera la caducidad

Los supuestos o ingredientes requeridos por el Código Fiscal de la Federación para que se configure la caducidad de las facultades del fisco, según se desprende del propio numeral que la consagra, son los siguientes:

a) El nacimiento de la obligación tributaria, mediante la realización del hecho imponible, es decir, que se haya actualizado la hipótesis normativa o de hecho señalada por la ley como generadora de impuestos, naciendo desde este momento la obligación de cubrir al fisco, las cantidades que una vez determinada la misma en cantidad líquida habrá de enterar el contribuyente a la autoridad facultada para tal fin.

Como bien explica Sergio Francisco de la Garza, cuando la hipótesis normativa se trata de situaciones jurídicas, el hecho generador se considera ocurrido en el momento en que las mismas se han constituido de acuerdo con la normatividad aplicable, sin embargo, si la hipótesis de incidencia se refiere a situaciones de hecho, se considera ejecutado el hecho generador, cuando concurren las circunstancias materiales necesarias para la producción de los efectos que normalmente le corresponden.

Ahora bien, ¿cuándo se tiene por realizado el hecho generador tratándose de contribuciones?, las cuales recordemos que no se componen únicamente de impuestos, sino también de los derechos, las aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, de ahí que se diga que todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto.

En cuanto los impuestos se refiere, no constituye dificultad alguna el apreciar que los mismos se generan al realizarse el hecho jurídico previsto por la ley como generador de la obligación fiscal, siendo este generalmente un acto de los particulares.

Por su parte los derechos se causan cuando la administración pública presta el servicio acordado al administrado, es decir, cuando el Estado presta el servicio administrativo a que se comprometió, lo cual constituye en este caso la situación que el Código Fiscal reconoce como el hecho generador de los derechos. Sin embargo es por todos conocido que en la mayoría de las ocasiones, la administración pública requiere el pago de los servicios con anterioridad a que los mismos se presten, esto se explica en razón de que el Estado requiere el pago previo al particular como una garantía para sí mismo, toda vez que le resultaría sumamente perjudicial prestar servicios que no serían retribuidos por el solicitante. Si por el contrario, una vez efectuado el pago de los servicios, el Estado no los presta, el particular puede con todo apego a derecho, solicitar la devolución de las cantidades pagadas por tal concepto.

Ahora bien, tratándose de las llamadas contribuciones especiales o parafiscales, como son las contribuciones de mejora, la obligación tributaria se acredita cuando la autoridad competente determina, a través de una resolución, la realización de la obra o bien cuando se ponen en servicio las mismas. Con relación al nacimiento de la obligación tributaria en las aportaciones de seguridad social, cabe señalar que la misma se origina con la actualización de la hipótesis

legal que una vez determinada por la ley, actualiza material o formalmente el administrado.

b) Una vez generada la obligación tributaria y de acuerdo con el sistema de autodeterminación de las obligaciones fiscales, del cual ya hemos tenido ocasión de referirnos anteriormente, y como es por todos conocido, la práctica de las facultades de las autoridades fiscales dependen en buena medida del cumplimiento de ciertas obligaciones como son, entre otras, las consistentes en registrarse o empadronarse ante la oficina fiscal correspondiente⁴⁷, según los plazos, modalidades y condiciones establecidas en el dispositivo legal correspondiente, para tener la calidad de sujeto pasivo; presentar las declaraciones o avisos conducentes para el debido control que la Hacienda Pública debe tener sobre los contribuyentes y pagar el entero de las contribuciones en el tiempo y la forma correctos.

Así pues, corresponde al contribuyente enterar al fisco de la realización de las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por la ley como generadoras de la obligación tributaria y pagar las cantidades que de la misma se desprendan, a través de la declaración, la cual, coinciden todos los tratadistas, es el punto de partida, el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre el sujeto pasivo y la administración tributaria. Sin embargo, cuando se desprenden diferencias entre las declaraciones o avisos presentadas por los contribuyentes, las autoridades fiscales validamente pueden iniciar el ejercicio de sus facultades para constatar la realización de los hechos gravados o, para determinar la cuantía de las contribuciones, o bien para verificar que el contribuyente se ciñe a las disposiciones fiscales aplicables y en caso contrario, aplicar las sanciones establecidas por las leyes.

⁴⁷ Con lo cual no queremos decir que por el incumplimiento de tales obligaciones se imposibilite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, ya que debemos recordar que las autoridades fiscales cuentan además, con facultades investigadoras de delitos contra la Hacienda Pública, los cuales, debemos señalar desde este momento, no caducan conforme a lo previsto por el artículo 67 de nuestro Ordenamiento Tributario Federal.

c) Consideramos que otro elemento indispensable y previo de la caducidad, lo encontramos en las disposiciones referentes al momento a partir del cual, la autoridad fiscal legalmente puede y debe ejercitar sus facultades fiscalizadoras. Así tenemos que las mismas deberán ejercitarse a partir del día siguiente a aquél en que:

1. Se presentaron las declaraciones o al día siguiente de aquél en que debieron presentarse, ya sea que se trate de declaraciones anuales o complementarias, correspondientes a aquellas contribuciones que deben pagarse por ejercicios fiscales;

2. Se presentaron los avisos señalados por la ley, tratándose de contribuciones que no se pagaron por ejercicios, o bien, a partir del día siguiente en que se originó la obligación tributaria cuando las contribuciones no se paguen mediante declaración ni a través de avisos;

3. Se cometió la infracción a las disposiciones fiscales, diferenciando entre las infracciones de carácter continuo y continuado, a las cuales haremos referencia más adelante;

4. Finalmente, la fracción IV del artículo 67 del antes citado Código, en relación con su artículo 141 establece también el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de las autoridades fiscales a partir del día siguiente a aquél en que se levante el acta de incumplimiento de una obligación garantizada a favor de la Federación. Disposición que resulta aplicable únicamente a las compañías afianzadoras, verbigracia, el incumplimiento del pago de contribuciones en parcialidades a que se refiere el artículo 66 de nuestro Código Fiscal.

d) Por último, es requisito indispensable para el nacimiento de la caducidad, la negligencia de las autoridades fiscales, ya que habiendo transcurrido los plazos que señala el propio artículo 67 del Código Fiscal, sin que hayan

ejercitado sus facultades de comprobación, las perderán en beneficio del contribuyente, quien ya no podrá ser sujeto a tales procedimientos.

Directamente relacionado con lo anterior, se encuentran las disposiciones que nuestro ordenamiento tributario ha establecido como plazo genérico y plazos específicos para que la caducidad surta plenamente sus efectos, lapsos temporales que a continuación serán comentados.

3.1.2.2. Plazos que dan origen a la caducidad

En cuanto al plazo de integración de la figura jurídica en comento, como ya se ha vislumbrado, a través de algunas breves precisiones al respecto, no es único, ni mucho menos análogo en todos los casos planteados por la ley tributaria. Por el contrario, el legislador ha reconocido acertadamente que debe darse un tratamiento diferente a las situaciones jurídicas y circunstancias que de igual forma son diametralmente diversas, lo cual como se apreciará en las líneas siguientes, depende del supuesto en que se ubique el contribuyente.

Así tenemos que los plazos establecidos por la ley para la consumación de la caducidad, pueden distinguirse un plazo genérico, el cual, se afirma que constituye la regla general, en virtud que dentro del mismo se extinguen la mayoría de los supuestos señalados por la ley y varios específicos, en los cuales se establecen periodos temporales diversos al plazo general que desde luego son aplicables a situaciones específicas, consideradas por el legislador como excepcionales.

3.1.2.2.1. Regla general

Según manifestamos en las breves líneas introductoras de la presente investigación, el tiempo juega un papel preponderante en el derecho, ya

que las relaciones jurídicas sólo cobran sentido en el tiempo, de ahí que se reconozca su importancia, máxime cuando la naturaleza propia de las relaciones de subordinación establecidas entre el fisco federal y los contribuyentes, sujetan a estos últimos al ejercicio de facultades de la administración fiscal.

Así tenemos que el plazo caducatorio puede ser general o específico, siendo el primero, de acuerdo con el primer párrafo del multicitado artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, de cinco años.

El término de cinco años, como ya hemos mencionado, es la regla general impuesta por la ley para la extinción de las facultades revisoras, determinatorias y sancionadoras de las autoridades fiscales, el cual, sólo es aplicable a los contribuyentes que de manera normal y oportuna cumplen con sus obligaciones fiscales, por considerar el legislador que dicho término es breve y que beneficia al contribuyente cumplido al no prolongar indefinidamente las facultades antes aludidas, permitiendo eventualmente, la extinción de las mismas y liberando consecuentemente al contribuyente del cumplimiento de la obligación tributaria, ya que al no estar debidamente determinada y liquidada, no puede convertirse en un crédito fiscal y por lo tanto, no es exigible.

No obstante lo anterior, la doctrina nacional se ha inclinado por la reducción de los plazos de caducidad, ya que el actual término de cinco años se ha considerado gravoso para los contribuyentes debido a que hace nugatoria la finalidad para que fuera instituida la caducidad en el Código Fiscal de la Federación, que es la de aportar certeza jurídica a las relaciones entre el Estado y el administrado, evitando que se prolonguen estas por periodos excesivos. Por el contrario, como se vio en el apartado correspondiente al estudio de los antecedentes legislativos de la caducidad, nuestros legisladores han venido ampliando el término caducatorio o bien, estableciendo nuevas causales de suspensión, lo cual, fue en su momento y seguirá siendo ampliamente repudiado por la doctrina nacional, so pena de ver totalmente desvirtuada a la caducidad.

Una actitud totalmente contraria, han asumido las legislaciones extranjeras, reconociendo la necesidad disminuir el plazo de subsistencia de las facultades fiscalizadoras de la autoridad hacendaria, disminución que descansa principalmente en el reconocimiento de dos premisas fundamentales; la primera consistente en que no pueden proporcionarse seguridad y certeza jurídicas a través de plazos tan amplios, que entrañan en sí mismos incertidumbre y segunda, que resulta de capital importancia modernizar la administración tributaria, para dotarla de eficacia y agilidad a través del uso de modernos sistemas informáticos y capacitación de los trabajadores de la administración estatal.

Para garantizar la efectiva aplicación práctica de esta figura jurídica, sugerimos que el término para la extinción de las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omisas, verificar el apego a las disposiciones fiscales y en caso contrario, aplicar las sanciones que al efecto procedan, sea de cinco años, sin que el mismo esté sujeto a suspensión. Si bien, estamos de acuerdo con la tendencia generalizada de disminuir el plazo de caducidad, consideramos también que esto sólo sería viable cuando la administración tributaria sea dotada con los recursos técnicos, patrimoniales y humanos que le permitan el ejercicio de sus facultades en plazos menores a los que actualmente se le conceden, lo cual sin duda alguna sería deseable, en aras de la salvaguarda de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En nuestro país, la actitud proteccionista del legislador para con la hacienda pública, ha fomentado que la misma sea disfuncional, porque al conceder ventajas a aquella sobre el administrado y ubicándola en una posición privilegiada, amparada en un aparente celo recaudatorio, encubre sin embargo, sus varias deficiencias, toda vez que, en ocasiones, el fisco no es capaz de ejercitar sus facultades en el plazo de cinco años, plazo que como ya hemos mencionado, sería más que suficiente para tal fin. En concordancia de lo anterior, consideramos que no es el momento oportuno para proponer y pugnar por la

disminución del plazo dentro del cual la autoridad fiscal ejercite sus facultades, sin embargo, podemos y debemos manifestarnos por que este plazo de cinco años transcurra sin suspenderse, eliminándose el privilegio a favor de la autoridad que constituye tal disposición.

3.1.2.2.2. Reglas específicas

Los plazos requeridos en forma específica por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, para la extinción de facultades de las autoridades fiscales, son a saber los siguientes:

a) El plazo de tres años. Tratándose de los liquidadores y síndicos respecto de las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas causadas durante su gestión. De igual forma la persona o personas que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles que son responsables solidariamente con el contribuyente por las contribuciones causadas o no retenidas por la sociedad durante su gestión, así como por las que debieron enterarse durante la misma. No obstante lo anterior, dicha responsabilidad se encuentra limitada a los casos en que la sociedad incurra en cualquiera de las siguientes hipótesis:

1. Que dicha sociedad no se encuentre inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, en franca contravención de lo señalado en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación;

2. Que no lleve contabilidad, la oculte o la destruya, violando lo establecido por el artículo 28 del multicitado Código;

3. Cambie su domicilio fiscal después que se le ha notificado la práctica de una visita domiciliaria y antes de que se le notifique la resolución dictada sobre la misma, sin presentar el aviso a que se refieren los artículos 14 fracción II y 20 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y

4. Después de que se le haya notificado un crédito fiscal sin que lo hubiera garantizado ni pagado.

b) El plazo no mayor de Seis años con seis meses. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad que debe tener lugar en las oficinas de las propias autoridades, y cuando la práctica de éstas están sujetas a un plazo máximo de seis meses que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por que no se suspende dicha caducidad, no habrá exceder de seis años con seis meses.

Dentro de este plazo se encuentran comprendidos o considerados los cinco años requeridos como plazo genérico para la configuración de la caducidad, el término de seis meses con que cuenta la autoridad fiscal para practicar las visitas domiciliarias o bien la revisión de contabilidad a que nos referimos en el párrafo anterior, así como las dos prórrogas a que se refiere el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, es decir, dos periodos iguales, equivalentes a seis meses cada uno. A nuestro juicio constituye un verdadero plazo caducatorio, debido a que no se contempla causa alguna para que se interrumpa o suspenda el mismo. Este plazo cumple con la función que se ha encomendado teórica y doctrinalmente a la caducidad, es decir, consagrar a favor de los administrados sujetos a tales procesos de fiscalización, la certeza de que tales procedimientos no podrán durar más allá del término prescrito por la norma, garantizando con ello un mínimo de molestias hacia el administrado así como la celeridad y apego a la ley en la práctica de tales actos.

c) El plazo mayor de cinco pero menor de diez años. En forma indeterminada el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece un plazo que oscila entre más de cinco años, pero que en ningún caso puede ser superior a diez, el cual se configura cuando se presentan declaraciones complementarias en términos del artículo 67 fracción I y IV del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

d) El plazo diez años. Cuando se presume que el contribuyente se encuadra en actitudes evasivas reconocidas como tales por la ley y por ende, perjudiciales para el erario público, se ha considerado oportuno y prudente, aplazar el término de extinción de las facultades fiscalizadoras de la autoridad, a fin de que no prosperen tales actitudes antijurídicas.

Esta ampliación al término caducatorio se introdujo en el artículo 67 del Código Fiscal en virtud de la reforma realizada al mismo en 1985, reforma acertada sin duda, ya que antes de la misma los contribuyentes que en tiempo y forma cumplían con sus deberes fiscales como a aquellos que no se ajustaban a las disposiciones fiscales, recibían el mismo tratamiento legal, lo cual constituía una situación inequitativa y sin sustento legal alguno, debido a que no es posible regular situaciones jurídicas o de hecho esencialmente diferentes bajo disposiciones legales idénticas, el autor Dionisio J. Kaye expone lo anterior de manera más clara al señalar: "Nos parece que esta reforma es del todo apropiada, pues lo que hace es tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales."⁴⁸

Si bien es cierto que la reforma comentada anteriormente constituyó un acierto al reconocer que debían regularse de formas diferentes la situación de los particulares que comúnmente cumplen con sus obligaciones fiscales y la de aquellos que no lo hacen así, también lo es que a nuestro juicio, el plazo - excesivo- de diez años sólo fortalece en forma desmedida la ya de por sí

⁴⁸ KAYE, Dionisio J. Derecho procesal fiscal, Editorial Themis, México, 2000 (sexta edición), p. 204.

privilegiada posición del Fisco frente al administrado, por lo que no es justificable el sometimiento temporal prolongado a los actos de la autoridad fiscal.

El plazo a que nos referimos será el aplicable cuando el contribuyente se sitúe en alguna de las hipótesis siguientes:

1. Cuando el contribuyente no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes;

2. Cuando el contribuyente no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo establecido en el Código Fiscal de la Federación, debido a que los contribuyentes que están obligados llevar contabilidad, como regla general, por un plazo de cinco años;

3. Cuando el contribuyente no haya presentado la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, de acuerdo con las disposiciones fiscales.

e) El plazo mayor a diez años. Este plazo se presenta cuando el contribuyente interpone los medios de defensa establecidos por la ley, ya sea que se trate de recurso administrativo o juicio, que eventualmente pudieran superar el término de diez años señalado por el Código Fiscal como máximo para la extinción de facultades de las autoridades fiscales, lo anterior es debido a que en este caso la suspensión del plazo caducatorio no cuenta con límite prefijado, dependiendo aquél de la duración de los medios de defensa antes aludidos y de las instancia procesales correspondientes.

3.1.2.3. Inicio del cómputo del plazo de la caducidad

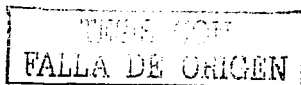
Una vez señalados los plazos exigidos por la ley para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales, cobra particular importancia que

señalemos de igual manera el momento en que se deberá comenzar a computar el plazo caducatorio en cada uno de los supuestos que mencionamos en las líneas anteriores, así tenemos que:

a) El plazo de tres años, aplicable a los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo tercero del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, empieza a correr a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, esto es, los responsables solidarios a que se refiere el artículo 26 en su fracción III son responsables por la parte del interés fiscal que los bienes de la sociedad que dirigen y que incurrió en las irregularidades señaladas en el mismo, no alcancen a satisfacer, es decir, las facultades de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar contribuciones omitidas, sus accesorios e imponer sanciones, se extinguirán en los casos de responsabilidad solidaria en el plazo de tres años, que comenzarán a contarse a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

No obstante lo anterior, se ha discutido sobre el día con que inicia el cómputo del plazo caducatorio en este caso, por su parte las autoridades fiscales, erróneamente han considerado que pueden ejercitar sus facultades con independencia del plazo que le corre al deudor principal, criterio que en nuestra opinión carece de sustento legal, pues el artículo 67 del Código Fiscal no lo considera, de manera que la interpretación que hace la autoridad fiscal de tal dispositivo se aparta del texto expreso del mismo, quedando a su entero arbitrio el establecimiento de la fecha en que deberá iniciar el cómputo respectivo. Al respecto es menester citar la siguiente tesis jurisprudencial:

CADUCIDAD. MOMENTO DE INICIO TRATÁNDOSE DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 67, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, 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 en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se

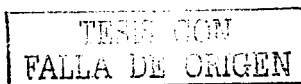


tenga obligación de hacerlo; por lo que partiendo de esta premisa extintiva, cuando se está en el caso de que la autoridad, a pesar de agotar diversas gestiones, no le fue posible determinar un crédito fiscal a una persona moral, en su carácter de obligada principal, a efecto de proceder a determinar a los socios o accionistas de la misma una responsabilidad solidaria, cuenta para ello con el mismo plazo de cinco años dispuesto en el numeral referido, que se computará desde el mismo momento en que inició el plazo respecto del obligado principal, es decir desde que se presentó la declaración del ejercicio del cual derivan las supuestas diferencias detectadas por la autoridad, atendiendo lo anterior a que es en tal momento cuando la autoridad hacendaria se encuentra en aptitud de ejercer sus facultades de comprobación y determinación de créditos fiscales, entre ellas, la facultad de determinar un crédito a los responsables solidarios que resultaren.

Juicio de Nulidad No. 100(14)50/98/2601/97. - Resuelto en sesión de 1 de octubre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario Lic. Andrés Godínez Bustos. (Tesis aprobada en sesión privada de 27 de octubre de 1998).

Como se hace notar en la tesis antes transcrita, el plazo con que cuenta la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en caso contrario imponer las sanciones correspondientes, tratándose de responsables solidarios, es el de cinco años, contados a partir de la presentación de la declaración, de la cual se desprenden diferencias a juicio del fisco. Sin embargo, tratándose de las personas señaladas en la fracción III del artículo 26, el plazo de caducidad será excepcionalmente de tres años que se contarán a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, es decir, cuando iniciado el procedimiento administrativo de ejecución y opuestos los medios de defensa pertinentes a juicio del contribuyente, se requiera que el mismo garantice el interés fiscal, sin tener bienes suficientes para tal fin.

b) El plazo genérico, o de cinco años, para la configuración de la caducidad, empezará a computarse:



1. Según lo dispuesto por la fracción I del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el plazo de cinco años para que se extingan por inactividad las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, cuando se trate de contribuciones por las que se tenga obligación de presentar la declaración del ejercicio, comienza a partir del día siguiente a aquél en que se haya presentado la declaración correspondiente.

En este supuesto, las facultades de comprobación se extinguirán respecto de todas las obligaciones, principales y accesorias, materiales y formales del contribuyente, que se hayan generado en el ejercicio respectivo, lo cual implica que el ejercicio de tales facultades sólo puede ejercitarse en relación con ejercicios fiscales enteros y cumplidos, o ya transcurridos; es decir; se extinguen todas las obligaciones a cargo del particular referidas a un ejercicio determinado, debido a que de conformidad con el artículo 11 de nuestro ordenamiento tributario federal, la contribución tiene lugar hasta el cierre del ejercicio, siendo en ese momento cuando se puede determinar el saldo a favor o en contra del contribuyente con relación a ciertas contribuciones.⁴⁹

Por otra parte y derivado también de la fracción I del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, surge la interrogante relativa al momento en que se inicia el cómputo del término de caducidad, cuando se presentan declaraciones complementarias, el cual como señala el citado precepto, comienza al día siguiente de la presentación de estas declaraciones, pero solamente en cuanto hace a los conceptos modificados en virtud de aquellas con relación a la última

⁴⁹ Lo anterior puede explicarse a manera de ejemplo y a guisa de lo señalado por la Ley del Impuesto al Valor agregado, en sus artículos 5 y 6 así como en los dispositivos 10, 12 y 13 de su reglamento y el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que de manera sintética se refieren a que el tributo se causa por ejercicios fiscales, sin embargo, el contribuyente está obligado a presentar pagos mensuales mediante declaraciones presentadas ante las autoridades correspondientes enterándose de esa forma los ingresos que resulten de deducir el I.V.A. acreditable, no obstante lo anterior, los pagos provisionales de ninguna manera liberan al contribuyente de pagar los saldos en contra que resulten de la revisión de la declaración del ejercicio, aunque de igual forma puede resultar un saldo a favor del particular. Lo anterior se explica en razón del elemento temporal de las contribuciones establecidas en las leyes mencionadas, toda vez que la duración del ejercicio fiscal, en este caso, forma parte integrante del hecho imponible, de modo que mientras el ejercicio fiscal no se haya extinguido por completo, la obligación tributaria no ha nacido aún y resultaría impositivo reconocer su existencia y determinar su cuantía.

declaración que de esa contribución se haya presentado por el ejercicio respectivo, ya sea que se trate de la declaración definitiva o bien otra complementaria presentada con anterioridad; y en lo que se refiere al inicio del término caducatorio de aquellos conceptos no modificados por la declaración complementaria, comienza a partir del día siguiente al en que se presentó la última declaración, esto es, la declaración complementaria o definitiva anterior a la última complementaria.

2. Tratándose de las contribuciones que no se calculen por ejercicios fiscales, que debemos aclarar que son aquellas que surgen en un determinado momento y que una vez realizada la hipótesis prevista, dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales independientes, es decir que el hecho generador que les da vida es instantáneo. Así pues, el plazo de caducidad comienza a correr a partir del día siguiente de aquel en que se presentó, o bien, debió haberse presentado la declaración o aviso correspondiente, según lo determinen las disposiciones fiscales aplicables, o bien, a partir de que se causaron, es decir, en la fecha en que nace la obligación tributaria, cuando la ley fiscal no exija que las contribuciones se paguen por medio de declaración o avisos;

3. Tratándose de la extinción de la facultad sancionadora del fisco, el plazo de cinco años corre desde la fecha en que la infracción es cometida, pero tratándose de infracciones de carácter continuo, el cómputo se hará a partir del día siguiente de aquel en que hubiere cesado la consumación de la infracción, en cambio, si la infracción tiene el carácter de continuada, el plazo caducatorio empieza generarse a partir al día siguiente en que se hubiera realizado la última conducta o hecho. De manera que el término no comienza a correr mientras las infracciones están siendo cometidas.

Consideramos de importancia expresar un breve criterio de diferenciación entre los caracteres que puede revestir la sanción en este caso, primeramente, decimos que la infracción de carácter continuo, es aquella en que

la acción u omisión que la forman, se extiende ininterrumpidamente por determinado tiempo, comenzando a correr el plazo antes referido a partir del día siguiente en que su comisión hubiese cesado. Por otro lado, la infracción con carácter continuado, se presenta cuando las acciones u omisiones constitutivas de la infracción, no se prolongan en el tiempo sin interrupción, sino que se suscitan de manera discontinua, debido a que cada acción u omisión constituyen con toda autonomía una infracción en sí misma.

4) Respecto a las fianzas otorgadas a favor de la Federación para garantizar el interés fiscal, debemos recordar que el artículo 66 fracción II del Código Fiscal señala que la autoridad puede autorizar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones mediante pagos a plazos o en parcialidades, para lo cual deberá el interesado garantizar el interés fiscal, pudiendo hacerlo a través de fianza, ya que el artículo 141 de nuestro ordenamiento tributario federal reconoce a la fianza como un medio idóneo para tal efecto. Así pues, el término para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales será de cinco años que se computarán a partir del día siguiente a aquel en que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada a través de dicha fianza, lo cual como es evidente implica que dicha acta se levante en la fecha en que el interés fiscal garantizado se haga legalmente exigible, sin que para ello la autoridad fiscal cuente con un plazo fijo determinado por la ley, y por lo tanto, la potestad de levantar el acta de incumplimiento de la obligación fiscal garantizada queda al entero arbitrio del fisco, pudiendo efectuar el levantamiento referido para convalidar el plazo de cinco años que se había dejado transcurrir, o bien, podría incluso omitirse el levantamiento del acta de incumplimiento con el fin de impedir que el término caducatorio de inicio.

