



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA**

---

---

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN**

**“LA FIANZA SUJETA A PRESCRIPCIÓN DE LAS  
FACULTADES DE COBRO DE LA AUTORIDAD  
FISCAL Y NO A CADUCIDAD DE LAS  
FACULTADES DE COMPROBACIÓN”**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
JONATHAN CARRILLO FLORES**

**ASESOR:**

**LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA**



**SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO**

**2007.**



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 DIOS:**

*Le agradezco la oportunidad de disfrutar este momento en compañía de mis seres queridos, ya que sin él nada de esto fuera posible.*

## **A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO:**

*Nuestra máxima casa de estudios, mi más profundo agradecimiento, por permitirme ser parte de su comunidad, porque en ella encontré mucho más que conocimiento, por hacerme sentir muy orgulloso de ella, por ser participe de su grandeza y considerarme digno de ser universitario.*

## **Y EN ESPECIAL A LA FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CAMPUS “ARAGÓN”.**

*En donde pasé una de las etapas más importantes de mi vida y a la que le debo mi formación profesional. Porque alberga en sus aulas la esperanza de un México mejor.*

## **A MIS MAESTROS:**

*En reconocimiento al esfuerzo arduo, que día con día realizan en las aulas de estudio. Quienes me inculcaron el amor a la profesión y me ayudaron a forjar las herramientas que utilizare toda la vida.*

*Mi más sincera gratitud hacia todos ellos.*

## **AL HONORABLE JURADO:**

*Lic. Octavio Téllez Salinas, Lic. Alicia Concepción Rivas García, Lic. Edilberto Uriel Islas Rodríguez, Lic. Gomer Reyes Vázquez y Lic. Ulises Alejandro López Téllez. Por ayudarme a perfeccionar este trabajo de investigación y dedicar parte su tiempo en la revisión del mismo; por guiarme en los últimos momentos de la carrera, por todo esto, respetuosamente les doy las Gracias.*

## **A LA LICENCIADA RIVAS GARCÍA ALICIA CONCEPCIÓN:**

*Por haber aceptado ser mi asesora, por su orientación, por su paciencia y apoyo incondicional en el desarrollo de esta investigación, por su tiempo. Gracias !*

## **A MIS PADRES:**

*Mi mayor deuda de gratitud es para mis padres, Santos Joel Carrillo Elvira y Maria Patricia Flores Marroquín, porque me han formado y educado, porque gracias a su apoyo y consejos he llegado a conquistar la mas grande de mis metas, mi formación profesional. A quienes nunca podré pagar todo lo que han hecho por mí.*

*Con admiración y respeto.*

## **A MIS HERMANOS:**

*Michel, Gisselle y Christopher Joel, porque me han demostrado que en ustedes se sembró la semilla de la superación y el éxito; Quienes siempre han esperado mucho de mi.*

*De quienes me enorgullece poder llamarlos Hermanos !, porque la sangre es una sustancia mas densa y resistente que el acero, el lazo que nos une como familia no será roto nunca.*

## **A TODA MI FAMILIA:**

*A Mamá Lupita: Guadalupe Elvira M., al Papá Chanito: Feliciano Carrillo M., a mis tíos y tías, y a todos aquellos que aunque no los menciono, les estoy profundamente agradecido, porque gracias a su apoyo y consejos he llegado a realizar la mas grande de mis metas.*

*Y deseo expresarles que mis ideales, esfuerzos y logros han sido también suyos e inspirados en ustedes.*

## **A MIS AMIGOS:**

*A quienes me he tomado el atrevimiento de llamarlos así, a Marlon Ávila G., Marvin Alvarado B., Jaime Ruiz B., Francisco Noe Hernández J., Fabiola González N., Pachuca Martínez E., Antonio Reyes C., Norberto Martínez M., Maru Salcedo., Martha Patricia Espinoza B., Alicia Rivas G., Jorge Flores V., Azaeth Figueroa M., Magda I. Rivera M., Ignacio Dueñas M., Daniel Buendía A., Enrique Morales M., Ignacio Crespo A., Jorge Samperio, Zoila Aguila Z., Erick E. Ramírez L. Porque me considero afortunado de tener amigos como ustedes, y con quienes estoy agradecido por brindarme su amistad; de quienes sólo he recibido consejos y palabras de aliento, porque todos y cada uno de ustedes ha sido un ejemplo a seguir. Por formar simplemente parte de mi vida, les doy las gracias.*

*“ La Materia Fiscal debe ser considerada ante todo como un ciencia que se deduce de principios generales válidos para cualquier legislación y que sirven para el establecimiento y aplicación del Derecho Fiscal; ya que sin el previo conocimiento de esos principios el Sistema Fiscal Mexicano resultaría un inexplicable laberinto de reglamentaciones”.*

*“..con el fin de asegurar el pago de un crédito, el acreedor tiene la opción de asegurarse que el deudor va a cumplir con sus obligaciones, y esto lo va a lograr a través de los contratos de garantía, los cuales resultan ventajosos para todo acreedor, ya que le proporcionan tranquilidad y seguridad de que su crédito le será satisfecho...”*

Juan Manuel Jiménez Illescas, 1988.



*“ ... la caducidad es una figura que se origina antes de la existencia del crédito y, por lo mismo, una forma para evitar su nacimiento, en tanto que la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal que ya nació...”*

Delgadillo Gutiérrez Luís Humberto, 2005.

*“Así pues, si el legislador hubiese querido que fuesen lo mismo caducidad y prescripción no las habría distinguido como lo hace”.*

Daniel Diep Diep. 2002.

# ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN. ....	I

## **CAPÍTULO I DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL**

1.1. De las facultades de comprobación. ....	1
1.1.1 Rectificar errores u omisiones en las formas oficiales. ....	4
1.2.1 Requerir la exhibición de la contabilidad. ....	5
1.3.1 Practicar visitas domiciliarias. ....	7
1.4.1 Revisión de dictamen. ....	13
1.5.1 Verificar la expedición de comprobantes fiscales. ....	24
1.6.1 Practicar avalúo o verificación fiscal de bienes. ....	28
1.7.1 Recabar informes y datos de funcionarios, empleados públicos y de fedatarios. ....	30
1.8.1 Denunciar la posible comisión de delitos fiscales. ....	30
1.2. De la facultad de determinación. ....	32
1.3. De las facultades coactivas de la autoridad fiscal. ....	35
1.3.1. Del procedimiento administrativo de ejecución. ....	37
1.3.1.1. Requerimiento de pago. ....	38
1.3.1.2. Del embargo. ....	38
1.3.1.3. De la intervención. ....	39
1.3.1.4. Del remate. ....	42
1.3.1.5. De la adjudicación. ....	47

## **CAPÍTULO II**

### **DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL**

2.1 De la garantía. ....	49
2.1.1. Conceptos básicos. ....	51
2.1.2. Supuestos de procedencia y efectos de la garantía. ....	56
2.1.3. Formas de garantizar el interés fiscal. ....	60
2.1.3.1. Fianza. ....	62
2.1.3.2. Obligación solidaria. ....	64
2.1.3.3. Deposito. ....	66
2.1.3.4. Prenda o hipoteca. ....	67
2.1.3.5. Embargo en la vía administrativa. ....	69
2.1.3.6. Títulos de crédito. ....	71
2.1.3.7. Combinación de garantías. ....	72
2.1.4. Requisitos para garantizar el interés fiscal. ....	72
2.1.5. Cancelación de la garantía. ....	88

## **CAPÍTULO III**

### **DE LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD**

3.1. De la caducidad. ....	91
3.1.1. Definición. ....	93
3.1.2. Plazo para que opere la caducidad. ....	95
3.1.3. Interrupción y suspensión del término. ....	102
3.1.4. Formas de hacer valer la caducidad. ....	106
3.2. De la prescripción. ....	107
3.2.1. Definición. ....	109
3.2.2. Término de la prescripción. ....	112
3.2.3. Interrupción y suspensión del término. ....	114
3.2.4. Formas de hacer valer la prescripción. ....	117
3.3. Diferencia entre caducidad y prescripción. ....	119

**CAPÍTULO IV**  
**CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD**  
**FISCAL**

4.1 Caducidad de las facultades de comprobación. ....	121
4.2. Prescripción de las facultades coactivas. ....	128
4.3. La fianza sujeta a prescripción y no a caducidad. ....	132
4.3.1. Propuesta: La necesidad de modificar los artículos 67 fracción IV y el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación. ....	138
 Conclusiones. ....	 146
 Bibliografía. ....	 149

## INTRODUCCIÓN

La investigación, preparación y elaboración de una tesis profesional, es siempre una labor difícil pero a la vez ilustrativa, ya que nos conduce a través del amplio e inagotable mundo del Derecho, para que a su vez se plasme en un trabajo recepcional, el cual habla de manera específica de una de sus ramas, siendo el caso en cuestión la Materia Tributaria; consciente de que no es posible dominar en su totalidad una rama tan compleja ya que por su contenido y dinámica transformación, se ha considerado como una de las áreas de estudio con mayor amplitud y profundidad, pero si bien es cierto, con la presente obra se pretende que el lector obtenga los conocimientos básicos de la Tributación en México y así conocer un poco de la actividad financiera del Estado, en específico de la recaudación, la cual reviste de gran importancia al considerar al fenómeno de la Tributación, como aquel que causa mayor impacto en la esfera jurídica de los particulares, los cuales de manera conciente o en la gran mayoría de los casos siendo de manera inconsciente contribuyen al pago de los impuestos, fundando su existencia en nuestra Constitución en su artículo 31 fracción IV, en donde se enuncia la obligación de contribuir con los medios económicos necesarios que le permitan al Estado realizar sus funciones como ente público.

Por su parte, el Derecho ha elaborado un sin número de ordenamientos encargados de regular todo el sistema fiscal Mexicano, de entre los cuales podemos señalar al Código Fiscal de la Federación, en donde se faculta a las autoridades fiscales con procedimientos especiales para recaudar y vigilar el debido cumplimiento en el entero de contribuciones y así evitar la evasión fiscal.

Así encontramos que el artículo 42 del Código en cita, nos refiere un listado de atribuciones con las que cuentan las autoridades administrativas a efecto de determinar contribuciones omitidas y en su caso la imposición de sanciones, al considerar que el contribuyente actuó de manera dolosa y en un intento por evadir al fisco federal, y a quien se le es considerado como el sujeto pasivo de la relación

jurídico-tributaria, al considerarse como causante de las contribuciones por realizar de manera libre y conciente la conducta señalada en la norma; por lo que una vez que se le determinan contribuciones a su cargo, se le deberá hacer saber el monto total del adeudo mediante resolución, la cual se ha denominado *resolución determinante del crédito fiscal*, y una vez que el contribuyente es conocedor de dicha determinación, si considera que la misma le causa un agravio, la ley lo faculta para interponer los medios de impugnación correspondientes, pero a la vez se ve obligado a garantizar previamente el interés fiscal, es decir, deberá asegurar el pago, con cualquiera de las diferentes formas que la ley otorga, a la autoridad, para el caso de que el recurrente resulte responsable; pero si al contrario reconoce la omisión, debe cubrir el pago del crédito fiscal en los plazos señalados por la ley, ya que de no hacerlo la autoridad cuenta con el Procedimiento Administrativo de Ejecución para exigir el cobro forzoso del crédito.

Procedimiento el cual consiste en el requerimiento de pago, el embargo y remate de bienes propiedad del deudor en subasta pública y con lo que se obtenga de la venta, se cubran los créditos y los accesorios de estos, concluyendo así el procedimiento económico - coactivo.

Como se denota en líneas anteriores la autoridad cuenta con un imperio de atribuciones para lograr recaudar y vigilar el cumplimiento de las disposiciones de carácter fiscal, lo cual que ha demostrado que la autoridad hacendaría puede incurrir en excesos por lo que, para dar certeza jurídica de su principio y fin en la esfera jurídica de los particulares, y sancionando la negligencia de las autoridades, el Derecho Tributario vigente señala que el tiempo y su transcurso por si mismo generan efectos de trascendental importancia y lo reconoce como factor de extinción de las relaciones jurídico - tributarias entre el fisco y los contribuyentes, originando así la existencia de la caducidad como la de la prescripción, las cuales operan y nacen a la vida jurídica a través del transcurso del tiempo.

Finalmente todo lo anterior de manera conjunta da origen al presente trabajo recepcional denominado: *“la fianza sujeta a prescripción de las facultades de cobro de la autoridad fiscal y no a caducidad de las facultades de comprobación”*

Ahora bien, su contenido en concordancia con su título, presenta los temas de forma ordenada y estructurada de manera sencilla y con una secuencia lógica que permite ir afianzando poco a poco cada tema, y así concluir en el capítulo IV el cual presenta una síntesis de toda la obra y puntualiza en la necesidad de reformar el artículo 67 fracción IV en relación con el 146 del Código Fiscal de la Federación.

Para una mayor profundidad de cada tema se enuncia el contenido de esta obra, señalando así en el capítulo primero referente a las facultades conferidas a las autoridades fiscales, en donde se observan primordialmente dos: la primera conocidas como *facultades de comprobación*, las cuales se ejercen tanto en el domicilio de los contribuyentes como en las oficinas de la propia autoridad o a través de revisiones de toda clase de bienes en los lugares de producción o en tránsito, con la finalidad de verificar si se ha dado cabal cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y en su caso, determinar o fincar créditos fiscales por concepto de omisión de contribuciones, señalando que dichas facultades concluyen con el procedimiento de determinación, y así tenemos que la segunda facultad conocida como *de ejecución forzosa*, misma que forma parte del proceso de económico - coactivo y como su nombre lo indica se trata de la fase relativa al cobro coactivo de las contribuciones que se adeudan al fisco, la cual supone el agotamiento previo de los procedimientos para la determinación del crédito. Procedimiento que se inicia y desarrolla a partir de la presunción de que la resolución que determina el crédito fiscal es legal y definitiva.

En el mismo sentido, simplificaremos brevemente el procedimiento administrativo de ejecución, el cual inicia con el requerimiento de pago del crédito



fiscal no cubierto oportunamente, por lo que, en el momento en que el deudor es *requerido* de pago por el ejecutor del Sistema de Administración Tributaria, y el contribuyente no cubre el adeudo, da lugar al aseguramiento de bienes del deudor, en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios. Este aseguramiento es *el embargo*, y el acto subsiguiente es el *remate* de los bienes o de la negociación embargada.

Cabe señalar que en éste capítulo se observará la procedencia de la enajenación fuera de subasta, lo que sucede cuando el embargado propone comprador, y cuando los bienes sean de fácil descomposición o deterioro, o se trate de materiales inflamables.

Finalmente las facultades coactivas terminan con la aplicación del producto del remate o de la venta fuera de subasta, cantidad que deberá aplicarse a cubrir el crédito fiscal, en la forma y orden que el mismo Código Tributario establece, pero para el caso de que existiera un excedente como consecuencia de la venta, este se le devolverá al contribuyente.

El capítulo segundo aborda todo lo referente a la garantía en materia de contribuciones, entendiendo como tal, el medio a través del cual se asegura al acreedor el pago, también se conocerán los supuestos de procedencia, formas en que se puede garantizar, tipos de garantía, cancelación de la misma y los efectos de garantizar el interés fiscal, es decir, el efecto es pertinente señalar que su principal efecto, es suspender las facultades económico-coactivas de la autoridad ejecutora, y en consecuencia, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, y así entrar la enajenación de los bienes embargados guardando así una relación estrecha con el capítulo primero del presente trabajo de investigación.

Por su parte el tercer capítulo explica las características y requisitos inherentes a la prescripción, como forma de extinción de obligaciones; así como a la caducidad y su diferencia entre ambas figuras jurídicas. Al considerar que una

vez determinado el crédito fiscal y no exigir su pago, dentro del término establecido por la ley, se actualiza entonces la figura jurídica conocida como prescripción y en su defecto si transcurre el tiempo y no se ejercen las facultades para determinar la existencia del crédito, se sancionará esta falta de diligencia de la autoridad fiscal con la pérdida de derechos y facultades en perjuicio del erario público, al considerar que se ha actualizado la caducidad.

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.

Para Finalizar el capítulo cuarto unifica todos los conocimientos previamente adquiridos en capítulos anteriores y que se fueron abordando de manera separada como son las facultades de las autoridades y la importancia de poder diferenciar cuando estamos en presencia de unas y de otras facultades, la garantía en materia fiscal y conocer figuras como la caducidad y prescripción que adoptan matices particulares en nuestra área de estudio, conceptos todos los que nos ayudan para aterrizar y constituir el objeto de estudio del presente trabajo de investigación, el cual consiste en reformar los artículos 67 fracción IV y 146 del Código Fiscal de la Federación, los cuales cada uno por su parte se refieren a la caducidad y prescripción, considerando el primero de ellos en su fracción IV la extinción por caducidad, de una obligación garantizada, es decir de un crédito fiscal líquido y legalmente exigible, que como se ha indicado supone previamente la existencia de la determinación por parte de la autoridad, por lo cual únicamente corresponde exigir su cumplimiento y no volver a determinar el crédito fiscal, agregando que si las facultades de comprobación se ven mermadas por la caducidad y las facultades de cobro por prescripción, tendremos por consecuencia a la garantía, llámese fianza, sujeta a prescripción y no a caducidad como erróneamente se señala en el actual Código Tributario Federal.

## **CAPÍTULO I.**

### **DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.**

Sumario. 1.1. De las Facultades de Comprobación; 1.1.1. Rectificar errores u omisiones en las formas oficiales; 1.1.2. Requerir la exhibición de la contabilidad; 1.1.3. Practicar Visitas Domiciliarias; 1.1.4. Revisión de Dictamen; 1.1.5. Verificar la expedición de comprobantes fiscales; 1.1.6. Practicar Avalúo o Verificación Fiscal de Bienes; 1.1.7. Recabar informes y datos de Funcionarios, Empleados Públicos y de Fedatarios; 1.1.8. Denunciar la posible comisión de delitos fiscales; 1.2. De la Facultad de Determinación; 1.3. De las Facultades Coactivas de la Autoridad Fiscal; 1.3.1. Del Procedimiento Administrativo de Ejecución; 1.3.1.1. Requerimiento de Pago; 1.3.1.2. Del Embargo; 1.3.1.3. De la Intervención; 1.3.1.4. Del Remate; 1.3.1.5. De la Adjudicación.

#### **1.1. DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.**

Para iniciar el presente trabajo de investigación es menester, señalar que toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien, para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor.

Así, debemos entender por facultades de comprobación *el total de atribuciones otorgadas por la ley* a las autoridades fiscales, con *el objeto de verificar y comprobar* que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales.

En nuestra legislación Tributaria Federal dichas facultades se encuentran recogidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las que se han ido

ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento del contribuyente o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en las obligaciones que se le imponen.

Al respecto el artículo 42, primer párrafo del código en cita, establece:

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

Conforme a lo transcrito, sólo quienes son autoridades fiscales pueden ejercer estas facultades, no así quienes son auxiliares de ellas. En ocasiones son las leyes las que establecen quiénes son las autoridades, como la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

También a los responsables solidarios que señala como tales el artículo 26, en sus diversas fracciones del Código Fiscal Federal así como la doctrina, entre los que se encuentran los **retenedores, recaudadores, verificadores**.<sup>1</sup>

Se mencionan a los terceros que son aquellos que llegan a tener relación con el contribuyente como proveedores de bienes, o por haber tenido injerencia en la relación tributaria surgida entre el contribuyente y el fisco.

Al poder determinar contribuciones omitidas, llámese impuestos, derechos o contribuciones especiales, como lo son los accesorios de éstos: recargos y multas o

---

<sup>1</sup> El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, establece este tipo de responsabilidad, en donde las personas por disposición legal tienen la obligación de retener la parte correspondiente por concepto de contribuciones cuando se hace algún pago al sujeto pasivo (causante de la contribución), como sería el caso de los patrones al pagar el sueldo, o de retener cuando cobran ciertos servicios, como sucede con los notarios públicos. En estos casos la responsabilidad será hasta por el monto de las contribuciones.

bien solamente éstos cuando se infrinjan disposiciones fiscales secundarias, se ejercen facultades de las cuales las autoridades administrativas deben de estar investidas.

Igualmente se ejercitan las facultades ***para comprobar la comisión de delitos fiscales*** sea por el contribuyente, los responsables solidarios o los terceros.

Y, por último, para proporcionar información a otras autoridades fiscales, como puede ser cuando el Fisco Federal descubre que no todo el personal que se emplea por el contribuyente como asalariado está inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, quien seguramente tampoco está inscrito en el Instituto Mexicano del Seguro Social y en el INFONAVIT, por lo que se les proporciona la información correspondiente para que la cotejen con el personal que tiene declarado ese contribuyente ante estos institutos.

Es oportuno mencionar, además que el último párrafo del artículo 42 nos aclara que “Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”.

Como las autoridades fiscales estatales están autorizadas a ejercer las facultades de comprobación antes señaladas en materia fiscal federal, sea de manera independiente o en combinación con las autoridades fiscales federales o bien al concluir una, iniciar su labor con otra, el contribuyente puede verse sujeto a la fiscalización de dos autoridades que actúan de manera independiente o en combinación o en forma sucesiva por cada una de ellas.

Interesante es la parte final de dicho párrafo, al decir que el ejercicio de las facultades de comprobación se entienden que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente, esto es, por ejemplo, cuando la autoridad fiscal inicia la revisión de un dictamen emitido por contador público autorizado enviando copia del

oficio al contribuyente, aún no se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación con éste, por lo que se considera que las autoridades fiscales no han iniciado el ejercicio de su facultades, pudiendo reservarse el derecho de ejercerlas en cualquier momento.

Ahora bien, por tal motivo y para una mejor comprensión de las facultades básicas, que ejerce conjunta o indistintamente la autoridad fiscal, se establecen a groso modo las siguientes facultades que recoge nuestra legislación fiscal, mismas que se abordaran a continuación:

### **1.1.1. RECTIFICAR ERRORES U OMISIONES EN LAS FORMAS OFICIALES.**

Como primera facultad que recoge el artículo 42, tenemos: “Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para rectificación del error u omisión de que se trate.”<sup>2</sup>

La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente de las contribuciones que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones autorizadas, la aplicación de la tarifa.

Con mucha frecuencia estos errores u omisiones que se observan tienen un origen mecanográfico, de impresión, que tratándose de cantidades a pagar pueden ir en perjuicio o en beneficio del fisco, o bien son errores de cálculo, los que pueden dar origen a que se requiera al contribuyente la presentación de la documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate.

---

<sup>2</sup> Ver artículo 42, Fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, en ocasiones los errores aritméticos no son del contribuyente sino del personal del propio fisco al verificar las sumas o cálculos hechos por el contribuyente o no hay tales omisiones debido a que la autoridad fiscal está haciendo una incorrecta aplicación o interpretación de la ley.

### 1.1.2. REQUERIR LA EXHIBICIÓN DE LA CONTABILIDAD.

Como segunda facultad tenemos: “Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o *en las oficinas de las propias autoridades* a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.”<sup>3</sup>

Esta facultad se regula en el artículo 48 del Código Tributario Federal y es mejor conocida como ***revisión de gabinete*** o de escritorio.

Si con apoyo en esta disposición se requiera al contribuyente, o responsables solidarios o terceros para que exhiban ante la autoridad informes, datos o documentos,

Misma revisión que inicia con el oficio de requerimiento de informes, datos o documentos el cual debe cumplir con los requisitos de todo acto de molestia así como los que señala el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, y además de indicar el lugar y el plazo en que se debe proporcionar los documentos e informes. Esto es, como todo acto de molestia, el oficio de la autoridad fiscal conteniendo la orden de revisión de gabinete debe precisar claramente su objeto, esto es, que es lo que se va a revisar, de manera precisa y clara y no en forma genérica.

---

<sup>3</sup> Ver artículo 42, Fracción II del Código Fiscal de la Federación.

El cual debe ser notificado en forma personal al contribuyente, a los responsables solidarios o terceros en su domicilio fiscal, y en supuesto de no encontrar al interesado, la ley nos señala que se deberá dejar citatorio, en manos de un tercero que se encuentre en el lugar, para que el contribuyente o su representante legal lo espere a una hora determinada del día hábil siguiente, indicando cual es el objeto de ese citatorio.

Una vez transcurrido el término concedido para la presentación de informes y documentos la autoridad revisará y analizará los mismos, y formulará al término, el **oficio de observaciones**, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o del responsable solidario, en donde le hará saber al contribuyente las omisiones o irregularidades en la que incurrió, otorgándole un plazo de veinte días para que corrija su situación fiscal, o bien para desvirtuar los hechos consignados en el oficio de observaciones.

Recordemos que todo acto de molestia a los particulares provenientes de la autoridad, debe expresar los hechos que motivaron su emisión y señalar el fundamento legal en que se apoya el contenido del mismo, debiendo existir la debida adecuación entre el fundamento y el motivo, de conformidad con el artículo 16 constitucional, por lo tanto el oficio de observaciones no está exceptuado del cumplimiento de los requisitos constitucionales.

El contribuyente o tercero cuentan con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquel en el que se le notificó el oficio de observaciones, para que presenten pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo; plazo que se ampliara por quince días mas, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días y demuestre la necesidad o razones de la ampliación que se necesita.



Si el contribuyente no corrige totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúa los hechos u omisiones consignados en dicho documento, la autoridad fiscal expedirá la resolución determinando las contribuciones omitidas y sus accesorios, es decir la autoridad fiscal concluirá sus facultades de comprobación al emitir la **resolución determinante del crédito fiscal**, esto en un plazo no mayor a seis meses.

Cuando no hubiere observaciones la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete, esto es, dicha autoridad indicará en su oficio que no se encontró irregularidad alguna, estando en presencia de una resolución favorable y en consecuencia, la autoridad ya no puede volver a ejercer sus facultades de comprobación por el ejercicio revisado.

Así tenemos que la autoridad fiscal deberá *concluir la revisión* de la contabilidad del contribuyente que se efectúa en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de **doce meses** contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

“Cuando las autoridades... no notifiquen el oficio de observaciones o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, está se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos... las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha... revisión”<sup>4</sup>

### 1.1.3. PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS.

Como tercera facultad se encuentra: “Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.”<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Artículo 46-A último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

<sup>5</sup> Ver artículo 42, Fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Podemos considerar que esta facultad es la más importante de las autoridades fiscales y que causa intranquilidad en quienes la padecen, aun cuando cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales, primero, por las molestias que causa el tener a un personal ajeno al propio que anda escudriñando todo, y segundo, porque no es raro que surjan problemas entre dicho personal sobre una errónea aplicación o interpretación de los ordenamientos tributarios aplicables, que dará origen a fuertes desembolsos para defenderse y nulificar la actuación de la autoridad fiscal.

En esencia los requisitos para llevar a cabo las visitas domiciliarias derivan del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y del apartado correspondiente del Código Fiscal de la Federación.

En síntesis, conforme al primero de dichos ordenamientos legales tenemos que la visita domiciliaria se inicia con una orden de visita, la que debe reunir los siguientes requisitos:

1. Debe ser emitida por autoridad competente. Señalando que la **autoridad administrativa** facultada en materia fiscal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por razón de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y del Código Fiscal de la Federación. Pero también tienen facultades los Estados de la República, el Gobierno del Distrito Federal, el Instituto Mexicano del Seguro Social y el INFONAVIT. Sin embargo, no todos sus funcionarios y empleados están facultados para hacerlo.

La competencia de la autoridad para girar la *orden de visita* es tema distinto a la sola disposición de facultades como autoridad. No todas las dependencias de la Secretaría Hacienda y Crédito Público o de las demás entidades antes citadas están facultadas para girarlas, sino sólo algunas, que son las que la ley reconoce como competentes para el ejercicio de tal función y, para identificarlas, habrá que acudir al reglamento interior respectivo, a las

constituciones políticas y Códigos Fiscales de los Estados, a la legislación respectiva del Distrito Federal y a la Ley y Reglamentos del IMSS y del INFONAVIT.

2. Sólo deben efectuarse mediante mandamiento escrito. El **mandamiento escrito** no es un requisito formal únicamente, sino esencial, toda vez que con ello se prueban muchos más de los elementos requeridos por los ordenamientos legales ya señalados, en complemento de éste.
3. Dicha autoridad debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento. La autoridad **debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento**, es decir, que en la orden misma deben consignarse tanto los preceptos legales en los que se apoya el acto de autoridad con los motivos que tiene para girar la orden en cuestión afectando precisamente a ese sujeto en particular.
4. El objeto de la visita es únicamente el de exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. El **objeto de la visita** no puede ser otro que el de exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, de tal forma que si la orden de visita consigna exigencias diferentes, incluyendo las no contempladas por las leyes fiscales, su objeto se desvirtúa.
5. Las visitas deben sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Sus formalidades legales se resumen en seguida. Las órdenes de cateo, independientemente de los requisitos esenciales que el propio artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que, deben cumplir con las siguientes formalidades:
  - a) Expresar el lugar que ha de inspeccionarse.
  - b) El nombre de la persona o personas que deban recibirla.
  - c) El objeto que se pretende.
  - d) El levantamiento de acta circunstanciada al concluir la diligencia.
  - e) La presencia de dos testigos al efectuarse tal levantamiento.

- f) El que tales testigos deban ser propuestos por el ocupante del lugar cateado.
- g) El que en ausencia o negativa del visitado, los testigos pueden ser nombrado por la autoridad que practique la diligencia.

Los requisitos de las órdenes de visita que contempla el Código Fiscal de la Federación deberán ser:

1. Las diligencias (visitas domiciliarias) deben practicarse en el domicilio fiscal que los contribuyentes hayan señalado como tal.
2. Tales diligencias deben efectuarse dentro de los días y horas hábiles señaladas por la ley.<sup>6</sup>
3. Que conste por escrito.
4. Que señale la autoridad que la emita.
5. Que esté fundada y motivada y exprese la resolución, objeto o propósito de que se trate.
6. Que ostente la firma del funcionario competente y en su caso el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida. Cuando se ignore el nombre, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación y si se trata de resoluciones administrativas que determinen responsabilidades solidarias deberá señalarse además la causa legal de la responsabilidad.
7. Que indique el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en número en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado y éstas podrán practicarla conjunta o separadamente.

Las reglas mismas de la visita son las siguientes:

- Se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden.

---

<sup>6</sup> Ver artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

- Si al presentarse los visitadores para notificar la orden no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio emplazándoles para que los esperen al día hábil siguiente. Y si al presentarse nuevamente no concurrieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Al dejar el citatorio, los visitadores podrán relacionar los sistemas, libros, registros y demás documentación integrante de la contabilidad.
- Si se presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita se practicará en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la vigente, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.
- Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.
- Cuando se descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán a su aseguramiento.
- Los visitadores deben identificarse, al inicio de la visita, con quien se entienda la diligencia, se le requerirá para que designe dos testigos y si no son designados, o no aceptan, los visitadores los designarán haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.
- Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, casos en los cuales se procederá a designar otros con las formalidades y consecuencias que se indicaron antes.
- Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales competentes para continuar una visita iniciada por aquéllas, notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. También pueden

solicitarles practicar otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que se practica.

- De toda visita se levantará acta en la que se hará constar circunstanciadamente los hechos u omisiones que se hubieren conocido, así como sus consecuencias legales, que pueden hacerse constar en ella o por separado. Tales hechos u omisiones consignados en acta hacen prueba de su existencia.
- Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, por cada uno se levantarán actas parciales, que se agregarán al acta final levantada en cualquiera de ellos. Siempre se requerirá la presencia de dos testigos y el cumplimiento de las demás reglas ya citadas.
- Para asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes no registrados en ella pueden sellarse o colocarse marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros y oficinas donde se hallen, o dejarlos en depósito al visitado o con quien se entienda la diligencia, previo inventario. Si se requiere algún documento se podrá extraer en presencia de los auditores, quienes podrán copiarlo.
- Las mismas formalidades deben observarse en actas parciales o complementarias. Una vez formulada la liquidación no podrán levantarse más actas sin nueva orden de visita.
- Los hechos u omisiones que se conozcan se asentarán en actas parciales, así como los que se conozcan de terceros. En la última acta parcial se hará mención expresa de tal circunstancia, y entre ésta y la final transcurra el plazo legal de veinte días que señala el propio Código Fiscal de la Federación con el fin de que el visitado presente documentos, libros o registros, para desvirtuar tales hechos u omisiones.
- Si antes del cierre del acta final no se presentan los documentos, libros o registros, o no se indica el lugar donde se encuentran, se tendrán por consentidos los hechos antes señalados.

- Las actas podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales cuando sea imposible concluir las en el establecimiento del visitado, previa notificación a éste.
- Al cierre del acta final deberá comparecer el visitado o su representante. Si no estuviere se le dejará citatorio. Si no concurre se levantará con quien esté presente en el lugar. Si el visitado, quien atendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a hacerlo o se niegan a aceptar copia de ella, esto se asentará en la misma y no afecta su validez y valor probatorio.
- Las actas parciales forman parte del acta final aunque no se indique así expresamente.

#### **1.1.4. REVISIÓN DE DICTAMEN.**

Como cuarta facultad, tenemos: “Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria de 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 disposiciones fiscales.”<sup>7</sup>

Esta facultad se fundamenta por lo dispuesto en el artículo 52 del Código de la materia.

Los dictámenes de estados financieros, cuya revisión realiza la Secretaría de Hacienda a través de las administraciones de auditoría fiscal, tienen un valor semejante a las visitas domiciliarias, por lo que la autorización para realizarlos se otorga a profesionales, misma autorización se encuentra sujeta a requisitos especiales y a un control estricto por parte de la autoridad fiscal.

---

<sup>7</sup> Artículo 42 Fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Conforme al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, existen dos clases de contribuyentes con estados financieros obligados a dictaminarse: los obligados a ello y los que optan por él. Y para poder llevar a cabo el dictamen se hace necesario que el Contador Público cubra determinados requisitos que se enumeran a continuación:

1. Que sea Contador Público titulado.
2. Que el contador se encuentre registrado ante las autoridades fiscales.
3. De nacionalidad mexicana, y si es extranjero se estará de conformidad con los tratados internacionales.
4. Ser miembro de un colegio de contadores reconocido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como obligados a dictaminar sus estados financieros tenemos a las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos de las diversas leyes fiscales.

Para determinar si se considera como una persona moral independiente de alguna otra se debe considerar como tal a aquellos que reúnan alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

I.- Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que exista control efectivo, cuando se de alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Para una mejor comprensión, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se consideren como tales.



- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate.

En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

- Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

II.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se está en presencia de personas morales, generalmente constituidas como asociaciones civiles o instituciones de asistencia privada, que son fundaciones o asilos o escuelas autorizadas para recibir donativos que deben destinar a los fines para los cuales se constituyeron.

III.- Las que se fusionen, por el ejercicio en que incurra dicho acto. La persona moral que subsiste o que surja con motivo de la *fusión*<sup>9</sup>, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la *escisión*<sup>10</sup> y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

---

<sup>9</sup>Se entiende a la fusión como la extinción de dos o más sociedades para incorporarse a otra ya existente, transmitiendo su patrimonio a título universal a la sociedad que subsiste o resulta de la fusión, la que se va a constituir con los socios de todas las sociedades participantes, o puede darse el caso que todas las sociedades se extingan, para constituir una nueva sociedad. En el primer caso, se habla de fusión por incorporación o absorción y en el segundo supuesto se trata de una fusión pura o por integración.

<sup>10</sup> Por su parte la escisión consiste en una división o separación de bienes y de actividades de una sociedad, que se transmiten a otra u otras, sin que se extinga la sociedad escindida, ya que sólo se desprende de bienes y derechos de su activo. En esto estriba la diferencia fundamental con la fusión, en la que una o más sociedades se extinguen y otra subsiste (fusión por incorporación o por absorción), o bien todas las que se fusionan desaparecen para crear una sociedad nueva (fusión pura o fusión por incorporación) (Mantilla Molina).

Se considera que la parte final debería decir: “Lo anterior será aplicable a la escidente cuando ésta no desaparezca con motivo de la escisión”, por que si desaparece no es necesaria la aclaración que se hace.

“En los casos de liquidación<sup>11</sup>, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros”.

“A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto de que se trate y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiera cada Ley”.

Estos contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, presentaran aviso ante las autoridades fiscales competentes, a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, podrán sustituir al contador designado y renunciar a la presentación del dictamen.

Con este párrafo queda sin efecto lo dispuesto en el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual precisa los plazos para la presentación del aviso por quienes opten por presentar el dictamen.

---

<sup>11</sup> Se entiende por liquidación el procedimiento que debe observarse cuando una sociedad se disuelve, y tiene como finalidad concluir las operaciones sociales pendientes al momento de la disolución, realizar el activo social, pagar el pasivo de la sociedad y distribuir el remanente, si lo hubiere entre los socios, en la proporción que les corresponda, de acuerdo con lo convenido o lo dispuesto por la ley. No debe confundirse la disolución con la liquidación. La primera opera por el transcurso del tiempo, cuando transcurre el plazo de duración de la sociedad, o por declaración de los órganos sociales competentes para ello (asamblea, administración); o bien, por declaración de la autoridad judicial, cuando se produce una causa de disolución. La disolución no implica la desaparición inmediata de la sociedad; es el acto que condiciona la puesta en liquidación de la misma. En cambio, la persona moral desaparece cuando la liquidación concluye.

El artículo 47 del Reglamento nos señala cuando el aviso no surtirá efectos, como lo es: no haya sido presentado en tiempo; no estar registrado el contador público propuesto para elaborar el dictamen; que con anterioridad al aviso se haya notificado orden de visita, lo cual ya no prospera en virtud de que la orden de visita para revisar el último ejercicio tiene que esperar a que transcurra el 31 de marzo y el 30 de abril del año siguiente, según sea persona moral o persona física, y el aviso debe de presentarse a más tardar el 31 de diciembre del último ejercicio.

“Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código”.

Por su parte el artículo 52, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, nos dice que se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados:

- 1) En los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes;
- 2) En las operaciones de enajenación de acciones que realice el contribuyente;
- 3) En la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado;
- 4) En cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y
- 5) En las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes.

Es importante precisar que se entiende que se presumirán ciertos salvo prueba en contrario los hechos afirmados en los dictámenes formulados por los contadores públicos, ya que el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, nos dice que cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 del Código podrán requerir

indistintamente: al contador público que haya formulado el dictamen al contribuyente y a terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios.

Al expresar el artículo 52 primer párrafo que se presumirán ciertos salvo prueba en contrario significa que la autoridad fiscal deberá dirigirse en primer término al contador público que lo formuló y solo que este no pueda proporcionar los datos, documentación o informes que le solicite la autoridad fiscal o esta observe irregularidades que el contador no pueda explicar entonces puede ella dirigirse al contribuyente y en ese momento se inician sus facultades de comprobación, esto es, la autoridad fiscal debe de estar en posesión de elementos o pruebas que destruyan la presunción de certeza que tiene el dictamen expedido por contador público autorizado.

El artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala que el dictamen, tanto para los obligados como para los que han optado por el, deberán presentarlo dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal, el cual podrá prorrogarse por la autoridad fiscal hasta por un mes. Generalmente la prórroga la concede el titular de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, mediante oficio que anualmente gira al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual no es publicado en el Diario Oficial de la Federación.

De igual forma, mucho se ha hablado de si el contador público autorizado es un auxiliar o auditor del Fisco Federal, por cuanto que se supone que hará una revisión de la contabilidad y documentación que respalda lo en ella asentado; igual que si fuese un visitador.

Por ello, cuando un contribuyente no obligado a presentar el dictamen de sus estados financieros por el ejercicio que está por concluir y desea optar por el dictamen, pensando que éste le dará la tranquilidad que desea en sus obligaciones fiscales, se le indica que primero el contador público a contratarse efectúe una

revisión y de encontrarse irregularidades que sólo hasta el siguiente ejercicio podrán corregirse que difiera su deseo de optar por el dictamen, ya que aquellas afectarán sensiblemente el resultado fiscal y saldrán a la luz con el dictamen.

Inicialmente se pensó por los contadores públicos que los dictámenes por ellos elaborados limitaban las acciones de las autoridades fiscales, lo cual no se aceptó pues ellas tienen el derecho de revisarlo y de solicitar la información y documentación que requieran e inclusive a dirigirse a terceros.

El principal problema que presenta el dictamen de los estados financieros es de que el contador público que lo elabora aplica e interpreta las leyes tributarias y, en buen número de casos, pretende obligar o hace que el contribuyente pague contribuciones que legalmente no está obligado a ello, pues buen número de problemas que se observa olvida que la solución a los mismos se encuentran en la interpretación de la terminología que emplea el legislador, la cual muchas veces se interpreta en su acepción del uso común y corriente, o en su defecto, estando obligado el contribuyente a efectuar ciertos pagos piensa que legalmente no lo está.

El último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, nos dice: “Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.” Por lo tanto, la elaboración del dictamen y su presentación no significa que se han iniciado por las autoridades sus facultades de comprobación.

Al respecto podemos señalar que la autoridad fiscal debe dirigirse, tratándose de contribuyentes que tienen sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, en primer lugar al contador público que lo elaboró para que presente datos, documentación e información que aclare las dudas que ella tenga, y sólo cuando esto no es proporcionado por el contador entonces puede requerir al contribuyente, tenemos que al dirigirse la autoridad fiscal al contador público se

inician las facultades de comprobación de forma indistinta ya que puede revisar el dictamen dirigiéndose al contador público que lo formuló o al contribuyente.

Es de señalar que el artículo 55, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación no puede prevalecer sobre lo que dispone el artículo 52, primer párrafo del mismo ordenamiento, por lo que tratándose de dictámenes de estados financieros las facultades de comprobación se inician hasta que la autoridad fiscal se dirija al contribuyente, siempre y cuando el contador público que lo expidió no haya aclarado dudas justificadas de dicha autoridad.

En la segunda parte del párrafo que se examina se consigna que “La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrán efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación fiscal respecto de los contribuyentes o responsables solidarios”.

Si se trata de contribuyentes que han optado por el dictamen y el ejercicio anterior a él no se encuentra dictaminado, puede ser objeto simultáneamente de revisión.

Si se trata de meses del ejercicio que está transcurriendo al dictaminado, podrá ejercer las facultades de comprobación con respecto a las contribuciones que se han retenido o recaudado, dado que su entero mensual o trimestral es definitivo y no anual como en el pago provisional de los Impuestos Sobre la Renta, del Valor Agregado y del Especial Sobre Producción y Servicios, los cuales sólo pueden ser revisados al término del ejercicio fiscal.

El penúltimo párrafo alude a las sanciones aplicables al contador público si no da cumplimiento a las disposiciones que establece este artículo 52, o no formula el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no lo formula estando obligado a presentarlo o no aplica los procedimientos de auditoría a que está obligado, como lo serán: ser exhortado a presentar en forma debida sus

dictámenes o ser amonestado por no haber ejercido su labor con la eficiencia debida, o bien suspenderlo hasta por dos años los efectos de su registro.

Sí se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes, tenemos que en las aclaraciones que los contadores formulen respecto de sus dictámenes a petición de la autoridad fiscal quedan éstas sujetas a esa misma presunción, esto es, que la citada autoridad no podrá dirigirse a los contribuyentes si previamente, debidamente fundado y motivado su acto, demuestra irregularidades en las aclaraciones hechas por el contador.

Por lo tanto, la autoridad fiscal no podrá dirigirse al contribuyente en solicitud de datos, documentación o información si previamente no demuestra, conforme a derecho, que las aclaraciones hechas por el contador público no desvanecen las irregularidades observadas por ella.

Es fundamental que las omisiones que detecten las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras deban notificarse mediante oficio al contribuyente, para que dentro del plazo legal manifieste lo que a su derecho convenga en la inconformidad a que se ha hecho referencia, con lo cual se cumple la garantía de audiencia que establece nuestra Constitución.

Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52-A y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

- I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:
  - a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

- II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.
- III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y



documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos del Código Fiscal de la Federación, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I del artículo en comento, es independiente del que se establece en el artículo 46-A del mismo ordenamiento.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 42 del Código Federal Tributario.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en dicho artículo, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales, tampoco se seguirá el mencionado orden en el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A del mismo Código.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

### 1.1.5. VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

Como quinta facultad, se tiene: “Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, *a fin de verificar* el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de *la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos* en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones legales deban estarlo y no cumplan con este requisito.”<sup>12</sup>

En un principio esta facultad se otorgó para verificar la expedición de comprobantes fiscales, a partir de 1999 se hizo extensiva para la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes y a partir del 2000 para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, debido a que los organismos empresariales y colegios de contadores se han opuesto a la creación de nuevos impuestos o al alza de las tasas de los existentes, sosteniendo que de incorporarse a la tributación quienes ejercen el comercio ambulante en todo el país se obtendría una recaudación tributaria que podría, inclusive, dar lugar a que disminuyesen las tasas de las contribuciones en vigor.

Esta clase de visita puede llevarse a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, puestos fijos y semifijos en la vía pública, o en sucursales de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, surgiendo

---

<sup>12</sup> Artículo 42 Fracción V del Código Fiscal de la Federación.

la duda de que se entiende por establecimientos al aludirse al domicilio fiscal en donde debe existir un local o establecimiento y a las sucursales.

Aumenta la confusión al indicarnos el último párrafo del artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, que: “los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares y, en su caso, en el lugar en donde almacenan las mercancías, su cédula de identificación fiscal expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes que en los lugares señalados en el citado párrafo tengan su cédula de identificación fiscal o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, y el aviso de apertura a que se refiere el artículo 27, penúltimo párrafo de este código, no estarán obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales en esos lugares, los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías, en cuyo caso deberán conservar dichos comprobantes a disposición de las autoridades en su domicilio fiscal de acuerdo con las disposiciones de este código”.<sup>13</sup>

Como se habrá observado estas visitas pueden llevarse a cabo en el domicilio fiscal o en alguna de sus sucursales, iniciándose con la entrega de “la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente y con dicha persona se entenderá la visita de inspección”.