Indudablemente a causa de lo anterior y con independencia del estado de incertidumbre jurídica que se genera en perjuicio del contribuyente, está la situación de la compañía afianzadora, que de igual forma queda sometida al

prácticamente indefinido requerimiento que el fisco le haga para el cumplimiento de su obligación. Lo anterior se aprecia con claridad en la siguiente jurisprudencia:

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. EL ARTÍCULO 67, FRACCIÓN IV. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ESTABLECE EL PLAZO PARA QUE OPERE AQUELLA EN TRATÁNDOSE DE FIANZAS A FAVOR DE LA FEDERACIÓN, CONSTITUIDAS PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADOS EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.- Al disponer el artículo 67, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios,, así como para imponer sanciones por infracciones dichas disposiciones se extinguen el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se levante el acta de incumplimiento, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, viola los principios constitucionales de referencia. Ello es así, por que si bien es cierto que el legislador en el citado artículo 67, fracción IV, estableció un plazo de cinco años para que caduquen las facultades del fisco y que aquél inicia a partir del día siguiente al en que sea levantada el acta de incumplimiento del fiado, también lo es que ni ese precepto ni en algún otro del propio código se señaló término para el levantamiento de dicha acta por parte de la autoridad fiscal. De manera que esa omisión trae como consecuencia que la autoridad fiscal en forma arbitraria decida el inicio del plazo de caducidad, sin limitación alguna, con perjuicio evidente de los demás sujetos de la relación jurídica de garantía, pues se puede prolongar indefinidamente la obligación del fiador.

No obstante lo anterior, consideramos que la situación establecida por la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal, es objeto de extinción por vía de prescripción y no en virtud de la caducidad, debido a que la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación otorgadas como garantía del interés fiscal, se presenta con posterioridad a la determinación de las contribuciones omitidas por el causante, así como de los accesorios de las mismas, como son las multas, recargos, gastos de ejecución; adicionalmente debemos considerar que la autoridad fiscal al exigir el cumplimiento de la fianza que garantiza el interés fiscal,

está solicitando propiamente a un tercero, en este caso a la afianzadora, la satisfacción del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo. A mayor abundamiento el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas previene que para hacer efectivas las obligaciones fiscales a favor de terceros, se estará a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que establece precisamente en su numeral 146, que el término de prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, razonamiento lógico jurídico que nos parece válido y aceptable.

5. Ahora bien, con relación al antepenúltimo párrafo del artículo 67 de nuestro ordenamiento tributario federal, es decir, cuando se realicen visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades fiscales, cuya terminación se encuentra supeditada a un plazo máximo de seis meses para su terminación y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que señalamos, adicionado con el plazo por el que se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Específicamente cuando se lleven a la práctica visitas domiciliarias o la revisión de contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, el artículo 46-A señala un plazo máximo para la conclusión de las mismas, que es el de seis meses, susceptible de ampliarse por periodos iguales hasta en dos ocasiones. En cuanto al momento desde el cual se debe comenzar a computar el plazo de caducidad, que ya hemos mencionado que no podrá exceder de seis años con seis meses, se computará partiendo de alguno de los supuestos señalados dentro de la regla general o plazo de cinco años para la extinción de facultades del fisco y terminará consumándose la caducidad, cuando transcurridos los seis años con seis meses antes señalados, la autoridad fiscal no haya terminado con los procedimientos de revisión citados.

Por lo que a *contrario sensu* podemos decir, que la decadencia de las facultades de las autoridades fiscales, solo puede evitarse si se pone fin a las potestades revisoras antes señaladas en el plazo establecido para tal efecto, o bien, durante sus prórrogas. En caso contrario, la sanción que acarrea esta falta de diligencia por parte de la autoridad fiscal es la ineficacia de todo lo actuado desde la orden en la cual se determinó la práctica de aquellas, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo del artículo 46-A de nuestro Código Fiscal.

d) Como señalamos en líneas anteriores, existe un plazo mayor de cinco años, pero menor de diez, el cual se actualiza con la presentación de declaraciones complementarias, lo cual no se desprende expresamente del texto del multicitado numeral del Código Fiscal Federal, es por ello que nosotros nos hemos referido a este plazo específico como ha quedado asentado anteriormente.

De conformidad con la fracción primera del artículo 67 de nuestro Código Fiscal, se observa que tratándose de contribuciones que se calculen por ejercicios fiscales y cuando se presenten declaraciones complementarias, el plazo caducatorio empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que fueron presentadas, por lo que hace únicamente a los conceptos que hayan sufrido modificación respecto de la última declaración del ejercicio fiscal de que se trate, por lo que para la extinción de las facultades de comprobación, determinación y sanción de la autoridad fiscal respecto de los conceptos modificados por la declaración complementaria, habrá de transcurrir un plazo quinquenal contado a partir de la presentación de la misma, que como se desprende del precepto respectivo, corre con toda independencia del tiempo transcurrido entre la presentación de la declaración definitiva o bien, de una declaración complementaria diversa, ambas desde luego, anteriores a aquella.

Consideramos que el plazo que transcurre entre la presentación de la declaración definitiva y la presentación de la declaración complementaria no debe ser, como se le considera actualmente, ajeno al cómputo del término original de

cinco años para que se produzca la caducidad respecto de la declaración complementaria, en virtud que ésta no es totalmente autónoma e independiente con relación a la primera, puesto que modificará en todo caso, algún o algunos de los conceptos que se manifestaron en la declaración definitiva de un ejercicio fiscal determinado, o bien en otra complementaria, lo cual no provee de una naturaleza u origen distinto al de una declaración definitiva y por lo tanto no aporta elementos esencialmente nuevos a la relación tributaria.

De conformidad con las consideraciones anteriores, sugerimos que en este supuesto, el plazo de caducidad mayor de cinco pero menor a diez años, comience a computarse a partir de la presentación de la declaración definitiva y que en el caso de que se tenga que modificar dicha declaración, se presenten declaraciones complementarias, pudiéndose presentar en el mismo número a que hace referencia el artículo 32 del Código Fiscal, sin embargo, estas deberán presentarse dentro los tres primeros años del plazo quinquenal referido, permitiendo con esto, que la autoridad goce de un plazo suficiente para el ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, y por otro lado no sujeta al contribuyente a lapsos temporales excesivos que no tienen fundamento jurídico alguno.

Evidentemente en este caso, el plazo para que opere la caducidad de las facultades del fisco federal, es superior a los cinco años establecidos como regla general, pero en todo caso este deberá ser menor a diez años, según se desprende del dispositivo de referencia.

e) Plazo de diez años. A partir de la reforma publicada el 31 de diciembre de 1984, que entraría en vigor a partir de 1985, como estudiamos en el apartado correspondiente de nuestro capítulo primero, el artículo 67 del Código fue reformado para ampliar a diez años el plazo de extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales siempre que: a) El contribuyente no haya presentado su solicitud de alta en el Registro Federal de Contribuyentes; b)

No lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo legal requerido, y c) No presente la declaración del ejercicio estando obligado a presentarla.

En el primero y segundo supuestos, de conformidad con lo dispuesto por la fracción III del numeral en comento, el plazo de diez años comenzará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que haya cesado la consumación de la infracción, generalmente en el momento en que la autoridad fiscal descubra tales irregularidades a través de sus potestades investigadoras y verificadoras, toda vez que la inobservancia de lo establecido por los artículos 27 y 28 del Código Fiscal de la Federación se considera como infracciones de carácter fiscal, infracciones que a su vez tienen carácter continuo, que se prolonga ininterrumpidamente en el tiempo.

En las dos primeras hipótesis la prolongación del plazo caducatorio obedece a que el fisco carece de los elementos necesarios para el ejercicio de sus facultades, sin embargo en el tercer supuesto, el término de diez años se computará a partir del día siguiente al en que debió haberse presentado la declaración del ejercicio, término que se concede al fisco para que ejercite sus facultades y efectúe la determinación y liquidación correspondiente, pero debemos tener en cuenta que la autoridad fiscal puede legalmente ejercitar sus facultades a partir de que se extinga el término con que cuenta el contribuyente para presentar su declaración, máxime que la falta de presentación de la declaración no impide de forma alguna el ejercicio de las referidas facultades de las autoridades fiscales, situación que ha causado extensas discusiones sobre su legitimidad entre los estudiosos de la materia.

Algunos tratadistas justifican la validez de un término tan extenso como el de diez años para la extinción de las facultades de comprobación, basándose exclusivamente en un juicio lógico y apegado a derecho, que consiste en que no pueden regularse relaciones jurídicas tributarias diferentes con disposiciones fiscales idénticas; so pena de incurrir en graves inequidades, claro

está, con repercusiones negativas e inmediatas en la situación fiscal de los causantes cumplidos.

Sin embargo, como hemos venido manifestado ya a lo largo de este trabajo de investigación, dicho plazo sujeta injustificadamente a los contribuyentes a un plazo excesivo, apartándose así de uno de los principios rectores de la ley tributaria, el de seguridad jurídica. La afirmación anterior se hace considerando que actualmente la depuración y el empleo de la informática, permite reunir toda o casi toda la información que se precise de cada persona, y siendo así en una época en que los instrumentos tecnológicos permiten ampliar y multiplicar las fuentes de conocimiento y de información de quienes los poseen, esto dificulta correlativamente las posibilidades de defensa de quienes pretenden sustraerse de las autoridades, especialmente las fiscales, el incremento en el plazo de extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales constituye una vulneración del principio general de proporcionalidad, en la medida en que entorpece innecesariamente el derecho que tiene toda persona de liberarse, de sus obligaciones fiscales.

Consideramos oportuno citar en este apartado lo manifestado por el autor Rodolfo Cartas Sosa, quien con aguda sensibilidad jurídica señala:

Con todo -y aquí se evidencia una vez más la falta de un tratamiento sistemático de la institución, propiciada por los parches legislativos que se han sucedido y que constituyen verdaderas concesiones al utilitarismo- la medida legislativa que teóricamente aumenta el plazo de extinción de las facultades de las autoridades fiscales, en la práctica carece de efectividad, pues no vemos como, pasado el plazo señalado en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación en que deberá conservarse, "toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales", que es de cinco años "contado a partir de la fecha en que se presentaron o se debieron presentar las declaraciones con ellas relacionadas", pueda exigirse al contribuyente la demostración de que presentó la declaración del ejercicio de que se trate cuando legalmente ya no está obligado a conservar la documentación relativa, por lo que bastará que alegue esta imposibilidad jurídica para que recaiga sobre las

autoridades la carga de la prueba en contrario, el peso de una verdadera prueba diabólica, que es acreditar la existencia de un hecho negativo, a saber que el contribuyente no presentó la declaración del ejercicio en cuestión.⁵⁰

f) Plazo mayor de diez años. Por último, señalamos como plazo específico para la configuración de la caducidad, el plazo que excede los diez años que previene el artículo 67 de nuestro Código Fiscal en repetidas ocasiones, lo anterior es debido a la interposición de medios de defensa que pudieran sobrepasar dicho término para su resolución, dado que las reformas recientes al Código Fiscal de la Federación han considerado, en forma desatinada, que la interposición de cualquier recurso administrativo o juicio suspende el cómputo del término de la caducidad, tópico al cual nos dedicaremos a continuación.

3.1.2.4. Suspensión del plazo de caducidad

Previo al estudio de la suspensión de la caducidad, consideramos necesario delimitar el alcance y significado de la palabra suspensión, así tenemos que la misma viene del latín *suspensio* (*suspendere*), suspender gramaticalmente se refiere a impedir, paralizar lo que está en actividad; transformar temporalmente en inacción una actividad cualquiera, es impedir o detener el nacimiento de algo, como una conducta, un acto o un suceso, diferir por un tiempo una acción u obra.

Ahora bien, como se desprende del texto del artículo 67 de nuestro ordenamiento fiscal tributario, el plazo caducatorio en ningún caso podrá ser interrumpido, pero sí puede suspenderse debido al ejercicio de las facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el caso de visitas domiciliarias, requerimientos o de revisión de los dictámenes de contadores públicos, en los términos del artículo 42 fracciones II, III y IV del

⁵⁰ CARTAS SOSA, Rodolfo. *La caducidad en el Código Fiscal de la Federación*, Editorial Themis, S.A. de C.V; México, 2001, p. 105.

Código Fiscal, o bien cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, finalmente debido la reforma efectuada al Código Fiscal el 31 de diciembre de 1999, se incluyeron dos nuevas causales de suspensión del plazo caducatorio, es decir, cuando el fisco federal no puede iniciar el ejercicio de sus facultades de determinación de contribuciones omitidas, comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales y la aplicación de sanciones, debido a que el contribuyente hubiese desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso que conforme al Reglamento del Código Fiscal se tiene obligación de presentar, situación que ya era considerada por sí como una infracción, asimismo cuando el contribuyente hubiera señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Consideramos que al establecerse en la ley la suspensión de la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, se está incurriendo en error, debido a que la misma, consiste esencialmente en la pérdida de un derecho por la falta de su ejercicio dentro del plazo que para tal efecto concede la ley y la única forma de que esta extinción no alcance al derecho de que se trate es precisamente el ejercicio oportuno que se haga de él, por lo tanto no es dable - al menos no, sin que sea afán del legislador el sometimiento del contribuyente a normas proteccionistas del fisco que persiguen una estricta y mal encausada finalidad recaudatoria —que los efectos de la caducidad sean suspendidos, viciando la institución jurídica conocida como caducidad, falseando su naturaleza jurídica y tergiversando su finalidad.

La suspensión del plazo de extinción de las facultades de las autoridades fiscales, es una modalidad establecida en la ley, que altera el plazo de cumplimiento del deber fiscal a cargo de las autoridades de la materia, deteniéndolo o paralizando dicho plazo, pero no lo deja sin efecto o lo anula, en este caso se detendrá temporalmente el plazo con que cuenta la autoridad fiscal para el ejercicio de sus multicitadas facultades, evitando con ello que las mismas se extingan en virtud del transcurso del tiempo; en este orden de ideas, podemos señalar como causales de suspensión del plazo caducatorio las siguientes:

- a) El ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales;
- b) La interposición de recurso administrativo o juicio;
- c) Que el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente;
- d) Que el contribuyente señale de manera incorrecta su domicilio fiscal.

3.1.2.4.1. Por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales

De acuerdo con lo establecido por el dispositivo que postula la caducidad en nuestro Código Fiscal, el plazo caducatorio puede ser suspendido cuando se ejerciten las facultades consagradas en las fracciones II, III y IV de su artículo 42, así tenemos que la suspensión originada por el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales se presentará cuando:

a) Las autoridades fiscales requieran a los contribuyentes, a los obligados solidarios o bien a los terceros con ellos relacionados, la exhibición de su contabilidad, ya sea en su domicilio, establecimiento e incluso en las oficinas de las propias autoridades fiscales para la debida revisión de la misma, asimismo para que proporcionen los datos, documentos e informes que les sean requeridos.

b) Las autoridades fiscales practiquen visitas domiciliarias 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 y los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales e informar a otras autoridades fiscales, revisar contabilidad, bienes o mercancías;

c) El fisco federal revise los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del 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.

En éstas tres hipótesis la suspensión del plazo caducatorio comienza desde la fecha en que sea notificado el ejercicio de las antes citadas facultades, puesto que es la notificación el medio legal a través del cual, la administración pone un acto o hecho en conocimiento de una o más personas, y se extiende hasta finalizar, en este caso en la fecha en que sea notificada la resolución definitiva por parte de las autoridades fiscales, siempre que se notifique un acta parcial, final o la resolución definitiva, cada seis meses durante la práctica de las facultades citadas en líneas anteriores, so pena, subraya tal disposición, de que se considere que nunca se suspendió el plazo caducatorio, que continuará corriendo en perjuicio de las autoridades fiscales. No obstante, el quinto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal, establece una dispensa a favor de las autoridades fiscales, consistente en relevarlas de la obligación de levantar actas parciales o finales cada seis meses, cuando se suspendan los plazos para concluir visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, así como las dos prórrogas correspondientes, es decir, en caso de huelga o fallecimiento del contribuyente, no obstante que tratándose de las facultades de revisión de dictámenes o revisiones de gabinete no se levanten este tipo de actas.

En este orden de ideas, cabe señalar que el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, es decir, la diligencia de

notificación, será eficaz únicamente cuando se realice con el *minimum* de garantías que aseguren que el contenido de la misma efectivamente llegará a ser del conocimiento del interesado en forma oportuna, ya que de lo contrario resultaría ilegal esta notificación y por tanto no habrá lugar a la suspensión del término caducatorio, en este sentido resolvió la Segunda Sección de la Sala Superior del antes Tribunal Fiscal de la Federación, el juicio de nulidad referido en la en la siguiente tesis aislada:

CADUCIDAD.-SUSPENSIÓN DEL PLAZO CUANDO LA AUTORIDAD INICIA EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN.-

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de 1992, establece como regla general la extinción de las facultades de comprobación de la autoridad para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, asimismo para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, en un plazo de cinco años. Dispone también, que dicho plazo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando la autoridad ejerza las facultades de comprobación a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del citado Código, precisándose que la suspensión con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva, por lo que en caso de que el contribuyente niegue lisa y llanamente que se le hubiera notificado conforme a derecho el oficio con el que la autoridad inicia el ejercicio de sus facultades de comprobación, la carga de la prueba para acreditar la legalidad de la notificación corresponde a la autoridad, y en caso de que la notificación resulte ilegal, la consecuencia es que no hubo suspensión del plazo para que se configure la caducidad establecida en el numeral en comento.

Juicio de Nulidad No. 100(14)73/98/12963/97. - Resuelto por la segunda Sección de la Sala Superior Del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 29 de octubre de 1998, por mayoría de 2 votos a favor, 1 con los resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente Dr. Gonzalo Armienta Calderón.-Secretario: Lic. José Antonio Rodríguez Martínez.

Ahora bien, debemos señalar que con anterioridad a la reforma efectuada al artículo 46-A de nuestro Código, la autoridad fiscal contaba con los plazos de 5 o 10 años, según el caso, para concluir el ejercicio de sus facultades, lo cual era del todo excesivo, desmoderado y carente de proporción, sin embargo

a partir de la adición del numeral citado, el fisco federal cuenta con un plazo de seis meses, más dos prórrogas por idénticos periodos, para concluir con las visitas domiciliarias o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, estableciéndose de este modo una de las más importantes garantías a favor del contribuyente, limitando el actuar, en muchas ocasiones tardío del fisco, a través de un auténtico plazo de caducidad no sujeto a suspensión o interrupción, acarreado como lógica consecuencia de lo anterior, que las liquidaciones que emanen de los procedimientos de fiscalización que excedan el plazo arriba aludido serán anulados lisa y llanamente, salvo en los casos de excepción que el propio artículo 46-A establece.

3.1.2.4.2. Por la interposición de recurso administrativo o juicio

Sin el ánimo de conducir la presente investigación por derroteros no previstos en el programa propuesto para el desarrollo de la misma, habremos de referirnos, aunque en forma breve, a los medios de defensa y a los juicios con que cuenta el particular para oponerse e impugnar los actos que una vez producidos, causarían perjuicios graves en su esfera jurídica, económica y personal.

Atendiendo la prevención anterior, en México, se han instituido los medios de defensa antes señalados en los tres niveles de gobierno del Estado, es decir, federal, estatal y municipal, para preservar tanto la constitucionalidad y la legalidad de las actuaciones de las dependencias y organismos dependientes del Poder Ejecutivo, instrumentos que, son a saber, los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo en materia administrativa, dentro de este contexto, se encontrarán contenidas las actuaciones de las autoridades de índole fiscal, toda vez que las mismas son dependientes de la Administración Pública.

Los recursos administrativos constituyen una herramienta que permite a las autoridades, en este caso a las fiscales, corregir o modificar sus resoluciones o diligencias que no se encuentren ajustadas a la forma exigida por la ley, pudiéndose considerar, salvando las diferencias claro está, como la primera instancia de los medios de defensa conferidos a los particulares en contra de las determinaciones administrativas que lesionen sus derechos, los cuales se deberán hacer valer ante la propia autoridad que emitió el acto que se impugna, para que a través de éstas, se revoque, modifique o se deje sin efecto dicho acto, siempre que se desprenda del estudio del recurso de que se trate, que efectivamente el acto emanado de la autoridad resulta lesivo de los derechos del administrado. Por su parte del juicio contencioso administrativo, coloquialmente llamado juicio de nulidad, es lo que bien podría llamarse una segunda instancia dentro de los medios de defensa en materia administrativa, que el agraviado habrá de plantear ante los Tribunales de lo Contencioso Administrativo o Judiciales Ordinarios para atacar la ilegalidad de los actos que lesionen su esfera jurídica patrimonial y personal, pudiendo en algunos casos optar por la interposición directa de este juicio sin tener que acudir en primer término a los recursos administrativos, obviando así la instancia de la reconsideración administrativa.

En lo que hace al juicio de amparo en materia fiscal, se trata de una defensa extraordinaria, que harán valer los contribuyentes cuando ven violadas sus garantías individuales por actos o resoluciones emitidos por la autoridad fiscal, o bien por los Tribunales Administrativos y Judiciales, al no ajustarse sus mandamientos, diligencias y resoluciones a la legalidad y constitucionalidad requerida para su eficacia. Es decir, constituye en medio de control constitucional, para evitar que las autoridades fiscales se aparten de lo previsto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de las leyes secundarias emanadas de aquella, y tiene por objeto que se restituya al gobernado en el pleno ejercicio de sus derechos violados, así pues, con la interposición del juicio de amparo se vinculan y relacionan las autoridades fiscales, los Tribunales de lo Contencioso Administrativo y o Judiciales Ordinarios con el

Poder Judicial Federal para mantener la vigencia de la nuestra Constitución y de sus leyes, en los ámbitos, federal, estatal y municipal.

En este orden de ideas, todo acto administrativo habrá de sujetarse a lo establecido por las normas que lo sustentan, llevando implícito lo anterior, que los particulares tienen el derecho de que las actuaciones del poder público se desarrollen siguiendo las formalidades establecidas por la normatividad que rige el mismo, como son a groso modo, que el mandamiento conste por escrito, que sea emitido por una autoridad competente, su fundamentación y motivación y la notificación personal que debe hacerse para que el particular entre en conocimiento del mismo y de sus efectos legales, de esta forma, el particular cuenta con el derecho de apremiar a las dependencias y entidades del Ejecutivo para que se sujeten a los preceptos legales propios de su competencia y organización, lo cual, consecuentemente garantiza que los actos que se realicen no estarán viciados por la arbitrariedad, el desvío de facultades, injusticia manifiesta, negligencia, desproporción e incluso ignorancia que pudieran quebrantar su legal actuación y la esfera patrimonial y personal del administrado, en cuyo caso la propia norma jurídica incentiva —o al menos debería— a la parte agraviada a inconformarse ante una actuación ilegal de la autoridad, para reestablecer el derecho quebrantado.

Sin embargo, es claramente apreciable el tratamiento desigual del que son objeto las disposiciones que imponen al particular cargas o deberes a los cuales habrá de ceñirse con toda exactitud, salvo que sea su intención hacerse acreedor a las consecuencias que su incumplimiento trae aparejadas, disposiciones que debemos decir, se encuentran minuciosamente reguladas en nuestro ordenamiento tributario, pero no se observa similar diligencia o esmero, cuando se trata de regular los medios a través de los cuales el contribuyente puede hacer frente a la actuación ilegal de la autoridad fiscal.

No obstante lo anterior, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece con toda claridad que el término para la extinción de las facultades fiscalizadoras de las autoridades fiscales, se suspende a causa de la interposición de recurso administrativo o juicio, situación que se antoja en primer término ilógica, en razón de que tanto los recursos administrativos y los juicios a que nos referimos en líneas anteriores, fueron instaurados precisamente como una garantía de seguridad jurídica hacia los contribuyentes, y es justamente a través de la disposición en comento -la cual, irónicamente, se concibe también para dotar de seguridad y certeza a la relación jurídico tributaria- que se hace nugatoria la citada garantía, puesto que se acepta tácitamente que los medios de defensa sirven a dos fines diametralmente opuestos e incluso contrarios entre sí, es decir, como una respuesta a las necesidades de justicia de los contribuyentes y como una herramienta en manos del fisco para retardar la decadencia de sus facultades, fomentando con ello la desnaturalización de los medios impugnativos referidos, de la caducidad misma y violando flagrantemente las garantías de igualdad y seguridad jurídicas.

En este sentido se expresan un gran número de estudiosos del derecho fiscal, siendo uno de los críticos más destacados sobre el presente tópico el autor Adolfo Arrija Vizcaino, quien señala:

Evidentemente lo que persigue el quinto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal es favorecer a las autoridades hacendarias procurando desalentar la interposición de medios de defensa legal por parte de los contribuyentes. En efecto, al suspenderse el plazo para la consumación de la caducidad durante la tramitación de instancias procesales, la autoridad ve claramente favorecidos sus intereses, en virtud de que si como consecuencia de dichas instancias se declara la nulidad o ilegalidad de la resolución que haya dictado, al haberse suspendido la caducidad, queda en posibilidad legal de emitir una nueva resolución en la que se subsanen los vicios de la anterior y así sucesivamente. Esto último, a demás de dar origen a innecesarias confusiones entre caducidad y prescripción, desvirtúa el verdadero papel de un Código Fiscal que, ante todo, debe ser un cuerpo normativo regulador e imparcial de las relaciones tributarias y

no, como sucede en este caso, un instrumento legal claramente favorecedor de los intereses del Fisco.