---

<sup>13</sup> Artículo 49, Fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, al establecer la fracción II del artículo 49 las palabras “orden de verificación” y “visita de inspección”, se está refiriendo a dos clases de visitas, pues las primeras indican que se va a comprobar que el visitado entrega a su cliente el documento que ampara la operación que acaba de realizar, y las segundas, que se va a examinar con asistencia del visitado y de testigos un lugar o una cosa, que seguramente alude a observar si está el visitado inscrito en el registro federal de Contribuyentes.

Los visitadores deberán identificarse ante el visitado o quien se encuentre al frente del establecimiento, generalmente con oficio de identificación girado por la misma autoridad, Administración Local de Auditoría Fiscal, que contienen la fotografía de ellos, quienes deberán requerir la designación de dos testigos. Si dicha persona no los designa o nombrándolos los testigos no aceptan el cargo, entonces los visitadores los designarán, pues generalmente van acompañados de dos personas al observarse que quienes pueden servir de testigos son presuntos clientes del negocio y no desean perder su tiempo sirviendo como testigos, máxime que generalmente hay una total predisposición hacia el personal oficial que se ostenta como visitadores o inspectores.

El que los visitadores designen a los testigos no invalida los resultados de inspección, lo cual está de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16, octavo y undécimo párrafos de la Constitución Federal.

Levantamiento del acta. “En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos de este Código y su Reglamento o en su caso, las irregularidades, detectadas durante la inspección.”<sup>14</sup>

Para levantar el acta tendiente a verificar la expedición de comprobantes fiscales los señores visitadores tendrán, primero, que detener y preguntar a la

---

<sup>14</sup> Artículo 49, Fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

persona que acaba de adquirir un bien o recibir un servicio qué documento se le entregó por la persona que lo atendió y si ésta contesta que ninguno o bien enseña un papel que no reúne los requisitos de un comprobante simplificado, que son los que expiden las cadenas comerciales al público en general, deberán solicitarle su cooperación para levantar el acta correspondiente en presencia del visitado y los dos testigos. En ocasiones contesta que no está para perder tiempo o que ha tirado el comprobante que se le extendió.

Cuando los visitadores designan a clientes del visitado como testigos difícil es su presentación por parte de la autoridad fiscal cuando aquél exige su comparecencia en el juicio de nulidad para demostrar el error en que incurrieron, lo cual debe traer como consecuencia la nulidad de la resolución imponiendo sanciones.

Generalmente los señores visitadores asientan en el acta que el visitado no expide comprobantes fiscales sin circunstanciar este hecho, sin olvidar que el acta debe ser firmada por dos testigos y no sólo por uno de ellos, por lo que de lo contrario, el acta no se encuentra debidamente circunstanciada, contraviniendo lo dispuesto por el artículo 16 constitucional y 49 Fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatoria de la misma, dándose por concluida la visita domiciliaria.

“Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales o presentación de solicitudes o avisos en materia de registro federal de contribuyentes, se procederá a la formulación de la

resolución correspondiente. Si se observa que el visitado no se encuentre inscrito en dicho registro, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales de dicha omisión”<sup>15</sup>

Si hay incumplimiento a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, la autoridad fiscal procederá a la formulación de la resolución correspondiente e impondrá la multa correspondiente.

#### **1.1.6. PRACTICAR AVALÚO O VERIFICACIÓN FISCAL DE BIENES.**

La sexta facultad que se otorga a la autoridad fiscal es: “Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.”<sup>16</sup> Es de mencionar que toda mercancía es un bien, por lo que no debemos olvidar que el personal del Fisco Federal sí pretende practicar avalúo o verificar físicamente bienes en transporte, ello deberá efectuarse en un recinto oficial o en el lugar en el que el contribuyente los guarde.

Los avaluos que se practiquen para efectos fiscales tendrán vigencia durante seis meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen y deberán llevarse a cabo por las autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avaluos de Bienes Nacionales, por corredor público o personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública.

En aquellos casos en que después de realizado el avalúo se lleven a cabo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien de que se trate, los valores consignados en dicho avalúo quedarán sin efecto, aun cuando no haya transcurrido el plazo señalado en el párrafo que antecede.

---

<sup>15</sup> Artículo 49, fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

<sup>16</sup> Artículo 42 Fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

Cuando los avalúos sean referidos a una fecha anterior a aquella en que se practiquen, se procederá conforme a lo siguiente:

1. Se determinará el valor del bien a la fecha en que se practique el avalúo, aplicando, en su caso, los instructivos que al efecto expidan las autoridades fiscales.
2. La cantidad obtenida conforme a la fracción anterior, se dividirá entre el factor que se obtenga de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes inmediato anterior a aquel en que se practique el avalúo, entre el índice del mes al cual es referido el mismo; si el avalúo es referido a una fecha en que no se disponga del dato del índice nacional de precios al consumidor, dicha cantidad se dividirá entre el factor que corresponda, según el número de años transcurridos entre la fecha a la cual es referido el avalúo y la fecha en que se practique, de acuerdo a la tabla que de a conocer para tales efectos la Secretaría.
3. El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será el valor del bien a la fecha a la que el avalúo será referido. El valuador podrá efectuar ajustes a este valor, cuando existan razones que así lo justifiquen, las cuales deberán señalarse expresamente en el avalúo. Una vez presentado dicho avalúo no podrán efectuarse estos ajustes.

Si el avalúo debe realizarse en poblaciones en donde no se cuente con los servicios de instituciones de crédito, de la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, de Corredor Público, Empresas dedicadas a la compra-venta y subasta de bienes o de personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública, podrá designarse a personas o instituciones versadas en la materia.

### **1.1.7. RECABAR INFORMES Y DATOS DE FUNCIONARIOS, EMPLEADOS PÚBLICOS Y DE FEDATARIOS.**

Como séptima facultad que se otorga a la autoridad fiscal, se tiene: “Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.”<sup>17</sup> Aquí se observa como el legislador distingue entre funcionario o autoridades y empleados públicos, lo que se determinará cuando se examine si el personal que se designa para desahogar una orden de visita es o no autoridad, la única forma de satisfacer el requisito constitucional de que toda acta que se levante, se debe efectuar por autoridad competente.

Se ha considerado que si el acto de molestia que la autoridad fiscal dirige a un contribuyente alude a las facultades que enumera el artículo 42, ello es suficiente para considerarlo debidamente fundamentado.

### **1.1.8. DENUNCIAR LA POSIBLE COMISIÓN DE DELITOS FISCALES.**

En la fracción VIII, última del artículo 42, se otorga a las autoridades fiscales la siguiente facultad: “Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales. Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”.

---

<sup>17</sup> Artículo 42 Fracción VII del Código Fiscal de la Federación.



Recordemos que la **denuncia, querella y declaratorias** son actos tendientes a informar o hacer del conocimiento de alguna autoridad la posible comisión de una infracción o delito, siendo la denuncia y la querella elementos y requisitos indispensables para la iniciación del procedimiento penal, y consecuentemente para que pueda darse válidamente el proceso.

Ahora bien, señalaremos brevemente la diferencia entre estas figuras jurídicas. Hablamos de la **denuncia** cuando se trata de la posible comisión de delitos que se persiguen de oficio, y procede la **querella** cuando se trata de la posible comisión de delitos que sólo son perseguibles a petición de la parte ofendida. La **denuncia** puede ser verbal o escrita y, una vez efectuada, no cabe la posibilidad de retirarla u otorgar el perdón, sin embargo la **querella** también puede ser verbal o escrita, pero el agraviado puede retirarla en cualquier momento u otorgar el perdón.

Por su parte, la **declaratoria** es una *manifestación, explicación, interpretación o confesión que se toma u obtiene de la exposición que hace el sujeto sobre sus propios actos*<sup>18</sup>, o de la que puede hacer un tercero con facultades reconocidas para ello sin ser autoridad o de la que formula la autoridad con referencia de ellos para establecer cargos y acelerar la determinación de causas.

En materia fiscal, la denuncia, la querella y la declaratoria son prioritariamente funciones del fisco, es decir, es él quien toma el carácter de coadyuvante del Ministerio Público y conjuntamente con éste, se debe actuar a favor de la Administración Pública Federal, quedando sujetos a la legislación penal (Código Federal de Procedimientos Penales).

Para cumplir con esta función el Código Fiscal de la Federación otorga como facultad expresa a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la de allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querella o declaratoria al Ministerio Público con el fin de que ejercite la **acción penal** por la posible comisión

---

<sup>18</sup> DIEP DIEP, Daniel. **Fiscalística**, Editorial. PAC, S.A. de C.V., Segunda Edición, México 2002, pág.160

de delitos fiscales. Tal *acción penal* es potestad exclusiva del Ministerio Público, por lo que la coadyuvancia ya citada sólo es una mera colaboración de la autoridad administrativa hacendaria.

## 1.2. DE LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN.

Antes de iniciar el apartado correspondiente, es necesario señalar que la doctrina ha desarrollado ampliamente la institución de la “determinación”, figura que se estableció en nuestro país a partir de la aparición del libro de Mario Pugliese titulado Instituciones de Derecho Financiero, en cuya traducción al idioma español se utilizó la palabra italiana “*accertamento*”, que dio origen a su uso generalizado y que posteriormente se tradujo en **determinación**, término que se utiliza en la actualidad para señalar el hecho de ***fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal.***<sup>19</sup>

Asimismo, tenemos que referir brevemente, que la determinación puede llevarse a cabo por el contribuyente, tal como lo prevé el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo, al señalar que: “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario”, lo cual sucede cuando presenta su declaración o cuando informa sobre su cumplimiento (regla general), misma que se conoce como autodeterminación.

También puede ser realizado por la autoridad (heterodeterminación), cuando la autoridad ejerce sus facultades de comprobación, supuesto en el que nos encontramos en el presente trabajo de investigación, y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre *una base cierta o sobre base estimada o presunta*<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Luís Humberto. ***Principios de Derecho Tributario***, Editorial. Limusa, S.A. de C.V. Cuarta Edición, México 2005, pag. 104.

<sup>20</sup> La determinación sobre base cierta se puede realizar ya sea por el sujeto pasivo (contribuyente) al determinar él mismo, el monto de las contribuciones adeudadas, o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador, esta determinación se lleva a cabo cuando la Autoridad Hacendaria mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización, puede conocer con certeza, y en base a la información contable y administrativa que haya obtenido, o de aquella

Ahora bien, como sabemos, nuestra legislación tributaria federal establece en qué momento nace la obligación fiscal, pero mientras ella no se cuantifique, ni el sujeto activo ni el pasivo tendrán la certeza de que cantidad es la que se debe. Es por eso que una vez ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cual es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular, resolución a la cual denominaremos “**resolución determinante del crédito fiscal**”.

En este último caso, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la omisión de pago de tributos debe formular la determinación del tributo correspondiente dentro del plazo de cinco años para que no opere la caducidad de sus facultades.

El acto por el cual se determine el tributo omitido y en general los actos definitivos y decisorios de la autoridad fiscal que den fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa deben satisfacer una *formalidad determinada*, es decir, deben cumplir ciertos requisitos legales para que el acto se manifieste, de tal manera que la forma viene a ser una solemnidad para la existencia del acto. La forma constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y debe estar prevista en la ley.

---

que obre en su poder, la totalidad de operaciones realizadas por el contribuyente, y así poder cuantificar las utilidades del contribuyente o el valor de los actos o actividades por los cuales se deba pagar contribuciones, por su parte la **determinación sobre base estimada o presunta** existe cuando la Administración Tributaria al ejercer sus facultades de comprobación, descubrió que el particular no cumple con sus obligaciones y en consecuencia no hace el entero de las contribuciones que corresponden, en consecuencia, procede que se cuantifique la base de las contribuciones que se adeudan, y ante la imposibilidad de conocer con certeza la totalidad de operaciones realizadas por el contribuyente, la ley faculta a la autoridad Fiscal para determinar contribuciones omitidas a partir de presunciones, de los hechos que pueda comprobar; De los datos que obtenga del propio contribuyente, de su contabilidad, registros administrativos, cuentas bancarias, informes de producción, entradas y salidas de bodegas; Información que obtenga por medio de compulsas a proveedores y clientes con quienes el contribuyente realice operaciones, ya que estos informes en muchas ocasiones permiten el conocimiento de datos que el contribuyente no registró; Por último la autoridad puede estimar la utilidad del contribuyente con base en las declaraciones que obren en su poder con respecto a otros ejercicios fiscales, con las que calculara la base del impuesto que corresponda determinar presuntivamente.

Por lo anterior, entendemos que una vez ejercidas las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, estas van a concluir con la determinación del crédito y por consecuencia la notificación del mismo al contribuyente, es decir, las autoridades fiscales en ejercicio de dichas facultades van a emitir una resolución determinante del crédito fiscal bajo, los lineamientos señalados para su constitucionalidad y legalidad.

En consecuencia, vamos a entender a las facultades de determinación como los razonamientos lógico-jurídicos, para precisar si la conducta realizada por el contribuyente encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que de ser así, determine el importe a pagar en cantidad líquida, es decir, el crédito fiscal.

Considerando para tal efecto que el **crédito fiscal**, es aquella *obligación fiscal determinada en cantidad líquida y legalmente exigible, provenientes de contribuciones, accesorios o aprovechamientos, 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 (gasto público), entre las cuales se encuentran comprendidos los impuestos, aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, y los derechos o a través de aprovechamientos, es decir, ingresos que obtiene el ente público de sus bienes, es decir, se trata de ingresos considerados como no tributarios y se consignan dentro de ello 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, entre otros. Así mismo, los accesorios de los conceptos antes mencionados generarán créditos fiscales y en general, todos aquellos conceptos que para efectos legales tengan reconocido ese carácter.*<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> Ver artículo 31 fracción IV constitucional, Ley de Ingresos de la Federación, artículo 2º, 3º, 4º, del Código Fiscal de la Federación, entre otros.

Finalmente, el artículo 65 del Código Fiscal nos señala que una vez que se determinen las contribuciones omitidas, es decir que se haya determinado el crédito fiscal, en la resolución correspondiente (*resolución determinante del crédito fiscal*), como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, se deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios ya mencionados, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.

Al tratarse de una notificación que puede ser recurrida o de una resolución que derivo del ejercicio de las facultades de comprobación al tratarse de revisión de gabinete o de visitas domiciliarias, estas notificaciones deberán hacerse de manera personal a efecto de no violentar lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por el Código Fiscal de la federación, así como para hacerle de su conocimiento la resolución correspondiente a efecto de que pague o garantice dentro del término que señala el Código de la Materia, consagrado en el artículo 50 en su primer párrafo al señalar que:

*Artículo 50. “Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, **determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente,...**”*

### **1.3. DE LAS FACULTADES COACTIVAS DE LA AUTORIDAD FISCAL.**

Brevemente señalaremos que como parte del proceso fiscal se encuentra la fase relativa al cobro coactivo de las contribuciones que se adeudan al fisco, la cual supone el agotamiento previo los procedimientos para la determinación del crédito.

Como lo establece el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes y deberán determinarse por los particulares de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. En caso de que el contribuyente no pague dentro del plazo indicado, las autoridades ejercerán sus facultades de fiscalización para determinar el monto de las contribuciones omitidas, las cuales deberán ser pagadas o garantizadas, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, tal como lo previene el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, si el contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro de los plazos de ley, o dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de los créditos que la autoridad determinó, el proceso fiscal llega a su fin, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago, la autoridad fiscal deberá aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, en uso de su facultad económico-coactiva.

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

Lo anterior, reviste gran importancia ya que nos indica en que momento es exigible el crédito fiscal, lo cual sucede, de acuerdo con los artículos 6 y 65 del Código Fiscal de la Federación, cuando se ha cumplido el plazo para su pago (cuarenta y cinco días), situación que es confirmada por el artículo 145 del mismo ordenamiento legal, cuando establece que la autoridad fiscal exigirá “el pago de los

créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución”.

Lo anterior significa que el momento del nacimiento del crédito fiscal es uno y el momento de la exigibilidad es otro. Así, en el primer caso nace cuando se actualiza la hipótesis de hecho o de derecho previsto en la ley; en cambio, la exigibilidad surge cuando se agota el término para el pago del mismo.

La distinción antes descrita reviste gran importancia para los efectos del cómputo de los plazos para que operen la caducidad y la prescripción del crédito fiscal, mismos que analizaremos en el apartado correspondiente.

### **1.3.1. DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.**

El procedimiento administrativo de ejecución, también llamado procedimiento de ejecución o procedimiento económico coactivo, es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.

Dicho procedimiento, que viene a constituir un particularismo o privilegio del crédito fiscal, consiste en el requerimiento de pago, embargo, avalúo de bienes, publicación de convocatoria para remate, el remate y la aplicación del producto del remate.

Las autoridades fiscales competentes para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, son las que tienen a su cargo la función de recaudar los créditos fiscales. Actualmente le corresponde dicha función, por lo que corresponde a los créditos fiscales federales, al Sistema de Administración Tributaria, conocido con las siglas SAT, dentro del articulado correspondiente del Código Fiscal de la Federación; a las autoridades recaudadoras o las que aplican el procedimiento

administrativo de ejecución, indistintamente se les llama “autoridad ejecutora”, “jefe de la oficina ejecutora”, “autoridad exactora”, “jefe de la oficina exactora”.

#### **1.3.1.1. REQUERIMIENTO DE PAGO.**

Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, deberán expedir un mandamiento de ejecución, a fin de que primeramente se requerirá de pago al deudor, con el apercibimiento de que de no hacerlo se procederá al embargo de bienes.

La diligencia de requerimiento de pago y embargo se inicia cuando el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituye en el domicilio del deudor y previa la identificación del inmueble; se deberá identificar ante la persona con quien se practique la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes o en su caso la intervención de la negociación, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales, debiendo levantar la diligencia respectiva en acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma.

#### **1.3.1.2. DEL EMBARGO.**

Al llevarse a cabo la diligencia de requerimiento de pago, y en caso de no hacerlo el deudor, el ejecutor designado por el jefe de la oficina ejecutora, procederá como sigue:

1. A embargar bienes suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.
2. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.



Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieron necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales.

El embargo de bienes podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

#### **1.3.1.3. DE LA INTERVENCIÓN.**

La *intervención* es una medida que se da dentro del procedimiento administrativo de ejecución, como forma de obtener el pago de los créditos fiscales, cuando se embarguen negociaciones, caso en el cual el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

Con esta medida se permite que la negociación embargada continúe funcionando y se pretende que logre cumplir con sus obligaciones fiscales.

Cuando se trate de *la intervención con cargo a la caja*, el interventor tendrá las obligaciones y facultades siguientes:

1. Cuando se trate de intervención con cargo a la caja, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, deberá retirar de la negociación intervenida el 10 por ciento de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

2. Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.
3. Si las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme a las demás disposiciones legales aplicables.

Cuando se trate de la ***intervención con carácter de administración***, el interventor administrador tendrá las obligaciones y facultades siguientes:

1. El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.
2. El nombramiento de interventor administrador deberá anotarse en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.
3. El interventor administrador no quedará supeditado a su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.
4. Sin perjuicio de lo anterior la asamblea y administración de la sociedad podrán continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos

que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, así como para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración. El interventor podrá convocar a asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes.

5. Cuando se trate de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.
6. Deberá rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
7. Recaudar el **diez por ciento** de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.
8. El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo.
9. Las autoridades fiscales podrán proceder al remate de la negociación intervenida, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el **veinticuatro por ciento** del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en determinado periodo del año, en cuyo caso el por ciento que corresponda al número de meses transcurridos a razón del **ocho por ciento mensual** y siempre que el por ciento recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte.
10. Cuando la negociación que pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará no obstante el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la

efectuado por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.

11. La intervención se deberá levantar cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando de conformidad se haya enajenado la negociación. En estos casos la oficina ejecutora comunicará el hecho al registro público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

#### **1.3.1.4. DEL REMATE.**

El **remate** es el acto mediante el cual se hace el pago del crédito fiscal mediante la adjudicación de bienes en subasta o almonedas, al propio ejecutante o a terceras personas.

La **enajenación** de bienes embargados, dentro del procedimiento administrativo de ejecución **procederá**, conforme a las siguientes reglas:

1. Se deberá proceder al remate a partir del día siguiente a aquel en que se hubiese realizado el *avalúo de los bienes*, que servirá de base para el remate.
2. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, cuando los créditos se hagan exigibles y no paguen al momento del requerimiento.<sup>22</sup>
3. Cuando el embargado no proponga comprador antes de que se finque el remate.

---

<sup>22</sup> Este punto se aborda con mayor profundidad en el capítulo II, punto 1.2. de los supuestos de procedencia y efectos de la garantía.

4. Al quedar firme la resolución que confirma el acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

Es de manifestar que toda enajenación se hará en **Subasta pública** que se llevará a cabo en los medios electrónicos autorizados.<sup>23</sup>

El Código Fiscal Federal establece que la base para el remate es el valor de avalúo si se trata de inmuebles, y el avalúo pericial si se trata de negociaciones.<sup>24</sup>

Las reglas a observar son las fijadas por el propio Código Fiscal de la Federación y su reglamento, en los demás casos, las que acuerden la ejecutora y el embargado en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. Si no hay acuerdo, se hará mediante avalúo pericial practicado por la ejecutora y notificado al embargado de manera personal. Si el embargado quiere **inconformarse** con la valuación, debe hacerlo dentro de los **diez días** siguientes a la notificación y **mediante el recurso de revocación**, designando perito de su parte o a cualquiera de los valuadores que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación o la empresa o institución dedicada a la compra-venta y subasta de bienes que prefiera.

Si el dictamen de este peritaje es mayor en un **diez por ciento** al determinado por la ejecutora, esta designará un perito tercero valuador en plazo prefijado, que puede ser de los ya citados como señalados por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es decir, por las Autoridades Fiscales, Instituciones de Crédito, por la Comisión de Avaluos de Bienes Nacionales, por corredor público o personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública, y el avalúo que emita será la base para la subasta.

Una vez que haya quedado firme el avalúo se deberá **convocar** al remate al día siguiente, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes, y dicha

---

<sup>23</sup> Ver artículo 174 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>24</sup> Ibidem. Artículo 175.

convocatoria se hará por lo menos con diez días de anticipación, antes del inicio del periodo señalado para el remate.

La convocatoria deberá mantenerse en un sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que juzgue conveniente la misma autoridad, además de dar a conocer la convocatoria en la página electrónica de las autoridades fiscales, y en el caso concreto en la Pagina del Servicio de Administración Tributaria.<sup>25</sup>

Para que el postor pueda intervenir en una subasta, el postor deberá realizar una transferencia electrónica (depósito) de fondos equivalente cuando menos al 10% del valor fijado a los bienes, de acuerdo a las reglas expedidas por el Sistema de Administración Tributaria (SAT).

Y en cuanto a los depósitos efectuados, éstos sirven de garantía para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por los postores en razón de las adjudicaciones que se les hagan, en su caso. Después de fincado el remate, mediante orden de la ejecutora, se devuelven los certificados o las cantidades depositadas, excepto las del postor admitido, cuyo depósito continúa en calidad de garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

Si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura que mejore las anteriores el remate no se cerrará en el término antes mencionado, sino que a partir de las doce horas se concederán plazos sucesivos de cinco minutos, para que se presenten posturas que mejoren a la anterior, estos plazos se suspenderán hasta que la última postura no sea mejorada en cuyo caso se tendrá por concluido el remate.

---

<sup>25</sup> Cfr. Artículo 176 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la mas alta, se aceptara la primera postura que se haya recibido.

Una vez fincado el remate a favor del postor que haya ofrecido la puja más alta, la autoridad exactora aplicará el depósito constituido por el mismo al precio del bien rematado y en el caso de bienes muebles el postor contará con **tres días**, siguientes a la fecha del remate, para enterar mediante transferencia electrónica de fondos el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura, acto seguido se citará al contribuyente embargado para que dentro de un plazo de tres días entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación de los bienes, apercibido que de no hacerlo el jefe de la oficina ejecutora expedirá el documento correspondiente en rebeldía de aquél.

Posteriormente la oficina deberá entregar al adquirente, conjuntamente con estos documentos, los bienes que le hubiere adjudicado, en este orden de ideas el adquirente deberá retirar los bienes en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición de lo contrario causarán derechos por almacenaje a partir del día siguiente.

En lo que respecta a los bienes inmuebles y negociaciones, el plazo para enterar el importe de la cantidad ofrecida en la subasta será de **diez días** siguientes a la fecha del remate, del mismo modo que para los bienes muebles se efectuará mediante transferencia electrónica de fondos, además el postor deberá designar el notario de su preferencia, después de lo cual se citará al contribuyente embargado para que dentro del plazo de diez días otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, y en su rebeldía lo podrá hacer el jefe de la oficina ejecutora.

Aun en el caso de rebeldía, el ejecutado responde por **la evicción y los vicios ocultos**.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> La evicción se da cuando el adquirente resulta privado de su derecho sobre el bien adquirido como consecuencia de una sentencia judicial que declarase un defecto en el derecho del vendedor en favor de un tercero. Por esa razón se resume la regla diciendo que evicción es vencer en juicio con un mejor derecho. En la compraventa y en general en toda enajenación de

Una vez otorgada y firmada la escritura, la autoridad ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente girando las órdenes necesarias incluyendo las de desocupación a quien habite el inmueble y no pueda acreditar legalmente el uso.

Los bienes que pasarán a ser propiedad del adquirente, estarán libres de gravámenes y a fin de que estos se cancelen, al tratarse de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al Registro Público que corresponda, en un plazo no mayor de *quince días*.

En el caso de los bienes muebles, como los inmuebles o negociaciones rematados no puedan ser entregados a quien los haya adquirido en la fecha en que éste los solicite, por existir impedimento jurídico, podrá; en un plazo de seis meses a partir de la solicitud de entrega de dichos bienes, solicitar a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por los mismos. Ésta última está obligada a devolver la cantidad pagada por los bienes en un plazo de dos meses contados a partir de la "*solicitud de devolución*". Con la salvedad de que si dentro de estos dos meses desaparece o cesa la causa de imposibilidad de entrega de los bienes rematados, se procederá a la entrega de los mismos al postor, quedando sin efectos la "*solicitud de devolución*".

La regla general es que los bienes sean enajenados en subasta pública, sin embargo cabe la posibilidad de que la obtención del entero del crédito fiscal por el cual se inició el Procedimiento Administrativo de Ejecución se obtenga mediante la venta fuera de subasta, cuando:

1. El embargo proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.



2. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.
3. Se trate de bienes que habiendo salido al remate en la primera almoneda, no se hubieran presentado posturas legales.

#### 1.3.1.5. DE LA ADJUDICACIÓN.

El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. La indemnización en el caso en que la autoridad reciba del contribuyente cheques presentados en tiempo y que no sean pagados, dicha indemnización será del **veinte por ciento** del valor consignado en dichos documentos.<sup>28</sup>  
Indemnización del **veinte por ciento** por el impago de cheques.
5. La contribución en lo principal:
  - a. Las aportaciones de seguridad social
  - b. Las demás contribuciones:
    - La más antigua.
    - La más reciente.

Una vez realizado el pago por el embargo, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día

---

<sup>28</sup> Confróntese artículo 20 en su octavo párrafo en relación con el artículo 21 séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

siguiente. Cuando el monto del derecho por el almacenaje sea igual o superior al valor de los bienes embargados, se aplicarán a cubrir los adeudos que se generarán por este concepto.

Cuando existan excedentes después de haberse cubierto el crédito, se entregarán al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

En este momento cabe hacer la mención de que si dentro de los dos años siguientes, contados a partir del día siguiente a la fecha en que se notifique que los excedentes están a disposición del contribuyente, sin que éste los retire, los excedentes antes mencionados pasarán a propiedad del fisco federal.

## **CAPÍTULO II. DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.**

Sumario. 2.1 De la garantía; 2.1.1. Conceptos básicos; 2.1.2. Supuestos de procedencia y efectos de la garantía; 2.1.3. Formas de garantizar el interés fiscal; 2.1.3.1. Fianza; 2.1.3.2. Obligación solidaria; 2.1.3.3. Depósito; 2.1.3.4. Prenda o hipoteca; 2.1.3.5. Embargo en la vía administrativa; 2.1.3.6. Títulos de crédito; 2.1.3.7. Combinación de garantías; 2.1.4. Requisitos para garantizar el interés fiscal; 2.1.5. Cancelación de la garantía.

### **2.1. DE LA GARANTÍA.**

Esta institución se refiere a los contratos de garantía cuya finalidad es asegurar al acreedor el pago de su crédito y surgen como una expresión de la responsabilidad del deudor en el cumplimiento de sus obligaciones.

Como veremos en el presente capítulo la garantía se divide en real y personal. Históricamente surgen primero las garantías personales. Éstas aseguran el cumplimiento de la obligación mediante la creación de una pluralidad de deudores, disminuyendo, con ello, el riesgo que corre el acreedor de no ser pagado; la fianza es el contrato que responde a esta necesidad.

Por su lado, la garantía contractual real se nos presenta como una evolución de la personal mediante la cual se intenta subsanar los obstáculos e inconvenientes que representan estas últimas, ya que puede darse el caso de insolvencia de todos los deudores. De esta forma las garantías reales gravan un bien del patrimonio del deudor dotando al acreedor de un derecho real sobre el mismo de tal manera que, en

casos de incumplimiento, pueda obtener el pago de su crédito con el producto de la venta.

Ahora bien, en materia fiscal encontramos la denominada “*Garantía del Interés Fiscal*” vocablo que esta vinculado estrechamente con la facultad económico-coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales para exigir al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo, dichas facultades son ejercidas a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En doctrina fiscal existe el llamado principio *solvente et repete*, que significa "paga y después repite"; esto es, en los países donde opera ese principio el contribuyente debe pagar primero, lo que se le este cobrando en concepto de crédito fiscal, independientemente de su derecho e intención de impugnar el acto de cobro.

En nuestro país, afortunadamente, no ocurre de ese modo, ya que el contribuyente que no este de acuerdo con algún cobro de crédito fiscal que le haga la autoridad, puede impugnarlo sin necesidad de pagarlo previamente, pues la ley permite que se suspenda el procedimiento, mediante el otorgamiento de alguno de los medios de garantía que la propia ley prevé como son: el depósito, la prenda o hipoteca, la fianza otorgada por institución autorizada (la que no gozará de los beneficios de orden y excusión), obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, y el embargo en la vía administrativa.

Por su parte, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece que en ningún caso las autoridades fiscales podrán otorgar *la dispensa* de la garantía; ya que a partir de 1986 se obligó a garantizar el crédito impugnado aunque se haya solicitado dispensa de garantía, mientras se tramita y resuelve ésta; lo que significa que esta figura ha dejado de existir jurídicamente y, lo único cierto es, que el contribuyente debe garantizar todos los créditos que impugne por estimarlos improcedentes; incluyendo los accesorios causados, así como los que deban

causarse en los doce meses siguientes; concluidos los cuales deberá ampliarse la garantía por concepto de recargos por otros doce meses, calculados sobre el crédito principal, mientras éste no sea pagado.

Cabe destacar que los llamados **gastos de ejecución** no son susceptibles de ser garantizados, excepto cuando éstos sean la única cantidad cuyo pago sea exigido al contribuyente. (Artículo 142 último párrafo, del Código Fiscal de la Federación).

Señalado lo anterior y para una adecuada comprensión del tema establecemos los conceptos básicos que se encuentran relacionados con la garantía del interés fiscal.

### **2.1.1. CONCEPTOS BÁSICOS.**

**Concepto de Garantía.** Los contratos de garantía son aquellos contratos accesorios mediante los cuales se afecta una cosa determinada o se compromete un tercero para el caso de incumplimiento del deudor principal, asegurando al acreedor que su crédito le será satisfecho, y a su vez beneficia también al propio deudor, en cuanto le abren la posibilidad de encontrar crédito, inspirando confianza para quienes contrate con él.

De la definición anterior se observa que existen dos tipos de garantía: la personal y la real.

Los contratos de garantía personal tienden fundamentalmente a garantizar al acreedor el cumplimiento de la obligación mediante el establecimiento o la creación de una pluralidad de deudores, de suerte que el riesgo que corre aquél, ya es menor, porque si el deudor principal no puede pagar, queda la posibilidad de ir en contra de los demás codeudores.

En los contratos de garantía real se afecta o grava un determinado bien del deudor, dotando al acreedor de un derecho real sobre ese bien que lo faculta a obtener la venta y pago de su crédito con el producto de la misma, con preferencia a todos los demás acreedores de su deudor; este tipo de garantía ofrece mayor eficacia para obtener el cumplimiento de la obligación del deudor.

Por su parte, la autoridad fiscal, llámese Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su organismo desconcentrado, tiene la necesidad de asegurar la efectiva recaudación de los créditos fiscales, a que tiene derecho a percibir el Estado, provenientes de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios. (Artículo 4 del Código Fiscal de la Federación).

En materia fiscal podemos decir que: *“la garantía es el medio por el cual la autoridad fiscal adquiere la certeza del pago de un crédito fiscal, mediante el aseguramiento del interés fiscal en cuanto a la posibilidad de hacer efectiva una obligación pecuniaria, ya determinada o susceptible de generarse dentro de cierto tiempo, para que una vez que sea exigible, la autoridad haga efectivo el importe aplicando la garantía al pago de la misma.”*

Las formas de garantías personales en materia tributaria son:

1. La fianza,
2. La obligación solidaria asumida por tercero, y
3. La cartera de créditos del propio contribuyente.

Las formas de garantías reales en materia fiscal son:

1. El depósito de dinero,
2. La prenda,
3. La hipoteca,

4. El embargo en la vía administrativa, y
5. Los títulos valor,

En éstos la obligación se garantiza mediante la afectación de bienes muebles o inmuebles, con cuyo valor será pagado el crédito fiscal si el sujeto pasivo (contribuyente) deja de cubrirlo.

***El Interés Fiscal.*** Es el derecho de la autoridad fiscal a la percepción del pago de los créditos fiscales a que se refiere el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación.

***La Garantía del Interés Fiscal.*** Es el medio que otorga seguridad a la autoridad para la percepción del pago de los créditos fiscales mediante un contrato que forza al contribuyente a cumplir con la obligación en un tiempo determinado, para poder hacerlo efectivo en caso de incumplimiento.

***Autoridades Competentes en Materia de Garantías.*** El artículo 16 Constitucional establece que nadie podrá ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente. Esto implica que para ser competente, la autoridad debe ser creada con apego a la ley por quien constitucionalmente tenga facultades para hacerlo.

Por lo que a nuestra materia se refiere, nos interesa conocer la facultad, en cuanto a garantía del interés fiscal, que las autoridades fiscales federales representadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene encomendada. Dicha facultad que se encuentra señalada en el artículo 31, fracción VI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, nos dice que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.

La autoridad administrativa es quien desarrolla el procedimiento encaminado a lograr en última instancia, el pago del tributo.

Las obligaciones de la autoridad administrativa tributaria, en forma general, son la dirección del procedimiento en conformidad estricta con la ley y la toma de las resoluciones y acuerdos que discrecionalmente juzgue necesarios para proteger el pago de los créditos fiscales y el cumplimiento de las demás obligaciones formales.

Ahora bien, es necesario conocer a favor de quién se otorga la garantía del interés fiscal, por lo que tratándose del depósito en dinero y de la fianza estas se deberán otorgar a favor de la Tesorería de la Federación que es la encargada de la recepción de pagos por concepto de contribuciones y aprovechamientos; o en su caso, del organismo descentralizado competente en el cobro de algún crédito fiscal; de igual manera están facultadas las tesorerías o dependencias de las entidades federativas; y por lo que hace a la obligación solidaria asumida por tercero, la cartera de créditos del propio contribuyente, la prenda, la hipoteca, el embargo en la vía administrativa, y los títulos valor, estos se deberán otorgar ante la misma autoridad ejecutora (Administraciones Locales de Recaudación), órganos facultados legalmente para ello, quienes calificarán, aceptarán, registrarán, conservarán en guarda y custodia, sustituirán, cancelarán, devolverán y harán efectivas según proceda, las garantías que se otorgan a favor del sujeto activo.

El artículo 7 y 8 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT) señala las atribuciones que tendrá dicho organismo, así como los órganos con lo que contara para la consecución de sus fines.

Dentro de las que encontramos a la autoridad ante la cual se presentará la garantía del interés fiscal conforme a los Artículos 19, Apartado "A", Fracción XVII, 25, Fracción XXV, 27, Fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, son: las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes, de Recaudación, y las Administraciones Locales a quienes compete ejercer las facultades siguientes:



1. **Administración General de Grandes Contribuyentes.** Artículo 19, Apartado “A” Fracción XVII.- Aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades; autorizar la sustitución de las citadas garantías y cancelarlas; vigilar que dichas garantías sean suficientes y exigir su ampliación si no lo fueren.
  
2. **Administración General de Recaudación.** Artículo 25, Fracción XXV.- Aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, así como las relativas al pago en parcialidades o diferido; autorizar la sustitución de garantías y cancelarlas cuando proceda; vigilar que las garantías sean suficientes al momento de su aceptación y con posterioridad, así como exigir su ampliación si no lo fueren.
  
3. **Administraciones Locales de Recaudación.** Artículo 27, Fracción II.- “Las señaladas en las fracciones... XXV,... del Artículo 25 de este reglamento.”, misma facultad que se describe en el párrafo anterior y que en términos del presente artículo se le atribuyen a las Administraciones Locales para su ejercicio dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda.

**Formas de Garantía.** Las formas de garantía del interés fiscal, establecidas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación son las siguientes:

- I. Depósito en 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 a que se refiere el artículo 141-A del mismo ordenamiento legal aludido.
- II. Prenda o hipoteca.

- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

### **2.1.2. SUPUESTOS DE PROCEDENCIA Y EFECTOS DE LA GARANTÍA.**

Ya que conocemos los conceptos básicos de la garantía del interés fiscal, y podemos identificar las autoridades competentes para la aceptación y calificación de la misma, procederemos a estudiar los supuestos en los que es procedente otorgar la garantía del mencionado interés fiscal, para seguridad de la autoridad, dependiendo de la solicitud del contribuyente. Con base en el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación se establecen los siguientes supuestos:

#### ***A) Solicitud de la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.***

Recordando el capítulo anterior podemos entender, por procedimiento administrativo de ejecución, al conjunto de actos que permiten al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias.

Esto quiere decir que el procedimiento económico coactivo consiste en una serie de actos que el Estado realiza con la finalidad de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente con el pago de los créditos fiscales dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales.

El procedimiento administrativo de ejecución inicia con el requerimiento de pago al contribuyente o responsable solidario, del crédito fiscal que no haya sido cubierto.

El procedimiento es realizado por la autoridad ejecutora hasta lograr su finalidad, o sea, la obtención del pago, pero puede suceder que durante su tramitación se den acontecimientos que lo suspendan.

Tales acontecimientos no pueden producirse por acuerdo de las partes o por inactividad de la autoridad que lleva a cabo el procedimiento de ejecución, pues de acuerdo con la legislación vigente se tiene la obligación de llevarlo hasta sus últimas consecuencias, salvo que exista una causa establecida por la propia ley para efectuar la suspensión.

La *suspensión* del procedimiento administrativo de ejecución debe ser solicitada por el interesado, a dicha solicitud debe acompañar los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal, o en su caso, ofrecimiento de la garantía propuesta. La garantía debe comprender además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los recargos que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, de conformidad con lo establecido por el artículo 141, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Al solicitarse la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los actos administrativos no se ejecutarán, siempre y cuando se haya garantizado el interés fiscal por parte del contribuyente.

*Requisitos para que proceda el otorgamiento de la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.* De conformidad con el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución procederá en alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando se hubiere interpuesto en tiempo y forma el Recurso Administrativo de Revocación. En este supuesto el plazo para garantizar el interés fiscal, será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interpuso el medio de defensa.
- Cuando se hubiere interpuesto en tiempo y forma el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México sea parte. Al igual que en el supuesto anterior, el plazo para garantizar el interés fiscal, será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interpuso el referido medio de defensa.
- Cuando se hubiere impugnado una resolución administrativa mediante el Juicio de Nulidad, siempre y cuando se garantice el interés fiscal.
- También se suspenderá la ejecución del acto, cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil, siempre que se hubiese notificado previamente la demanda correspondiente.
- Tratándose de condonación de multas, la solicitud dará lugar a la suspensión si así se pide y se deberá garantizar el interés fiscal.
- 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.

Se debe recordar que para que subsista la suspensión del procedimiento administrativo es necesario ampliar la garantía cada doce meses por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

***B) Solicitud de prórroga para el pago de la obligación fiscal.*** De forma genérica podemos establecer que la prórroga consiste en la autorización para efectuar el pago de la obligación fiscal a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

Generalmente, la prórroga para el pago de una obligación fiscal es mediante la modalidad de pago en parcialidades, lo cual implica la solicitud del contribuyente para que la autoridad recaudadora autorice el pago de un crédito fiscal en un plazo máximo de cuarenta y ocho parcialidades.

Conforme al artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos siempre y cuando se garantice el interés fiscal. En la fracción III, del mismo artículo se señala que quedará revocada la autorización para pagar a plazos, cuando no se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente, o el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación, o no pague tres parcialidades.

***C) Solicitud de la aplicación del producto obtenido por la enajenación de bienes embargados.*** En términos generales para obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el contribuyente puede solicitar que se trabe embargo sobre bienes que han sido previamente embargados por fiscos locales (estatales o municipales); o bien están sujetos a cédula hipotecaria.

No obstante lo anterior, el embargo se trabará y se comunicará tal hecho a los fiscos locales. Si éstos muestran inconformidad con el embargo, los tribunales judiciales federales resolverán la controversia. En tanto dicha inconformidad no esté resuelta, no se aplicará el producto obtenido de la enajenación, a menos que el fisco local garantice el interés del fisco federal.<sup>27</sup>

Ahora bien, si los bienes señalados para la ejecución hubieren sido embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará el secuestro de los mismos entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local.

---

<sup>27</sup> Ver artículo 159 del Código Fiscal de la Federación.

**D) Otros casos previstos por la ley.** En el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación se contempla lo referente a la solicitud por parte del contribuyente de la *condonación de multas* por infracción a las disposiciones fiscales, la cual dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución si así se solicita, y mientras se garantice el interés fiscal.

De igual manera, el artículo 76 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que la autoridad podrá *enajenar a plazos* los bienes embargados cuando no haya postura para adquirirse de contado y siempre que el comprador garantice el saldo del adeudo más los intereses que correspondan.

Se reitera que para obtener la suspensión de este procedimiento, se deben emplear las garantías personales señaladas por la ley, tales como la fianza o la obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, la cartera de créditos del propio contribuyente, o las reales, consistentes en el depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes, la prenda y la hipoteca, mismas formas de garantizar el interés fiscal que veremos a continuación.

### **2.1.3. FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.**

Las formas establecidas en el Código Fiscal de la Federación para garantizar el interés fiscal sirven directamente para asegurar al acreedor el pago de su crédito o adeudo.

El fundamento legal que contempla el otorgamiento de garantías del interés fiscal, son los artículos 141 de Código Fiscal de la Federación y 60 de su Reglamento, los cuales establecen las formas de garantizar y la obligación de los contribuyentes de otorgar a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las

tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen estas funciones, aunque tengan otra denominación.

Las formas de garantía del interés fiscal, Establecidas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación son las siguientes:

- I. Depósito en 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 a que se refiere el artículo 141-A.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las garantías subsisten hasta que proceda su cancelación en los términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, como lo estudiaremos posteriormente.

Dado el interés de la autoridad de que sean pagados los créditos fiscales y con la finalidad de que el Estado pueda realizar normalmente sus funciones, la ley propone reforzar la obligación del deudor, ya sea sujetando bienes de su propiedad y aun de terceros a la acción directa del Fisco.

De esta manera surgen las garantías personales y las garantías reales, las cuales ya hemos definido en temas anteriores.

Sin embargo, es importante aclarar que el reforzar la obligación mediante garantías personales, consiste en agregar al deudor principal uno o varios deudores para que conjuntamente respondan de la obligación del adeudo principal con el patrimonio de los mismos.

Las garantías personales establecidas en el derecho tributario son: la fianza otorgada por institución autorizada, la obligación solidaria asumida por tercero y la cartera de créditos del propio contribuyente.

En cuanto a las garantías reales, la obligación se garantiza mediante la afectación legal o voluntaria de bienes muebles o inmuebles, para que su valor se aplique al pago del crédito fiscal garantizado, si el sujeto pasivo deja de cubrirlo.

El depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalente, la prenda, la hipoteca, el embargo en la vía administrativa y los títulos valor, se encuentran en esta clase de garantías.

A continuación se desarrollarán las características de cada una de estas formas de garantizar el interés fiscal.

#### **2.1.3.1. LA FIANZA OTORGADA POR INSTITUCIÓN AUTORIZADA.**

De acuerdo con el artículo 2794 del Código Civil Federal de aplicación supletoria en materia fiscal determinamos que la **fianza** es *el contrato por el que una persona, llamada fiador, distinta del deudor y del acreedor en una determinada obligación, se compromete con este último a pagar dicha obligación; en caso de que el primero no lo haga.*



La obligación que asume el fiador consiste en responder ante el acreedor, por el incumplimiento de la obligación a cargo del deudor.

Esta garantía tiene el carácter de solidaria, en razón de que el fiador responde frente al acreedor en los mismos términos que el deudor, y no es necesario agotar previamente el patrimonio del deudor para hacer efectivo el crédito fiscal en contra del garante.