Consideramos que el derecho fundamental que permite a los particulares reaccionar en contra de los actos y resoluciones que sean emitidos por la autoridad sin ceñirse a la ley, se ve gravemente disminuido al establecerse la suspensión del plazo de extinción de las facultades de la autoridad fiscal, en primer término, como un requisito para su interposición, es decir, un sujeto que es afectado por actos o resoluciones de la administración fiscal, no puede conforme a la ley someter a discusión la legalidad de los mismos, sin que de antemano se deriven efectos perjudiciales a sus intereses, efectos como la suspensión a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal, lo cual, sobra decir, que beneficia directa e indebidamente a al fisco, quien gozará de un plazo mayor para cumplir con su deber.

Adicionalmente, como bien señala el autor citado con anterioridad, se establece una amenaza posterior de realización cierta, es decir, la emisión de nuevas liquidaciones por valores más elevados cada vez, si se toma en cuenta que las subsecuentes liquidaciones serán adicionadas por actualizaciones y recargos, puesto que el plazo caducatorio podrá encontrarse suspendido, pero el comportamiento de las liquidaciones hechas por la autoridad siguen generando los aludidos conceptos; situación injusta e inequitativa, que no puede ser calificada más que de aberrante y temible.

El sistema de impugnación, establecido en la ley, no debe tener ninguna finalidad ajena a la que constituye su propio objeto, a saber, consolidar el derecho de defensa establecido a favor de los particulares, por lo tanto, es de orden lógico que no puede tener la dualidad consistente en tutelar y proteger al mismo tiempo a la Administración Pública, representada en este caso por las autoridades fiscales. Menos afortunada resulta la situación de que sea precisamente el particular quien realice el acto de suspensión del plazo de actualización de la caducidad, y mucho menos aún, que tal suspensión se derive

de la interposición de un medio de resistencia ante la arbitrariedad o la injusticia, como si hubiera que proteger al fisco de los actos dictados por él mismo. Por lo anterior consideramos que dicho sistema debe desempeñar exclusivamente la función que le ha sido encomendada, por lo que no pueden añadirse efectos que obedecen a fines estrictamente recaudatorios, de naturaleza absolutamente diversa a la de los medios de defensa referidos, ya que éstos no se han establecidos como garantía de las autoridades fiscales, sino en beneficio de los administrados, quienes los hacen valer para evitar perjuicios a su persona o patrimonio, que pudieran derivarse de un acto o resolución emitido por el fisco.

Resulta evidente que la ley coloca a las autoridades fiscales en una posición privilegiada con respecto de los particulares, quienes quedan en un estado de sometimiento e indefensión, que desde luego no es propio de un estado de derecho, puesto que no sólo hay indefensión cuando se hace imposible a un sujeto defenderse de su contraparte, sino también, cuando las posibilidades de aplicabilidad y eficacia de los medios de defensa se ven disminuidos en forma ilegal y en perjuicio de una de las partes que de entrada es la menos favorecida; así las cosas, las disposiciones fiscales, actualmente no regulan simétricamente a las partes intervinientes en la relación jurídica tributaria, tomando en cuenta únicamente los intereses de la administración fiscal y haciendo a un lado los intereses de los contribuyentes, que deben ser igualmente protegidos.

Señalamos de nueva cuenta que no se justifica la suspensión de la caducidad por el simple hecho de la interposición de un recurso administrativo o de un juicio incoado por el contribuyente, ya que a nuestro juicio la única alternativa que tiene la autoridad fiscal para impedir la decadencia de sus derechos, en este caso traducidos en facultades fiscalizadoras, es a través del ejercicio de las mismas. En esta tesitura afirmamos que la tutela del interés fiscal no debe ser excusa para alterar las garantías que constitucionalmente se encuentran reconocidas al contribuyente y a las cuales se encuentra subordinada

por supremacía legal, la disposición de mérito, máxime cuando resulta evidente que tal disposición se encuentra desprovista de técnica jurídica.

En virtud de lo anterior, se propone que sea eliminada del texto legal del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la disposición contenida en su actual cuarto párrafo, referente a la suspensión del plazo caducatorio por la interposición de recursos administrativos o juicios.

3.1.2.4.3. Porque el contribuyente cambie su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente

El referido cuarto párrafo del artículo 67 de nuestro Código, establece como causal de suspensión del plazo de caducidad, el hecho de que el contribuyente cambie su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente, obligación que se encuentra establecida en el numeral 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y regulada en lo específico por el artículo 20 del ya mencionado ordenamiento. La contravención de lo anterior al constituir una infracción a las disposiciones fiscales acarrea una multa al contribuyente, sin embargo, a partir de la reforma efectuada al Código Fiscal el 31 de diciembre de 1999, el hecho de que el contribuyente cambie su domicilio fiscal sin presentar el aviso que por disposición de la ley está obligado a presentar, suspende el plazo caducatorio en perjuicio de este. Disposición que *ad litteram* señala:

Artículo 20. Se considera que hay cambio de domicilio fiscal en los términos de la fracción II del artículo 14 de este Reglamento, cuando el contribuyente o el retenedor lo establezca en lugar distinto al que se tiene manifestado o cuando deba considerarse un nuevo domicilio en los términos del Código.

El aviso de cambio del domicilio fiscal deberá darse dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar la situación jurídica o de hecho que corresponda.

Quando el nuevo domicilio fiscal del contribuyente o del retenedor, esté en la misma circunscripción territorial de la autoridad ante a la que ha venido presentando declaraciones periódicas, este aviso lo presentará ante ella.

Quando el nuevo domicilio fiscal del contribuyente o retenedor quede dentro de la circunscripción territorial de autoridad distinta de aquella ante la que venía presentando declaraciones periódicas, este aviso se presentará ante la autoridad recaudadora que corresponda a su nuevo domicilio.

Quando en las formas de declaración se prevea el señalamiento de cambio del domicilio fiscal y así se manifieste, se considerará presentado el aviso a que se refiere este artículo al presentarse dicha declaración ante la autoridad recaudadora correspondiente.

En caso de cambio de nomenclatura o numeración oficial, la autoridad fiscal actualizará los datos correspondientes, sin que en este caso el contribuyente deba presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal.

Las personas físicas a excepción de aquellas que perciban ingresos por actividades empresariales o por prestar servicios personales independientes, quedarán relevadas de presentar el aviso a que se refiere este artículo, manifestando su cambio de domicilio fiscal en la primera declaración anual del Impuesto Sobre la Renta que presente o deba presentar con posterioridad a dicho cambio.

Como habíamos señalado en el primer capítulo de esta investigación, a raíz de las reformas publicadas el 31 de diciembre de 1999, las cuales entraron en vigor en el año 2000, se modificó el artículo 67 del Código Fiscal, para incluir dos hipótesis de suspensión adicionales a las ya existentes, una de ellas a la que nos referimos en el presente apartado, es decir cuando la autoridad fiscal no pueda ejercitar sus facultades de comprobación, determinación y sanción por causa del cambio de domicilio fiscal que hubiese hecho el contribuyente, sin notificar al fisco tal situación, caso en el cual de acuerdo con el texto legal, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

Con lo anterior queda de manifiesto una vez más que el legislador pretende consagrar en el ordenamiento normativo en comento, la inextinguibilidad de las facultades del fisco para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aplicar las sanciones correspondientes en caso de incumplimiento de las mismas, atentando una vez más contra la seguridad jurídica de los contribuyentes, puesto que cieme sobre ellos la posible molestia de un procedimiento de investigación pendiente de forma indefinida, ya que en tanto se localiza el nuevo domicilio del contribuyente las facultades arriba señaladas continúan vigentes, pudiendo prolongarse las mismas durante toda la vida del sujeto a fiscalizar, situación que se antoja exagerada y excesiva.

Si bien es cierto que en estos supuestos, la autoridad fiscal se ve entorpecida para el ejercicio de su deber, también lo es que esta cuenta con una enorme cantidad de medios de información y recursos informáticos que debían permitirle una actuación eficaz aún en estos supuestos, así, mediante el empleo de los mismos y el apoyo de los diferentes órganos de gobierno que cuenten con archivos registrales, o de cualquier otra índole que permita la localización de un sujeto, garantizan que con suma dificultad podría éste abstraerse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En caso de que no se cuente con ellos, debe la administración fiscal ser dotada de los mismos con la mayor prontitud posible, a fin de que se extremen las previsiones y la diligencia debida, con el fin de vencer actitudes obstruccionistas de esta índole, que si bien no revelan de manera infalible una actitud evasiva, sí proporcionan indicios de la comisión de infracciones.

En razón de lo anterior, consideramos que no se justifica, nuevamente, la suspensión del plazo caducatorio por la casual que se comenta en el presente apartado, siendo esta una vez más, una derivación del afán proteccionista con el que el legislador ha tratado las disposiciones relacionadas con las facultades del fisco, además de que en este caso, no se impide del todo el

ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, al menos no de manera absoluta.

3.1.2.4.4. Por que el contribuyente señale de manera incorrecta su domicilio fiscal

A partir del año 2000, como señalamos en el apartado anterior, se adicionó también al texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la causal de suspensión del plazo caducatorio por que el contribuyente haya señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal, la cual a nuestro parecer no imposibilita a las autoridades fiscales el ejercicio de sus atribuciones, al menos no totalmente, siendo ésta situación la única que podría -de admitirlo la naturaleza de la figura de mérito- justificar la suspensión del plazo caducatorio. Relacionado con lo anterior, reiteramos que la administración fiscal cuenta con bastos elementos para allegarse información relacionada a los contribuyentes, asimismo, puede solicitar el apoyo de diversos organismos públicos que cuenten con antecedentes registrales que aporten elementos idóneos para la localización del administrado.

En este orden de ideas, consideramos que el hecho de que un particular señale de manera incorrecta su domicilio fiscal, no debe ser impedimento para que la autoridad de inicio al ejercicio de sus diversas facultades fiscalizadoras, ya que, una vez advertido el error al que nos referimos, se habría de extremar la diligencia de la autoridad fiscal adoptando las previsiones pertinentes, a fin de superar tales obstáculos temporales, que si bien es cierto que pueden ser reveladoras de infracciones a las disposiciones fiscales, también lo es, que no necesariamente se deba a la actitud dolosa por parte de los contribuyentes, ya que no resulta descabellado que pueda deberse a un simple error.

Resulta evidente en este caso que el legislador continúa protegiendo y alentando la pasividad de una administración tributaria ineficaz y sumamente onerosa, que debe ser favorecida con la distensión temporal de sus atribuciones para estar en posibilidad de cumplir con su finalidad.

3.1.2.5. Término del cómputo del plazo de caducidad

En este apartado nos referimos al momento en que debe concluir el plazo de extinción de las facultades de las autoridades fiscales, por no haber ejercitado las mismas oportunamente, dentro de los plazos establecidos en la ley, ya sea en forma expresa o bien que se deriven de lo dispuesto en la misma. Tenemos entonces que la caducidad se habrá configurado en perjuicio de la administración fiscal, cuando transcurridos los plazos a que se refiere el artículo 67 de nuestro ordenamiento tributario federal, las autoridades fiscales no hayan ejercido sus facultades determinando la existencia y cuantía de contribuciones omitidas, así como de sus accesorios, comprobando el cumplimiento de las disposiciones fiscales o bien imponiendo las sanciones que el caso amerite.

Una vez transcurridos los plazos a que hemos hecho referencia con anterioridad y de conformidad con lo establecido en el artículo 12 del Código Fiscal, con relación al cómputo de los plazos, se desprende con claridad la fecha en que se ha actualizado la figura de mérito. A mayor abundamiento cabe citar la tesis sostenida por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, que señala:

CADUCIDAD DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA DETERMINAR CRÉDITOS. CÓMO SE COMPUTA EL TÉRMINO 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 el 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 de 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 del 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 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. **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. S.J.F; XII - octubre, p. 401.**

3.1.2.6. Forma de hacer valer la caducidad para efectos fiscales

De acuerdo con el texto del último párrafo del multirepetido artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, una vez transcurridos los plazos a que se refiere el mismo, el contribuyente estará en posibilidad de solicitar a las autoridades fiscales la declaratoria de extinción de las facultades de la misma. Así tenemos que el contribuyente no tendrá que esperar a que las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades, determinen contribuciones omitidas a su cargo, o bien le imponga sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, sino que en vía de acción, pueden requerir a las autoridades competentes la declaratoria de que se han extinguido sus facultades para los referidos actos, siempre que hayan transcurrido los plazos respectivos; solicitud que deberá presentarse por escrito, en cualquier momento posterior al vencimiento del plazo requerido por la ley, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo tramitarse y resolverse la misma ante la Procuraduría Fiscal, que deberá dictar la resolución correspondiente dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la solicitud en comento.

En el supuesto de que la autoridad aludida en el párrafo anterior, sea omisa en cuanto a la resolución de la instancia presentada por el contribuyente, para efectos de que se declare la extinción de las facultades de las autoridades fiscales, operará la figura de la negativa ficta establecida en el artículo 37 del Código Fiscal, debiéndose entender que la misma ha sido negada en cuanto al fondo, en cuyo caso, se puede intentar el juicio de nulidad ante Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

No obstante que el texto legal aludido omite señalarlo, el particular también puede hacer valer la caducidad en vía de excepción, así, cuando la autoridad fiscal ejerce en forma extemporánea sus mencionadas facultades, puede el administrado afectado por el indebido ejercicio de facultades de la autoridad fiscal, interponer el recurso de revocación cuando la autoridad haya determinado créditos fiscales a su cargo, o bien, el juicio de nulidad, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

3.1.2.7. Efectos de la caducidad

Como ya hemos comentado a lo largo de la presente investigación, la caducidad, constituye una vía de extinción de la facultad de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas, verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e imponer sanciones, impidiendo su ejercicio, debido a que en este caso, el mismo se encuentra sujeto a un prerequisite, consistente en la realización de un acto positivo por parte de su titular en un plazo determinado, para que conforme a la ley, el mismo sea reconocido y tutelado.

Refiriéndose a los efectos de la caducidad, el autor José de Jesús Sánchez Piña, ha escrito lo siguiente: "De una manera sencilla podemos decir que

el efecto de la caducidad, es la extinción de las facultades de la autoridad para determinar o cobrar un crédito fiscal."⁵¹

Así pues, la caducidad tiene como efecto consustancial la extinción del derecho o facultad lleva implícita la existencia de un plazo fijo para su ejercicio, esto es la facultad o derecho a que nos referimos nacen condicionados a un plazo perentorio, es decir, nace con una duración prefijada que de extinguirse sin que se haya realizado la conducta prescrita por la norma, en este caso el ejercicio de la facultad antes señalada no podrá ser ya efectuado o ejercitado, lo cual implica que ya no podrá ser invadida la esfera privada del sujeto pasivo.

Por otro lado, la caducidad entendida como una sanción al fisco federal, una vez configurada, producirá la imposibilidad del fisco para hacerlo valer posteriormente, asimismo producirá la irrevocabilidad de la figura en comento, es decir, que ni la voluntad legal ni de las partes puede dar vida a un derecho extinto, impidiendo finalmente que la administración tributaria se encuentre en posibilidades de exigir el pago de las cantidades generadas por concepto de contribuciones omitidas, sus accesorios o bien, por infracciones cometidas a las disposiciones fiscales, sin que estas hayan sido previamente determinadas y liquidadas.

Por lo tanto se afirma, que por simple lógica, la caducidad tiene también un efecto colateral, liberador del contribuyente frente a la obligación tributaria.

3.1.2.8. Justificación legal de la caducidad

La institución jurídica de mérito, justifica su existencia dentro de nuestro sistema de tributario, como un medio legal cuya finalidad primordial,

⁵¹ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús; Op. cit.; p. 116.

consiste en tutelar la observancia del orden jurídico en la relación tributaria, que por mandato legal, se presenta entre el Estado y los contribuyentes, preservando la armonía en las relaciones entre gobernados y gobernante, impidiendo consecuentemente el ejercicio indebido, extemporáneo o informal de las facultades del fisco federal.

Como hemos visto durante el desarrollo del presente capítulo, la caducidad autolimita, en el tiempo, el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la autoridad tributaria, quien a riesgo de perderlas por inactividad de su parte, incentiva su actuación diligente y crea un clima de certidumbre en el contribuyente, lo cual constituye uno de los fines esenciales del Estado.

El tratadista Arturo de la Rosa Santoscoy, expone de una forma por demás ilustrativa la justificación de la figura en comento, al señalar:

Obras maestras como "los miserables", de Víctor Hugo, demuestran lo injusto que resulta el que indefinidamente se mantenga al ser humano amarrado al cumplimiento de una obligación. Si la evolución misma del hombre es nacer, crecer y morir, aún más un derecho, que fue creado por el propio hombre para el sano desenvolvimiento de las relaciones humanas, debe evolucionar con él. Es decir, el derecho debe nacer a concretarse la hipótesis, legal o voluntaria, que lo origina; subsistir, no indefinidamente, sino por cierto periodo para su ejercicio, y después fenecer, si nunca se ejerció.⁵²

En este mismo orden de ideas, resulta inconcebible que una persona se encuentre sujeta y deba ceñirse a las exigencias que el derecho de un tercero le imponga, sin importar que el titular del derecho sea el propio Estado, pues, como hemos venido manifestando a lo largo del presente trabajo, es injustificado que los poderes del ente estatal sean tan bastos, que puedan superponerse al principio de seguridad jurídica.

⁵² DE LA ROSA SANTOSCOY, Arturo. *Op. cit.*; p. 755.

La razón de ser de la caducidad se encuentra también en requerimientos de orden social, debido a que es interés de las relaciones jurídicas el que un derecho se ejercite, de modo tal que si no es ejercitado durante el plazo concedido por la ley, debe considerarse como renunciado por el titular, lo anterior debido a la actitud negligente del mismo. De éste modo, el ordenamiento jurídico atribuye indirectamente al ejercicio del derecho, la función de conservar el derecho, o sea de evitar su extinción por caducidad y por otro lado, estimula al titular a ejercitarlo.

Concluimos el presente apartado, señalando que, a nuestro juicio, la caducidad en materia fiscal, constituye una figura jurídica de suma trascendencia y utilidad en el sistema fiscal mexicano, puesto que se consagra a través de ella un verdadero principio de seguridad jurídica en favor del contribuyente, garantizándole al mismo que si dentro del plazo señalado por la ley, la autoridad tributaria no ejercita sus facultades de comprobación, determinación y sanción, éstas se perderán de manera irremisible sin que el sujeto de que se trate pueda ser sujeto de fiscalización alguna, debido a que ninguna persona puede, ni debe indefinidamente quedar sujeta a la obligación que el derecho de un tercero le imponga, ningún derecho que obligue a otro debe tener una vigencia ilimitada, por lo que la limitación en el tiempo de las facultades del fisco federal proporciona seguridad y certeza jurídica al gobernado la cual se encuentra garantizada por la ley.

3.2. Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación

Como mencionamos en el capítulo segundo del presente trabajo de investigación, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece la obligación a cargo del fisco, consistente en devolver las cantidades que en forma indebida o en cantidad mayor a la debida haya percibido aquél de los contribuyentes.

Anteriormente, no se consideraba de igual forma la prescripción de los adeudos fiscales y la de los créditos a cargo del fisco, como ya hemos relatado en el apartado correspondiente, fue en 1967 cuando el Código Fiscal anterior, reconoció que no existía razón legal alguna para que se diera un trato diferencial a dichos créditos. La disposición anterior, reconoció el equilibrio que debe existir entre los administrados y la administración tributaria, pues anteriormente se sancionaba la negligencia del contribuyente con un plazo menor, de dos años, para exigir el reembolso de las cantidades percibidas por el Estado en forma indebida, en contraste con los cinco años que tenía el fisco para exigir el pago de los créditos a su favor, situación que analizaremos a continuación.

3.2.1. Breve referencia al pago de lo indebido

El pago ha sido considerado por excelencia como la forma ideal o normal de extinción de la obligación tributaria, sin embargo el pago, por sí mismo, no conlleva el consentimiento tácito ni mucho menos expreso de quien lo hace, puesto que quien paga puede estar inconforme con la determinación de las cantidades pagadas. La situación referida, es decir, el pago indebido que el contribuyente hace a la hacienda pública, se presenta cuando el fisco ha recibido cantidades que legalmente no le corresponden por parte del contribuyente. Es decir, consiste en la entrega de cantidades de dinero o en especie, que hace el contribuyente a la hacienda pública, sin que dicha entrega se encuentre justificada conforme a la ley, o dicho de otro modo, el Estado percibe ingresos a los cuales no tiene derecho.

Sumamente ilustrativas resultan las ideas expresadas por el reconocido tratadista español Adolfo Carretero Pérez, quien a colación del pago indebido manifiesta lo siguiente:

El tributo engendra una relación jurídica propia del estado de legalidad y, en consecuencia, el reintegro del tributo, pagado, pero no debido, ha de estar previsto en la ley, pues el principio general del cobro de lo indebido es con mayor motivo aplicable a la Administración Financiera. El supuesto es en todos los casos un enriquecimiento injusto de la Hacienda por diferentes causas recogidas por la ley: pago indebido, pago debido pero mal aplicado, error de hecho, no-computación de beneficios fiscales, cobro duplicado, etc. En todo caso, se requiere la falta de requisitos subjetivos u objetivos del crédito tributario: el tributo no se debe, o no se debe en la cuantía que se ha pagado y ha de ser devuelto totalmente, por la Administración. Ha de haberse producido un pago que ha extinguido la obligación tributaria, ya que de haber ocurrido durante el procedimiento de liquidación, el interesado pudo hacer uso de los recursos normales para impugnarlo: la ley General Tributaria, en su artículo 155, establece el derecho de los sujetos pasivos, responsables del tributo y sus causahabientes, a la devolución de ingresos que indebidamente hubiesen realizado, con ocasión del pago de sus deudas tributarias.⁵³

Simultáneamente a la realización del pago indebido, o bien con la insubsistencia del acto que lo impuso, por la interposición de recurso administrativo o juicio, surge el derecho del contribuyente para solicitar el reembolso del mismo, y la correspondiente obligación del fisco de reintegrar esas cantidades al contribuyente, debidamente actualizadas, en el plazo de cincuenta o cuarenta días, según se desprende del texto del numeral 22 del Código Fiscal de la Federación, caso contrario, la administración fiscal deberá pagar los intereses que se generen sobre las sumas aludidas. Independientemente de lo anterior, la prescripción de la obligación del fisco establecida en el artículo 22 del Código Fiscal, se ha establecido en función del principio de seguridad jurídica que reiteramos, debe imperar en las relaciones jurídicas que se generan entre contribuyente y fisco, en este orden de ideas, el correlativo derecho a favor de los particulares debe extinguirse por falta de ejercicio, siendo la prescripción la figura jurídica idónea para tal fin.

⁵³ CARRETERO PÉREZ, Adolfo. Derecho financiero. Editorial Santillana, Madrid, España, 1968, p. 479.

El pago de lo indebido, puede derivarse de errores de hecho o de derecho; al hacer los pagos provisionales de acuerdo con las reglas establecidas por la ley fiscal respectiva y si al cierre del ejercicio fiscal se desprende un saldo a favor del contribuyente tendrá derecho a la devolución de esas cantidades por parte de la autoridad fiscal; o bien, puede presentarse debido a que el particular hubiere efectuado dicho pago en cumplimiento de un acto de autoridad, que una vez recurrido quede insubsistente por haberse obtenido una resolución firme que le favorezca en forma total o parcial. Generalmente, señalan los estudiosos del tema, los casos más frecuentes de pagos indebidos se presentan a causa de personas que sin tener el carácter de sujetos pasivos de la relación tributaria, por no ajustarse a las hipótesis legales o de hecho establecidas por la ley, efectúan pagos al fisco sin que se haya actualizado el hecho generador, asimismo, cuando la ignorancia de las disposiciones fiscales aplicables orillan a los contribuyentes a autodeterminarse obligaciones por montos superiores a los que realmente adeudan.

3.2.2. Reglas generales de la prescripción que corre a favor del fisco

Acto seguido, analizamos los elementos que integran el instituto legal de la prescripción que corre a favor del fisco, es decir, la extinción de la obligación del fisco de devolver las cantidades que haya percibido sin tener razón legítima para ello, lo cual como es fácil de apreciar, repercute en un beneficio económico para la hacienda pública al liberarse de la obligación de devolver los ingresos que obtuvo en forma indebida y consecuentemente, mengua la esfera patrimonial del particular que vea perdido su derecho para solicitar el reembolso de las cantidades pagadas en forma indebida o en exceso al fisco. Así entonces, comenzamos analizando los supuestos en los que se presenta la prescripción que se configura a favor del fisco.