La fracción III del artículo 141 del referido Código Fiscal se señala que las instituciones de fianzas no gozan de los **beneficios de orden y excusión**<sup>28</sup>, por las obligaciones asumidas.

El artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que, cuando la garantía se otorgue mediante fianza, la misma deberá ser a favor de la Tesorería de la Federación y a través de una institución autorizada; en donde ésta última se comprometa a pagar por el deudor en caso de que la obligación garantizada sea exigible.

El artículo 141, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala que la garantía debe comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados y los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento; por lo que, si al terminar ese período no se ha cubierto el crédito, se deberá actualizar su importe cada año y ampliar la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

Quien otorgue garantía por medio de fianza tendrá que presentar, ante la autoridad recaudadora, póliza de fianza ajustándose a los requisitos que la

---

<sup>28</sup> El beneficio de orden es el que la ley concede al fiador de no poder ser demandado por el acreedor, sin que antes lo sea el deudor principal. El beneficio de excusión, consiste en aplicar libremente todo el valor de los bienes del deudor al pago de la obligación.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca, quedando en poder y guarda de dicha autoridad.

La póliza de fianza se deberá calificar por la autoridad fiscal respectiva, con el objeto de que las obligaciones adeudadas se encuentren garantizadas en las pólizas referidas.

Una vez que la obligación principal se vuelve exigible, la autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora de acuerdo con lo establecido en el Artículo 143 del Código Fiscal de la Federación, motivando y fundando el requerimiento de pago y acompañando a éste los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad.

En el caso de que procediera la cancelación de la fianza, la autoridad ejecutora dará de baja la garantía en el registro que para tal efecto lleve, y de igual forma se le hará del conocimiento a la afianzadora a efecto de que realice la cancelación correspondiente.

### **2.1.3.2. OBLIGACIÓN SOLIDARIA ASUMIDA POR TECERO.**

Esta forma de garantizar el interés fiscal se da cuando un tercero se hace responsable de las obligaciones pecuniarias a cargo del deudor principal y debe satisfacer los requisitos que señale la autoridad para que se acepte la responsabilidad que asume el tercero.

En el caso de que sea persona moral la que garantice el interés fiscal, la autoridad fiscal verificará que el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Cfr. Artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de que sea persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al **diez por ciento** de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el **setenta y cinco por ciento** de los ingresos declarados como actividades empresariales o del **diez por ciento** del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.<sup>30</sup>

Para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá manifestar su aceptación expresamente, mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, con la presencia de dos testigos.

La obligación solidaria podrá constituirse mediante el acreditamiento de la idoneidad y solvencia económica del obligado solidario.

Para tales efectos, el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que el garante deberá, fracción I: "... Manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos."

A fin de formalizar el otorgamiento de la garantía, el jefe de la oficina recaudadora levantará un acta, de la que deberá entregar copias a los interesados, y se encargará de inscribir en el Registro Público de la propiedad, cuando se hubiera embargado bienes que por su naturaleza sean motivo de registro.

Cuando sea necesario hacer efectiva la garantía, se sacarán a remate los bienes ofrecidos, de acuerdo con el procedimiento que establece el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 173 al 196.

---

<sup>30</sup> Ver artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Cuando proceda la cancelación de la garantía, en su caso la autoridad comunicará tal situación al Registro Público de la Propiedad, para que se dé de baja la inscripción correspondiente.

Si un tercero asume la obligación de garantizar por cuenta de otro, con prenda o hipoteca o embargo en la vía administrativa, deberá cumplir con los requisitos que para cada una de estas formas establece el Reglamento del Código Fiscal.

### **2.1.3.3. DEPÓSITO EN DINERO EN LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO AUTORIZADAS.**

Una forma de garantía real establecida por el artículo 141, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, es el depósito u otras formas de garantía financiera equivalentes. Esta forma de garantía debe aceptarse al 100% de su valor nominal respecto del importe del crédito actualizado y todos sus accesorios legales causados así como los que se originen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Si a los doce meses no se ha pagado el crédito fiscal, se deberá ampliar la garantía por otro período igual.

El **depósito** se entiende como *la entrega de algún bien a un tercero, con el propósito de que se haga cargo de mantenerlo a disposición de una persona determinada, quien bajo ciertas condiciones preestablecidas, puede hacerse acreedora a su entrega.*

El **depósito en dinero** consiste en entregar cierta cantidad de dinero a una institución autorizada, a efecto de que la reciba en calidad de garantía a favor del Fisco Federal, obligándose a guardarla para, según el caso, restituirla al depositante o se haga efectivo por la autoridad competente. Generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo permanecer la cantidad original en depósito mientras subsista la

obligación de garantizar, pudiendo el depositante retirar los intereses que se generen de acuerdo con lo establecido en el Artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El depósito en dinero se puede efectuar mediante billete expedido por Nacional Financiera o el Banco de México, S.A., y por cualquier institución bancaria autorizada para tal efecto y puesto a disposición de la Tesorería de la Federación.

#### **1.3.4. PRENDA O HIPOTECA.**

Cabe señalar, que nuestra legislación fiscal considera a la prenda y a la hipoteca dentro de una sola fracción, lo cual puede originar controversia por su similitud; sin embargo, tienen el mismo objetivo, pero existen diferencias entre ambas.

La prenda es una garantía real sobre bienes muebles, admisible en materia fiscal según el artículo 141, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Se entiende por **prenda** un contrato *por el que un deudor o un tercero entrega al acreedor o a un tercero la posesión de un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de la obligación y su preferencia en el pago, con el producto de su venta en caso de incumplimiento de la misma obligación.*

La garantía de prenda se constituye mediante la entrega real o jurídica de bienes muebles, los que serán aceptados al 75% de su valor, y deberán estar libres de gravámenes hasta por ese porcentaje, que se acredite la propiedad de quien la otorga y sean susceptibles de ser enajenados al proceder su exigibilidad, a efecto de cubrir la obligación pecuniaria garantizada.

La prenda deberá inscribirse en el Registro que corresponda, generalmente se registran ante el Registro Público de la Propiedad y/o escritura pública o protocolización ante notario para que se produzca efectos contra terceros, siempre y cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.

No serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en dominio fiscal, o en el de acreedores; los de procedencia extranjera, sólo se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país.

El artículo 2893 del Código Civil Federal define a la *hipoteca* como: “Una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley”.

La **hipoteca** es un contrato por el *que el deudor o un tercero concede a un acreedor el derecho sobre un determinado bien enajenable, sin entregarle la posesión del mismo, para garantizar con su producto el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago.*

La hipoteca generalmente se constituye sobre bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral, que comprendan a la vez los predios y sus accesorios, entendidos éstos como las construcciones, equipos instalados que no sean de fácil retiro o que forme parte de los mismos; también puede constituirse sobre bienes muebles respecto de los cuales es admisible la hipoteca, por ejemplo los barcos y aeronaves.

Las autoridades fiscales no aceptarán la garantía en ésta modalidad cuando los bienes estén sujetos a gravámenes anteriores a la determinación del crédito fiscal, así como los que se encuentren afectados por resoluciones agrarias o urbanísticas.

Cuando los bienes a hipotecar ya estén dados en garantía con anterioridad, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor, en caso contrario, se procederá a que se constituya garantía complementaria por la cantidad que no quede cubierta.<sup>31</sup>

El otorgamiento de la garantía de hipoteca se hará en escritura que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal.

El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año conforme a los requisitos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La hipoteca puede ser constituida por el propio deudor o responsable del crédito fiscal o por una persona que sea un tercero propietario del inmueble, en este último caso dispone el Artículo 65 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que el tercero debe cumplir con los requisitos que se señalan para la hipoteca y al mismo tiempo para que un tercero asuma solidariamente la obligación fiscal, quedando obligado personalmente.

#### **2.1.3.5. EL EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA.**

El embargo en la vía administrativa es otra de las garantías reales establecidas en el artículo 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Como todas las demás, deberá comprender además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados y los que se originen en los doce meses siguientes a su otorgamiento y, en caso de que no se haya cubierto el crédito fiscal, se deberá ampliar la garantía por los doce meses siguientes.

---

<sup>31</sup> Fracción II del artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Esta garantía se constituye a solicitud del contribuyente hacia la autoridad. El contribuyente deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente, para tal efecto señalará los bienes en que deba practicarse el embargo, siempre que sean de su propiedad y con valor suficiente para garantizar el interés fiscal, sin que sean susceptibles de embargo los bienes de fácil descomposición o deterioro, o materias inflamables.

Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales, el representante legal; mismos que deberán conservar los bienes en depósito en los mismos términos y condiciones en que fueron entregados.

Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no lo hubiera en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina.<sup>32</sup>

El embargo de los bienes deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, o mediante escritura pública o protocolización ante notario cuando los bienes embargados estén sujetos a esta formalidad.

Con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución, por lo que el pago efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

---

<sup>32</sup> Ver artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.



### **2.1.3.6. TÍTULOS VALOR O CARTERA DE CRÉDITOS DEL PROPIO CONTRIBUYENTE.**

En la fracción VI del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, se establece este tipo de garantía del crédito fiscal, cuando el contribuyente demuestre ante la autoridad ejecutora la imposibilidad de hacerlo mediante cualquiera de las otras formas de garantía previstas en dicho artículo.

**Los títulos valor** o documentos que acreditan valores o inversiones como son las acciones, obligaciones, bonos, certificados de depósito, etcétera, se aceptarán como garantía del interés fiscal para asegurar la parte de la totalidad del crédito que no ha quedado garantizada, solamente en el supuesto en que el deudor manifieste por escrito, bajo protesta de decir verdad, que es la única forma en que puede hacerlo, especifique los datos de identificación de los títulos respectivos y se comprometa a no disponer de los mismos sin la previa autorización de la autoridad ejecutora.

En la práctica los títulos se recibirán al 100% de su valor nominal, siempre y cuando no estén dados en garantía de otros créditos distintos a los fiscales. Asimismo, una vez aceptados los títulos en garantía por la autoridad ejecutora, los mismos deberán inscribirse en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.

Tratándose de la **cartera de créditos**, con la finalidad de que las autoridades fiscales aseguren el cumplimiento de la obligación mediante ésta modalidad de garantía, es conveniente que la misma se ofrezca en escrito firmado por el deudor ante notario o la propia autoridad en presencia de dos testigos, en que se obligue a mantener asegurada la parte de la totalidad del crédito fiscal a su cargo no garantizada, con los créditos que tenga a su favor, bajo protesta de decir verdad de que es la única forma de cumplir con este requisito.

Al citado escrito deberán acompañarse estados de posición financiera, copia de las declaraciones anuales del impuesto sobre la renta de los dos últimos ejercicios, el inventario de los bienes de la negociación, así como un informe sobre el movimiento de clientes, documentos por cobrar y otras cuentas que comprueben el monto promedio mensual de su cartera de créditos validados por Contador Público Registrado.

El deudor, además, durante la vigencia de esta garantía, periódicamente deberá informar sobre el movimiento que registre su cartera de créditos a la Administración Local de Recaudación correspondiente.

Por lo general, el deudor responde de sus obligaciones con todos sus bienes, salvo los casos de que se hayan constituido gravámenes reales como la hipoteca, la prenda o el embargo en la vía administrativa.

#### **2.1.3.7. COMBINACIÓN DE GARANTÍAS.**

Se podrá garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito con la combinación de las diferentes formas de garantía antes señaladas, con la formalidad de que dicha garantía sea suficiente para cubrir el monto total del crédito fiscal y sus accesorios, que se causen durante el período de doce meses siguientes a partir de la fecha en que fue otorgada la garantía.<sup>33</sup>

#### **2.1.4. REQUISITOS PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.**

Como parte de la certeza en el aseguramiento de créditos fiscales que debe tener la autoridad fiscal es necesario que el contribuyente, al ofrecer un medio de garantía para el cumplimiento de la obligación tributaria, deba garantizar el interés

---

<sup>33</sup> Ver artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

fiscal fehacientemente, de tal manera que la autoridad cumpla su objetivo: la recaudación de las cantidades que tenga derecho a percibir el estado para el cumplimiento de los planes de desarrollo previamente establecidos.

Se debe establecer en primer lugar la autoridad competente para aceptar las garantías del interés fiscal que otorgan los particulares y como se maneja en el punto 1.1 del presente capítulo se señalan como autoridades competentes: las Administraciones Generales de Recaudación, Administraciones Generales Grandes Contribuyentes y las Administraciones Locales de Recaudación, conforme a los Artículos 19, Apartado "A", Fracción XVII, 25, Fracción XXV, 27, Fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En general la calificación de las garantías del interés fiscal consiste en comprobar:

- Que el motivo por el que se otorga sea procedente.
- Que reúna los requisitos de forma legal.
- Se señale el tipo de garantía que se ofrece.
- Se mencione el concepto y el origen de la misma.
- Que el importe de la garantía sea suficiente.

Recordemos que los medios para garantizar el interés fiscal se ofrecerán por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, mismos que para ser aceptados se calificarán de acuerdo a lo estipulado por la ley.

En el caso de *pólizas de fianza* como garantía del interés fiscal, las deberán aceptar las autoridades fiscales ya referidas, con el objeto de que todas y cada una de las obligaciones adeudadas se encuentren garantizadas por tales pólizas en forma expresa.

El procedimiento para admitir la fianza como medio de garantía se hará conforme a las siguientes reglas:

Al recibir la fianza, la Administración correspondiente procede a calificarla, es decir, a verificar que la misma cumpla con los siguientes requisitos:

1. Esté formulado en papelería oficial de las instituciones de fianzas (artículo 12 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas).
2. Contenga la fecha de expedición y número de folio legibles y sin alteraciones.
3. Señale con número y letra el importe total por el que se expide, en moneda de curso legal, debiendo coincidir ambos datos. Tal cantidad, también deberá coincidir con el monto a garantizar, considerándose dentro de éste el crédito y sus accesorios legales.
4. Cite los datos de identificación de la Afianzadora (denominación, clave del Registro Federal de Contribuyentes y domicilio), así como el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes del deudor principal.
5. Indique los datos del crédito o créditos de que se trate, tales como conceptos del adeudo, período al que corresponde, motivo por el que se garantiza y los demás que procedan de acuerdo a cada caso en particular.
6. Contenga el nombre y firma autógrafa de los funcionarios autorizados.
7. Contenga las cláusulas que se mencionan a continuación:

*“En el supuesto que la presente fianza se haga exigible, la institución fiadora se somete expresamente al Procedimiento Administrativo de Ejecución establecido en el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación y está conforme en que se le aplique dicho procedimiento con exclusión de cualquier otro, renunciando a los beneficios de orden y excusión”.*

*“La presente fianza permanecerá en vigor desde la fecha de su expedición y durante la substanciación de todos los recursos legales o juicios que se interpongan, hasta que se dicte resolución definitiva por autoridad competente”.*<sup>34</sup>

Una vez calificada la garantía, las autoridades fiscales antes mencionadas, formularán oficios de aceptación dirigido al otorgante, que contenga los datos de la fianza que se indican a continuación:

1. Número y folio.
2. Importe total.
3. Fecha de expedición.
4. Denominación de la compañía afianzadora.
5. Nombre, denominación o razón social del fiado.
6. Conceptos garantizados.
7. Motivo por el cual se otorga la garantía.

Cuando la póliza de fianza omita requisitos necesarios para su aceptación, se formulará requerimiento por el que se solicite al oferente de la fianza, que en un plazo de *cinco días* contados a partir del siguiente a la fecha de notificación del requerimiento, solvente o corrija el requisito o error detectado en la póliza, apercibiéndole de que, en caso de incumplimiento, no se aceptará la garantía<sup>35</sup>.

Para cumplir con el requisito, el oferente deberá presentar dentro del plazo señalado en el mismo, el documento adicional que expida la afianzadora, que modifique o adicione los datos o el monto de la póliza correspondiente, según el caso, como lo previene la Ley Federal de Instituciones de Fianzas en su artículo 117.

El artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que se cumplan los requisitos que establecen el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento en cuanto a la clase de garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó

---

<sup>34</sup> El contenido de las cláusulas que se mencionan en el presente trabajo de investigación están en constante cambio, sin embargo la finalidad es la misma.

<sup>35</sup> Ver artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

y que su importe sea suficiente, mismos requisitos de los cuales hemos hecho referencia en el presente capítulo.

Respecto de la *prenda* como forma de garantizar el interés fiscal mediante la entrega de un bien mueble, susceptible de enajenarse en caso de incumplimiento de la obligación garantizada; para su aceptación se procederá a verificar que la garantía ofrecida reúna los siguientes requisitos:

1. Exista escrito en el que se ofrezca el bien mueble como garantía prendaria.
2. Que, quien ofrezca la prenda sea su legítimo propietario y exhiba la factura o documentos, que así lo acredite.
3. Que el valor de los bienes sea suficiente para asegurar el interés fiscal, presentando avalúo del mismo, salvo el supuesto previsto en el párrafo tercero de la Fracción I del Artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Al examinar la autenticidad de los documentos, deberá de comprobarse que los bienes correspondan físicamente con la descripción contenida en el documento, que realmente sea propiedad del deudor y que el avalúo que se presente esté vigente, conforme a lo previsto en el artículo 4º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

De no reunir los requisitos para su aceptación, se requerirá mediante oficio al deudor para que subsane la omisión dentro de un plazo de cinco días, apercibiéndole que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.<sup>36</sup>

Satisfechos los requisitos, su aceptación se formaliza levantándose un acta administrativa, la cual deberá contener los datos siguientes:

1. Nombre completo del deudor.

---

<sup>36</sup> Ver artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

2. Lugar y fecha en que se levanta el Acta.
3. Importe total de crédito actualizado, incluyendo los accesorios legales causados y los que se causan en los doce meses siguientes a su otorgamiento.
4. Valor de los bienes.
5. Importe de la garantía.
6. Descripción de la prenda.
7. Motivo por el que se garantiza.
8. Honorarios de los depositarios, en su caso.

Cuando los bienes están sujetos a inscripción, se solicita este al Registro Público de la Propiedad y del Comercio.

Ahora bien, tratándose de la *hipoteca* para efecto de su aceptación, habrá de verificarse lo siguiente:

1. Se presente escrito de ofrecimiento de garantía.
2. Se anexe copia certificada de la escritura pública o título de propiedad en el que se acredite que el deudor u obligado solidario del crédito es el legítimo propietario del bien.
3. Certificado de libertad de gravámenes, en el que no aparezca anotado algún gravamen o en el supuesto de que si lo reporte, la suma total de estos y el interés fiscal a garantizar, no exceda del 75% del valor del bien.
4. Última boleta de pago de Impuesto Predial, en su caso.
5. Avalúo pericial o catastral (formulado por lo menos con 6 meses de anterioridad a su presentación), en términos del artículo 4º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
6. En su caso, escrito del cónyuge o copropietario (s), por el que se manifieste su aceptación como obligado solidario.

De no reunir los requisitos, se elabora oficio para el deudor a efecto de que dentro de los cinco días siguientes dé cumplimiento a las omisiones, apercibiéndole que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.

Revisada y aceptada la garantía, la autoridad ejecutora proporcionará al Notario Público los documentos presentados para que se formule escritura pública, la cual se inscribe en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio para que surta efectos contra terceros.

Tratándose de la *obligación solidaria asumida por tercero* que compruebe su idoneidad y solvencia. Se requiere que el obligado solidario acredite su idoneidad y solvencia económica. Esta obligación solidaria puede asumirse mediante prenda, hipoteca o embargo en vía administrativa.

Para su aceptación se debe verificar que este tipo de garantía reúna los requisitos siguientes:

1. Se presente escrito de ofrecimiento, acompañando el documento firmado ante notario público o ante la autoridad ejecutora que tiene a su cargo el cobro del crédito fiscal, donde se haga constar que el tercero asume dicha responsabilidad.
2. Para que un tercero asuma la obligación de garantizar por cuenta de otro mediante prenda o hipoteca o embargo en la vía administrativa, deberá cumplir con los requisitos que para cada una se establecen en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

De no reunir los requisitos, se formulará requerimiento a efecto de que dentro de los cinco días siguientes subsane la omisión, apercibiéndole que de no hacerlo, se tendrá por no presentada la misma.



Una vez calificada la garantía otorgada, se formaliza mediante la emisión del oficio de aceptación correspondiente dirigido al deudor.

La autoridad fiscal para aceptar *el embargo en la vía administrativa* verificará que la garantía ofrecida reúna los siguientes requisitos:

- Se presente escrito de solicitud de embargo en la vía administrativa.
- La solicitud señale el tipo de bien que se va a embargar, pudiendo ser: muebles, derechos reales, inmuebles o negociaciones.
- Que en la misma solicitud manifieste y acredite fehacientemente que se a cubierto el dos por ciento, por concepto de gastos de ejecución.

En estos casos se debe verificar, según sea el tipo de embargo, lo siguiente:

***Si se trata de Bienes Muebles.***

- Que la factura o documento, acredite la legítima propiedad del oferente.
- Se presente avalúo pericial del mismo.

***Si se ofrecieron Derechos Reales.***

- Acciones, bonos u otros títulos en que consten tales derechos.
- Contratos de administración celebrados con casas de bolsa.

***Si el embargo consiste en Bienes Inmuebles.***

- Copia certificada de la escritura pública o del título de propiedad.
- Certificado de libertad de gravámenes.
- Constancia de no afectación agraria o urbanista.
- Última boleta de pago de impuesto predial.
- Avalúo bancario o catastral.

- En su caso, escrito del cónyuge o copropietario, manifestando su aceptación como obligado solidario.

***Si se otorgan Negociaciones*** (No constituidas en sociedad). Además de:

- Cédula de Registro Federal de Contribuyentes.
- Última declaración de pago del Impuesto Sobre la Renta.
- Inventario de bienes y derechos de la negociación.
- Avalúo de la negociación.

En su caso cuando estén constituidas como sociedades mercantiles, sociedades o asociaciones civiles:

1. Acta constitutiva en que no aparezca cláusula prohibitiva para otorgarla en garantía.
2. Poder para actos de dominio del oferente.
3. Estados financieros de la empresa.
4. Última declaración de pago del Impuesto Sobre la Renta.
5. Inventario de bienes de la empresa.
6. Avalúo de la negociación.
7. Último recibo de pago del impuesto predial (si el inmueble forma parte de los activos de la empresa o negociación).
8. Certificado de libertad de gravámenes.

De no reunir los requisitos, se formulará requerimiento al deudor para que dentro de un plazo de cinco días, subsane la omisión, apercibiéndole que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.

De reunir los requisitos, y previa comprobación del pago de los gastos de ejecución en términos del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación se levantará acta administrativa y se formalizará su aceptación efectuando la diligencia

de embargo sobre los bienes que se proponen en garantía, inscribiéndose en su caso, en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio para que surta efectos contra terceros.

Para efectos de la aceptación de *los títulos valor*, la autoridad fiscal verificará lo siguiente:

1. Se presente escrito de ofrecimiento de los títulos valor como garantía del interés fiscal.
2. Que el escrito contenga la manifestación del contribuyente, bajo protesta de decir verdad, que se encuentra imposibilitado para garantizar en alguna otra forma, especificando pormenorizadamente los datos de identificación de los títulos.
3. Se acredite documentalmente la vigencia y legítima propiedad de los títulos.
4. Que el escrito de ofrecimiento contenga la promesa del deudor del o los créditos de no disponer de los valores o inversiones de los mismos, sin el previo consentimiento de la autoridad ejecutora, la cual, en caso de autorizarlo, deberá exigir garantía sustituta que permita mantener asegurado el interés fiscal.

De no reunir los requisitos se formulará oficio para que dentro de los cinco días siguientes subsane la omisión, apercibiéndole que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.

Una vez reunidos los requisitos de la garantía ofrecida, su aceptación se formaliza mediante oficio, destinando copia a la Dirección General de Seguros y Valores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para los efectos de su competencia, así como a la Tesorería de la Federación en calidad de beneficiaria, apercibiéndose al oferente, de que en caso de hacerse exigible el (los) crédito (s) fiscal, se ejecutarán los títulos de crédito, contratos o documentos, los cuales deberán de ponerse a disposición de la autoridad.

Para efectos de la calificación de *la cartera de créditos del contribuyente* es conveniente que la autoridad ejecutora, verifique que la garantía reúna los siguientes requisitos:

1. Se presente escrito de ofrecimiento de la garantía, firmado ante notario público o ante la autoridad ejecutora, en presencia de dos testigos.
2. Contenga la manifestación bajo protesta de decir verdad, su imposibilidad de garantizar en alguna otra forma.
3. Contenga la manifestación del contribuyente, en la que se obliga a mantener su cartera de créditos (letras de cambio, pagarés, títulos de crédito, contratos u otros documentos que acrediten tales adeudos) como garantía del interés fiscal y sus accesorios.

En la citada cartera deberán excluirse los créditos que estén en situación de incobrabilidad.

4. Se anexe al escrito, la documentación que acredite lo manifestado (estados de posición financiera, declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta de los dos últimos ejercicios, inventario de bienes de la negociación, contrato de arrendamiento que demuestre que el inmueble de la empresa no es de su propiedad).
5. Se presente un informe del movimiento que registre la empresa en sus rubros de clientes, documentos por cobrar u otras cuentas que acrediten el monto promedio mensual de su cartera de créditos, validada mediante firma de contador público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De no reunir los requisitos, se formulará requerimiento al deudor para que subsane las omisiones dentro de un plazo de cinco días, apercibiéndole que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.

Una vez satisfechos los requisitos de la garantía ofrecida, su aceptación se formalizará mediante oficio en el cual se indicará al garante que *mensualmente*

deberá informar a la autoridad ejecutora los movimientos que registre su cartera de créditos.

Para la calificación *del depósito en dinero* se deberá verificar lo siguiente:

1. Se efectúe su ofrecimiento por escrito.
2. Se presente el original del certificado de depósito.
3. Que el certificado o billete de depósito, esté expedido por Nacional Financiera, o cualquier otra institución bancaria autorizada para tal efecto.
4. Contenga el número de folio de billete.
5. Señale el importe del depósito con número y letra, debiendo ser correlativo al total del importe a garantizar.
6. Concepto garantizado.
7. Nombre completo del depositante.
8. Lugar y fecha de expedición.
9. Estar expedido el billete de depósito a favor de la Tesorería de la Federación.
10. Firma autógrafa del funcionario que lo autorizó.

De no reunir los requisitos se formula requerimiento para que se subsane la omisión dentro de un plazo de cinco días, apercibiéndosele que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.

Satisfechos los requisitos se procede a formalizar la aceptación del billete de depósito, anotando al reverso del mismo los datos de (los) crédito (s) que garantiza (n), fecha, nombre y firma del servidor público autorizado para calificar y aceptar la garantía, comunicándose dicha situación al oferente de la garantía.

Una vez realizada la aceptación de la garantía otorgada por el contribuyente y si ésta cumple con los requisitos de ley, será aceptada, de lo contrario, si no cumple con los requisitos, será negada por la autoridad y por consiguiente se iniciará el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Como ya lo hemos mencionado el Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deberán reunir las formas de garantizar el interés fiscal. Para lo cual, la autoridad fiscal vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad.

Ahora bien, toca el turno de referirnos a groso modo de la efectividad de las garantías, así tenemos que:

Al hacerse **exigible** la fianza, esta se hará efectiva en términos del artículo 143 del Código Fiscal de la Federación mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución con las siguientes modalidades:

1. La autoridad ejecutora para poder requerir de pago, previamente deberá levantar el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, al tratarse de fianzas a favor de la Tesorería de la Federación, para lo cual tendrá un plazo no mayor de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de la fianza, por lo que al requerir del pago a la afianzadora, esta deberá acompañar copia del acta antes mencionada, así como de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad.
2. Si no se paga el crédito dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la autoridad ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate en bolsa, valores propiedad de la afianzadora, bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado.

Al hacerse exigible la *garantía prendaria*, su efectividad se hará a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución a efecto de realizar la enajenación de los bienes en remate o fuera de subasta, según sea el caso.

*La Hipoteca* se hará exigible a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, para que con el producto obtenido de la enajenación sea cubierto el crédito fiscal.

Tratándose de *la obligación asumida por terceros* al hacerse exigible el crédito fiscal garantizado, se formulará requerimiento de pago al obligado solidario y en el caso de que éste no cumpla con el pago, se hará efectiva la garantía fiscal en la modalidad que en su caso se hubiere otorgado.

En el caso *del embargo en la vía administrativa* al hacerse exigible esta garantía, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, tratándose de negociaciones habrá de efectuarse una previa intervención con cargo a caja, conforme a lo dispuesto en la Sección Tercera del Capítulo Tercero del Título Quinto del Código Fiscal de la Federación.

Respecto de los *títulos valor* al hacerse exigible el adeudo, se requerirá al contribuyente la entrega de los títulos de crédito, contratos u otros documentos a efecto de notificar su embargo a los deudores del oferente de la garantía, para que no hagan a éste el pago de las cantidades sino a la autoridad ejecutora, por conducto de institución de crédito, apercibiéndoles de doble pago en caso de desobediencia.

Hablando del *depósito en dinero* al hacerse exigible la obligación garantizada se procede a su efectividad, solicitando a la Tesorería de la Federación aplique el billete de depósito en forma definitiva al pago del crédito fiscal, especificando el motivo que lo justifique y adjuntando copia de los antecedentes respectivos.

La efectividad de las garantías antes mencionadas, depende de una adecuada calificación, de tal manera que se asegure su buen cobro en caso de incumplimiento por parte del contribuyente que la ofrece, para efectos de aplicarla o disponer del monto de la misma en el momento que se haga exigible el crédito fiscal, de esta manera se asegura la autoridad como acreedor de un derecho.

Actualmente se considera que el embargo en la vía administrativa tiene mayor efectividad, ya que se obtiene mayor certeza en el cobro de un crédito fiscal por parte de la autoridad, porque si bien es lento en la obtención de su producto, es lo suficientemente preciso en el cobro del mismo.

La garantía podrá disminuirse o sustituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por el pago de una parte del mismo, o sea que si el contribuyente va pagando el adeudo fiscal, la garantía se tendrá que disminuir en la misma medida.

Los Artículos 19, Apartado "A", Fracción XVII, 25, Fracción XXV, 27, Fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, faculta a las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes, de Recaudación y las Administraciones Locales que de ellas dependan a autorizar la sustitución de las garantías.

Se podrán combinar las formas de garantía para asegurar el interés fiscal sobre un mismo crédito fiscal, asimismo, podrán substituirse entre sí; en el caso de que así sea, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la garantía sustituta, siempre y cuando no sea exigible la que se pretende sustituir.<sup>37</sup>

Cabe recordar que el crédito fiscal se vuelve exigible en los siguientes casos:

1. Una vez transcurrido el término de cuarenta y cinco días y el crédito no se pago o garantizó.
2. Tratándose de pagos en parcialidades, por el incumplimiento en el entero de tres parcialidades.

---

<sup>37</sup> Ver artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.



3. En los créditos fiscales con diferimiento de pago, cuando éste no se realice al término de la prórroga.
4. Al emitirse resolución en un Recurso Administrativo, favorable a los intereses del Fisco Federal, siempre que ésta no sea impugnada dentro del término legal.
5. Al dictarse sentencia firme en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o juicio de garantías ante autoridad judicial, justificándose con ello la exigibilidad de la garantía.
6. Al negarse la condonación de una multa, si su importe no es cubierto al notificarse su resolución.

Si por cualquier circunstancia la garantía ofrecida por el contribuyente resulta insuficiente, la autoridad requerirá al contribuyente la ampliación de la misma.

Una vez transcurrido el período de doce meses siguientes a la fecha de otorgamiento de la garantía, a que se refiere el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, procede que, si el crédito persiste insoluto y la garantía ofrecida resulta insuficiente para respaldar los recargos de un nuevo período de doce meses, se exigirá la ampliación correspondiente, lo cual deberá hacerse dentro del mes siguiente a aquél en que hubiere concluido el período que se indica, de conformidad con el artículo 69 último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Ampliada la garantía continuará suspendido el Procedimiento Administrativo de Ejecución, hasta que sea exigible la obligación garantizada.

Ahora bien, brevemente referiremos sobre la *dispensa de la garantía del interés fiscal*. En el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, se precisa que:

*“En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía”.*

Por lo tanto, la garantía del interés fiscal se debe exigir invariablemente.

Sin embargo, existen excepciones en las que se releva de otorgar garantía del interés fiscal, sin que esto se considere como dispensa de la garantía, como son las siguientes:

1. Las facilidades administrativas que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorga anualmente a los contribuyentes personas físicas que opten por pagar hasta en seis parcialidades.
2. Las que se refieren a las entidades que están exentas de otorgar garantía del interés fiscal por disposición de la ley que las regula, que son entre otras: el Banco de México, Instituciones de Crédito.

Estas personas no tendrán obligación de garantizar el interés fiscal de acuerdo a criterios establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### **2.1.5. CANCELACIÓN DE LA GARANTÍA.**

Al cumplir el contribuyente con la obligación del crédito fiscal se cancela la garantía otorgada.

Al igual que en el derecho común, el principal medio para extinguir las obligaciones sustantivas tributarias es el pago; recuérdese que esta obligación es de dar y consiste en el pago de las cantidades adeudadas.

La Administración Local de Recaudación tiene la facultad, conforme al artículo 27 fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, de cancelar las garantías cuando proceda.

La garantía debe cancelarse en los siguientes casos:

1. Por sustitución de garantía.
2. Por el pago del crédito fiscal.
3. Cuando en definitiva quede sin efecto la resolución que dio origen al otorgamiento del crédito fiscal, ya sea por resolución que deje sin efectos el crédito fiscal o sentencia que declare la nulidad del mismo crédito, por lo que se otorgo la garantía.
4. En cualquier otro caso en que deba cancelarse la garantía de conformidad con las disposiciones fiscales.

El contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico deberá presentar la solicitud de cancelación de la garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando a dicha solicitud los documentos en los que acredite la procedencia de la cancelación.

La cancelación de las garantías que con motivo de su otorgamiento se hubiere efectuado la inscripción en el Registro Público de la Propiedad, se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al Registro Público que corresponda, solicitando su cancelación en el registro.

Si la garantía se otorgó por medio de fianza de institución autorizada, la cancelación se hará devolviendo el original de la póliza de fianza al deudor; si fue con prenda, se devolverá el bien sobre el que se constituyó la misma. En el caso de que la garantía fuera en depósito de dinero en institución de crédito autorizada para tal efecto, la cancelación se hará entregando el billete con el endoso respectivo, y si fue con embargo de bienes, se levantará dicho embargo.

En todos estos supuestos, se formulará el *acta de cancelación* que corresponda, con la asistencia de dos testigos y la firmarán tanto éstos como el propio deudor y la autoridad ejecutora, entregándole copia del acta al deudor; lo anterior, con excepción al caso de cancelación de la póliza de fianza, ya que la autoridad que la recibió dará de baja la póliza en el registro que para tal efecto se hubiere inscrito.

### **CAPÍTULO III. DE LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.**

Sumario. 3.1. De la caducidad; 3.1.1. Definición; 3.1.2. Plazo para que opere la caducidad; 3.1.3. Interrupción y suspensión del término; 3.1.4. Formas de hacer valer la caducidad; 3.2. De la prescripción; 3.2.1. Definición; 3.2.2. Término de la prescripción; 3.2.3. Interrupción y suspensión del término; 3.2.4. Formas de hacer valer la prescripción; 3.3. Diferencia entre caducidad y prescripción.

#### **3.1. DE LA CADUCIDAD.**

La palabra caducidad se puede definir en términos generales como la extinción, desaparición, pérdida de un derecho o facultad por vencimiento del plazo que la ley señala para tal efecto, es decir, se entiende como una sanción por el no ejercicio oportuno de ese derecho; en donde el legislador subordina la adquisición de un derecho a una manifestación de voluntad en cierto plazo y al no producirse en ese tiempo, se pierde ese derecho por inactividad de su titular.

La legislación fiscal considera a la caducidad como la pérdida o extinción de las facultades de las Autoridades Fiscales, por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado por la misma ley.

A continuación se presentan diferentes significados sobre el término genérico, caducidad.

El Diccionario Jurídico de Rafael de Pina, brevemente señala: “Caducidad. Extinción de un derecho, facultad, instancia o recurso”.<sup>38</sup>

Por su parte, el Maestro Manuel Bejarano Sánchez la define en los siguientes términos: “La palabra caducidad proviene del verbo latino *cadere* 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”.<sup>39</sup>

De forma genérica Adolfo Arrijoa Vizcaíno señala: “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.”<sup>40</sup> Dicho de otra forma, si el particular no impulsa el procedimiento durante un período de tiempo, pierde el derecho de actuar en juicio.

Es decir el autor en comentario refiere a la *caducidad de la instancia*, sin embargo podemos afirmar que esta no se encuentra contemplada en el Código Fiscal de la Federación, señalando al respecto los criterios sostenidos por el Poder Judicial de la Federación:

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

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

<sup>38</sup> DE PINA VARA, Rafael. *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Vigésimosexta Edición, México 1998, p. 138.

<sup>39</sup> BEJARANO SANCHEZ, Manuel. *Obligaciones civiles*, Editorial Oxford, S.A. de C.V., Quinta Edición, México, 1999, p. 393.

<sup>40</sup> ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Editorial. Themis, S.A. de C.V., Décima Quinta Edición, México 2000, 538 p.p.

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

De lo anterior podemos señalar los siguientes elementos comunes a la caducidad: la existencia de un derecho, el plazo determinado por la ley para su ejercicio y la pérdida de ese derecho por inactividad del titular.

Ahora bien, mediante la existencia de esta figura jurídica llamada caducidad se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza que las autoridades hacendarías no podrán ejercer sus facultades al término cinco, diez o tres años respectivamente.

### **3.1.1. DEFINICIÓN.**

En el derecho fiscal mexicano la caducidad ha sido definida por diversos autores, entre los cuales encontramos a la Doctora Margarita Lomelí Cerezo, Ex-Magistrada Presidente de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa 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”.<sup>41</sup>

El autor Luís 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

---

<sup>41</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita. “*Prescripción y caducidad en el derecho tributario*”, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera época, año VI, México D.F., Agosto de 1993, p. 77.

facultad para deducir una acción, sea impidiendo su promoción, o la continuación del procedimiento.”<sup>42</sup>

El Jurista Adolfo Arrijo Vizcaíno, indica: “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...”<sup>43</sup>

El Doctor Luís Humberto Delgadillo Gutiérrez refiere: “Por su parte, la caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para **comprobar** el cumplimiento de las disposiciones fiscales, **determinar** créditos fiscales e **imponer sanciones**.”<sup>44</sup>

Ahora bien, la caducidad se debe entender y definir, para efectos fiscales, conforme al 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 para tal efecto por el citado Código.*”

Una vez señalado lo anterior, podemos separar los elementos primordiales de dicha figura jurídica, los cuales a nuestra consideración son los siguientes: la caducidad cobra vida por la inactividad ocasionada por descuido, negligencia o por ignorancia de la autoridad hacendaría, para tal efecto debemos considerar que la inactividad debe prolongarse durante determinado tiempo, ocasionado, la pérdida de facultades consistentes en la determinación de contribuciones omitidas y sus

---

<sup>42</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, Luís. **Derecho Fiscal Mexicano**, Ediciones Fiscales, Cuarta Edición, México 1973, p. 164.

<sup>43</sup> ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, Op cit. p. 548.

<sup>44</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Luís Humberto. **Principios de Derecho Tributario**, Editorial. Limusa, S.A. de C.V. Cuarta Edición, México 2005, p. 128.



accesorios; la verificación del cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso, la imposición de sanciones por violación a dichas disposiciones.

### 3.1.2. PLAZO PARA QUE OPERE LA CADUCIDAD.

El término genérico como plazo para que opere la caducidad es de **cinco años**, si se trata de un contribuyente que cumple normal y oportunamente con las disposiciones fiscales; pero existen plazos de **diez años**, cuando el contribuyente incurre en irregularidades expresamente señaladas como tales, y de **tres años**, en los casos de los supuestos de responsabilidad solidaria, de los liquidadores, síndicos, directores generales, gerentes generales o administradores únicos de sociedades mercantiles, siendo el cómputo de dichos plazos de la siguiente manera (artículo 67 del Código Fiscal de la Federación):

- 1) La caducidad extingue el derecho de la autoridad fiscal 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, **en el plazo de cinco años** contados a partir **del día siguiente** a aquel en que:
  - I. 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 las 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 aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

- II. Se presentó o debió haberse presentado *declaración o aviso* que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista 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 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.*
- 2) La caducidad extingue el derecho de la autoridad fiscal 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, en el plazo de **diez años**, cuando:
- I. El contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes,
  - II. No lleve contabilidad, o no la conserve durante el plazo de diez años que establece el Código Fiscal de la Federación, 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 aquel 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 sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años.

Esta ampliación al término caducario se hace a efecto de no darles el mismo trato a contribuyentes diferentes, ya que aquellos que no se ajustan a lo establecido en las disposiciones fiscales, no pueden recibir el mismo trato que los contribuyentes regulares, lo cual constituye una situación inequitativa. Por su parte el autor Dionisio J. Kaye expone lo anterior 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.”<sup>45</sup>

- 3) La caducidad extingue el derecho de la autoridad fiscal 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, en el plazo de **tres años** contados a partir *del día siguiente* a aquel en que: la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, o sea de los liquidadores o síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión, exceptuándose dicha responsabilidad, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de prestar los avisos y proporcionar los informes a que se refiere el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la Dirección General, la Gerencia General, o la Administración Única de las Sociedades Mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión,

---

<sup>45</sup> KAYE, Dionisio J. *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Themis, Sexta Edición, México 2000, p. 204.

así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

Estos plazos no están sujetos a interrupción y sólo se suspenderán cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las diversas fracciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; 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 la que se localice al contribuyente.

Asimismo, el plazo a que hace referencia el artículo 67 del Código de la materia señala que se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere el artículo en comento, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la

Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

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 o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 del Código Tributario Federal para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años.

Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, 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 o de siete años, según corresponda.

Finalmente, los hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, se consideran extintos conforme a la legislación penal aplicable. (Artículo 67 penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación).

Corresponde ahora señalar en forma breve, cuando empiezan a correr los términos para que se configuren los plazos de cinco, diez y tres años a que refiere el multicitado artículo. El término de cinco años se empieza a computar a partir del día siguiente a aquél en que se haya presentado la declaración correspondiente, tratándose de declaraciones complementarias, a partir del día siguiente al en que se presentó la última declaración.

Cuando se trate de contribuciones que no se calculen por ejercicios fiscales, el plazo de caducidad comienza a partir del día siguiente de aquel en que se presentó o debió haberse presentado la declaración o aviso correspondiente, o bien a partir de que se causaron.<sup>46</sup>

Tratándose de la extinción de la facultad para imponer sanciones por 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 corre a partir del día siguiente en que se hubiera realizado la última conducta o hecho. De manera que el término no comienza a correr mientras las infracciones se estén cometiendo.<sup>47</sup>

Respecto de la Fracción IV del artículo 67 materia de este trabajo de investigación, mismo que será analizado y comentado en el capítulo final de esta investigación, por lo que para efectos de señalar cuando empieza a correr el término, se establece que éste se computará a partir del día siguiente a aquel en que se levante el acta de incumplimiento, para lo cual se tendrán cuatro meses a partir de la exigibilidad de la fianza a favor de la Federación.

No obstante lo anterior, hacemos una breve reflexión al respecto, al considerar que la situación establecida en dicho precepto, 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 los de los accesorios de las mismas, como son las multas, recargos, gastos de ejecución; considerando que la autoridad fiscal al exigir el cumplimiento de la fianza

---

<sup>46</sup> Debemos aclarar que las contribuciones se causan desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. Artículo 6to del Código Fiscal de la Federación.

<sup>47</sup> Para efectos prácticos y mejor comprensión del tema, debemos entender por *infracción de carácter continuo*, aquella infracción en que la acción u omisión se extiende ininterrumpidamente por determinado tiempo. Y por *infracción de carácter continuado*, como aquel conjunto de acciones u omisiones constitutivas de la infracción, las cuales no se prolonga en el tiempo, sino que se suscitan de manera discontinua, debido a que cada acción u omisión constituyen una infracción en si mismas, es decir, existe una pluralidad de acciones, a diferencia de la primera que se constituye por una sola acción u omisión que no se interrumpe.

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. Para un mejor entendimiento el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas prevé que para hacer efectivas las obligaciones fiscales a favor de terceros, se estará a lo dispuesto por 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 resulta conducente.

Ahora bien, aplicando de manera similar el razonamiento antes aludido, podemos considerar que tratándose de responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo tercero del mismo numeral, el término empezará a correr a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, considerando la existencia de la determinación del crédito Fiscal, quedando así únicamente la exigibilidad del crédito, sujetándose indudablemente a la prescripción y no a la caducidad.

Respecto de la práctica de visitas domiciliarias o la revisión de contabilidad en las oficinas de la propia autoridad, se debe comenzar a computar la caducidad una vez transcurrido el plazo para la conclusión de la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad.<sup>48</sup> Término que no podrá exceder como ya indicamos con anterioridad de seis años con seis meses o siete años según corresponda.

Ahora referiremos al momento en que concluye el plazo de extinción de las facultades de la autoridad fiscal, por no haber ejercitado las mismas oportunamente. Tenemos entonces que la caducidad se habrá configurado en perjuicio de la administración fiscal, transcurridos los plazos a que hemos hecho referencia y no se hayan ejercido las facultades para determinar la existencia y cuantía de contribuciones omitidas, así como de sus accesorios, comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales o bien para imponer sanciones en su caso.