3.2.2.1. Supuestos en que opera la prescripción que corre a favor del fisco

Consideramos que para estar en posibilidades de que se configure la prescripción a que se refiere el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación deben reunirse los elementos siguientes:

a) Haberse generado el derecho a la devolución, para lo cual, tenemos dos supuestos, primeramente, habremos de distinguir cuando 1. El pago indebido se hace por el contribuyente en base de la autodeterminación de contribuciones a su cargo o bien, debido a errores de hecho o derecho que lo impelen a realizar pagos no adeudados o en cantidad superior a la debida, en cuyo caso el derecho a la devolución nace al momento en que se realiza el mismo y; 2. Cuando el pago de lo indebido se efectúa en virtud de una acto de autoridad, que impone la obligación de solventar la obligación tributaria y que una vez recurrido, resulta evidente que existe un saldo a favor del particular. El derecho a la devolución se genera a partir de que el acto de autoridad queda sin efectos, es decir, queda insubsistente.

b) Que el contribuyente observando una conducta negligente no ejercite el derecho a la devolución de lo pagado indebidamente en el lapso de cinco años, pues se ha considerado que la prescripción establecida en el artículo 22 del Código Fiscal, constituye una sanción a la tardanza y falta de diligencia del particular para gestionar la devolución de las cantidades que tenga a su favor, al mismo tiempo que implica una ventaja económica que obtiene el fisco sobre el particular, todo ello debido al actuar negligente del administrado que finalmente libera al fisco de la obligación de referencia en el plazo legal.

3.2.2.2. Término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco

Como señalamos anteriormente, no es sino a partir de 1967, con la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación que habria de regirnos hasta el año de 1980, que se declaró legalmente que no existía fundamento, normativo ni lógico alguno, para que el comportamiento de los créditos a favor del contribuyente no fuese regulado bajo los mismos criterios que los créditos a favor del fisco, puesto que antes de la entrada en vigor del ordenamiento referido, el contribuyente sólo gozaba de un plazo de dos años para solicitar la devolución de las cantidades que le hubiese enterado en forma errónea al fisco, término que suponemos nosotros, en la mayoría de las ocasiones no debió ser suficiente siquiera para darse cuenta del error cometido.

Acertadamente el Código Fiscal de 1967 reconoció dentro de sus disposiciones que la obligación de devolver por parte del fisco prescribe en los mismos términos y condiciones que los créditos fiscales, es decir, en un plazo de cinco años, sujeto a interrupción y suspensión, de conformidad con las disposiciones derivadas del artículo 146 de nuestro Ordenamiento Tributario Federal.

Por nuestra parte consideramos conveniente que se reduzca el plazo prescriptorio de la obligación del fisco para devolver al contribuyente los saldos existentes a su favor, en la misma medida en que se reduzca la prescripción que opera a favor del contribuyente, lo cual señalamos desde este momento, sería deseable, puesto que ninguna deuda ya sea de carácter privado, o con el Estado, debe ser imprescriptible, o encontrarse sujeta a un plazo excesivo, que como acontece en el caso específico, puede restar dinamismo a la relación jurídica tributaria, haciendo más lenta y onerosa a una hacienda pública, que por el

contrario, debería ser ágil para incrementar su eficacia, asimismo, propiciando el ejercicio pronto de los derechos a favor del contribuyente, se garantiza en buena medida el desenvolvimiento de relaciones tributarias saludables y se evitaría con ello además la innecesaria promoción de instancias judiciales y administrativas que en buena parte, se encuentran fundamentadas únicamente en la negligencia de los contribuyentes.

La tendencia de reducir el plazo de extinción de la obligación de devolución a cargo del fisco, ya ha sido adoptada por diversas legislaciones extranjeras. A manera de ejemplo y sin la intención de que en nuestro país se señalen plazos de tan breve duración, que serían evidentemente perjudiciales al contribuyente, nos referimos a continuación a la Ley de Alcoholes y Bebidas Alcohólicas, ordenamiento chileno, que señala:

“Artículo 65 inc. 1. Toda reclamación en el giro o en el pago de las contribuciones establecidas en esta ley, en contra o a favor del Fisco, prescribe en el plazo de seis meses, contados desde la fecha en que debía efectuarse o se haya efectuado el pago correspondiente.”

3.2.2.3. Inicio del cómputo del término que da origen a la prescripción que opera a favor del fisco

Existe en este caso unificación de criterios, es decir, tanto la doctrina como la ley coinciden en que el inicio del cómputo del plazo prescriptorio inicia a partir de la fecha en que la devolución pudo ser legalmente exigida por el contribuyente, es decir a partir de que se hizo el pago de las cantidades no adeudadas o bien, pagadas en exceso, no obstante lo anterior, si el pago se hizo en cumplimiento de un acto de la autoridad fiscal que así lo exigió, el plazo prescriptorio se computará en este caso desde la fecha en que el mencionado acto de autoridad haya quedado insubsistente.

Sin importar la unanimidad existente en cuanto al presente tema, hay quienes aseguran que el plazo prescriptorio de la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas en forma indebida debe empezar a computarse a partir de la fecha en que el error en el pago fue descubierto, lo cual consideramos inadecuado puesto que plantea sin duda alguna, un auténtico problema al momento de acreditar o probar la fecha en que el error fue reconocido, por lo anterior y en virtud de que el numeral de mérito cuenta con disposición expresa al respecto, nos adherimos al planteamiento hecho por la doctrina y la legislación fiscal de nuestro país.

3.2.2.4. Interrupción y suspensión del término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco

De acuerdo con la disposición contenida en el antepenúltimo párrafo del artículo 22, la obligación de devolver a cargo del fisco, prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, tenemos entonces que la prescripción que corre a favor del fisco se encuentra regulada en lo específico por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto, habremos de entender que el término que libera al fisco de su obligación de devolver cantidades no adeudadas o pagadas en cantidad mayor a la debida se interrumpe y con ello se invalida el tiempo transcurrido con anterioridad a la causa de interrupción, cuando el particular realiza los actos necesarios para exigir la devolución de lo pagado indebidamente, es decir, la interrupción se presenta por cada gestión de cobro que el particular notifique a la autoridad fiscal, asimismo, el plazo prescriptorio se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito que la administración tributaria haga del adeudo a favor del contribuyente, es decir, por los actos que lleve a cabo la autoridad fiscal para efectuar dicha devolución.

Por otra parte, el citado artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, no señala en forma expresa, que el plazo de la prescripción que opera a favor del fisco también puede estar sometido a suspensión, aunque desde luego, no por la misma circunstancia establecida para la extinción de obligaciones a favor del contribuyente, es decir, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, en cambio, aplicando supletoriamente el Código Civil Federal, se desprenden causales de suspensión del plazo antes referido, por ejemplo cuando el contribuyente caiga en estado de interdicción, por lo que en estos casos el término para que opere la prescripción a favor del fisco quedará suspendida hasta que se discierna el cargo de tutor en este caso.

3.2.2.5. Fin del cómputo del término que da origen a la prescripción que corre a favor del fisco

Ahora bien, como señalamos en líneas anteriores, la prescripción comenzará a computarse a partir de la fecha en que la devolución pudo ser legalmente exigida, es decir, a partir de la realización del pago, por lo tanto es claro que el término de la prescripción finalizará y por lo tanto se habrá actualizado la figura jurídica de referencia, cuando hayan transcurridos cinco años contados a partir de la fecha en que la devolución pudo ser reclamada, debiendo concluir el mismo día de calendario en que inició, fecha en la cual, la hacienda pública quedará liberada de su obligación de reembolso.

Lo anterior desde luego sucederá siempre que no se presenten causas de interrupción del plazo prescriptorio, ya que en ese supuesto, el tiempo que había transcurrido con anterioridad a que se suscitara la misma, no se tomará en cuenta, y se iniciará nuevamente el cómputo del plazo prescriptorio completo, es decir, cinco años nuevamente.

3.2.2.6. Forma en que el fisco hace valer la prescripción que opera en su favor

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, corresponde al contribuyente requerir la devolución de las cantidades pagadas y no adeudadas, o bien pagadas en exceso a la hacienda pública, mediante la solicitud respectiva que se haga conforme a lo dispuesto por el artículo 8 Constitucional y 18 del ordenamiento primeramente citado, por otro lado, cuando la autoridad fiscal se da por enterada de la instancia de devolución intentada por el administrado, y habiéndose solicitado la devolución de saldos a su favor, cuando han transcurrido más de cinco años desde el momento en que nació el derecho de referencia, por su parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será quien haga valer la figura de la prescripción, mediante la emisión de una resolución o acuerdo, en virtud de la cual se declare que ha operado la prescripción a favor del fisco, ya que el término concedido al administrado, transcurrió sin que éste hubiese solicitado la devolución, es decir, la obligación de la hacienda pública para restituir las sumas enteradas por concepto de pago indebido, se ha extinto en perjuicio del contribuyente.

3.2.2.7. Efectos de la prescripción que corre a favor del fisco

El efecto principal, inherente a la prescripción que opera en beneficio de la administración fiscal es la extinción de la obligación a cargo del fisco, establecida por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la cual como ya mencionamos con anterioridad, consiste en la devolución a los contribuyentes de las cantidades que le fueron pagadas sin que se adeudaran, o bien, teniendo causa jurídica dicho pago éste se haga en cantidad superior a la que efectivamente se adeuda, en cumplimiento del deber tributario impuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional y de acuerdo con las leyes fiscales específicas o bien, por ordenarse el mismo a través de un acto de autoridad, así

pues, la obligación a cargo de la autoridad fiscal se extiende temporalmente durante el lapso de cinco años, los cuales se computan a partir de que la devolución se hizo legalmente exigible, es decir, desde que el contribuyente estuvo en aptitud de ejercer su derecho y, transcurridos estos, si los contribuyentes no solicitaron la devolución de las cantidades antes referidas dentro del plazo legal, perderán a favor del fisco y de manera irremisible su derecho a la devolución de lo pagado indebidamente.

3.2.2.8. Justificación legal de la prescripción que corre a favor del fisco

La figura jurídica de mérito, justifica su existencia dentro de nuestro sistema tributario como un instituto promotor del orden público y como institución coadyuvante de la seguridad y la certeza jurídica de las relaciones entre el fisco federal y los administrados, estabilizando las mismas, ya que a través de ella se reconoce, acertadamente, que no existe razón jurídica alguna que valide el sometimiento del fisco federal, de manera indefinida, a la potestad del contribuyente para exigir el reembolso de las cantidades que aquél hubiese recibido por concepto de pago de lo indebido, puesto que de no estar sometida su obligación de devolver, a un plazo prescriptorio, difícilmente habría certeza y seguridad para el fisco, quien vería gravemente afectada su organización presupuestaria y funcional, quedando sometido al arbitrio de los contribuyentes, quienes de manera discrecional y con lujo de negligencia, podrían en cualquier momento exigir la devolución de los saldos a su favor, situación que es del todo injusta e inequitativa.

Por lo tanto, se considera que justifica la prescripción que corre a favor del fisco, la presunción del abandono o renuncia que de su derecho hace el particular, es decir, se presume que su conducta omisa y descuidada trae implícita la renuncia al ejercicio de su derecho, tratándose en la especie, del derecho a la

devolución de las cantidades generadas a su favor, por el concepto tantas veces precisado a lo largo del presente apartado. Por otro lado, encuentra fundamento la institución de referencia en el razonamiento lógico jurídico de que nadie puede estar sometido de forma indefinida al cumplimiento de una obligación, de forma tal que el derecho correlativo con que cuenta el acreedor se cierna sobre el obligado como una amenaza permanente a su esfera patrimonial y jurídica. En esta tesitura, afirmamos que la prescripción consagrada en el artículo 22 de nuestro ordenamiento tributario federal, es una figura que justifica plenamente su existencia dentro de nuestro sistema tributario, ya que se trata de una institución legal, social y jurídicamente útil puesto que consolida los principios de certeza y seguridad dentro de las relaciones del estado con sus administrados, mediante la limitación temporal de sus respectivos derechos y obligaciones, que de otra manera se encontrarían jurídicamente vivos y ejercitables, trascendiendo incluso a la vida humana. Situación que resultaría inconcebible.

3.3. Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación

El precepto de referencia, como se verá a continuación, consagra la figura jurídica conocida como prescripción negativa o liberatoria en materia fiscal, que opera a favor del contribuyente al extinguir los créditos fiscales previamente determinados y en cantidad líquida que sean exigidos al mismo, siempre que haya transcurrido el plazo requerido para tal efecto y que se cumpla con los requisitos señalados en el citado numeral. Del precepto de referencia se advierte que el derecho fiscal enumera a la prescripción como una de las formas de extinción de la obligación fiscal, entre las cuales encontramos también, a la condonación, la compensación, la caducidad, y la cancelación, ocupando aquella el segundo puesto en trascendencia dentro de la relación jurídico tributaria, sólo después del pago.

En materia fiscal, un crédito puede ser extinguido por prescripción, en razón de que, como señala Arturo de la Cueva: "Debe estimarse como íntimamente vinculada la noción del tiempo con el derecho y concretamente, con el ejercicio de este último. En efecto al margen del nacimiento de un derecho o de su extinción, cobra particular importancia el ejercicio, de tal manera que la certeza y la seguridad jurídicas requieren de la fijación de limitaciones (*statute of limitations*) a la indefinición del titular de facultades en cuanto a hacerlas valer fácticamente frente al obligado."⁵⁴ El cometido anterior es la principal asignación que recae sobre el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, esto es, debido a que consagra una de las instituciones de mayor trascendencia para conservar el equilibrio y armonía dentro de la relación jurídico tributaria y salvaguardar al mismo tiempo, los derechos de los sujetos que intervienen e interactúan entre sí a causa de la misma.

Como señala el tratadista citado, la gran influencia del tiempo sobre la relación tributaria es innegable, y se hace evidente entre otras formas, a través de la extinción de la deuda tributaria, es decir, anula el derecho de crédito que la autoridad fiscal no ejercitó en su debido momento, para obtener la satisfacción de las cantidades adeudadas por el sujeto pasivo.

3.3.1. Breve referencia al crédito fiscal

Al respecto el primer párrafo del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación señala: "Artículo 4. Son créditos fiscales aquellos que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o 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 den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

⁵⁴ DE LA CUEVA, Arturo. *Op. cit.*: p. 253.

De lo anterior se desprende que los créditos fiscales son generados por las contribuciones, es decir, por las aportaciones pecuniarias, en dinero o en especie, que de manera general, obligatoria, equitativa y proporcional los particulares deben al Estado, para sufragar las necesidades colectivas, entre las cuales se encuentran comprendidos los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejora, por otro lado, el referido numeral señala que pueden derivarse de igual forma créditos fiscales a través de los aprovechamientos, es decir, los ingresos que obtiene el ente público por el uso y aprovechamiento de sus bienes patrimoniales por los particulares, es decir, se trata de ingresos considerados como no tributarios y se consignan dentro de ellos todos los conceptos regidos por normas de derecho público, por ejemplo los mencionados en la Ley de Ingresos de la Federación, como son los recargos no tributarios, el pago de indemnizaciones por daños y perjuicios, el pago de multas de carácter administrativo, los ingresos provenientes de obras públicas, el decomiso de bienes, entre otros. Asimismo, los accesorios de los conceptos antes mencionados generarán créditos fiscales y en general, todos aquellos conceptos que para efectos legales tengan reconocido ese carácter.

Es evidentemente amplia la gama de actos y hechos que pueden dar origen al crédito fiscal, sin embargo, ¿el crédito fiscal nace al establecerse el mismo como tal en un ordenamiento legal? Por supuesto que no, debido a que es necesario que una vez establecida la obligación fiscal, esto es, precisados los hechos, actos u operaciones que constituyen el sustento para que los particulares aporten una parte de su patrimonio para sufragar los gastos públicos, sean estos actualizados en el plano material o bien, que la situación jurídica o de hecho de los contribuyentes se identifique con la hipótesis normativa, en cuyo caso se habrá perfeccionado el hecho generador del crédito fiscal. Como sabemos, las leyes fiscales establecen situaciones jurídicas abstractas que sólo tienen realización cuando existe un hecho al que se pueda aplicar una norma jurídica, pero para que

exista el crédito fiscal, se requiere que el sujeto realice un acto o incurra en una omisión que se ajuste a la situación jurídica o de hecho tipificada por la ley.

Ahora bien, consideramos oportuno señalar desde este momento la diferencia sustancial existente entre el nacimiento y la exigibilidad del crédito fiscal. El nacimiento del crédito fiscal consiste en la formación del vínculo jurídico entre los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, es decir, nos referimos al momento en que el contribuyente queda obligado para con el fisco, en términos de lo señalado por la fracción IV del artículo 31 constitucional, sin embargo, resulta de capital importancia reconocer la diferencia existente entre aquél primer momento y el momento en que el crédito fiscal es exigible; lo cual implica que el ente público, quien es titular del crédito fiscal, está legalmente facultado para conminar al deudor al cumplimiento de su obligación.

En relación a lo antes comentado, podemos afirmar que el crédito fiscal se hace exigible una vez que ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara su pago sin la intervención de la autoridad fiscal, no habiéndose hecho el pago del mismo. El criterio señalado se ajusta a lo dispuesto por el artículo 65 del Código Fiscal, que señala: "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 aquél en que haya surtido efectos su notificación." De lo anterior, interpretamos que el crédito fiscal será exigible cuando una vez determinado el crédito fiscal y notificada su existencia y cuantía, hayan transcurrido 45 días hábiles a partir de que surtió efectos la notificación del citado crédito, por lo cual, el fisco federal no podrá válidamente exigir la satisfacción de su crédito, si no hasta el día siguiente en que haya transcurrido el plazo antes aludido.

Lo que podríamos llamar "el ciclo de vida del crédito fiscal" termina con la extinción del mismo, la cual habrá de entenderse como la disolución del

vínculo jurídico existente entre el Estado y el contribuyente, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación, o bien, por haberse presentado alguna causa o circunstancia que legalmente se considere como suficiente para la decadencia del deber jurídico correspondiente.

El pago o cumplimiento, es decir la satisfacción del objeto de la obligación tributaria, es considerado por nuestra legislación como una de las formas de extinción de la obligación tributaria, mientras que, el término cumplimiento se encuentra reservado para el cumplimiento de las obligaciones de carácter formal. Para Doricela Mabarak Cerecedo el pago o cumplimiento para efectos fiscales tiene la connotación siguiente:

En sentido amplio paga o cumple una obligación la persona que satisface el objeto de la misma. En estricto, pagar una obligación fiscal es entregar al fisco la suma de dinero que se adeude de conformidad con la ley tributaria aplicable, en tanto que cumplir con la obligación fiscal, significa satisfacer la prestación debida, que puede consistir, por ejemplo, en presentar la declaración fiscal (obligación de hacer), en no introducir mercancías al país por lugares no autorizados (obligación de no hacer), o bien, en permitir que las autoridades fiscales realicen una visita domiciliaria de auditoría (obligación de tolerar).⁵⁵

De manera sumamente breve hemos señalado los rasgos característicos del crédito fiscal, sin embargo la forma sintética con la que fue estudiado, obedece al interés primordial de no guiar esta investigación a través de un tema que, sin duda alguna resulta de sumo interés, pero que no constituye el tema toral de la misma, por lo que a continuación comenzamos el análisis de la institución legal correspondiente.

⁵⁵ MABARAK CERECEDO, Doricela; Op. cit.; p.p. 154 – 155.

3.3.2. Reglas generales de la prescripción que corre a favor del contribuyente

Corresponde a continuación señalar las reglas generales que constituyen las bases normativas regulatorias de la prescripción establecida en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, abordando los tópicos referentes a su estructura, contenido y naturaleza, por considerarse del todo esenciales para el buen desarrollo de la presente investigación. En este orden de ideas, comenzamos el estudio del presente apartado realizando el análisis de las disposiciones que dan forma y sustancia a la institución de referencia, como son los supuestos en que es viable su configuración, el término requerido para ello, la interrupción y suspensión del mismo, sus efectos y justificación dentro de nuestro derecho tributario, así como la forma en que se hace valer una vez actualizada.

3.3.2.1. Supuestos en que opera la prescripción que corre a favor del contribuyente

Debido a que la prescripción en materia fiscal es una forma de extinción de la obligación fiscal que mantiene una estrecha relación con la prescripción negativa del derecho privado, no es raro, e incluso resulta casi obvio señalar que la ley establece exigencias y requisitos similares para la configuración del instrumento extintivo de mérito.

En razón de lo anterior se ha reconocido que la prescripción que se presenta a favor del contribuyente, afecta únicamente a los créditos fiscales, para lo cual, dichos créditos deberán encontrarse determinados en cantidad líquida y notificados al contribuyente, por otro lado, el crédito fiscal debe haberse hecho

exigible en términos de ley, lo cual se hará posible una vez que haya transcurrido el plazo que las leyes otorgan para efectuar el pago del mismo, o bien para oponerse a su cobro.

Adicionalmente se requiere del transcurso del plazo legal a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, es decir, de cinco años y que durante el mismo lapso se reúna además una de las características distintivas de la prescripción, es decir, que haya existido una inactividad total por parte del fisco federal en reclamar las cantidades adeudadas por el contribuyente será indispensable el exacto cumplimiento de los requisitos que enumera la ley respectiva.

Finalmente, la prescripción de los créditos fiscales a favor de los particulares no opera de manera automática, por el simple transcurso del tiempo, sino que también es necesario que el deudor la solicite a la autoridad, y que esta emita la declaratoria correspondiente, o bien, que al ejercer la autoridad las facultades de cobro, el particular por vía de excepción, la invoque en su libelo, al interponer el medio de defensa legal que fuere procedente. Por último, aclaramos que no es posible invocar la prescripción sobre un crédito fiscal ya pagado, aunque de hecho se hubiese consumado el término a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, debido a que al haberse efectuado el pago, éste equivale a una renuncia expresa de la prescripción que tenía a su favor, sin que haya posibilidad alguna de repetir lo pagado por concepto de un crédito fiscal prescrito. Son los requisitos mencionados, a grandes rasgos, los exigidos por la ley fiscal para la configuración de la prescripción que corre a favor del contribuyente.

3.3.2.2. Término que da origen a la prescripción que corre a favor del contribuyente

La prescripción que se actualiza en beneficio del contribuyente plantea diversas cuestiones que deben ser analizadas con la profundidad debida,

tal es el caso del término prescriptorio, es decir, el plazo legal con que cuenta la autoridad fiscal para hacer el cobro de los créditos fiscales que tiene a su favor. Del texto del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación se desprende con toda claridad que, el crédito fiscal en forma general se extingue en el término de cinco años, disposición que a primera vista parece no merecer mayor comentario al respecto, sin embargo, consideramos oportuno cuestionarnos sobre la legitimidad del mismo, toda vez que la prescripción, como se verá más adelante en el apartado justificativo de esta figura, tiene la función de evitar que los intereses tanto del fisco como de los particulares, queden indefinidamente sin poderse determinar con precisión, lo cual, traería como consecuencia el que no se pudieran fijar las condiciones económicas del erario, ni de los negocios de los particulares.

Con relación a lo anterior Emilio Margain señala: "No hay uniformidad en las legislaciones, respecto a la duración del término de la prescripción que corre en contra del Fisco, pues para algunas debe ser de cinco años y para otras de diez y hasta de quince años."⁵⁶ Aunque recientemente, la legislación fiscal extranjera ha venido depurando sus disposiciones tributarias en general, y como consecuencia de esa depuración se ha retomado el estudio de la prescripción, considerándose que el término de cinco años para su configuración constituye un plazo si no excesivo, si innecesario, debido a que las autoridades fiscales de algunos países extranjeros cuentan con los elementos necesarios, tanto humanos como materiales e informáticos, para efectuar el cobro de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes en un plazo menor al de cinco años.

Lo anterior es evidente en el proyecto de Código Tributario de la Organización de Estados Americanos en su Título II, Capítulo V, Sección Sexta: Prescripción, señala:

⁵⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. cit.*; p. 333.

"Artículo 55. El derecho de la administración tributaria de determinar la obligación y exigir su pago con los intereses correspondientes prescribe a los 4 años."⁵⁷

Por otra parte, el proyecto de Código Tributario antes aludido, señala adicionalmente dos plazos diferentes, el de seis años cuando el contribuyente no se encuentre dado de alta en el registro pertinente, en el caso de México, el Registro Federal de Contribuyentes, de declarar el hecho generador o de presentar las declaraciones tributarias; asimismo señala el plazo de diez años cuando el contribuyente o el responsable solidario haya ocultado a la administración el hecho generador o extraído del país los bienes afectados al pago del tributo. En una nota al margen del proyecto que se comenta, se hace la siguiente sugerencia: A juicio de la Comisión los plazos deben ser breves, para el común se sugieren cuatro años. Por otra parte resulta de suma importancia lo que menciona el análisis al capitulado del documento que se comenta: "Al establecerse el efecto interruptivo del acto de determinación, soluciona indirectamente el problema tan discutido en la doctrina y que en el derecho comparado ha recibido diferentes soluciones, de la existencia de un doble plazo de prescripción, uno para determinar la obligación, computado a partir del acaecimiento del hecho generador y otro para pagar el crédito ya determinado. El sistema del Proyecto es de un plazo único."⁵⁸

Por su parte, la legislación costarricense en su Código de Normas y Procedimientos Tributarios, específicamente en su artículo 51, señala:

"Artículo 51. Término para la prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para el exigir el pago del tributo y sus intereses."

⁵⁷ CONGRESO INTERAMERICANO DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. LX aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación, editado por el Tribunal Fiscal de la Federación; México, 1997, volumen V, p. 63.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 64.

Debemos recordar, que para la mayoría de sistemas tributarios extranjeros, la extinción de las facultades del fisco para determinar contribuciones, verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales e imponer sanciones por la violación de las mismas es una cuestión de prescripción, y no de caducidad, como acertadamente lo reconoce el sistema mexicano, y en virtud de la distinción que hace nuestro Código Fiscal de la Federación, el fisco federal cuenta con un plazo para determinar las contribuciones y con otro para exigir el pago de las mismas, lo cual propicia que bajo ciertas circunstancias especificadas en la ley, el sometimiento del sujeto pasivo frente a los actos del fisco se prolonguen en el tiempo de manera excesiva. Asimismo, consideramos que el tiempo con que el fisco federal es dotado para el cumplimiento de su deber, que esencial y básicamente el cobro del crédito fiscal, es superior al plazo lógico jurídico requerido para tal fin.