---

48 El Artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación nos indica, el momento a partir del cual podemos empezar a contar los seis meses para la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de la contabilidad, los cuales se contarán a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, siendo susceptible de ampliarse por seis meses más.

Una vez transcurridos los plazos, de conformidad con lo establecido por el artículo 12 del Código Fiscal párrafo tercero y cuarto, se desprende la fecha en que se actualiza la citada caducidad; estos plazos que fueron fijados por el legislador sin especificación alguna, vencerán el mismo día del siguiente calendario a aquél en que se inició.<sup>49</sup>

### 3.1.3. INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO.

Previo al estudio de la interrupción y suspensión de la caducidad, consideramos necesario denotar las siguientes diferencias entre ambas figuras, así tenemos que la **interrupción** del cómputo trae como consecuencia la eliminación total del tiempo transcurrido, a fin de que vuelva a empezar el conteo; en tanto que la **suspensión** sólo elimina del cómputo del plazo el tiempo suspendido, y al reiniciarse el cómputo la cuenta continuará a partir de donde se había quedado cuando se presentó la suspensión.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 67 dispone en forma categórica que la caducidad no está sujeta a interrupción por causa alguna y solo se *suspenderá* cuando se ejerzan las facultades de comprobación y demás casos previstos por la ley.

Así tenemos que, el plazo para que opere la caducidad, únicamente **se suspende**, en los siguientes casos:

- 1) Cuando las autoridades fiscales **revisen la contabilidad**, soliciten datos, documentos o informes que se les requieran a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, ya sea para que la exhiban en su

---

<sup>49</sup> Podemos ejemplificar lo anterior, de la siguiente forma. Si una persona física presenta su declaración el día 31 de abril, la autoridad contara a partir del día siguiente para poder determinar contribuciones omitidas, es decir, el plazo de caducidad se empezara a contar a partir del 1 de mayo y concluye, pasados los 5 años, el 1ro de mayo.



domicilio, establecimientos o en las oficinas de la propia autoridad, a efecto de llevar a cabo su revisión.

- 2) Cuando 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 o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- 3) Cuando las autoridades fiscales ***revisen 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 de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El plazo de la 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. Esta suspensión está condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse con esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

- 4) Cuando ***se interponga algún recurso administrativo o juicio*** en contra del acto o resolución que emita la autoridad fiscal, que en el ejercicio de sus facultades de comprobación de las disposiciones fiscales, determinen contribuciones omitidas y sus accesorios o impongan sanciones por infracción a las disposiciones fiscales.

Es decir, al referirnos al recurso o juicio, estamos hablando de los medios de defensa con que cuenta el particular para oponerse e impugnar los actos que una

vez producidos, causarían perjuicios graves en su esfera jurídica. Siendo estos los señalados por la legislación tributaria mexicana, como *recurso de revocación*, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conocido comúnmente como *juicio de nulidad* y *juicio de amparo* en materia administrativa. Así mismo contamos con otros recursos en materia fiscal, como son el *recurso de inconformidad* que prevé la ley del seguro social regulado por el artículo 294 de la referida ley y el recurso que establece el artículo 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

No obstante lo anterior, al considerar que el término para la extinción de las facultades fiscalizadoras de la autoridad se suspende a causa de la interposición de recurso administrativo o juicio, situación que resulta un tanto 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, puesto que los medios de defensa sirven a dos fines 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 sus facultades, fomentando con ello la desnaturalización de los medios de impugnación y violando las garantías de igualdad y seguridad jurídica.

En este sentido se expresan un gran número de estudiosos del derecho fiscal, destacando sobre el presente tópico al autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, quien señala: “Evidentemente lo que persigue el quinto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal Federal, es favorecer a las autoridades hacendarías 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.”

5) Cuando ***el contribuyente desocupe su domicilio fiscal*** sin haber presentado el aviso correspondiente.

Los numerales 14 y 20 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establecen que las personas físicas o morales están obligadas a presentar aviso cuando se trate de cambio de su domicilio fiscal<sup>50</sup>, el cual deberá hacerse dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar el cambio y se debe presentar dicho aviso ante la autoridad recaudadora que corresponda a su nuevo domicilio. Para tales efectos se considera que hay cambio de domicilio fiscal cuando el contribuyente o retenedor establezca otro domicilio al que se había manifestado.

Si bien es cierto que en este supuesto, la autoridad fiscal se ve impedida para ejercer sus facultades, también lo es que esta cuenta con los medios de información y recursos informáticos que deben permitirle una actuación eficaz y así evitar el incumplimiento de obligaciones por parte del contribuyente.

En razón de lo anterior, consideramos que no se justifica, la suspensión del plazo caducatorio toda vez que la autoridad mediante el empleo de todos los medios que tiene a su disposición así como el apoyo de los diferentes órganos de gobierno que cuentan con registros, permite la pronta localización del contribuyente.

6) Cuando el contribuyente ***señale de manera incorrecta su domicilio fiscal***.

---

<sup>50</sup> Para tales efectos debemos entender como *domicilio fiscal*, el establecido por el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Esta causa de suspensión se encuentra íntimamente ligada con el supuesto anterior, a diferencia de que tales obstáculos a que refiere este supuesto, son obstáculos temporales, que si bien es cierto pueden ser reveladores 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 es de descartar que pudo deberse a un simple error.

- 7) **En los casos de huelga**, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- 8) Cuando **fallezca el contribuyente** y hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- 9) Y Cuando **la sociedad** que teniendo el carácter de controladora **consolide su resultado fiscal** conforme lo dispuesto por la ley del Impuesto sobre la Renta, y *las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades controladas* integrantes de la sociedad controladora.

El Código de la Materia señala que tratándose de la huelga y del fallecimiento del contribuyente, el plazo de caducidad que se suspende con motivos del ejercicio de las facultades de comprobación no obliga a la autoridad a levantar ninguna acta parcial o final, suspendiéndose tales facultades hasta en tanto no concluya la huelga o mientras no se designe representante legal de la sucesión.<sup>51</sup>

#### **3.1.4. FORMAS DE HACER VALER LA CADUCIDAD.**

Una vez transcurridos los plazos para que opere la caducidad según sea el caso de cinco, diez o tres años, respectivamente, el contribuyente puede solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales, por haber

---

<sup>51</sup> Ver artículos 67 y 46-A Fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación.

transcurrido los plazos antes mencionados; o bien esperar algún acto de la autoridad y hacerla valer a través de los medios de defensa que al efecto establecen las leyes correspondientes, oponiéndose al acto o resolución emitido con posterioridad a dichos plazos.

La solicitud que declara la extinción de las facultades de comprobación, se deberá tramitar ante las Administraciones Locales Jurídicas competentes en razón del domicilio fiscal de los contribuyentes, las que dictarán la resolución correspondiente dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la solicitud. En el supuesto de que la autoridad aludida, sea omisa en cuanto a la resolución, para efectos de que se declare la extinción de las facultades de la autoridad fiscal, operará la negativa ficta a que se refiere el artículo 37 del Código Fiscal, debiéndose entender que la misma ha sido negada, en cuyo caso, se puede intentar el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Comentando ahora, de la oposición al acto o resolución emitida de forma extemporánea a la configuración de la caducidad, estaremos en presencia de la caducidad hecha valer vía excepción, en el recurso de revocación o bien, en el juicio de nulidad ante el multicitado Tribunal.

### **3.2. DE LA PRESCRIPCIÓN.**

La prescripción fue consagrada por el derecho romano sobre todas las cosas muebles, respecto de las inmuebles sólo tenía efectos jurídicos en territorio de Roma. La *prescripción* de las cosas muebles se consumaba en un año; la de los inmuebles en dos; la prescripción entre presentes tenía lugar a los diez años y entre ausentes a los veinte años. El emperador Justiniano acabó con estas diferencias y las agrupó en las formas que hoy se conocen y con los requisitos que aún subsisten.

En el derecho común, la prescripción se refiere a la adquisición de un derecho o a la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo, mediante el cumplimiento de los requisitos consignados en las disposiciones legales, hablando entonces de la existencia de dos tipos de prescripción, una adquisitiva y otra liberatoria. En este sentido, el Código Civil Federal señala:

“Artículo 1135. Prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.”

“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**.”

Como puede advertirse, la prescripción, ya sea adquisitiva o liberatoria, se configura por el simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva.

Ahora bien, en materia tributaria el único tipo de prescripción que contempla el Código Fiscal de la Federación es la prescripción liberatoria o negativa, que opera como una forma de extinguir la obligación de pagar tributos o contribuciones; o la de la devolver las cantidades que los contribuyentes hayan pagado indebidamente<sup>52</sup>, en ese orden de ideas al referirnos en los párrafos siguientes a la prescripción, estaremos hablando únicamente de la prescripción negativa.

Debe considerarse a la prescripción como una pena o sanción al acreedor (el fisco o el contribuyente), 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; considerando a la mejor una presunción de pago, ya que resulta ilógico

---

<sup>52</sup> El artículo 22 del Código Fiscal establece la devolución de cantidades pagadas indebidamente (el pago de lo indebido), la cual prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

que un acreedor descuide por tanto tiempo un crédito a su favor, por lo cual se presume que el mismo ha sido pagado.

Cabe señalar que esta figura jurídica conocida como prescripción, 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 y por ende difícilmente habría certeza y seguridad jurídica tanto para el fisco como para los contribuyentes, puesto que el primero estaría sometido a la voluntad del contribuyente a reembolsarle las cantidades que aquél hubiese pagado indebidamente, y por lo tanto se vería gravemente afectada su organización presupuestaria y funcional. Por otro lado, el contribuyente se encontraría en constante amenaza de sufrir una afectación directa en su patrimonio. Mismas situaciones que resultarían inconcebibles de no existir la prescripción.

Dicho lo anterior, indicaremos lo referente a los alcances y limitaciones de la figura jurídica en comento.

### **3.2.1. DEFINICIÓN.**

Iniciamos el presente apartado, estableciendo las acepciones aportadas por los juristas dedicados al estudio de la materia. El doctor Luís Humberto Delgadillo Gutiérrez, refiere de la siguiente forma a la prescripción: “...es la *extinción del crédito fiscal* por el transcurso del tiempo. En este caso estamos frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida.”<sup>53</sup>

---

<sup>53</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; Op Cit; p. 129.

El jurista Refugio de Jesús nos señala: “La prescripción, para efectos fiscales, es la *extinción* de la obligación *de pagar* el importe de los créditos fiscales determinados en cantidad líquida, por el transcurso del tiempo previsto por la ley.”<sup>54</sup>

Por su parte Adolfo Arrijo Vizcaíno, 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.”<sup>55</sup>

En razón de lo antes expuesto, y al considerar acertadas todas y cada una de las definiciones proporcionadas, podemos afirmar, que si la obligación fiscal no se satisface por el pago, el cual es la forma de extinguir obligaciones por excelencia, o bien por la ejecución del procedimiento económico-coactivo de la autoridad, es susceptible de extinguirse la misma por prescripción.

La prescripción constituye además, una especie de sanción a la negligencia en la cobranza de un crédito fiscal por parte del fisco, o al contribuyente por no exigir la devolución de cantidades que se le adeudan conforme a la ley dentro del plazo correspondiente.

De lo anterior, podemos señalar que la prescripción *opera tanto a favor del contribuyente, como a favor del fisco*, incluyendo los accesorios del crédito principal.

La prescripción que corre a favor del fisco se presenta cuando el fisco ha recibido cantidades que legalmente no le corresponden por parte del contribuyente, y que tiene la obligación de devolver. Este tipo de prescripción constituye una sanción

---

<sup>54</sup> FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*, Editorial. Mc Graw-Hill, México 1998, p. 310

<sup>55</sup> ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Op Cit; p. 547.



al contribuyente, por no reclamar o solicitar oportunamente la devolución de las cantidades que haya pagado indebidamente o que tenga a su favor.

Circunstancia la cual puede derivar 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 de su ejercicio en su declaración, resulta con un saldo a favor, del cual tiene derecho a la devolución por parte de la autoridad fiscal; o bien, porque el pago se hubiere efectuado por el contribuyente en cumplimiento de una ley o de un acto de la autoridad fiscal y éste interponga oportunamente los medios de defensa a que hemos hecho referencia y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente.

Cabe señalar que la devolución de cantidades a favor del contribuyente puede hacerse de oficio, sin más requisito de que no haya prescrito, en los términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

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 jurídico-tributaria*<sup>56</sup>, por no ajustarse a las hipótesis legales o de hecho previstas por la ley, efectúan pagos al fisco sin que se haya actualizado el *hecho generador*<sup>57</sup>, así mismo, cuando la ignorancia de las disposiciones fiscales aplicables orillan a los contribuyentes a autodeterminarse obligaciones por montos superiores a los que realmente adeudan. Otro supuesto por el cual la Hacienda Pública se enriquece indebidamente es el cobro duplicado o el

---

<sup>56</sup> Podemos considerar a la relación jurídico-tributaria como el vínculo que une a diferentes sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones. Así tenemos como sujeto activo, el Estado a través de sus órganos, quien exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen, ya que, como lo dispone la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal son los acreedores de la obligación tributaria, que en forma centralizada o descentralizada ejercerán sus facultades tributarias. Y por el otro lado se encuentra el sujeto pasivo quien es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. Conforme al artículo primero del Código Fiscal de la Federación, los sujetos pasivos de la relación jurídico-Tributaria son las personas físicas o morales, que de acuerdo con las disposiciones legales se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé. Finalmente referiremos otro tipo de sujeto pasivo que es el *responsable solidario*, que es aquel que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley debe cumplir con la obligación tributaria.

<sup>57</sup> Debemos entender al *hecho generador* como la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

hecho de no considerar los beneficios que otorga la legislación fiscal; en todos estos casos el tributo no se debe, o se debe pero no en la cuantía que se ha pagado.

Si la prescripción corre *a favor del contribuyente*, resulta por lo tanto en contra del fisco.

La autoridad fiscal dispone del Procedimiento Administrativo de Ejecución (P.A.E.) para exigir el pago de los créditos fiscales, que no fueron pagados o garantizados dentro de los plazos que señala la ley de la materia.

De las anteriores ideas, se desprenden en sentido amplio, ciertos elementos que a nuestro parecer integran esencialmente la figura jurídica de la prescripción, siendo estos: la extinción de un crédito fiscal previamente determinado y legalmente exigible por la autoridad durante un determinado tiempo, o el derecho a la devolución de lo pagado en forma indebida por el contribuyente; cuando los mismos se han abstenido de reclamar su derecho al pago durante todo el tiempo que les concedió la ley para tal efecto extinguiendo así la obligación.

### **3.2.2. TÉRMINO DE LA PRESCRIPCIÓN.**

El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 146 que el *término para que opere la prescripción a favor del contribuyente* es de **cinco años**, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, es decir, a partir del día siguiente en que no fueron cubiertos o garantizados los créditos fiscales, dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.

Por su parte el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, establece el plazo de 45 días posteriores, a que haya surtido sus efectos la notificación hecha por la autoridad fiscal, ya sea para pagar o para garantizar los créditos referidos, es decir, transcurrido el término de 45 días sin haber garantizado o pagado, los

multicitados créditos se hacen legalmente exigible el cobro, según lo dispuesto por el artículo 145 del mismo ordenamiento, por lo cual el fisco federal no podrá exigir validamente la satisfacción del o los créditos a su favor, si no hasta el día 46, fecha a partir de la cual inicia el cómputo de cinco años para la prescripción a favor de los particulares.

Cabe mencionar, que ésta 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 ésta 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 escrito, 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 artículo 146 del 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.

*El término para que opere la prescripción que corre a favor del fisco es de cinco años, y se inicia a partir de que la devolución pudo ser legalmente exigida o solicitada por el contribuyente, es decir a partir de que se hizo exigible el pago de las cantidades no adeudadas o bien, pagadas en exceso, no obstante lo anterior, si el pago se hizo en cumplimiento de una ley o acto de autoridad fiscal que así lo exigió, y éste interponga oportunamente los medios de defensa conducentes y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, el plazo prescriptorio se computará en este caso desde la fecha en que el mencionado acto de autoridad haya quedado insubsistente.*

Ahora bien, como señalamos en líneas anteriores, la prescripción en contra del contribuyente comenzará a computarse a partir de la fecha en que la devolución pudo ser legalmente exigida, por lo tanto es claro que el término de la prescripción finalizará y por lo tanto se habrá actualizado la prescripción, cuando hayan transcurrido 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.

Todo lo anterior podrá suceder siempre y cuando no se presenten las causales de interrupción y suspensión, mismas que analizaremos a continuación.

### **2.3. INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO.**

Siguiendo la temática del apartado anterior, hablaremos entonces de la interrupción a la prescripción *a favor del contribuyente*.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala que el término para que opere la prescripción es susceptible de ***interrupción***<sup>58</sup>, con cada gestión de cobro que notifique o haga saber la autoridad fiscal al contribuyente; o bien porque éste reconozca expresa o tácitamente la existencia del crédito fiscal.

Se considera gestión de cobro cualquier actuación o gestión de la autoridad, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, tendientes a obtener el cobro del crédito fiscal insoluto, siempre que se haga del conocimiento del contribuyente.

Al respecto el jurista Adolfo Arrijoa Vizcaíno explica: “En efecto, una de las características esenciales de la prescripción liberatoria consiste en que, para que se configure debe haber una total inactividad por parte del acreedor. Por lo tanto, las gestiones de cobro notificadas al deudor ponen fin a esa inactividad e impiden que la prescripción se consume. 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.”<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> Para efectos de mejorar la comprensión del tema podemos indicar que *la interrupción* produce el efecto de *inutilizar todo el tiempo que ha transcurrido*, por lo cual, deberá empezar a contarse el plazo prescriptorio nuevamente.

<sup>59</sup> ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, Op; cit; p. 547.

De acuerdo con lo señalado por el artículo 146 del código de referencia, tenemos como supuestos de interrupción:

1. *Por gestión de cobro de las autoridades fiscales*, las cuales deberán notificarse al contribuyente de acuerdo con lo establecido en los numerales 134 al 140, para que éstas sean válidas e interrumpan el término prescriptorio, de tal forma tenemos que la autoridad fiscal debe realizar un acto tendiente a exigir el cobro del o los créditos a su favor, sin más condición que la notificación al contribuyente, de acuerdo a lo previsto por la legislación tributaria.
2. *Por reconocimiento expreso<sup>60</sup> o tácito<sup>61</sup>*, sin que requiera formalidad alguna, aunque muchas veces resulta difícil de probar estos tipos de reconocimiento y así cumplir con la finalidad de interrumpir el plazo para que se configure la prescripción.

Por otra parte, para que el fisco quede liberado de su obligación de devolver cantidades no adeudadas o pagadas en cantidad mayor a la debida, es decir, la prescripción que corre a favor del fisco, *se interrumpe* con la solicitud de devolución respectiva, y con cada petición del contribuyente insistiendo en la misma; así como de actos de las autoridades fiscales tendientes a efectuar la devolución, que sean del conocimiento de los contribuyentes.

Ahora bien, el artículo 146 párrafo tercero no señala que se **suspenderá<sup>62</sup>** el plazo de la prescripción cuando se suspenda el Procedimiento Administrativo de Ejecución (P.A.E.), es decir, además de la interrupción, el término de la prescripción

---

<sup>60</sup> 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 se admite la existencia de un crédito fiscal a su cargo y por lo tanto, el correlativo derecho de su titular (fisco federal), para exigir su satisfacción conforme a las disposiciones fiscales.

<sup>61</sup> Podemos entender al *reconocimiento tácito*, como aquella manifestación espontánea de la voluntad del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributario o bien de los obligados solidarios, la cual se expresa a través de conductas o actitudes que denotan en forma indubitable la aceptación de la existencia del crédito fiscal.

<sup>62</sup> El efecto o consecuencia de la *suspensión*, es el de, *detener la cuenta del término transcurrido, para reanudarse una vez desaparecida la causa que dio origen a la suspensión.*

se puede *suspender* cuando se produce una situación *que impide jurídicamente al sujeto activo hacer efectivo el crédito fiscal a su favor*.

Por lo anterior, se desprende que previamente a la suspensión de la prescripción, se debe dar la suspensión del procedimiento económico-coactivo, remontándonos al capítulo II del presente trabajo de investigación, que para efectos prácticos, señalaremos brevemente los supuestos de procedencia para la suspensión del procedimiento de ejecución forzosa. Tenemos así que al garantizar el interés fiscal por el otorgamiento de prórroga o el pago de contribuciones en parcialidades de conformidad con el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, se suspende el procedimiento de ejecución. De igual forma, éste se suspende por la interposición del recurso administrativo, juicio de nulidad o de amparo, de tal forma 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.

Por otro lado el citado artículo 146 del Código Fiscal, no señala en forma expresa, que el plazo de la prescripción que opera a favor del fisco también puede someterse a suspensión, aplicando supletoriamente el derecho común, tenemos entre otras causas: que el contribuyente fallezca o caiga en estado de interdicción, por lo que en estos casos el término permanece suspendido hasta en tanto no se designe el albacea, el tutor o representante legal.

## **2.4. FORMAS DE HACER VALER LA PRESCRIPCIÓN.**

La prescripción a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, puede hacerse valer de dos formas:

1. A petición expresa del contribuyente, solicitando por escrito, ante las autoridades fiscales competentes, la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales a su cargo, es decir, el contribuyente puede solicitar 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 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 aludido.

2. Oponiéndose como defensa o excepción cuando la autoridad requiera de pago al contribuyente, utilizando los medios de defensa (recurso administrativo o juicio) que al efecto establecen las leyes correspondientes, para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que se consideren ilegales.

Si bien es cierto, la prescripción se puede hacer valer vía acción y vía excepción, también lo es que se puede renunciar a la prescripción ganada y esta

puede ser en forma *expresa*, cuando así lo manifieste el contribuyente; o *tácita*, cuando se realizan hechos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido.

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

Por otro lado, al referirnos a la *prescripción que corre a favor del fisco* y de conformidad con lo dispuesto por 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 hará conforme a lo dispuesto por el artículo 8 constitucional y 18 del ordenamiento citado en primer orden, 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 a extinto en perjuicio del contribuyente.

Por último consideramos necesario recordar que el efecto principal de la prescripción es la extinción del crédito fiscal, 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 los accesorios siguen la suerte de lo principal.