Por nuestra parte, consideramos que el establecimiento de plazos menores para la extinción de las obligaciones fiscales, en este caso de la prescripción, favorece el clima de certidumbre tan necesario en todas las relaciones jurídicas, máxime en las que se dan entre el Estado y sus administrados como es el caso de la relación tributaria, debido a que, de establecerse en la ley un plazo más breve al ya existente, por voluntad de ésta, deberán ejercitarse con toda oportunidad los derechos de los que sean titulares tanto el fisco, para exigir el pago de los créditos fiscales a cargo del sujeto pasivo, o bien los contribuyentes, tratándose del derecho a la devolución de lo pagado en forma indebida, evitando de este modo que alguno de los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria se vean sometidos a un plazo excesivo para quedar liberados de sus obligaciones frente al otro.

3.3.2.3. Inicio del cómputo del término que da origen a la prescripción que corre a favor del contribuyente

Con relación al momento en que debe iniciarse el cómputo del plazo la prescripción, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala que: "El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido". Por lo cual surge la necesidad de señalar el momento a partir del cual el crédito fiscal se hace legalmente exigible.

Reviste particular importancia en este caso, la fecha de pago de los créditos fiscales, es decir el momento considerado por la ley como el adecuado para efectuar voluntariamente el pago de los deberes tributarios. Al respecto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6, dispone que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las leyes fiscales respectivas, por ejemplo, tenemos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone en su artículo 175 que el pago del impuesto deberá efectuarse mediante declaración anual en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se obtuvieron los ingresos, en las oficinas autorizadas, salvo que se trate de personas físicas con ingresos exentos por la propia ley o por los que se hay pagado impuesto definitivo.

El autor Refugio de Jesús Fernández Martínez explica: "El término para que opere la prescripción a favor del contribuyente es de cinco años el cual se inicia partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido; es decir, partir del día siguiente en que no fueron cubiertos o garantizados los créditos fiscales dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva. La autoridad fiscal dispone de un medio para exigir el pago de los créditos fiscales que no fueron pagados o garantizados dentro de los plazos legales, se llama procedimiento administrativo de ejecución"⁵⁹

⁵⁹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*; p. 311.

No obstante que lo anterior se encuentra debidamente sustentado por la ley, existen diversos criterios jurisprudenciales y doctrinales que señalan diferentes momentos para iniciar el cómputo del plazo prescriptorio, entre los cuales señalaremos el sostenido por el autor Emilio Margain, quien en respectiva obra manifiesta:

Dos son las corrientes que nos precisan el momento en que empieza a correr el término de esta prescripción: 1ª. - Una considera que ese término debe empezar a correr desde el momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y, en tratándose de las sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción; y 2ª. - Según la otra tendencia, el término de la prescripción debe empezar a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible y, en tratándose de las infracciones, desde el momento en que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua. La segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica, pues el término de prescripción debe empezar a correr desde el momento en que ha transcurrido el plazo dentro del cual debió de haberse cubierto el crédito fiscal. El término de la prescripción debe cerrar desde el momento en que ha transcurrido el plazo legal dentro del cual debió haberse cubierto el crédito fiscal.⁶⁰

La prescripción de las obligaciones y de los créditos a favor del fisco federal y la facultad de éste para determinar la existencia de las obligaciones y fijarlas en cantidad líquida, son instituciones diversas pero no incompatibles por lo que a partir del momento en que el crédito nace por la situación del causante frente al fisco surge simultáneamente el derecho de este a formular liquidaciones y la obligación del causante de pagar ese crédito y corren paralelos los términos de la caducidad de ese derecho y la prescripción de esa obligación, aunque el término de la prescripción es susceptible de ser interrumpido.

Asimismo, el criterio sustentado por el tratadista de referencia se hace patente en la tesis sostenida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, de la cual transcribimos la parte conducente, debido a la extensión de la misma:

⁶⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. cit.*; p. 332.

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUNDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 67 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURÍDICAS. El segundo precepto, instituye la figura de 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 empiece a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será este quien deberá 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.

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

Unanimitad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Época: 7ª

Parte: Sexta

Sección: Jurisprudencia

Página: 300

El criterio visible en la tesis antes citada, resulta ilógico, pues sostiene que el crédito fiscal puede prescribir, aún sin haberse determinado y liquidado su monto, es decir, si el contribuyente omite presentar las declaraciones o avisos a que se encuentra obligado, resulta del todo evidente que la autoridad fiscal deberá suplir la declaración mediante el ejercicio de sus facultades de determinación y comprobación, notificar al contribuyente y de este modo estar en aptitud de exigir el pago de la obligación fiscal, puesto que de atender el criterio

esgrimido por el Poder Judicial Federal, sería tanto como admitir que la prescripción del crédito fiscal y la caducidad de las facultades de determinación y comprobación del fisco, se funden en una sola institución.

Disentimos de la opinión vertida tanto por el Poder Judicial de la Federación como por el autor Emilio Margain, debido a que a nuestro parecer, el Código Fiscal de la Federación resuelve el problema correspondiente al inicio del cómputo del plazo de prescripción, a través de lo dispuesto por el artículo 65 del ya referido ordenamiento, dispositivo que ordena: "Las contribuciones omitidas que las autoridades 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 efecto su notificación." Del precepto legal antes transcrito, se desprende claramente que por regla general el pago de contribuciones al fisco, no puede ser válidamente exigido sino hasta el día siguiente de aquel en que hayan transcurrido cuarenta y cinco días de que se haya notificado el mismo, es decir, que la autoridad fiscal determina y liquida el crédito haciéndolo del conocimiento del contribuyente, lo cual por simple lógica, debe hacerse con anterioridad al cobro del crédito.

Siendo la interpretación correcta del artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, que el fisco federal no podrá legalmente, exigir el pago de un crédito fiscal, sino a partir del día siguiente, de aquel en que hayan transcurrido cuarenta y cinco días, posteriores a que surta sus efectos la notificación hecha por las autoridades hacendarias.

El razonamiento antes expuesto es apoyado por diversos autores, entre los cuales destaca Doricela Mabarak Cerecedo, quien apunta: "El plazo de la prescripción se computará a partir del momento en que el crédito pueda ser legalmente exigido, y esta situación se podrá presentar cuando habiendo transcurrido el plazo legal para su pago, este no se haya efectuado."Por su parte

Adolfo Arrijoa Vizcaino, señala: "La prescripción se consume en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de exigibilidad del tributo o contribución".⁶¹

Por lo anterior, concluimos que el cómputo del plazo de prescripción debe iniciar, el día siguiente de aquel en que hayan transcurrido cuarenta y cinco días, posteriores, a que haya surtido sus efectos la notificación hecha por la autoridad fiscal, puesto que dentro de esos cuarenta y cinco días, puede optar el contribuyente por garantizar el interés fiscal para inconformarse con la determinación, o bien, pagar el crédito fiscal dentro del término aludido.

3.3.2.4. Interrupción del término que da origen a la prescripción que corre en favor del contribuyente

Siguiendo el significado gramatical de la palabra, interrupción nos da a entender que ella consiste en detener o diferir por cierto tiempo una acción, acto u obra, impedir la continuación de un plazo desde que se presenta dicha circunstancia. Una nota característica, que distingue a la prescripción de otras figuras extintivas, como la caducidad, es la posibilidad de interrupción del plazo para que esta se actualice. La interrupción de la prescripción produce el efecto de inutilizar todo el tiempo que ha transcurrido y en el ámbito del derecho tributario esto ocurre cuando la autoridad realiza actos tendientes a la percepción del crédito fiscal, que son del conocimiento del deudor, o bien, por actos de éste en los cuales reconoce expresa o tácitamente la existencia de la prestación, debiendo mediar siempre un principio de prueba por escrito, según lo expuesto por el Primer Tribunal Colegiado del Decimosexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación. época 8A; tomo IV; segunda parte-1; página 183.

En efecto, la interrupción de la prescripción tiene por efecto anular todo el tiempo transcurrido con anterioridad a la presentación de la causal de

⁶¹ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. cit.: p. 546.

interrupción, por lo cual, deberá empezar a contarse el plazo prescriptorio nuevamente, a partir del día siguiente en que hubiera cesado la causa que dio origen a la prescripción. El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala al respecto: "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 cobro de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor".

El maestro Juan José Perulles Basas, explica respecto a la interrupción de la prescripción lo siguiente: " Tiene lugar la interrupción de la prescripción cuando se destruye la eficacia del tiempo transcurrido e imposibilita el que se cumpla la prescripción comenzada. La característica esencial de la interrupción consiste en que, si bien de nuevo puede volver a iniciarse el tiempo computable a los efectos de la prescripción, no puede sumarse a éste el transcurrido con anterioridad a la interrupción."⁶²

Debido al efecto que trae consigo la interrupción del plazo prescriptorio, la causal de interrupción debe ser tan precisa y limitada que sólo pueda actualizarse en los casos y con las condiciones que la ley tributaria determine en forma limitativa, debiendo ésta señalar puntualmente cada uno de los supuestos que ameriten la configuración de la misma. Por nuestra parte, consideramos que la interrupción de la prescripción es la inmovilización del plazo prescriptorio, dejando sin efecto el tiempo ya transcurrido y reanudando el cómputo de éste desde el día siguiente a aquel en que cese la causa de interrupción. Por lo tanto, la prescripción válidamente interrumpida, se consume únicamente cuando transcurra de nueva cuenta un plazo igual al señalado en nuestro Código Fiscal de la Federación. El autor Adolfo Arrijo Vizcaino explica: "En efecto, una de las características esenciales de la prescripción liberatoria

⁶² PERULLES BASAS, Juan José. *Op. cit.* p. 355.

consiste en que, para que se configure debe haber una total inactividad por parte del acreedor. Por lo tanto, principal las gestiones de cobro notificadas al deudor ponen fin a esa inactividad e impiden que la prescripción se consuma. Ahora bien, si tales gestiones no culminan en un cobro efectivo y reaparece la inactividad del acreedor, el plazo prescriptorio se reanuda de nueva cuenta."⁶³

De acuerdo con las ideas antes expresadas, la prescripción podrá producirse cuando la autoridad fiscal permanezca en un estado de latencia o letargo, frente al ejercicio de su derecho de crédito, es decir, el ejercicio del derecho por parte de su titular interrumpe la prescripción, no obstante que de igual forma se pueda interrumpir el transcurso del plazo de prescripción por actos propios del administrado, como se verá en los dos apartados siguientes.

3.3.2.4.1. Por gestión de cobro de las autoridades fiscales

Recordemos que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación de 1938, como ya se ha expresado en el capítulo relativo, la interrupción se producía por cualquier acto o gestión de cobro efectuado por la autoridad, sin más condición que se notificara al contribuyente, postura que sostuvo de igual forma el Código Fiscal de 1967 en su texto original, es decir en su numeral 33, en tanto que, en nuestro Código actual en su artículo 146, si bien se determina que el plazo para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, a continuación se define también, como gestión de cobro "cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor".

La alteración del plazo de prescripción, a través de la interrupción, se presenta en primer término, por aquella gestión de cobro a través de la cual el

⁶³ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. cit.: p. 547.

fisco federal exige la satisfacción en dinero o en especie, de una prestación determinada en cantidad líquida y a partir de que esta se hizo exigible. Respecto de la interrupción de la prescripción existen diversas tesis del Tribunal Fiscal de la Federación -Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a partir del 1° de enero de 2001- que señalan diferentes supuestos en virtud de los cuales no se actualiza la causal de interrupción del plazo prescriptorio, mismos que a continuación se reproducen:

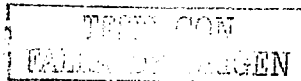
PRESCRIPCIÓN. NO SE INTERRUMPE CON ACTO DE LA AUTORIDAD HACENDARIA, CUANDO ÉSTE HA SIDO DECLARADO NULO POR VICIOS FORMALS.- El término de cinco años a que alude el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, para decretar la prescripción de un crédito fiscal, no se interrumpe con el solo requerimiento efectuado por la autoridad hacendaria, si éste fue combatido por el contribuyente y la autoridad administrativa que resolvió sobre la impugnación, declara la nulidad del acto impugnado por contener un vicio de carácter formal.⁶⁴
S.J.F. IX Época. T. XII. 9°. T. C. del 1er. C; diciembre 2000, p. 1414.

PRESCRIPCIÓN. NO SE INTERRUMPE.- No es suficiente para que se interrumpa la prescripción contra el fisco, que la autoridad encargada de administrar el impuesto ejercite actos que tiendan a precisar el crédito fiscal, a determinar la responsabilidad o a exigir el pago de los adeudos líquidos, sino que es indispensable, además, que el deudor tenga conocimiento de esos actos, de los cuales debe haber constancia en el expediente relativo.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo II, p. 153.

EL COBRO DEBE HACERSE EN EL DOMICILIO REAL DEL DEUDOR Y EN CASO DE IGNORARSE, EN LA FORMA QUE ESTABLECE EL INCISO C) DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 71 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Es evidente que la gestión de cobro llevada a cabo por las autoridades no se hizo del conocimiento de los causantes, ni se llenaron las formalidades que la ley exige para hacer la

⁶⁴ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, D.F; quinta época, año 1, número 4, abril de 2001, p. 324.



notificación a causantes cuyo domicilio se desconoce. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo VI, p. 1883.

UNA NOTIFICACIÓN MAL HECHA NO INTERRUMPE LA PRESCRIPCIÓN. Si la notificación hecha al causante, fue declarada nula, como la nulidad declarada equivale a la inexistencia del acto de la notificación, no puede surtir efectos ningunos y, por ende, interrumpir la prescripción del crédito fiscal respectivo.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Número 93, p. 171.

EL REQUERIMIENTO DE PAGO, VERIFICADO SIN LAS FORMALIDADES LEGALES, NO INTERRUMPE LA PRESCRIPCIÓN. El procedimiento económico-coactivo es nulo cuando no se ha notificado previamente el adeudo o el requerimiento de pago se hace sin los requisitos legales y, en consecuencia, no interrumpe la prescripción. La notificación al deudor o el requerimiento de pago, en materia fiscal tienen las mismas características que la interpelación judicial a que se refiere el Código Civil, según el cual no se interrumpe la prescripción cuando es desestimada la demanda del acreedor.

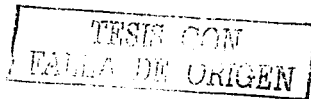
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo IX, p. 11.

NO INTERRUMPE LA PRESCRIPCIÓN UN EMBARGO NULO. Como consecuencia de que se declare la nulidad del procedimiento de ejecución, debe considerarse la de que el mismo no puede producir efectos jurídicos, ni, en consecuencia, interrumpir los términos de la prescripción.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo IV, p. 485.

LAS GESTIONES QUE LA AUTORIDAD HAGA PARA INVESTIGAR EL DOMICILIO DEL DEUDOR, NO CONSTITUYEN COBRO DE LA PRESTACIÓN Y POR TANTO, NO INTERRUMPEN LA PRESCRIPCIÓN. Lo único que se ha probado es que la autoridad dirigió oficios a diversas autoridades pidiéndoles informes sobre la residencia del causante, pero esos oficios no son actuaciones.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo XI, p. 5305.

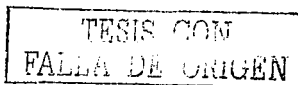


LAS GESTIONES PARA CONOCER LOS BIENES DEL DEUDOR, NO SON SUFICIENTES PARA INTERRUPTIR LA PRESCRIPCIÓN. No puede estimarse interrumpida legalmente la prescripción por investigaciones efectuadas por la Oficina Federal de Hacienda con diversas autoridades municipales y fiscales por las cuales trata de saber qué clase de bienes aparecen registrados a nombre del causante. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo XV, p.1324.⁶⁵

De las precitadas tesis jurisprudenciales se desprende que en caso de que la autoridad fiscal efectúe los requerimientos de pago aludidos sin observar las formalidades establecidas para la válida realización de las notificaciones por los numerales del tantas veces citado ordenamiento tributario, a saber del artículo 134 al 140, aquellas serán nulas y no nacerán a la vida jurídica. Así las cosas, podemos afirmar que por regla general, una gestión de cobro o requerimiento de pago que haya sido anulado no interrumpe la prescripción, sin embargo, si se dejan a salvo los derechos de la administración tributaria, practicándose un segundo requerimiento una vez que el término prescriptivo se ha extinguido, es indudable que la prescripción se consumó a favor del contribuyente. En contraste con lo anterior, tenemos el criterio sustentado por la Primera Sala Regional del Noroeste, que señala cuándo la gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal es eficaz validando con ello la interrupción del plazo de prescripción, criterio que es del tenor literal siguiente:

PRESCRIPCIÓN.- SE INTERRUPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO.- De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. El que se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, asimismo el término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto de la existencia del crédito. Por lo que si en el juicio de nulidad el actor argumenta la prescripción del crédito fiscal en cuestión, y la autoridad realizó una gestión de cobro entre la fecha en que notificó la liquidación y el término en que debió haberse configurado la prescripción

⁶⁵ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. *Op. cit.* p. 153.



del crédito, deben computarse nuevamente los 5 años a que refiere el artículo 146 del Código Invocado, a partir de la última gestión de cobro, y no desde la fecha en que se notificó la liquidación y la autoridad estuvo en posibilidad de requerir el pago. (12)

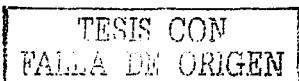
Juicio No. 868/99-01-01-5. Sentencia de la Primera Sala Regional del Noroeste de 19 de noviembre de 1999, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Gamaliel Olivares Juárez.- Secretaria: Lic. Guadalupe Quiñonez Armenta.

A mayor abundamiento, consideramos apropiado citar los puntos resolutivos de la resolución dictada por la autoridad de referencia, a efecto de conocer el razonamiento lógico jurídico aplicado para llegar a tal conclusión, los cuales a la letra explican lo siguiente:

CONSIDERANDOS: (...)

SEGUNDO.- (...)

Los suscritos Magistrados que integran este Cuerpo Colegiado consideran infundado el agravio que se analiza e insuficiente para declarar la nulidad del requerimiento de pago controvertido por el representante legal de FRACCIONADORA DINÁMICA DEL PACÍFICO, S.A. de C.V.; ello es así, toda vez que el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que es invocado por la representación legal de la accionante establece: "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 obtener 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(...)". Partiendo de la base legal anteriormente transcrita, tenemos que la autoridad traída a juicio impuso una multa al contribuyente FRACCIONADORA DINÁMICA DEL PACÍFICO, S.A. de C.V.; por incumplimiento a requerimiento en cantidad de \$7,482.00 misma que fue notificada el 12 de noviembre de 1993; asimismo requirió de pago a la actora el 14 de febrero de 1994, entendiéndose la diligencia con Karina Gallegos en su carácter de Contadora; por último; la autoridad ejecutora requiere de pago y embarga a la contribuyente el 29 de enero de 1999,



documentos que hacen prueba plena al tenor del artículo 234, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, mismos que fueron aportados por las partes.

Ahora bien, de la relatoria efectuada, tenemos que la Administración Local de Recaudación de Hermosillo, Sonora, realizó una gestión de cobro el día 14 de febrero de 1994, diligencia que se llevó a cabo con la C. Karina Gallagos Rendón, en su carácter de contador, quien es la misma persona con la que se efectuó el requerimiento de pago de 29 de enero de 1999, así como la notificación de la sanción que esa autoridad impuso al contribuyente mediante documento 141 notificado el 12 de noviembre de 1993, por lo que resulta incuestionable que medió gestión de cobro de autoridad y por ende no se configura la prescripción que alude la accionante, toda vez que al interrumpirse la prescripción con la gestión de autoridad el 14 de febrero de 1994, es a partir de esa fecha en que debe computarse los cinco años a que alude el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, de modo que al 29 de enero de 1999, aún no había prescrito la acción de la autoridad para requerir de pago, toda vez que la misma fenecía hasta el 14 de febrero de ese mismo año.

Por lo que respecta al agravio que vierte la accionante en relación al artículo 12 del Código Fiscal de la Federación que contempla los días inhábiles, esto es, que no se cuenta para el cómputo de los plazos, en nada favorece al accionante, en virtud que al tomarlos en cuenta, la fecha para la prescripción de las facultades de la autoridad se recorrerían. Motivo por el cual se hace necesario confirmar la validez del requerimiento de pago y diligencia del embargo relativa al crédito fiscal número Z-17886, en virtud de que la accionante no demostró los extremos de su acción. Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en lo que disponen los artículos 236, 237 y 239, fracción I del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

- I.- La parte actora no probó su acción, en consecuencia;
- II.- Se confirma la validez de la resolución impugnada, por los motivos precisados en el presente fallo.
- III.- NOTIFÍQUESE POR CORREO AL ACTOR Y POR OFICIO A LAS AUTORIDADES.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así lo resolvieron y firman los C.C. Magistrados que integran la Primera Sala Regional del Noroeste del Tribunal Fiscal de la Federación, ante la C. Secretaria Lic. Guadalupe Quiñónez Armenta, que da fe.⁶⁸

3.3.2.4.2. Por reconocimiento expreso

El reconocimiento ya sea expreso o tácito por parte del contribuyente en relación con la existencia del crédito fiscal, es una causal interruptiva de la prescripción reconocida y aplicada por las legislaciones fiscales modernas, que si bien es cierto que difieren en cuanto a cuestiones terminológicas, también lo es que coinciden en la parte medular de la cuestión. Cabe citar como ejemplo de lo anterior el Código Tributario de Brasil, que habla en su artículo 174 no. IV de cualquier acto inequívoco aunque fuera extrajudicial; el correspondiente ordenamiento uruguayo se refiere al reconocimiento expreso o tácito en su numeral 39; disposiciones similares las encontramos en las respectivas leyes reguladoras del ámbito tributario de Argentina, Perú y Chile, entre otras. A continuación haremos referencia exclusivamente al reconocimiento expreso para continuar en nuestro siguiente apartado con el estudio del reconocimiento tácito del crédito fiscal.

El reconocimiento expreso puede ser definido como la manifestación exterior y espontánea de la voluntad del contribuyente o del obligado solidario, ya sea de palabra o por escrito, en virtud de la cual el se admite la existencia de un crédito fiscal a su cargo y por lo tanto, el correlativo derecho de su titular – en este caso el fisco federal- para exigir su satisfacción conforme a las disposiciones fiscales. Por otro lado se ha considerado que el reconocimiento expreso no requiere formalidades especiales para ser manifestado. Consideramos como un caso de reconocimiento expreso el hecho de que el contribuyente una vez que le ha sido notificado un crédito fiscal por parte de la autoridad tributaria, éste efectúe

⁶⁸ *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, México, D.F; quinta época, año 1, número 2, febrero de 2001, p.p. 155 – 158.

el pago de las contribuciones cuya determinación y liquidación se hizo de su conocimiento a través del requerimiento respectivo. Lo anterior, lleva implícito el reconocimiento del derecho del fisco a hacer efectivo el crédito fiscal que existe en su favor y en contra del contribuyente.

3.3.2.4.3. Por reconocimiento tácito

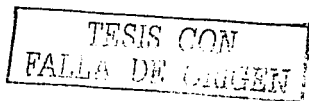
El término de cinco años para que se consume la prescripción se interrumpe también a través del reconocimiento tácito del crédito fiscal. Éste podemos definirlo como la manifestación espontánea de la voluntad del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria o bien de los obligados solidarios, a través de la cual exterioriza hechos que denotan en forma indubitable la aceptación de la existencia del crédito fiscal.

El autor Adolfo Arrijoa Vizcaino señala:

Por razones de orden lógico, cada vez que el Fisco una gestión de cobro o cada vez que el contribuyente notifique al fisco una solicitud de devolución de lo pagado indebidamente, o bien cada vez que exista un reconocimiento expreso o tácito (aunque esto último es extremadamente difícil de probar) de la existencia del adeudo fiscal o del pago de lo indebido, el plazo para que se consume la prescripción tiene forzosamente que interrumpirse.⁶⁷

Ejemplo de lo anterior lo encontramos cuando el contribuyente es requerido por la administración tributaria para efectuar el pago de un crédito fiscal, sin que aquel se inconforme ante dicho requerimiento dentro del plazo de cuarenta y cinco días concedido para tal efecto, de manera que en este supuesto la prescripción del antes citado adeudo fiscal se verá interrumpida por tal circunstancia.

⁶⁷ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. cit. p. 547.



A mayor abundamiento la Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la Federación estableció el siguiente criterio:

PRESCRIPCIÓN FISCAL, EL OTORGAMIENTO DE FIANZA NO LA INTERRUMPE. La garantía otorgada por un causante para determinar el procedimiento de cobro seguido en su contra y defender sus derechos, mediante el juicio de oposición ante el Tribunal Fiscal, no puede considerarse legalmente como un compromiso de pago de una obligación válida o reconocida, sino puramente como un requisito previo, que hay anteprocésal que cubrir, para poder ejercitar la acción correspondiente, es decir que no implica un reconocimiento tácito del adeudo, sino sólo una garantía de pago de una obligación incierta en cuanto a su validez y cuantía. Por tanto, por tanto, cualquier gestión relacionada únicamente con dicha fianza, en ningún modo significa un reconocimiento tácito o expreso de la existencia de la prestación fiscal y, por tanto no interrumpe la prescripción a favor del causante.

Amparo administrativo en revisión 1098/47. "La independiente", S.A. 9 de abril de 1947. Unanimidad de 4 votos. La publicación no menciona el nombre del ponente. Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Parte: XCII, Página 116.

No obstante que las disposiciones legales respecto de la interrupción del plazo de prescripción por el reconocimiento ya sea expreso o tácito por parte del contribuyente en relación al crédito fiscal, son de una relativamente fácil comprensión, consideramos que de la misma forma en que el Código Fiscal de la Federación establece con claridad lo que debemos entender por gestión de cobro, es necesario también que se delimite mediante una nota aclaratoria lo que habrá de entenderse por reconocimiento expreso y tácito respectivamente.

3.3.2.5. Suspensión del término que da origen a la prescripción que corre a favor del contribuyente.

La suspensión, simple y sencillamente detiene o paraliza temporalmente cierto plazo, pero no lo nulifica, por lo que después de que se haya extinguido la causal de suspensión, continuará el cómputo del plazo de prescripción considerando desde luego el tiempo transcurrido con anterioridad a la actualización de la suspensión. Se ha considerado que sólo es dable la suspensión de la caducidad cuando se produce una situación que jurídicamente impide al titular del crédito fiscal hacer efectivo su cobro.

Recientemente acoplada a la figura jurídica que estudiamos, la suspensión del plazo prescriptorio constituye sin duda alguna una innovación que tendrá un fuerte impacto en la relación jurídica tributaria entre el Estado y sus administrados. Introducida en nuestro Código Tributario en virtud de las reformas y adiciones de 31 de diciembre de 1999, el multicitado artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente: "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."

Las adiciones a que nos referimos anteriormente alcanzaron de igual manera en el artículo 144 de nuestro ordenamiento tributario federal, quedando como a continuación se señala:

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 el 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 el vencimiento de los

citados plazos se acredita la impugnación que se hubiera 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 algunos 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 la 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 hubieren 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 otro 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 estos no sean pagados dentro de los 30 días siguientes ala celebración de dicho convenio o cuando no se de cumplimiento al pago con la prestación 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 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 ante el 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 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.

De lo antes transcrito observamos que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución constituye una medida precautoria que deberá ser dictada de oficio o a petición de parte por la autoridad hacendaria, con el fin de detener toda clase de actuaciones del poder público que pudiesen afectar los intereses de los contribuyentes. Asimismo se desprende que para que opere la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución deberá garantizarse el interés fiscal en alguna de las formas previstas por la legislación de la materia, de conformidad con lo establecido por el artículo 141 de nuestro Código Fiscal que

establece como formas de garantizar el interés fiscal las siguientes: I. Depósito de dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal que marque la ley; II. Prenda o hipoteca; III. Fianza otorgada por institución autorizada, sin que ésta goce de los beneficios de orden y excusión; IV. Obligación solidaria asumida por tercero idóneo y solvente; V. Embargo en la vía administrativa; VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, mientras se demuestre la imposibilidad de garantizar el total del crédito por los medios anteriormente descritos.

Así las cosas, procede garantizar el interés fiscal cuando se solicite por el causante la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, por el otorgamiento de una prórroga o el pago de contribuciones en parcialidades de conformidad con el artículo 66 del Código. De igual forma, se suspende el procedimiento administrativo de ejecución por la interposición de recurso administrativo, juicio contencioso administrativo o de amparo, de forma tal que la suspensión del antes citado procedimiento se identifica como un incidente que se tramita dentro del proceso principal. De igual forma se actualiza la causa de suspensión del plazo prescriptorio, por virtud de sentencia dictada en concurso mercantil, siempre que esta sea notificada por los tribunales competentes y se haya notificado previamente la presentación de la demanda. Reiteramos que el tiempo transcurrido con anterioridad a la medida de suspensión, se deberá adicionar al tiempo que sigue después del levantamiento del estado de suspensión hasta que se actualice, en su caso la prescripción del crédito fiscal.

Con relación a lo antes expuesto, consideramos que las reformas realizadas al artículo 146 de nuestro ordenamiento tributario federal no eran necesarias, además de que con ellas se deja al contribuyente en un estado superlativo de incertidumbre, ya que la prescripción al interrumpirse y suspenderse prácticamente elimina toda posibilidad de configurarse en beneficio de los

administrados, restando sistemática y progresivamente su eficacia jurídico práctica. La aplicación de disposiciones de esta índole obedece como hemos manifestado con anterioridad, a una política recaudatoria mal encausada y en extremo estricta que traerá como consecuencia la pérdida casi total de la seguridad jurídico tributaria de los causantes, por lo tanto, resulta deseable que disposiciones como la que se comenta sean apartadas de figuras jurídicas tales como la prescripción y la caducidad, que por sí mismas y de momento, se contraponen esencialmente a las disposiciones que deberían perfeccionar su aplicación.

3.3.2.6. Fin del cómputo del término que da origen a la prescripción

Consideramos que con relación al momento en se detiene el cómputo del plazo de prescripción el Código Fiscal de la Federación es sumamente claro, por lo tanto debe entenderse que la prescripción se consuma en el plazo de cinco años contados a partir de que el crédito se ha hecho legalmente exigible, considerándose a éste como exigible desde el día siguiente a aquel en que hayan transcurrido cuarenta y cinco días a que haya surtido efectos su notificación. Por lo tanto, en términos del cuarto párrafo del artículo 12 del antes citado Código, al tratarse de un plazo fijado por años, el fin del cómputo del plazo para que se acredite la prescripción será el del mismo día del mismo mes de aquél en que se hizo exigible el crédito fiscal, pero del quinto año transcurrido desde entonces.

3.3.2.7. Forma de hacer valer la prescripción que corre a favor del contribuyente

La prescripción puede ser solicitada según lo establece de manera expresa el artículo 146 del Código Fiscal, por vía de acción. Al no ser considerada

la prescripción como una excepción exclusivamente, una vez consumada la prescripción de un crédito fiscal, el contribuyente puede solicitar en la vía administrativa que la autoridad fiscal, específicamente la Administración Local Jurídica de Ingresos correspondiente, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emita la declaratoria de prescripción correspondiente.

La solicitud de referencia deberá presentarse por el sujeto en cuyo favor prescribió el crédito fiscal o bien, por su representante legal y deberá hacerse por escrito ante la autoridad competente en cualquier tiempo después de que se haya configurado la prescripción. Asimismo, el escrito deberá contener los datos relativos a la fecha en que nació el crédito fiscal, qué conceptos lo originaron, así como las pruebas correspondientes al nacimiento del precitado crédito, sin que haya necesidad de probar la falta de interrupción o suspensión del plazo prescriptorio, ya que al tratarse de hechos negativos, corresponde acreditarlos a la autoridad misma. La resolución de la cuestión planteada a la autoridad tributaria deberá ser emitida en el plazo de tres meses según lo dispuesto por el numeral 37 del ordenamiento tributario tantas veces aludido.

Ahora bien, la prescripción puede ser opuesta de igual manera como una excepción, cuando el fisco pretende hacer efectivo un crédito fiscal que se encuentra prescrito, por lo tanto, al oponerse a la acción de cobro intentada por la hacienda pública, se deberán interponer los recursos administrativos o juicios que considere oportunos para dejar sin efecto o el requerimiento efectuado en forma ilegal.

3.3.2.8. Efectos de la prescripción que corre en favor del contribuyente

Amplias han sido las discusiones sobre el objeto de los efectos extintores de la prescripción, algunos tratadistas señalan que la prescripción

extingue la acción con que cuenta la autoridad fiscal para reclamar el pago de un crédito fiscal, para otros los efectos de extinción de esta figura jurídica se hacen extensivos a la obligación misma. Nosotros confirmamos la postura adoptada durante el desarrollo del presente trabajo, especialmente en nuestro capítulo segundo, pues consideramos que el efecto principal de la prescripción es la extinción del crédito fiscal mismo, pues la norma regulatoria de tal institución así lo señala de manera literal, de igual manera se considera que en virtud de la prescripción se extinguen los accesorios legales del crédito fiscal, como son las multas, recargos, actualizaciones, etc; en razón del principio general que determina que lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

3.3.2.9. Justificación legal de la prescripción que corre a favor del contribuyente

La prescripción, como instituto jurídico destinado a garantizar la seguridad jurídica entre las relaciones del fisco y sus administrados, efectivamente justifica su existencia dentro de nuestro sistema tributario, entre otras, por las razones que a continuación se enumeran:

- a) Primeramente se ha considerado que no debe prolongarse excesivamente la obligación del sujeto pasivo de conservar los documentos probatorios del pago de los créditos fiscales, y debe haber un término al cabo del cual quede libere de presentarlos;
- b) De la doctrina civilista se colige que, debe considerarse que la prescripción implica una pena a la negligencia de acreedor, ya que la ley le confiere un plazo dentro del cual puede intentar sin oposición legítima, la acción para hacerse pagar. Lo cual de aplicarse con rigor en la materia tributaria, haría posible que se obtuviera el reembolso de los créditos fiscales pagados aún

cuando se encontrasen prescritos, alegando un pago indebido en términos del artículo 22 del Código Fiscal, pues al constituir una verdadera sanción en contra del fisco federal, debe extinguirse correlativamente su derecho a percibirlos, es decir, interpretando armónicamente los artículos 4 y 146 del Código Fiscal de la Federación, obtenemos que se extingue el propio crédito fiscal y en consecuencia el Estado pierde a causa de la prescripción el derecho a percibir el monto del citado crédito.

- c) De igual forma que en el derecho común, se debe considerar que en materia tributaria que la negligencia por parte de la autoridad fiscal para cobrar los créditos fiscales a su favor trae aparejada una presunción de pago o condonación del crédito.

En este mismo orden de ideas, se ha considerado que la prescripción se justifica como un instrumento de seguridad y certeza jurídicas para brindar la estabilidad deseada a la relación jurídico tributaria cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. Indudablemente la prescripción nos representa una institución jurídica sumamente valiosa tanto jurídica, social y económicamente pues la prescripción responde tanto al interés de la colectividad en tanto sirve a la seguridad general del derecho y a la paz jurídica, de igual forma que al interés particular de los obligados que obtienen una ventaja patrimonial sobre el sujeto a quien resulta adversa la misma. Así cumple una función de suma trascendencia ya que la equidad, la seguridad y certeza deben imperar en las relaciones y actos en los cuales interactúan tanto el Estado como los contribuyentes.

CAPÍTULO 4

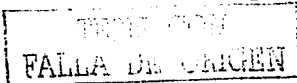
COMENTARIOS FINALES

SUMARIO. 4.1. Recapitulación; 4.2. Similitudes y diferencias entre ambas figuras jurídicas; 4.3. La caducidad y la prescripción como figuras jurídicas que han perdido su eficacia jurídico práctica.

4.1. Recapitulación

En el presente apartado se exponen de manera esquemática los elementos que conforman las figuras jurídicas a las cuales se ha dedicado el presente trabajo recepcional. Consideramos necesaria la elaboración de esta recapitulación en virtud que entre la variedad y disimilitud de las disposiciones que rigen ambas figuras extintivas resulta fácil perder de vista los términos respectivos de configuración, su naturaleza, efectos, justificación, las causales de suspensión e interrupción que respectivamente afectan el libre transcurso de los plazos de cada una de las antes citadas instituciones, máxime que entre las mismas se hacen también evidentes no pocas similitudes. En razón de lo anterior, tenemos la certeza de que a través de la siguiente recapitulación se facilitará la consulta de las diversas disposiciones que rigen en la materia.

CADUCIDAD	
Fundamento	Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.
Presupuestos	<ul style="list-style-type: none"> a) La realización de la hipótesis jurídica o de hecho a las que la ley confiera el carácter de generadora de contribuciones. Es decir, el nacimiento de la obligación tributaria; b) La negligencia de las autoridades fiscales, al no ejercitar sus facultades fiscalizadoras; c) El transcurso de los plazos señalados en el artículo 67 del Código Fiscal, así como el cumplimiento de las disposiciones que en materia de caducidad señala el artículo 67 del Código Fiscal.
Plazos	<p>Del antes citado artículo 67 del Código Fiscal, se desprende que los plazos para que se configure la caducidad pueden clasificarse como:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Regla general. Que es de cinco años; b) Reglas específicas. Que se integran por los plazos de tres, seis años con seis meses, diez años, más de cinco años pero menos de diez, más de diez años.
Inicio del cómputo del plazo	<p>El cómputo del plazo de caducidad se iniciará a partir del día siguiente de aquel en que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. El plazo de caducidad tratándose de la presentación de declaraciones complementarias inicia a partir del día siguiente al de su presentación, en lo referente a los conceptos modificados; b) Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso, tratándose de contribuciones que no se calculen por <p>Ejercicios fiscales o bien, a partir de que se causaron las mismas, cuando no exista la obligación de pagarlas mediante</p>



<p style="text-align: center;">De Caducidad</p>	<p>declaraciones:</p> <p>c) Se hubiese cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero cuando la infracción tiene carácter continuo o continuado, el plazo de caducidad empezará a correr a partir del día siguiente a aquel en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho;</p> <p>d) Se levante el acta de incumplimiento de la obligación fiscal garantizada, tratándose de fianzas otorgadas a favor de la Tesorería de la Federación;</p> <p>e) Debió presentarse la declaración del ejercicio, en el supuesto de que el contribuyente se abstenga de presentar alguna de aquellas;</p> <p>f) La garantía del interés fiscal resulte insuficiente, tratándose de los supuestos de responsabilidad solidaria a que se refiere la fracción III, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.</p>
<p style="text-align: center;">Suspensión del plazo de caducidad</p>	<p>Esta tiene el efecto de paralizar el transcurso del plazo caducatorio, sin anularlo o dejarlo sin efecto, mientras subsista la causal de suspensión de que se trate, las cuales a saber son las siguientes:</p> <p>a) El ejercicio de las facultades de la autoridad tributaria, establecidas en las fracciones II, III, y IV, del artículo 42 del Código Fiscal;</p> <p>b) La interposición de recurso administrativo o juicio;</p> <p>c) Por que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente, y</p> <p>d) Por que el contribuyente haya manifestado de manera incorrecta su domicilio fiscal.</p>
<p style="text-align: center;">Fin del cómputo del plazo de caducidad</p>	<p>La caducidad se habrá configurado en perjuicio de la administración tributaria, cuando haya transcurrido el plazo señalado por la ley, para el caso específico del contribuyente, es decir, desde el día en que haya empezado el cómputo de la misma, hasta el mismo día del quinto o décimo año de calendario siguiente, según sea el caso.</p>

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

**Forma de hacer
valer la caducidad**

La caducidad puede hacerse valer tanto en vía de acción, al solicitar a las autoridades fiscales la declaratoria de caducidad, o bien, en vía de excepción dentro de los recursos administrativos y juicios correspondientes.

P R E S C R I P C I Ó N

Fundamento

Artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación.

Presupuestos

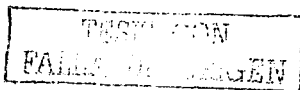
a) Prescripción que opera en favor del fisco, artículo 22 del Código Fiscal:

1. Haberse generado el derecho a la devolución, ya sea al haberse efectuado el pago, o bien, al quedar insubsistente el acto de autoridad del cual emana el pago de lo indebido;
2. El transcurso del plazo de cinco años establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

a) Prescripción que opera a favor del contribuyente:

1. La existencia de un crédito fiscal, determinado en cantidad líquida y debidamente notificado al contribuyente. Asimismo es requisito que el crédito fiscal sea exigible en términos de ley;
2. El transcurso del plazo a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, y
3. Que durante el plazo arriba referido, la autoridad fiscal se haya abstenido de reclamar las cantidades adeudadas por el contribuyente.

<p>Plazo</p>	<p>El plazo señalado por la ley, artículos 22 y 148 del Código Fiscal de la Federación, respectivamente, señalan un plazo único de cinco años, para la extinción tanto del crédito fiscal, como de la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes.</p>
<p>Inicio del cómputo del plazo de prescripción</p>	<p>a) En lo referente a la prescripción que opera a favor del fisco, señalamos que comienza a computarse a partir de la fecha en que pudo ser exigida la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, o bien, a partir de que quedó insubsistente el acto emanado de la autoridad fiscal que ordenó el pago antes citado;</p> <p>b) En lo referente a la prescripción que se actualiza en beneficio del contribuyente, esta comenzará a computarse a partir de que el crédito fiscal sea legalmente exigible, es decir, al día siguiente de aquel en que hayan transcurrido cuarenta y cinco días, posteriores a que la notificación hecha por la autoridad hacendaria, haya surtido sus efectos.</p>
<p>Suspensión del plazo de prescripción</p>	<p>Según se colige del texto legal de los numerales que regulan dicha figura jurídica en el Código Fiscal de la Federación, la prescripción que opera a favor del contribuyente, es la única que se encuentra sujeta a suspensión, cuando de igual manera, se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución. Por nuestra parte, consideramos que deben consignarse de manera expresa, causales de suspensión de la caducidad que opera a favor del fisco, debido a que existen circunstancias que justifican dicha medida, como son, el que el contribuyente fallezca, o que calga en estado de interdicción.</p>



**Interrupción del
plazo
De
Prescripción**

a) Tratándose de la prescripción que beneficia al contribuyente, se presentan causales de interrupción, como son:

1. Las gestiones de cobro que realice la autoridad fiscal para obtener la satisfacción de su crédito, siempre que estas se hagan del conocimiento del contribuyente;

2. El reconocimiento expreso o tácito que exteriorice el contribuyente, con relación a la existencia del crédito fiscal.

b) Tenemos por otra parte, que la interrupción de la prescripción que opera a favor del fisco federal se presenta:

1. Por las gestiones de cobro que el contribuyente haga saber a la autoridad fiscal, a efecto de obtener la devolución de lo pagado en forma indebida;

2. Por el reconocimiento expreso o tácito que haga la autoridad tributaria, respecto de la existencia del saldo a favor del contribuyente.

**Forma de hacer
valer la prescripción**

La prescripción, que se configura en beneficio del contribuyente, puede intentarse por vía de acción, al solicitar la declaratoria de prescripción de la autoridad hacendaria, asimismo, podrá oponerse como excepción a través de los medios de defensa idóneos, para dejar sin efecto el ilegal requerimiento de las autoridades fiscales.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.2. Similitudes y diferencias entre ambas figuras jurídicas

Con base en lo apuntado en los tres capítulos precedentes estamos en condiciones de dar cabal cumplimiento a una de las metas impuestas al presente trabajo de tesis, es decir, establecer las similitudes y diferencias existentes entre la caducidad y la prescripción en materia fiscal. Según se vio durante el desarrollo de este trabajo, las diferencias existentes entre ambas instituciones no obedecen exclusivamente a razones terminológicas, como lo han manifestado un sin número de autores, en su mayoría extranjeros, sino que, existen verdaderas diferencias sustanciales entre estas dos instituciones legales, tal y como lo ha reconocido nuestro Código Fiscal vigente y secundado la doctrina fiscal nacional.

“La distinción entre ambos institutos no está exenta de dificultades ya que ni siquiera la normativa civil proporciona criterios seguros para su deslinde”.⁶⁸ Durante el desarrollo de la presente investigación mencionábamos que la caducidad y la prescripción constituyen figuras jurídicas que guardan ciertas semejanzas entre sí, pero apuntábamos también que aquellas no las acercaban en lo más mínimo a formar una amalgama, o bien, a homologarse entre sí en un solo instituto, pues no consideramos justificados los argumentos aportados por la doctrina fiscal extranjera, para que se considere que ambas instituciones se funden en una, que tiene implícitos ambos efectos y cumple con los mismos fines que cada una separadamente. Se trata pues de figuras autónomas, independientes una de la otra y con rasgos característicos, plenamente diferenciables entre sí. A continuación expondremos las características comunes que se desprenden del estudio de ambas figuras:

a) Similitudes.

⁶⁸ VEGA HERRERO, Manuela. La prescripción de la obligación tributaria, Editorial Lex Nova, S.A; Valladolid, España, 1990, p. 22

1. Debemos señalar como primer rasgo de comunión entre las figuras jurídicas que analizamos, el que en ambas, una persona se libera del cumplimiento de una obligación por el transcurso del tiempo prefijado por la norma jurídica, tratándose de la prescripción por ejemplo, el contribuyente queda exento de su pago al no poder exigirle el mismo legalmente. En el caso de la caducidad el contribuyente se libera de las facultades de comprobación, determinación y sanción de las autoridades fiscales, librándose a razón de ello, de obligaciones tales como la de presentar declaraciones de impuestos, presentar documentación, avisos e informes, conservar contabilidad, entre otras, además de que al hacerse imposible la determinación y liquidación del crédito fiscal, este no puede ser exigible, por lo tanto, el contribuyente se libera finalmente de la obligación de cubrirlo;

2. Tanto la caducidad como la prescripción pueden hacerse valer como acciones o excepciones respectivamente. Como acción, ambas pueden ejercitarse a través de la solicitud que haga el contribuyente a las autoridades fiscales para obtener la declaratoria de prescripción del crédito fiscal, o en su caso la declaratoria de caducidad de las facultades de la autoridad fiscal consistentes en determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso la imposición de las sanciones a que haya lugar.

Por otra parte, en vía de excepción, la prescripción y la caducidad pueden ser opuestas cuando el fisco pretenda hacer efectiva una contribución prescrita, o bien, cuando pretenda ejercitar las caducas facultades arriba señaladas. A efecto de controvertir el actuar ilícito del fisco, el contribuyente deberá oponer los recursos administrativos o juicios que la ley le otorgue, de tal suerte que una vez intentado el cobro o ejercitadas las facultades, ya no será procedente solicitar la declaratoria de caducidad o prescripción en su caso, sino que habrá de echarse mano de los medios de defensa idóneos, a saber el recurso de revocación y el juicio nulidad;

3. De conformidad con lo preceptuado por el Código Fiscal de la Federación, las personas a cuyo favor operan las figuras jurídicas de mérito, pueden renunciar a ellas ya sea en forma expresa o tácita. Por ejemplo, cuando han transcurrido cinco años a partir de la fecha de presentación de la declaración del ejercicio fiscal, digamos, de 1990, requiriéndose en 2002, la exhibición en las oficinas de la autoridad hacendaria, de la contabilidad que avale los movimientos financieros del administrado, durante el ejercicio fiscal antes señalado, lo anterior para su revisión correspondiente. Legalmente el contribuyente no tiene ya la obligación de dar cumplimiento a lo requerido por el fisco federal, al haber operado en su favor la caducidad de facultades de la autoridad, sin embargo, al no oponerse a lo solicitado por la autoridad y de dar cumplimiento a lo requerido por ella, se estaría renunciando a la caducidad que le beneficia al convalidar el actuar tardío de la autoridad tributaria, constituyendo tal actuación, un acto consentido por parte del contribuyente, y que podría trascender, incluso, en la determinación créditos fiscales en su contra.

En el caso de la prescripción, puede presentarse simplemente cuando esta ha operado en beneficio del contribuyente, y éste por error, descuido o ignorancia, al recibir el requerimiento -extemporáneo- del fisco para obtener la satisfacción del crédito fiscal, se presenta ante las oficinas recaudadoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a efectuar pago liso y llano del mismo;

4. Otro punto en el cual convergen tanto la caducidad como la prescripción, es el de la suspensión de sus respectivos plazos. A través de las reformas efectuadas al artículo 88 del Código Fiscal de la Federación, actualmente artículo 67, el 31 de diciembre de 1978, mismas que entrarían en vigor en 1979 y las del 1 de enero de 1980, en el caso de la caducidad y las efectuadas al artículo 146 del Código Tributario antes aludido el 31 de diciembre de 1999 tratándose de la prescripción, se consagra la suspensión de los plazos de ambas instituciones, lo cual, como ya tuvimos oportunidad de explicar, hace imposible que se

perfeccionen los efectos extintivos de ambas figuras, debido a que la suspensión impide el transcurso y cómputo normal de los plazos, mientras subsistan los causales establecidas por la ley, que tienen aparejado tal efecto.

Una vez señaladas las semejanzas que se presentan entre las instituciones torales de este trabajo de investigación, se hace necesario el análisis de las diferencias que de igual forma existen entre la caducidad y la prescripción en materia fiscal, las cuales a saber son las que a continuación se enumeran:

b) Diferencias.

1. Primeramente y con relación al derecho al cual pertenece cada una de las tantas veces citadas instituciones, podemos señalar que la caducidad pertenece al derecho procesal, y siendo las normas procesales, reglas que tienden a garantizar la eficacia de las normas sustantivas, se trata pues, de reglas de actuación o conjuntos de operaciones y trámites que deberán seguirse con el fin de que se reconozca un derecho o bien, se obtenga el cumplimiento de una obligación, asimismo, se encargan de regular el ejercicio de las facultades de las autoridades, en este caso, de las autoridades fiscales.

Así las cosas, la caducidad dentro de nuestro ordenamiento tributario federal, se encuentra prevista como una disposición legal de carácter instrumental, en virtud de la cual, por el transcurso del tiempo y debido a su inactividad, la autoridad fiscal ve extintas sus facultades para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en caso de incumplimiento de las mismas, aplicar las sanciones correspondientes;

Por su parte, la prescripción se encuentra prevista como una norma de derecho sustantivo, también llamado material, que sustenta el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efecto y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica

sustantiva principal, así como, las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo. De este modo se colige, que al tratarse de una figura que por sí misma extingue la obligación fiscal, pertenece al derecho objetivo o sustantivo;

2. Ciertamente, otro rasgo de distinción entre caducidad y prescripción, lo encontramos con relación a los sujetos en cuyo favor operan tales institutos. Tenemos que la caducidad opera única y exclusivamente a favor del contribuyente, debido a que esta extingue las facultades con que cuenta la autoridad hacendaria para realizar actos de fiscalización sobre los particulares, por lo tanto, resulta lógico que la caducidad no puede operar a favor del fisco federal, ya que lo anterior implicaría que los particulares podrían practicar tales actos de fiscalización sobre el fisco federal, lo que resultaría del todo absurdo.

A diferencia de la caducidad, la prescripción es susceptible de hacer extensivos sus efectos extintores a ambos sujetos de la relación jurídico tributaria, es decir, opera tanto a favor de los contribuyentes como del fisco federal. En el primer supuesto, se dice que opera a favor de los contribuyentes, al extinguir el crédito fiscal determinado y legalmente exigible por la autoridad hacendaria, en el segundo caso, opera a favor del fisco, toda vez que extingue la obligación a cargo de este de devolver las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes, según se desprende respectivamente de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación.

3. Caducidad y prescripción se diferencian de igual manera, en cuanto a sus plazos de configuración, es decir, la caducidad por regla general se produce en un plazo de cinco años, excepcionalmente en tres años, seis años con seis meses y diez años, asimismo, de forma indeterminada se habla de plazos mayores a cinco y diez años respectivamente, por lo cual, no puede hablarse en estricto de un solo plazo de caducidad, sino que, deberá tomarse en cuenta la situación en que se ubique el contribuyente, para conocer el plazo que habrá de

transcurrir para que no puedan recaer sobre él las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias. En contraste, la prescripción se actualiza en general en el término de cinco años, en sus dos aspectos extintivos, es decir a favor del contribuyente y del fisco federal;

4. El inicio de su cómputo es también un rasgo característico de cada uno de los antes citados institutos. Como ya se dijo, la caducidad comienza a computarse a partir del día siguiente de aquel en que:

A) Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de presentarla. Asimismo, tratándose de declaraciones complementarias, a partir del día siguiente de aquel en que se presentó la misma, exclusivamente en cuanto se refiere a los conceptos que a través de ella son corregidos;

B) Se presentó o debió haberse presentado la declaración o aviso, tratándose de contribuciones que no se calculen por ejercicios fiscales, o bien, cuando se causaron las contribuciones que no se paguen mediante declaración;

C) Se hubiera cometido la infracción fiscal, siendo ésta de consumación instantánea, por el contrario, si esta fuera de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente a aquel en que hubiese cesado la consumación o bien, a partir del día siguiente a aquel en que se hubiese realizado la última conducta o hecho;

D) Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en lo referente al otorgamiento de fianzas a favor de la Federación, constituidas para garantizar el interés fiscal.

E) No se presentó la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, en cuyo caso el plazo de extinción de las facultades de comprobación del fisco se amplía a diez años;

F) El contribuyente haya presentado en forma espontánea y sin mediar requerimiento alguno, la declaración del ejercicio. En este supuesto como ya hablamos mencionado, el plazo de configuración de la caducidad será de cinco años, sin que este adicionado al plazo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración y la fecha en que efectivamente se presenta, pueda exceder de diez años.

G) La garantía del interés fiscal resulte insuficiente, en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere la fracción III, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

En contraste con las múltiples disposiciones anteriores, el plazo de la prescripción que opera a favor del contribuyente inicia a partir de que el crédito fiscal se ha hecho legalmente exigible. Por otra parte, tratándose de la prescripción que se configura en beneficio del fisco federal, empieza a contarse a partir de la fecha en que se hizo el pago de lo indebido o, a partir de que nació el derecho a la devolución, según sea la causa de origen del pago de lo indebido.

5. Mientras que la prescripción es susceptible de interrumpirse - con los consabidos efectos que produce la misma- cuando medie gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, o por el reconocimiento expreso o tácito que exteriorice el contribuyente con relación a la existencia del crédito fiscal, la caducidad por su parte, no puede interrumpirse por ser contrario a su naturaleza y finalidad jurídicas, reconociéndose así en el cuarto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra señala: "El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá...";

6. Finalmente, entre caducidad y prescripción encontramos una última diferencia, la cual, corresponde a los efectos con que se ven revestidas ambas instituciones. Consideramos que la caducidad, una vez configurada, extingue las facultades que la ley confiere a la administración tributaria para determinar contribuciones omitidas por los contribuyentes, así como sus accesorios, verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales e imposición de las sanciones correspondientes en su caso. Por lo anterior, impide el nacimiento del derecho, en este caso del crédito fiscal, debido a que la figura de mérito se presenta en una etapa de preconstitución del mismo, por lo tanto, está subordinada su exigibilidad a la realización de un procedimiento previo que no se lleva a cabo.

La prescripción, extingue el crédito fiscal, es decir, la potestad del fisco federal, de exigir legítimamente el pago del citado crédito, asimismo, en lo referente a la prescripción que opera a favor del fisco, se extingue la obligación que corre a cargo de la autoridad hacendaria y que consiste en devolver las cantidades que se hayan pagado indebidamente o en cantidad superior a la efectivamente adeudada por el contribuyente.

4.3. La caducidad y la prescripción como figuras jurídicas que han perdido su eficacia jurídico práctica

La caducidad y la prescripción, como hemos sostenido anteriormente, son ambas, instituciones creadas con el fin de proporcionar seguridad y certeza jurídicas, a las partes que intervienen e interactúan, en el marco de la relación jurídico tributaria, lo cual, afirmamos, constituye uno de los fines del Estado.

La seguridad jurídica, tantas veces mencionada dentro del presente trabajo recepcional, constituye un valor, la certeza que proporciona el derecho a los actos realizados de conformidad al mismo. La certeza, indispensable para la

consecución del orden social y la armonía, se traduce en confianza, para aquellos que intervienen ya sea de manera positiva, o bien, negativa, dentro de la relación jurídica tributaria, de que los actos realizados tanto por la autoridad hacendaria como por los contribuyentes, siempre que se encuentren apegados a derecho, serán respaldados por el aparato estatal. Es decir, que la seguridad jurídica entendida como una certidumbre en el derecho, presupone la existencia de normas jurídicas de las cuales emanan los derechos cuya titularidad corresponde a una persona y por otra parte entraña también la certeza de que esos derechos serán respetados, tanto por el Estado como por el resto de los particulares.

Jeremías Bentham, renombrado jusfilósofo inglés, desarrolló una de las más célebres concepciones que sobre seguridad jurídica se conocen, la cual, es recogida por Gustav Radbruch, en su no menos célebre obra, intitulada introducción a la filosofía del derecho, siendo aquella del tenor literal siguiente: "La seguridad es la característica distintiva de la civilización, lo que diferencia al hombre culto del salvaje, a la paz de la guerra, al hombre de la bestia".⁶⁹

Ciertamente, la seguridad jurídica reviste una tremenda importancia para el sano desenvolvimiento de las relaciones humanas, puesto que no podemos desarrollar debidamente las relaciones sociales más mínimas si no tenemos seguridad, ya sea sobre nuestra posición en la familia, nuestro patrimonio y desde luego, nuestra situación, derechos y obligaciones, frente al Estado. En esta tesitura, se reconoce como elemento indispensable de la seguridad jurídica, el establecimiento de normas jurídicas claras y sistemáticas, que no dejen lugar a dudas sobre los derechos o deberes con que cuenta el administrado. Asimismo se reconocen como ingredientes indispensables de la seguridad jurídica, a la regularidad y eficacia en los mecanismos de aplicación del derecho, claridad y coherencia del sistema legal y estabilidad del orden jurídico.

⁶⁹ RADBRUCH, Gustav, Introducción a la filosofía del derecho, Traducido por W. Roces, Fondo de Cultura Económica, México, 1955, p. 41.

Un ordenamiento tributario superabundante, confuso o contradictorio, necesariamente hará nugatoria la seguridad y certeza jurídicas en perjuicio de los contribuyentes.

La imprescindible certidumbre, a que nos hemos referido en líneas anteriores, se ve atentada de muy diferentes maneras, en la especie, consideramos que los institutos señalados, han venido perdiendo su eficacia jurídica práctica, debido al frenesí reglamentario de que han hecho gala nuestros legisladores en los últimos años, puesto que, es debido a las reformas que gradualmente se han efectuado a los dispositivos que se encargan de regular las figuras jurídicas de mérito, la aplicación de políticas cada vez más estrictas y un desmedido celo recaudatorio, tienen como consecuencia que, actualmente, resulte casi imposible que alguna de ellas pueda llegar a configurarse. Esencialmente, fundamos tal afirmación, en la desnaturalización de que ha sido objeto la caducidad y la excesiva regulación aplicada a la prescripción.

En el orden de ideas anterior, consideramos que el legislador ha propiciado la desnaturalización de la caducidad en materia tributaria, al introducir en el Código Fiscal de la Federación vigente, la suspensión del plazo caducatorio. A mayor abundamiento, es menester citar la correspondiente exposición de motivos de las reformas efectuadas en 1992 al Código Fiscal de la Federación, particularmente a su artículo 67, sobre lo cual, el Poder Ejecutivo sintetiza:

Como consecuencia del establecimiento en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de la posibilidad de que el contribuyente pueda optar por disminuir su pérdida fiscal en un periodo superior a cinco ejercicios, se propone establecer en el Código Fiscal de la Federación que la caducidad también se extienda a aquel ejercicio en que se hubiera disminuido dicha pérdida, a fin de que la autoridad fiscal pueda verificar que la disminución se haya efectuado debidamente. Asimismo se amplía dicho plazo cuando se deduzca una inversión por la que se hubiere optado por efectuar la disminución inmediata.

Cómo señalamos en el apartado correspondiente de nuestro capítulo primero, evidentemente, existió una discontinuidad y falta de coherencia graves, entre la exposición de motivos citada y los tres párrafos adicionados, a los cuales, idealmente al menos, tendría que justificar aquella, puesto que la disminución de pérdidas fiscales para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en un periodo superior a cinco ejercicios, nada tiene que ver con la suspensión durante diez años del plazo para la consumación de la caducidad, a fin de que las autoridades fiscales cuenten con el mayor tiempo posible para el ejercicio de sus facultades de comprobación. Asimismo, los destinatarios de este cambio trascendental que los forzará a responder de sus obligaciones en forma prácticamente indefinida, se les dejó en total incertidumbre acerca de las razones que motivaron al Ejecutivo Federal para proponer la adición los tres párrafos antes referidos al artículo 67 del Código Fiscal y más aún, qué razonamiento lógico jurídico fue determinante para su aprobación.

A nuestro modo de ver las cosas, la reforma fiscal frecuente, que por lo general, tiende a rellenar las lagunas y enmendar los errores cometidos con anterioridad, afecta consecuentemente la unidad, coherencia y armonía del ordenamiento tributario, no es una buena medida, máxime que al publicarse, en la mayoría de los casos, el último día del año, para su entrada en vigor al día siguiente, fuerza al contribuyente a ajustarse a las nuevas disposiciones en el transcurso del ejercicio fiscal. Aunado a lo anterior, se encuentra el constante cambio de funcionarios, quienes tratan de imponer sus criterios a instituciones que fueron creadas con un espíritu diferente, como es el caso concreto de la caducidad y la prescripción, figuras que han sido desvirtuadas de su concepción original.

En lo referente a la caducidad, consideramos que en buena parte, la desnaturalización, se debe al error legislativo, el cual consistió, a nuestro punto de vista, en considerar como no violatorio de la seguridad jurídica de los contribuyentes, el que se prolongue a libre arbitrio de la autoridad hacendaria y

prácticamente por tiempo indefinido, el ejercicio de unas facultades que en primer lugar deben tener una duración concreta y un plazo inamovible al cual debieran ceñirse. Así las cosas, básicamente el desacierto del legislador consiste en propiciar la sobreprotección de las facultades del fisco federal, sacrificando en consecuencia al contribuyente.

En coherencia con lo anterior y no obstante que el legislador goce de una indiscutible libertad de configuración normativa, para emitir disposiciones en materia tributaria –tomando en cuenta desde luego los requerimientos sociales, las circunstancias políticas y económicas imperantes en nuestro país- la precitada libertad, consideramos nosotros, no faculta al legislador a desnaturalizar instituciones jurídicas, máxime cuando estas se han creado para protección de los administrados.

Lo antes expuesto se hace evidente en la tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que se transcribe a continuación:

FIANZA, ORIGINA CRÉDITO MERCANTIL Y NO FISCAL.- El argumento esencial consiste en que el legislador está en aptitud de dictar normas que transformen una obligación mercantil en crédito fiscal, como en el caso en que se trata del pago de una fianza, cuyo beneficiario es el Estado, sin que éste prive de defensa a la compañía afianzadora. El argumento anterior no es suficiente para sostener la constitucionalidad de los preceptos legales reclamados y decretos de 26 de diciembre de 1953. En primer lugar, por que las recurrentes no indican, salvo su deseo pragmático de obtener el beneficio unilateral de la celeridad en el pago por el uso de una vía propia de la soberanía del Estado, qué motivos jurídicos son los que han de prevalecer para hacer que las fianzas otorgadas a favor del Estado deban de hacerse efectivas en una vía privilegiada, cuando en tales casos el propio Estado no interviene como autoridad, sino como mero beneficiario de una pura relación contractual. En segundo lugar, por que las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre las instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas constituciones, esto es la facultad

de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otros sus elementos esenciales. Acontece que mediante una simple declaración legislativa se pretende cambiar una obligación contractual de naturaleza mercantil en un crédito fiscal, lo cual contraría a nuestro pacto fundamental, que sólo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; **pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter** o reconocimiento que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho Público, pues nuestra carta magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades tan trascendentales, y como estamos en un régimen de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, el mismo no puede arrogárselas. **Semanario Judicial de la Federación, 5ª Época; Tomo CXXIX, p. 136.**

Como ya hemos señalado, a nuestro juicio, la suspensión del plazo caducatorio constituye un desacierto legislativo que desvirtúa la naturaleza jurídica de la caducidad, puesto que, atenta contra la seguridad jurídica del sujeto sometido a investigación. De ahí, que se diga que la figura jurídica establecida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, ya no se identifica como caducidad, ni siquiera como prescripción, sino que corresponde a un tercer género, híbrido, de rasgos heterogéneos que no cumple con su encomienda legal.

La caducidad y la suspensión, como hemos señalado son en sí mismas antitéticas, son mutuamente excluyentes, debido a que la caducidad se refiere invariablemente a la idea de un plazo fijo, indetenible o inmutable, es decir, un plazo fatal, como sucede en la especie, con el ejercicio de facultades de comprobación, las cuales nacen con un determinado plazo de tiempo para su ejercicio, transcurrido el cual sin haberse ejercitado, se extinguen de manera irremisible. Se trata pues, de atribuciones con tiempo vital definido y de duración limitada. Por lo anterior, resulta de especial importancia el ejercicio de las facultades dentro del plazo otorgado para tal fin, es decir, que se inicien y agoten dentro del término señalado, los procedimientos de comprobación, determinación y sanción.

En razón de lo anterior, resulta criticable lo dispuesto por el cuarto párrafo del artículo 67 del ordenamiento tributario federal, y nos manifestamos en el mismo sentido que en anteriores referencias al presente tópico, es decir, proponemos que se elimine del texto legal del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la suspensión de la caducidad, por ser contraria a la naturaleza jurídica de la institución y violatoria de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Consideramos que la suspensión del plazo caducatorio, propiciado por el ejercicio de las facultades de comprobación, señaladas en las fracciones II, III y IV del artículo 42, es decir, por requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, la exhibición de su contabilidad, asimismo, proporcionar los datos, documentos o informes que les sean requeridos, las visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados y la revisión de dictámenes a que se refiere la fracción IV del multicitado artículo 67 del Código, no pueden suspender por sí mismas el plazo de caducidad, por considerarse en primer término, que la suspensión es una modificación inaceptable al plazo caducatorio, por otra parte, el simple ejercicio de facultades del fisco, no puede suspender el plazo de caducidad, sino que es necesario que las facultades se ejerciten en toda su extensión durante el tiempo concedido, es decir, en un plazo máximo de dieciocho meses.

En caso de que la naturaleza de la institución en comento, permitiera la suspensión de su plazo, esta debiera presentarse ante la imposibilidad de la autoridad hacendaria para ejercitar sus facultades, y desde luego, que esta imposibilidad no fuera atribuible a la misma.

En cuanto a la suspensión del plazo de caducidad por la interposición de medios de defensa, en contra de los actos emitidos por las autoridades fiscales, consideramos que esta es evidentemente violatoria de la garantía

otorgada por el artículo 17 de Nuestra Constitución Política, en virtud que desalienta entre los contribuyentes, la interposición de recursos administrativos o juicios, impidiendo la legítima oposición de estos contra los hechos que vulneren su esfera jurídica. Injusta resulta la posición asumida por el legislador, debido a que incluso antes de procederse al estudio del recurso o juicio interpuesto, ya se producen efectos negativos contra el contribuyente, quien se verá afectado por tal suspensión.

A mayor abundamiento el numeral citado establece:

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los tribunales que estarán expeditos para impartirla en los términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.

A lo que nos referimos, es a que resulta inaceptable que los recursos administrativos o juicios, suspendan por sí mismos el plazo de caducidad, con total y absoluta independencia de su resultado, es decir que, aunque el contribuyente vea satisfechas sus pretensiones revocatorias o anulatorias, según sea el caso, y aunque se haya demostrado que las actuaciones de la autoridad tributaria no se apegaron a derecho, de antemano, ya habrá padecido los efectos perjudiciales que su afán de justicia y certeza le ocasionaron, es decir, que no se compute a su favor el plazo de caducidad. En todo caso, y repetimos, en el supuesto de que la caducidad admitiera la suspensión de su plazo, éste debiera depender de lo que se resuelva en los recursos administrativos o juicios incoados por el contribuyente.

Existen autores, que al igual que el legislador, consideran aceptable la suspensión del plazo de caducidad, e incluso consideran que la interposición tanto de recursos administrativos como de juicios, se hace con el propósito de entorpecer el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sin embargo, como ya mencionamos en nuestro capítulo anterior, estas no se ven entorpecidas de forma alguna, ya que la interposición de los antes aludidos medios de defensa, denotan el previo ejercicio de las mismas, habiendo desplegado la autoridad fiscal sus actividades comprobatoria, determinativa y sancionadora, tan es así, que los actos o resoluciones emitidos con motivo del ejercicio de facultades del fisco, son por lo general, la diana a la que apuntan los recursos administrativos y juicios, para obtener su anulación o revocación.

Por otra parte, y con relación al argumento consistente en que el contribuyente se opone a los actos y resoluciones de la administración tributaria, echando mano de los medios de defensa, ya sean oficiosos o contenciosos, con el único fin de entorpecer y dilatar el actuar del fisco federal, podemos citar como ejemplo el recurso de revocación, en el cual, la propia autoridad administrativa es quien revisa sus actos o resoluciones, por lo tanto, la tardanza en la resolución del recurso de referencia, no puede ser atribuido a los contribuyentes, sino que depende en este caso, de la autoridad fiscal recurrida.

Directamente relacionado con lo anterior, se encuentra la posibilidad de que la administración tributaria repita, en un nuevo procedimiento, el ejercicio de sus facultades, purgando los vicios de que adolecían los anteriores, en virtud de los cuales, quedaron insubsistentes los actos tendientes al ejercicio de sus atribuciones, que si bien, pueden ejercitarse válidamente mientras subsista el plazo de cinco años, o bien, el plazo señalado para el caso específico, también lo es, que resulta de elemental justicia y apegado al principio de mínima incidencia en la esfera jurídica de los particulares, que la repetición del acto a que nos referimos, no pueda ser subsanado en más de una ocasión, de lo contrario, se

obliga al contribuyente a soportar procedimientos de verificación y determinación de su situación fiscal por periodos prolongados de tiempo.

Por otro lado debemos tomar en consideración que la eficacia de la administración, forma parte de los principios rectores de un estado de derecho, además de que, corresponde a las autoridades fiscales la tarea de velar por el correcto despliegue de sus facultades, cuidando de su estricto apego al marco de requisitos formales y materiales que los dotan de la posibilidad de producir determinados efectos jurídicos.

Al igual que numerosos tratadistas del derecho fiscal, alcanzamos la convicción de que ni las facultades de fiscalización de la autoridad fiscal, ni la interposición de recursos administrativos o juicios por parte del contribuyente, justifican la suspensión del plazo caducatorio, además, afirmamos que por razones de orden lógico, y como acertadamente reconocía el Código Fiscal de 1967, la caducidad no puede estar sujeta a suspensión o interrupción de ningún tipo, puesto que, al tratarse de la pérdida de un derecho por no ejercitarlo dentro del plazo expresamente señalado por la ley, consecuentemente, no existe forma de que este quede en suspenso, porque en caso de ejercitarse los derechos, en este caso las facultades de determinación, verificación y sanción propias de la autoridad hacendaria, la caducidad simplemente no llegará a configurarse, por el contrario, si por cualquier circunstancia, las facultades de comprobación no se ejercitan, la caducidad se consumará en perjuicio de las autoridades fiscales, quienes ya no podrán, legalmente hacer uso de ellas.

En lo referente a la suspensión del plazo de caducidad, propiciado por que el contribuyente hubiese desocupado su domicilio fiscal, sin presentar el aviso correspondiente, o bien, por que el contribuyente hubiese señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal, consideramos que tampoco es justificada, ya que no se impide de forma total e irremediable el ejercicio de las facultades de la autoridad tributaria, ya que la autoridad fiscal, cuenta con una gran variedad de

medios para allegarse información y recursos informáticos que debían permitirle una actuación eficaz aún en estos supuestos, para la eficaz localización del contribuyente, como son sus propios archivos registrales, así, mediante el empleo de los mismos y el apoyo de los diferentes órganos de gobierno que cuenten con archivos, de esta o de cualquier otra índole, que permitan la oportuna localización de un sujeto, según lo previsto por la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal, disposición que expresamente faculta a la autoridad tributaria para recabar de los funcionarios, empleados y fedatarios públicos, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

Como proponíamos en nuestro tercer capítulo, en caso de que los recursos humanos, presupuestales e informáticos con que cuente la autoridad hacendaria, no le permitan la pronta localización del contribuyente presuntamente infractor, deben serle conferidos con prontitud, tomando en cuenta la capital importancia que reviste la administración tributaria en nuestro país.

En este orden de ideas, consideramos que esta causal de suspensión del plazo caducatorio, debe ser eliminada del texto legal del numeral 67 del ordenamiento tributario federal tantas veces repetido, de la misma forma que toda hipótesis normativa que propicie la desnaturalización de la figura en comento, mediante la suspensión o interrupción de su plazo. Adicionalmente consideramos que, la suspensión del plazo caducatorio, en sí misma, plantea un problema para la administración tributaria, ya que, no es raro que se presenten errores al computar los plazos de caducidad en los cuales ha operado la suspensión, desconociendo los supuestos de procedencia establecidos en la ley, cuándo se actualiza la causal de suspensión, la duración de la misma, el reinicio del cómputo del plazo de caducidad, entre otras. Por su parte, el contribuyente, que por regla general, desconoce las disposiciones fiscales específicas, encuentra sumamente difícil tener alguna certeza de su situación frente al fisco y sus facultades de comprobación.

En otro orden de ideas, proponemos que, al igual que en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, en el cual, acertadamente el legislador a través de una nota aclaratoria, precisa lo debemos entender por gestión de cobro, la fracción III del artículo 67 del citado cuerpo normativo, debe señalar también lo que habrá de entenderse por infracción continua y por infracción continuada, cuya diferencia resulta sumamente importante para el inicio del cómputo del plazo de caducidad, términos ambos, que no se encuentran exentos de confusión uno del otro, máxime que las denominaciones de continuo y continuado, son tomadas del derecho penal, siendo imposible encontrar dentro de la normatividad fiscal definición o interpretación alguna al respecto.

Comentario aparte, nos merece la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal, que de entrada, no señala plazo alguno al que debiera sujetarse la autoridad tributaria para emitir el acta de incumplimiento de la obligación fiscal garantizada, quedando prácticamente a juicio de la autoridad fiscal la emisión de ésta y en consecuencia, el inicio del cómputo de caducidad se vuelve potestativo, situación que a todas luces, vulnera la seguridad jurídica del contribuyente.

En cuanto a este particular, podría considerarse adecuado, en aras del perfeccionamiento de la disposición en comento, proponer que se le fije un plazo específico y fatal a la autoridad tributaria, para emitir el acta de incumplimiento antes referida, sin embargo, el sometimiento del contribuyente a la discrecional actuación de la autoridad hacendaria, no es el único elemento que hace a esta norma imperfecta, puesto que, como ya apuntábamos en nuestro capítulo anterior, tal disposición encierra esencialmente un supuesto de extinción de la deuda tributaria por prescripción, esto es debido a que la exigibilidad de fianzas a favor de la federación como garantía del interés fiscal, tiene como presupuesto indispensable, el previo ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la autoridad hacendaria, lo cual por simple lógica, implica que al haber sido ejercitadas, éstas no se extinguieron por caducidad.

Afirmamos lo anterior, en virtud que como ya hemos señalado, la caducidad extingue propiamente las facultades del fisco federal para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, así como para imponer las sanciones correspondientes por violaciones a las mismas, siendo el supuesto establecido en la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal, a nuestro juicio, un supuesto de prescripción más que de caducidad, debido a que, en este caso, la actuación de la autoridad fiscal se dirige a la satisfacción del crédito fiscal, haciendo efectiva la fianza de la cual es beneficiaria; por lo tanto, insistimos, el cobro del crédito fiscal, aunque este se haga a través de un tercero, en este caso, la compañía afianzadora, no está sujeta a extinción por caducidad.

De la interpretación armónica de las disposiciones fiscales relativas, se desprende que la autoridad fiscal, no podría válidamente, en este caso, ejercitar sus facultades de comprobación por más de una ocasión, las cuales, como dijimos, deben estar ejercitadas, al momento de que el contribuyente tenga la necesidad de oponerse a los actos o resoluciones emanados de tal ejercicio, y por consiguiente, otorgar garantía del interés fiscal.

Así las cosas, proponemos, que sea eliminada del texto legal del artículo 67 de nuestro ordenamiento tributario federal, su actual fracción IV, por no identificarse con la institución que en tal precepto se regula, asimismo, por inducir a la confusión entre las figuras jurídicas a cuyo estudio se dedica la presente investigación.

A nuestro juicio, sencillez, seguridad jurídica y mayor recaudación, no son por sí mismas antitéticas, ni se excluyen entre sí, por lo cual, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación deberá establecer lo siguiente:

Artículo 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 d 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 con relación a la última declaración de esa misma contribución del ejercicio.
- II. Se presentó o debió haberse presentado la 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 sí 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. **Es de carácter continuo aquella infracción en que la acción u omisión que la conforman se extiende ininterrumpidamente por determinado tiempo. Será de carácter continuado aquella infracción en que las diversas acciones u omisiones que la constituyen se suscitan de manera discontinua o interrumpida.**

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 presento 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 el artículo 26 fracción III de este 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 suspensión o interrupción.

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 accionar, ante la autoridad competente, con el fin de que se declare la extinción de las facultades de las autoridades fiscales. Asimismo la caducidad puede invocarse como excepción.

Por otra parte, y refiriéndonos ya a la prescripción, sostenemos que, al igual que la caducidad, ha sufrido diversas reformas que propician la aplicación rigurosa de los principios generales de prescripción, menguando con ello, la eficacia jurídico práctica de dicha institución, específicamente en cuanto a las "cualidades" de interrupción y suspensión de su plazo, siendo evidente el tratamiento asimétrico de las disposiciones que obligan al contribuyente frente al fisco y de aquellas que inversamente, obligan a éste frente aquél.

A nuestro juicio, la inclusión de la hipótesis de suspensión del plazo prescriptorio, consistente en la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, implica una regulación por demás rigurosa de la institución en comento, puesto que, al ser susceptible de suspensión y de interrupción su plazo la configuración de la misma queda prácticamente al arbitrio de la administración tributaria, quien puede hacer totalmente inoperante el instituto de la prescripción.

A mayor abundamiento, consideramos que, si bien es cierto, que la naturaleza jurídica propia de la prescripción, admite la suspensión de su plazo,

también lo es que, no era forzosa y mucho menos necesaria, la inclusión de dicha modificación a su plazo, dentro del texto legal del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, debido a que el legislador, es quien debe tener la sensibilidad y la técnica jurídicas necesarias, para que, una vez que se decida legislar sobre alguna institución de derecho fiscal, no termine esta, como generalmente ocurre, por causar múltiples agravios a los contribuyentes de nuestro país. Ejemplo de ello es más que evidente en la figura que se comenta, al haberse transformado a la prescripción, en un instituto más bien declarativo, carente ya de cualquier aplicación práctica y que a todas luces priva de la seguridad jurídica al contribuyente.

En este mismo orden de ideas, podemos encontrar en diversas disposiciones de nuestro ordenamiento fiscal federal, múltiples ejemplos de lo dicho anteriormente, entre los cuales, destaca, por referirse directamente a nuestro tema de estudio, la suspensión del plazo de prescripción que opera a favor del contribuyente, la cual, según señala el tercer párrafo del artículo 146 del Código Fiscal, se presenta cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, no se hace evidente que el legislador de un tratamiento similar a la prescripción establecida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que como ya sabemos, opera a favor del fisco. Igualmente omiso resulta el numeral antes referido en cuanto a la interrupción del plazo de prescripción que opera a favor del fisco.

No obstante que, esencialmente se trata de la misma institución legal, a saber, la prescripción, con una misma naturaleza jurídica, parece que a juicio del legislador, la única diferencia existente entre ambas -de que una opera a favor del fisco y la otra en beneficio del contribuyente- fue un factor más que determinante, para consagrar en la ley la suspensión del plazo de prescripción que corre a favor del contribuyente, sin embargo, fue omiso en postular disposición alguna, que se refiera a la suspensión del plazo con que cuenta el contribuyente para solicitar la devolución de lo pagado en forma indebida.

Se afirma, que la figura jurídica establecida en el numeral 22 del Código Fiscal de la Federación es susceptible de suspensión, aunque por supuesto, no por la misma hipótesis señalada en el artículo 146. En este caso, del derecho común federal, de aplicación supletoria al derecho fiscal, emanan diferentes hipótesis de suspensión para el plazo prescriptorio, de las cuales, como se verá a continuación, no resultan aplicables en su totalidad, debido a la naturaleza de la relación jurídico tributaria, así tenemos que los artículos 1165, 1166 y 1167 del Código Civil Federal, señalan:

"Artículo 1165. La prescripción puede comenzar y correr contra cualquier persona, salvo las siguientes restricciones."

"Artículo 1166. La prescripción no puede comenzar ni correr contra los incapacitados, sino cuando se haya discernido su tutela conforme a las leyes. Los incapacitados tendrán derecho de exigir responsabilidad a sus tutores cuando por culpa de éstos no se hubiere interrumpido la prescripción."

"Artículo 1167. La prescripción no puede comenzar ni correr:

- I. Entre ascendientes y descendientes, durante la patria potestad, respecto de los bienes a que los segundos tengan derecho conforme a la ley;**
- II. Entre los consortes;**
- III. Entre los incapacitados y sus tutores o curadores, mientras dura la tutela;**
- IV. Entre copropietarios o coposeedores, respecto del bien común;**
- V. Contra los ausentes del Distrito Federal que se encuentren en servicio público;**
- VI. Contra los militares en servicio activo en tiempo de guerra, tanto fuera como dentro del Distrito Federal."**

Como se desprende del numeral 1166 del Código Civil Federal, la prescripción, no puede correr en contra de los incapacitados, sino hasta que les sea nombrado tutor, lo cual, aplicado supletoriamente al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, interpretamos que, cuando el contribuyente con derecho a solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente, hubiese caído en estado de interdicción, debe interrumpirse el plazo de cinco años para efectuar la solicitud de devolución antes referida, lo cual, resulta lógico, debido a que si el contribuyente cayó en estado de interdicción, no es capaz de ejercitar sus derechos por sí mismo, en este caso, solicitar el reembolso de los saldos a su favor. Lo anterior no constituye innovación alguna, puesto que ya el derecho romano reconocía la imprescriptibilidad de las acciones a favor de los menores, lo cual, se condensaba en el enunciado siguiente: "*Contra non valentem agere non currit praescriptio*", que significa que la prescripción no corre contra aquél que no puede accionar.

Consideramos que una situación similar, es la que se presenta cuando fallece el contribuyente con derecho a que le sean devueltas las cantidades que pagó en forma indebida, supuesto que no es precisado por el derecho común, ni por el derecho fiscal, y que sin embargo, a nuestro juicio, debería suspender también el plazo prescriptorio, puesto que, si se ha considerado viable la suspensión de la prescripción por que el contribuyente caiga en estado de interdicción al encontrarse inhabilitado para ejercitar sus derechos, por mayoría de razón, debe considerarse que cuando el contribuyente fallece, debe suspenderse el plazo de prescripción de su derecho a la devolución, debido a que no existirá persona legitimada para reclamar tal devolución, en tanto no sea nombrado el albacea de la sucesión.

Según se desprende del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, "La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado", lo cual, plantea una cuestión delicada, puesto que en ambos casos, habrá de distinguirse, quién está legitimado para recibir la devolución hecha oficiosamente

por la autoridad fiscal, o bien, en el segundo supuesto de los arriba mencionados, quién estará legalmente facultado para solicitar la devolución antes referida, cuando el contribuyente haya fallecido.

Consideramos que lo antes propuesto, resulta de elemental justicia, ya que al no impedirse a través de la suspensión de la prescripción, que la autoridad fiscal se libere de su obligación de devolver las cantidades que le fueron pagadas indebidamente, se estará causando una grave afectación patrimonial a los herederos del contribuyente o causante de la sucesión, privándoles de manera injusta de las cantidades que conforme a la ley, tienen derecho a percibir, favoreciendo indebidamente al fisco federal, ya que bien puede suceder, que el término prescriptorio requerido para que la autoridad tributaria se libere de la obligación citada en líneas anteriores, se consume sin haberse nombrado albacea, dejando en completa indefensión a los herederos, ya que es precisamente el albacea, quien debe deducir todas las acciones que pertenezcan a la herencia, según lo dispuesto por el artículo 1705 del Código Civil Federal.

En esta tesitura, es menester que se proponga la adición al texto legal del artículo 146 del Código Fiscal, de las causales de suspensión, consistentes en la muerte del contribuyente, en cuyo caso se prolongará la suspensión desde la actualización de la causal de suspensión, hasta en tanto se nombre al albacea y, por que el contribuyente caiga en estado de interdicción, hasta que le sea nombrado tutor.

En mérito de lo antes expuesto, consideramos que el texto legal del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, debe quedar como a continuación se señala:

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 poner 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. **Cada vez que le sea notificada a la autoridad fiscal promoción que gestione la devolución del pago indebido, o habiendo aquella reconocido expresa o tácitamente el saldo a favor del contribuyente, se interrumpirá igualmente la prescripción.**

Para efectos de lo establecido en el párrafo anterior se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Quando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción. **El mismo efecto tendrá la muerte del contribuyente o su condición de interdicto tratándose de la devolución de cantidades pagadas indebidamente.**

Los particulares podrán solicitar a la autoridad competente la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales, o bien, **oponerla como excepción en los recursos administrativos o juicios correspondientes.**

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Del texto del artículo 31 constitucional, específicamente de su fracción IV, se desprende la obligación a cargo de los mexicanos, de contribuir al gasto público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal y Municipios, de conformidad con los principios de equidad y proporcionalidad estatuidos por las leyes. Al encontrarse establecido este deber, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en el Código Fiscal de la Federación, el legislador a través de las diversas leyes fiscales específicas, precisa los supuestos jurídicos o de hecho considerados como generadores de contribuciones, y es precisamente cuando el particular se encuadra en estas hipótesis, que surge la obligación tributaria propiamente dicha.

Así pues, de la obligación tributaria antes señalada, se desprenden, desde luego, la obligación principal o sustantiva de dar, en otras palabras, pagar las contribuciones generadas, asimismo, surgen otras diversas, llamadas administrativas o formales, que pueden consistir en hacer o no hacer y tolerar, en otras palabras, realizar determinados actos y conductas, por ejemplo presentar las declaraciones del ejercicio fiscal correspondiente, o bien, abstenerse de realizar ciertos actos, *verbi gratia*, introducir ilegalmente mercancías a nuestro país y por último tolerar los actos comprobatorios de la autoridad, por ejemplo, las visitas domiciliarias. Este cúmulo de obligaciones, cuyo cumplimiento cabal exige el Estado, no deben obligar indefinidamente al contribuyente ni al fisco, por exigencia, esta vez, de la seguridad jurídica indispensable en cualquier sistema jurídico, por lo que deben establecerse plazos precisos para ello, transcurridos los cuales no puedan ser ya exigidas esas obligaciones ni ejercitadas esas facultades, lo cual, esencialmente es la aportación de las figuras jurídicas a estudio.

SEGUNDA.- La caducidad y la prescripción, según dijimos, son figuras jurídicas que ciertamente comparten determinados rasgos y características, no por ello idénticas, se trata de institutos perfectamente diferenciables entre sí, con caracteres exclusivos y propios de cada una, según se desprende de la presente investigación. Por lo anterior, resulta del todo reprochable la postura que se afana en considerar ambas instituciones como una amalgama en la que convergen ambas figuras, sin naturaleza y finalidad específicas.

Resulta por el contrario, elogiable, la postura adoptada por nuestro ordenamiento tributario federal, en el cual, se hace un distingo evidente entre caducidad y prescripción.

TERCERA.- La caducidad es la figura jurídica procesal, de orden público y susceptible de suspensión, en virtud de la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por inactividad – ocasionada por negligencia, descuido o ignorancia – dentro del plazo señalado por la ley como aplicable al caso concreto, pierde las facultades consistentes en la determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, la verificación del cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y en este último caso, la imposición de las sanciones correspondientes a dichas violaciones.

CUARTA.- El plazo, requerido por la ley, de conformidad con el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, para la consumación de la caducidad, es por regla general de cinco años, sin embargo, del numeral precitado, se desprenden reglas específicas que arrojan plazos diversos del antes señalado, siendo estos a saber, los de tres años, el plazo no mayor de seis años con seis meses, aquél que es mayor de cinco pero menor de diez años, el de diez años y finalmente el plazo mayor de diez años. Razón por la cual, no podemos hablar de un plazo único para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales.

QUINTA.- Los plazos a que nos hemos referido en el apartado inmediato anterior, se suspenderán por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, por la interposición de recurso administrativo o juicio, así como por que el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente, o bien, por que el contribuyente señale de manera incorrecta su domicilio fiscal.

SEXTA.- Consideramos que al establecerse en la ley la suspensión de la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, se está incurriendo en error, debido a que la misma, consiste esencialmente en la pérdida de un derecho por la falta de su ejercicio dentro del plazo que otorga la ley para tal efecto, siendo la única forma de que esta extinción no alcance al derecho, o facultad de que se trate, es precisamente el ejercicio oportuno que se haga de él, por lo tanto, no se justifica que los efectos de la caducidad sean suspendidos, atendiendo a fines preponderantemente recaudatorios y económicos, viciando con ello la institución jurídica de mérito, falseando su naturaleza jurídica y tergiversando su finalidad y nulificando su eficacia jurídico práctica.

Asimismo, señalamos que la suspensión del plazo caducatorio atenta contra la seguridad jurídica del contribuyente, al someterlo por periodos prolongados de tiempo, a los procedimientos de fiscalización de la autoridad tributaria, la cual, goza de indebidamente de la ampliación de los plazos para el ejercicio de sus facultades de comprobación. Además de constituir un problema tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes, al no saber con toda certeza, cuando han caducado las facultades de las autoridades fiscales, debido a la confusión originada por la variedad de plazos aplicables y el desconocimiento de cuando y por cuanto tiempo se suspende la caducidad.

SÉPTIMA.- En razón de lo anterior, se propone la supresión de las diversas causales de suspensión establecidas dentro del texto legal del artículo 67

del Código Fiscal de la Federación, por considerarse contrarias a la naturaleza jurídica de la caducidad.

OCTAVA.- Proponemos de igual manera, la eliminación de la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, por constituir más que un caso de caducidad, un supuesto de prescripción.

NOVENA.- Asimismo, sugerimos la inclusión de una nota aclaratoria dentro del texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que precise lo que habrá de entenderse por infracción continua e infracción continuada, por ser de suma importancia esta diferencia, al momento de computar el plazo de caducidad de la facultad sancionadora de las autoridades fiscales.

DÉCIMA.- La caducidad, puede hacerse valer en vía de acción, al solicitar de la autoridad competente, la declaratoria de caducidad de facultades de comprobación, o bien, en vía de excepción, oponiéndose en los recursos administrativos y juicios consagrados para la defensa de los particulares.

DÉCIMA PRIMERA.- La prescripción es una institución jurídica de carácter sustantivo y de orden público, la cual a través de su naturaleza divergente extingue a petición de parte, tanto el derecho de crédito del cual es titular el fisco federal, como el derecho a la devolución de lo pagado en forma indebida por el contribuyente, cuando los mismos no se hacen efectivos en ambos casos en un plazo de cinco años -sujeto a suspensión e interrupción- contados a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago indebido se realizó o haya quedado insubsistente el acto de autoridad que lo ordenó, como consecuencia de que sus respectivos titulares hayan observado una actitud pasiva; absteniéndose de reclamar su derecho en forma legal durante el transcurso del plazo conferido para tal fin.

DÉCIMA SEGUNDA.- La prescripción opera en favor del contribuyente, según se desprende del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, cuando éste se libera del pago del crédito fiscal determinado, liquidado y debidamente notificado al mismo, o bien, puede consumarse a favor del fisco federal, en concordancia con el numeral 22 del cuerpo legal antes mencionado, quien ya no tendrá la obligación de devolver las cantidades que, indebidamente, el contribuyente le hubiese pagado. A diferencia de la caducidad, en la prescripción, se tiene un plazo único de configuración, el de cinco años.

DÉCIMA TERCERA.- El plazo de prescripción que opera a favor del contribuyente, comienza a computarse cuando el crédito fiscal se hace exigible, esto es, al día siguiente de aquél en que hayan transcurrido cuarenta y cinco días, posteriores, a que haya surtido efectos la notificación de la determinación hecha por el fisco federal. Con relación al cómputo del plazo de la prescripción que corre a favor del fisco, esta inicia al día siguiente de aquél en que se hizo el pago de lo indebido, o bien, cuando surte efectos la resolución que declara insubsistente el acto de autoridad en virtud del cual se hizo aquél.

DÉCIMA CUARTA.- Anteriormente, la prescripción, era susceptible únicamente de interrumpirse, lo cual, para algunos especialistas en la materia, constituía una de las principales diferencias entre caducidad y prescripción, sin embargo, a partir de las reformas al Código Fiscal de la Federación, específicamente, las efectuadas a su artículo 146, el 31 de diciembre de 1999, la prescripción se suspende, como consecuencia de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

DÉCIMA QUINTA.- Consideramos que la naturaleza jurídica del instituto legal de mérito, acepta la suspensión de su plazo, sin embargo, consideramos también, que al consagrarse en la ley esta modificación a su plazo, se regulan, con singular severidad, las situaciones que pudiesen beneficiar al contribuyente, lo cual, ha terminado por restar, gravemente, la eficacia jurídico

practica de la figura jurídica de referencia, siendo prácticamente imposible que llegue a configurarse.

DÉCIMA SEXTA.- no se hace evidente que el legislador de un tratamiento similar a la prescripción establecida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que como ya sabemos, opera a favor del fisco. Igualmente omiso resulta el numeral antes referido en cuanto a la interrupción del plazo de prescripción que opera a favor del fisco.

DÉCIMA SÉPTIMA.- No obstante que la prescripción, es susceptible de suspenderse, el legislador fue omiso en postular disposición alguna, que se refiera a la suspensión del plazo con que cuenta el contribuyente para solicitar la devolución de lo pagado en forma indebida, por lo tanto, y tomando en cuenta las disposiciones de aplicación supletoria del Código Civil Federal, se propone que en el texto legal del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, se establezcan las casuales de suspensión consistentes en el fallecimiento del contribuyente y su calidad de interdicto.

DÉCIMA OCTAVA.- La prescripción, al igual que la caducidad, puede hacerse valer en vía de acción, a través de la solicitud de prescripción de créditos fiscales, así como en vía de excepción, oponiéndose en los recursos administrativos o juicios correspondientes.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

1. - ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho fiscal, Editorial Themis, S.A. de C.V.; México, 2000 (décima quinta edición), 538 p.p.
2. - AMOROS, Narciso. Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1970 (segunda edición), 434 p.p.
3. - ANDREOZZI, Manuel. Derecho Tributario Argentino, Tipográfica Editorial Argentina, Buenos Aires, Argentina, 1951, 477 p.p.
4. - BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. Obligaciones civiles, Editorial Harla, S.A. de C. V; México, 1994 (tercera edición), 621 p.p.
5. - BIELSA, Rafael. Compendio de derecho público, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1952, 409 p.p.
6. - CARRETERO PÉREZ, Adolfo. Derecho financiero, Editorial Santillana, Madrid, España, 1968
- 7.- CARTAS SOSA, Rodolfo, La caducidad en el Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis, S.A. de C.V; México, 2001, 114 p.p
8. - Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación; Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Volumen 2, p.p. 23 – 133.
- 9 - Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación; Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Volumen 4, p.p. 15 – 226.

10. - Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación; Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Volumen 5, p.p. 45 – 193.
11. - CUEVA, Arturo de la. Derecho fiscal; Editorial Porrúa, S.A. de C. V.; México 1999, 331 p.p.
12. - GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho financiero mexicano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V; México, 1979 (novena edición), 841 p.p.
13. - FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. Derecho fiscal, Editorial Mc. Graw Hill, México, 1998, Serie Jurídica, 466 p.p.
14. - GIANNINI, Archille D. Instituciones de derecho tributario, Serie Tratados de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Italia, 1956, (séptima edición), Volumen 1, 604 p.p.
15. - GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987 (cuarta edición), tomo 1, 652 p.p.
16. - KAYE, Dionisio J. Derecho procesal fiscal, Editorial Themis, S.A. de C.V; México, 1994 (tercera edición), 366 p.p.
17. - LOMELÍ CERESO, Margarita. Derecho fiscal represivo, Editorial Porrúa, S.A. de C.V; México, 1979, 276 p.p.
18. - LÓPEZ VELÁZQUEZ, Vicente. Prescripción, caducidad y preclusión, Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México; México, 1982, Tomo 1, p.c. 739-793.
19. - LUGARDO RIVERA, Sandra Yolanda. Centro Interamericano de Administradores Tributarios. Aspectos Fundamentales de la Problemática Actual del Derecho Tributario, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1993, 487 p.p.

20. - MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho financiero público, Editorial Mc. Graw Hill, México, 1995, 247 p.p.
21. - MARGAIN, Hugo B. Caducidad y prescripción en materia fiscal federal, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Asociación Nacional de Abogados, México, 1971, p.p. 25 - 35
22. - MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V; México, 1999 (décima cuarta edición), 327 p.p.
23. - MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho fiscal mexicano, Ediciones Fiscales, México, 1973 (cuarta edición), 378 p.p.
24. - MAYER, Otto. Derecho Administrativo Alemán, Traducido al español por Horacio Heredia y Ernesto Krotoschin, Editorial Depalma, Argentina, 1950, tomo 2, 329 p.p.
25. - PERULLES BASAS, Juan José. Manual de derecho fiscal, Casa Editorial Bosch, Barcelona, España, 1961, 511 p.p.
26. - QUINTANA VALTIERRA, Jesús, et al. Derecho tributario mexicano, Editorial Trillas, México, 1997 (tercera edición), 441 p.p.
27. - RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal, Editorial Harla, S.A. de C.V; México, 1996 (segunda edición), 303 p.p.
28. - ROSA SANTOSCOY, Arturo de la. La suspensión legal del término caducatorio en materia fiscal, Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México; México, 1982, tomo 1, p.c. 747-793.
29. - SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V; México, 1999, 593 p.p.
30. - SAINZ de BUJANDA, Fernando. Lecciones de derecho financiero, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, España, 1979.

31. - SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de derecho fiscal, Editorial PAC, S.A. de C.V; México, 1994.

LEGISLACIÓN

1. - **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**
2. - **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**
3. - **REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**
4. - **LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**
5. - **LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

HEMEROGRAFÍA

1. - AGURACIA DE HERNÁNDEZ, Jilma. **Revista de Derecho**, Tegucigalpa, Honduras, Universidad Nacional Autónoma de Honduras, Instituto de Investigación Jurídica, tercera época, 1993, número 23, p.p. 105 – 109.
2. - LOMELÍ CEREZO, Margarita. "Prescripción y caducidad en el derecho tributario", **Revista del Tribunal Fiscal de la Federación**, México, D.F; año VI, tercera época, agosto de 1993, p.p. 47 – 99.
3. - **Consultorio Fiscal**, México, D.F; año 6, número especial 62, 1992.
4. - VALLE TORRES, Luis Gerardo del. "La prescripción en materia fiscal federal," **Nuevo Consultorio Fiscal, Jurídico, Laboral, Contable** –

Financiero, Facultad de Contaduría y Administración, U.N.A.M; México, D.F; año 11, número 190, P.P. 58 – 62.

5. - **Revista del Tribunal Fiscal de la Federación**, México, Números 89 y 90.
6. - **Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa**, México, año 1, quinta época, número 10, Octubre de 2001, 185 – 186 p.p.

ECONOGRAFÍA

1. - **Diario Oficial de la Federación**. 31 de diciembre de 1982.
2. - **Diario Oficial de la Federación**. 30 de diciembre de 1983.
3. - **Diario Oficial de la Federación**. 31 de diciembre de 1984.
4. - **Diario Oficial de la Federación**. 31 de diciembre de 1985.
5. - **Diario Oficial de la Federación**. 30 de abril de 1986.
6. - **Diario Oficial de la Federación**. 31 de diciembre de 1986.
7. - **Diario Oficial de la Federación**. 28 de diciembre de 1989.
8. - **Diario Oficial de la Federación**. 26 de diciembre de 1990.
9. - **Diario Oficial de la Federación**. 20 de diciembre de 1991.
10. - **Diario Oficial de la Federación**. 20 de diciembre de 1991.

11. - **Diario Oficial de la Federación.** 28 de diciembre de 1994.
12. - **Diario Oficial de la Federación.** 15 de diciembre de 1995.
13. - **Diario Oficial de la Federación.** 30 de diciembre de 1996.
14. - **Diario Oficial de la Federación.** 29 de diciembre de 1997.
15. - **Diario Oficial de la Federación.** 31 de diciembre de 1998.
16. - **Diario Oficial de la Federación.** 31 de diciembre de 1999.
17. - **Diario Oficial de la Federación.** 31 de diciembre de 2000.