### 3.3. DIFERENCIA ENTRE CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN.

Compartimos el criterio señalado por el jurista Luís Humberto Delgadillo al diferenciar de una manera clara a la prescripción de la caducidad señalando lo siguiente: "...la caducidad es una figura que se origina antes de la existencia del crédito y, por lo mismo, una forma para evitar su nacimiento, en tanto que la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal que ya nació..."<sup>63</sup>

Las principales diferencias que ha determinado la doctrina entre la prescripción y la caducidad, son las siguientes:

1. La prescripción opera tanto a favor como en contra del fisco. La caducidad únicamente en contra del fisco.
2. La prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro de las partes. La caducidad no está sujeta a interrupción.
3. El término para que empiece a contar el plazo de la prescripción es a partir del día *en que el crédito fiscal es exigible*; o a partir de la fecha en que se efectuó el pago indebido o nació el derecho a la devolución. En cambio, el plazo de la caducidad, debe contarse a partir *del día siguiente* a la fecha en que nacen las facultades de comprobación de las autoridades para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar diferencias de contribuciones omitidas y sus accesorios o imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales.
4. El término para que opere la prescripción es de cinco años. El plazo para que opere la caducidad es de cinco años, diez años y tres años, según sea el caso.
5. En la prescripción ya existe el crédito fiscal o la cantidad pagada de más por el contribuyente en cantidad líquida. En la caducidad no existe el crédito fiscal.
6. La prescripción extingue una acción de cobro. La caducidad es la extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y consecutivas y

---

<sup>63</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Luís Humberto. Op cit; p. 128.

efectos, o sea de revisión y determinación de contribuciones omitidas, así como la imposición de sanciones.

No obstante 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.

Concluimos el presente capítulo con un ejemplo claro de la importancia de distinguir entre caducidad y prescripción, la cual es señalada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que enuncia claramente la diferencia entre estas dos figuras en la jurisprudencia 15/2000, generada al resolver la contradicción de tesis 11/99, publicada en el semanario judicial de la Federación y su gaceta, novena época, Tomo XI, febrero de 2000, páginas 159 y 160, cuyo texto dice:

**“ PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.** Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la “prescripción” empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre la caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.”

## **CAPÍTULO IV.**

### **CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.**

Sumario. 4.1. Caducidad de las Facultades de Comprobación; 4.2. Prescripción de las Facultades Coactivas; 4.3. La Fianza sujeta a prescripción y no a caducidad; 4.3.1. Propuesta. La necesidad de modificar los artículos 67 fracción IV y el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

#### **4.1. CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.**

Brevemente simplificaremos, el procedimiento de fiscalización mismo que fue referido ampliamente en los diversos capítulos que anteceden el presente trabajo de investigación, manifestando lo siguiente:

Como sabemos, nuestra legislación fiscal establece en que momento nace la obligación fiscal, pero mientras ella no se cuantifique, ni la autoridad fiscal ni el contribuyente, tendrá la certeza de que cantidad es la que se debe.

Lo anterior, significa que el momento del nacimiento del crédito fiscal es uno y el momento de la exigibilidad es otro. Así, en primer término, la obligación nace cuando se actualiza la hipótesis de hecho o de derecho prevista en la ley; para lo cual la autoridad cuenta con el término de cinco años (término general), para comprobar y determinar el crédito fiscal, así como para su notificación, en cambio, la exigibilidad surge cuando se agota el término para el pago del mismo.

Como se observó en capítulos que anteceden, dicha distinción reviste gran importancia para los efectos del cómputo de los plazos para que operen la caducidad y la prescripción del crédito fiscal.

En el caso de la caducidad estamos ante una de consecuencia extintoria porque la autoridad fiscal no ejerció sus facultades para determinar contribuciones omitidas, para lo cual el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación le otorga como regla general, un lapso de cinco años.

Ahora bien, recordando un poco sobre las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas, mismas que se encuentran señaladas de manera enunciativa mas no limitativa por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y sin embargo por la importancia y trascendencia las visitas domiciliarias principalmente y la revisión de gabinete o de escritorio, han sido consideradas como las facultades primordiales con las que cuenta la autoridad y como aquellas que se ven mermadas por el cómputo de la caducidad.

Cabe mencionar, que la actividad fiscalizadora de las autoridades se pueden realizar tanto en el domicilio de los contribuyentes como a través de revisiones de toda clase de bienes en los lugares de producción o en transito, según lo dispone el artículo 42 en comento.

Dicho lo anterior, recordemos que la autoridad administrativa, está facultada por la propia Constitución para practicar visitas domiciliarias a fin de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Señalando que los actos que realiza la autoridad administrativa se hacen a través de los actos de fiscalización.

Ahora bien, en relación a la caducidad de las facultades de comprobación, antes que nada debemos definir a la caducidad 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 para tal efecto por el citado Código.”*

Y así tenemos que el término genérico para que opere la caducidad es de **cinco años**, si se trata de un contribuyente que cumple normal y oportunamente con las disposiciones fiscales; pero existen plazos de **diez años**, cuando el contribuyente incurre en irregularidades expresamente señaladas como tales, y de **tres años**, en los casos de los supuestos de responsabilidad solidaria, de los liquidadores, síndicos, directores generales, gerentes generales o administradores únicos de sociedades mercantiles, siendo el cómputo de dichos plazos según lo dispuesto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual se contara de la siguiente manera:

- 1) La caducidad extingue el derecho de la autoridad fiscal 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, **en el plazo de cinco años** contados a partir del día siguiente a aquel en que:
  - I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos

modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

- II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
  - III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.
  - IV. *Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.*
- 2) Como hemos visto la caducidad extingue el derecho de la autoridad fiscal 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, en el plazo de **diez años**, cuando:
- a. El contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes,
  - b. No lleve contabilidad, o no la conserve durante el plazo de diez años que establece el Código Fiscal de la Federación, 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 aquel 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 sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años.

Esta ampliación al término caducario se hace a efecto de no darles el mismo trato a contribuyentes diferentes, ya que aquellos que no se ajustan a lo establecido en las disposiciones fiscales, no pueden recibir el mismo trato que los contribuyentes regulares, lo cual constituye una situación inequitativa.

- 3) La caducidad extingue el derecho de la autoridad fiscal 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, en el plazo de **tres años** contados a partir del día siguiente a aquel en que: la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, o sea de los liquidadores o síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión, exceptuándose dicha responsabilidad, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de prestar los avisos y proporcionar los informes a que se refiere el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, los hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, se consideran extintos conforme a la legislación penal aplicable.

Corresponde ahora señalar en forma breve, cuando empiezan a correr los términos para que se configuren los plazos de cinco, diez y tres años a que refiere el multicitado artículo. El término de cinco años se empieza a computar a partir del día siguiente a aquél en que se haya presentado la declaración correspondiente, tratándose de declaraciones complementarias, a partir del día siguiente al en que se presentó la última declaración.

Cuando se trate de contribuciones que no se calculen por ejercicios fiscales, el plazo de caducidad comienza a partir del día siguiente de aquel en que se presentó o debió haberse presentado la declaración o aviso correspondiente, o bien a partir de que se causaron.

Tratándose de la extinción de la facultad para imponer sanciones por 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 corre a partir del día siguiente en que se hubiera realizado la última conducta o hecho. De manera que el término no comienza a correr mientras las infracciones se estén cometiendo.

Respecto de **la Fracción IV del artículo 67** materia de este trabajo de investigación, por lo que a efecto de señalar *cuando empieza a correr el término*, se establece que este se computará *a partir del día siguiente a aquel en que se levante el acta de incumplimiento*, para lo cual se tendrán **cuatro meses** a partir de **la exigibilidad** de la fianza a favor de la federación.

Como se comentó brevemente en el capítulo tercero de este trabajo, podemos considerar que la situación establecida en dicho precepto, es objeto de extinción por vía de prescripción y no 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 los de los accesorios de las mismas, como son las multas, recargos, gastos de ejecución; considerando 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 debidamente determinado en cantidad líquida y legalmente exigible, la cual corre a cargo del sujeto pasivo.

Ahora referiremos al momento en que concluye el plazo de extinción de las facultades de la autoridad fiscal, por no haber ejercitado las mismas oportunamente. Tenemos entonces que la caducidad se habrá configurado en perjuicio de la administración fiscal, transcurridos los plazos a que hemos hecho referencia y no se hayan ejercido las facultades para determinar la existencia y cuantía de contribuciones omitidas, así como de sus accesorios, o para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales o bien para imponer sanciones en su caso.

En síntesis de todo lo manifestado durante el desarrollo del presente trabajo, nos ayuda a concluir que la caducidad va a operar desde el momento en que la autoridad tiene la facultad de iniciar su procedimiento de fiscalización, el cual va a concluir con la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, es decir, dichas facultades de comprobación, consistirán en revisar y cotejar el debido cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente, y así como determinar el monto de las contribuciones omitidas, facultades que se ven mermadas con la existencia de esta figura jurídica llamada caducidad y de esta forma se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza que las autoridades hacendarías no podrán ejercer sus facultades al término cinco, diez o tres años respectivamente.

Ahora que ya abordamos de todo lo referente a la caducidad, corresponde hablar de la prescripción.

## **4.2. PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES COACTIVAS.**

Una vez determinada la obligación contributiva o tributaria, y cuantificada en cantidad líquida, es decir, que se haya precisado su monto, surge entonces lo que se denomina crédito fiscal, entendiéndose por tal los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Determinado el crédito fiscal en cantidad líquida, por las autoridades fiscales, éste deberá pagarse o garantizarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, tal como lo previene el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, si el contribuyente pago sus contribuciones dentro del plazo de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de los créditos que la autoridad determinó, con ello, el proceso fiscal llega a su fin, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago, la autoridad fiscal deberá aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, en uso de su facultad económico-coactiva.

Por lo cual, es de gran importancia el momento en que, es exigible el crédito fiscal, lo cual sucede, de acuerdo con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, cuando se ha cumplido con el plazo para su pago, situación que es confirmada por el artículo 145 del mismo ordenamiento legal, cuando establece que la autoridad fiscal exigirá “el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución”.

La exigibilidad del crédito fiscal, consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Sin embargo, mientras no transcurra o venza dicho plazo, los créditos fiscales no pueden ser exigidos por el sujeto activo, salvo que se practique embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, si se dan los supuestos y requisitos necesarios, para que se tome dicha medida precautoria por la autoridad fiscal.

Al fisco, ya sea federal, del Distrito Federal, estatal o municipal, por excepción se le permite o se le dota de un procedimiento especial para el cobro de los créditos fiscales a su favor, sin necesidad de acudir a los tribunales del orden común, dicho procedimiento obviamente constituye particularismo propio del derecho fiscal y en especial un privilegio de los créditos fiscales, en virtud de que los fines que persigue el Estado requieren de manera oportuna y eficaz de los recursos económicos, para hacer frente a sus atribuciones.

Por disposición expresa, en ningún caso se debe aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos, en virtud de que éstos son ingresos del Estado en sus funciones de derecho privado, en caso en el cual para cobrarlos debe acudir a los tribunales del orden común como cualquier particular.

Ahora bien, simplificaremos brevemente el procedimiento administrativo de ejecución, el cual inicia con la falta del pago de un crédito fiscal dentro de los plazos que la ley autoriza, haciéndose “exigible el cobro del crédito fiscal”, por lo que, en el momento en que el deudor es *requerido* de pago por el ejecutor de Hacienda, y no comprueba haberlo cubierto, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso, en cantidad suficiente para garantizar la suerte

principal y sus accesorios e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es *el embargo*, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito fiscal, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades establecidas para tal efecto y así podrá efectuarse el remate de los bienes o de la negociación embargada en subasta.

También procederá la enajenación fuera de subasta, cuando el embargado proponga comprador, hasta antes de que se finque el remate; cuando el adquirente sea el fisco debido a la falta de postores, a falta de pujas o en caso de empate; y cuando los bienes sean de fácil descomposición o deterioro, o se trate de materiales inflamables.

Finalmente el producto del remate, de la venta fuera de subasta o de la adjudicación al fisco, deberá aplicarse a cubrir el crédito fiscal, de acuerdo con la prelación de pagos expuesta en el capítulo primero, en el apartado correspondiente a la aplicación del producto del remate, y si hubiera en su caso un excedente como consecuencia de la venta, este se le entregará al embargado.

Ahora bien, cabe mencionar que al igual que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se ven limitadas por la caducidad, de igual forma, existe la figura jurídica denominada prescripción, la cual opera como una forma de extinguir la obligación de pagar tributos o contribuciones, o en su caso para la devolución de cantidades que los contribuyentes hayan pagado indebidamente.

Dentro de este contexto, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y aunque este artículo hace referencia en forma genérica a la prescripción del crédito fiscal, el artículo 22 del mismo ordenamiento establece en su antepenúltimo párrafo que para el fisco “la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal”.

De lo anterior podemos manifestar que **la prescripción es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo**. En este caso estamos frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida y así mismo es un derecho que el contribuyente puede oponer **como excepción o ejercer como acción**, cuando transcurrido el plazo de cinco años a partir de la fecha en que legalmente puede ser exigido el crédito fiscal, la autoridad no lo hace, de donde se deduce que un elemento esencial para que opere esta institución es la exigibilidad del crédito, por lo que no podrá iniciar el cómputo del plazo mientras esta no se haya dado.

Pero conforme a lo señalado, el cómputo de cinco años para que opere la prescripción **se interrumpe** con cada gestión de cobro que realice la autoridad, o por cualquier acto de reconocimiento del adeudo.

Asimismo, el Procedimiento Administrativo de Ejecución (P.A.E.) puede suspenderse según lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, para evitar el cobro forzoso del crédito fiscal, a través de la interposición de los medios de defensa, cuando el contribuyente garantice el pago del crédito fiscal, en alguna de las formas que para tal efecto señala el Código Tributario en comento, en cuyo caso la suspensión procederá hasta que se dicte la resolución definitiva.

La suspensión podrá ser ordenada por el superior jerárquico de la ejecutora o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a solicitud del deudor.

Por lo que, para que proceda la *suspensión* del procedimiento administrativo de ejecución, esta debe ser solicitada por el interesado, y a dicha solicitud debe acompañar los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal, o en su caso, el ofrecimiento de la garantía propuesta.

En tal caso la garantía debe comprender además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los recargos que se causen en los

doce meses siguientes a su otorgamiento, de conformidad con lo establecido por el artículo 141, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Al solicitarse la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los actos administrativos no se ejecutarán, siempre y cuando se haya garantizado el interés fiscal por parte del contribuyente.

Por lo que ahora hablaremos de las formas de garantizar el interés fiscal, y en específico nos avocaremos al estudio de la fianza.

### **3. LA FIANZA SUJETA A PRESCRIPCIÓN Y NO A CADUCIDAD.**

Como se mencionó en el punto que nos antecede, el Código Fiscal de la Federación establece casos específicos en que será procedente garantizar el interés fiscal a la autoridad:

1. Solicitud de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
2. Solicitud de prórroga para el pago de la obligación fiscal.
3. Solicitud de Condonación de Multa.

Recordemos que el procedimiento administrativo de ejecución es el conjunto de actos que tienen por objeto la recuperación por vía coactiva, del crédito fiscal a cargo del deudor.

Para que proceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se requiere, que sea solicitado por el interesado, debiendo acompañar los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal o en su caso, el ofrecimiento de la garantía propuesta.

La solicitud de prórroga para el pago de la obligación fiscal no debe exceder de cuarenta y ocho parcialidades, requiriendo autorización para el pago de éstas, estando obligados a ofrecer la garantía del interés fiscal.

Con base en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación las formas para garantizar el interés fiscal son:

1. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes.
2. Prenda o hipoteca.
3. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
4. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
5. Embargo en la vía administrativa.
6. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Al puntualizar en la fianza como una de las formas para garantizar el interés fiscal, podemos señalar que, es una garantía de carácter personal, al considerar que este tipo de garantía es la que recae sobre un tercero, siendo el caso en concreto la institución de fianza.

De acuerdo con el artículo 2794 del Código Civil Federal de aplicación supletoria en materia fiscal podemos definir a la **fianza** como: el contrato por el que una persona, llamada fiador, distinta del deudor y del acreedor en una determinada obligación, se obliga con este último a pagar dicha obligación; en caso de que el primero no lo haga.

La obligación que asume el fiador consiste en responder ante el acreedor, por el incumplimiento de la obligación a cargo del deudor.

Esta garantía tiene el carácter de solidaria, en razón de que el fiador responde frente al acreedor en los mismos términos que el deudor, y no es necesario agotar previamente el patrimonio del deudor para hacer efectivo el crédito fiscal en contra del garante.

Compete a las Administraciones Generales de Recaudación, Grandes Contribuyentes y las Administraciones Locales que de ellas dependan la calificación y aceptación de las garantías, con motivo de créditos y otras obligaciones fiscales.

La autoridad fiscal recibirá esta garantía cuando la ofrezca el contribuyente o responsable solidario, mismas que se calificará conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

El artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que, cuando la garantía se otorgue mediante fianza, la misma deberá ser a favor de la Tesorería de la Federación y a través de una institución autorizada; en donde ésta última se comprometa a pagar por el deudor en caso de que la obligación garantizada sea exigible.

El artículo 141, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala que la garantía debe comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados y los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento; por lo que, si al terminar ese período no se ha cubierto el crédito, se deberá actualizar su importe cada año y ampliar la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

Quien otorgue garantía por medio de fianza tendrá que presentar, ante la autoridad recaudadora, póliza de fianza ajustándose a los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca, quedando en poder y guarda de dicha autoridad.



La póliza de fianza se deberá calificar por la autoridad fiscal respectiva, con el objeto de que las obligaciones adeudadas se encuentren garantizadas en las pólizas referidas.

Una vez que la obligación principal se vuelve exigible, la autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora de acuerdo con lo establecido en el Artículo 143 del Código Fiscal de la Federación, motivando y fundando el requerimiento de pago y acompañando a éste los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad.

En el caso de que procediera la cancelación de la fianza, la autoridad ejecutora dará de baja la garantía en el registro que para tal efecto lleve.

Recordemos que los medios para garantizar el interés fiscal se ofrecerán por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, mismos que para ser aceptados se calificarán de acuerdo a lo estipulado por la ley.

En el caso de *pólizas de fianza* como garantía del interés fiscal, las deberán aceptar las autoridades fiscales ya referidas, con el objeto de que todas y cada una de las obligaciones adeudadas se encuentren garantizadas por tales pólizas en forma expresa.

El procedimiento para admitir la fianza como medio de garantía se hará conforme a las siguientes reglas:

Al recibir la fianza, la Administración correspondiente procede a calificarla, es decir, a verificar que la misma cumpla con los siguientes requisitos:

- Esté formulado en papelería oficial de las instituciones de fianza conforme lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

- Contenga la fecha de expedición y número de folio legibles y sin alteraciones.
- Señale con número y letra el importe total por el que se expide, en moneda de curso legal, debiendo coincidir ambos datos. Tal cantidad, también deberá coincidir con el monto a garantizar, considerándose dentro de éste el crédito y sus accesorios legales.
- Cite los datos de identificación de la Afianzadora (denominación, clave del Registro Federal de Contribuyentes y domicilio), así como el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes del deudor principal.
- Indique los datos del crédito o créditos de que se trate, tales como conceptos del adeudo, período al que corresponde, motivo por el que se garantiza y los demás que procedan de acuerdo a cada caso en particular.
- Contenga el nombre y firma autógrafa de los funcionarios autorizados.
- Contenga las cláusulas que manifiesten que las instituciones fiadoras se someten al Procedimiento Administrativo de Ejecución, así como señalar la vigencia de las mismas.

Una vez calificada la garantía, las autoridades fiscales antes mencionadas, formularán oficios de aceptación dirigido al otorgante, que contenga los datos de la fianza que se indican a continuación:

1. Número y folio.
2. Importe total.
3. Fecha de expedición.
4. Denominación de la compañía afianzadora.
5. Nombre, denominación o razón social del fiado.
6. Conceptos garantizados.
7. Motivo por el cual se otorga la garantía.

Cuando la póliza de fianza omita requisitos necesarios para su aceptación, se formulará requerimiento por el que se solicite al oferente de la fianza, que en un

plazo de *cinco días* contados a partir del siguiente a la fecha de notificación del requerimiento, solvente o corrija el requisito o error detectado en la póliza, apercibiéndole de que, en caso de incumplimiento, no se aceptará la garantía.

Para cumplir con el requisito, el oferente deberá presentar dentro del plazo señalado en el mismo, el documento adicional que expida la afianzadora, que modifique o adicione los datos o el monto de la póliza correspondiente, según el caso, como lo previene la Ley Federal de Instituciones de Fianzas en su artículo 117.

El artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que se cumplan los requisitos que establecen el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento en cuanto a la clase de garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe sea suficiente, mismos requisitos de los cuales hemos hecho referencia en el presente capítulo.

Finalmente, una vez señalado todo lo referente a las facultades de la autoridad fiscal, y las cuales se encuentran relacionadas a la fianza como forma de garantía del interés fiscal cuando el crédito fiscal a quedado firme y legalmente exigible, por lo que una vez con dicho conocimiento podemos concluir que lo establecido por el Artículo 67 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, es objeto de extinción vía de prescripción y no de la caducidad.

Debido a que la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación otorgadas en garantía del interés fiscal, se presenta con posterioridad a la determinación de las contribuciones omitidas por el causante, así como de la determinación de los accesorios de las mismas contribuciones, como son las multas y recargos, al 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. Por lo que el Código Fiscal de la Federación, establece 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 resulta conducente.

*En consecuencia, las compañías afianzadoras deberían quedar liberadas de la obligación consignada en las pólizas de fianzas respectivas, por la prescripción del crédito en el término de **cinco años**, previsto por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación contados a partir del día en que el pago del crédito u obligación fiscal garantizada es legalmente exigible, sin que se efectúe ninguna otra gestión de cobro, sin embargo nuestra legislación actual señala de manera incorrecta que las afianzadoras quedarán liberadas por caducidad en el término de cinco años contados a partir de que se levante el acta de incumplimiento.*

Por lo que de esta forma surge el siguiente apartado, en base a todas las consideraciones esgrimidas durante el avance del presente trabajo, lo que conlleva a la conclusión de reformar el artículo 67 en su fracción IV y por ende su afectación en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

#### **4.3.1. PROPUESTA: LA NECESIDAD DE MODIFICAR LOS ARTÍCULOS 67 FRACCIÓN IV Y EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Finalmente todos los capítulos que nos preceden, nos llevan de la mano a entender de manera general el proceso de fiscalización del cual se encuentra facultada la autoridad fiscal, más sin embargo dichas facultades ya sean de comprobación o facultades económico-coactivas que se hacen valer a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, para hacer efectivo el cobro forzoso de crédito fiscal, se encuentran limitadas por dos figuras jurídicas que la doctrina y la misma legislación ha denominado como **caducidad y prescripción**, compartiendo ambas figuras características muy semejantes y a la vez diferencias trascendentes que las hacen únicas, por lo que se pueden llegar a confundir, cometiendo un error que puede traer consigo diversas repercusiones.

Por lo que nuevamente referiremos de una manera simplificada las diferencias y semejanzas esenciales entre ambas figuras jurídicas.

Dentro de las principales diferencias que ha determinado la doctrina entre la prescripción y la caducidad, son las siguientes:

- 1) La prescripción opera tanto a favor como en contra del fisco. La caducidad únicamente en contra del fisco.
- 2) La prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro de las partes. La caducidad no está sujeta a interrupción.
- 3) El término para que empiece a contar el plazo de la prescripción es a partir del día en que el crédito fiscal es exigible; o a partir de la fecha en que se efectuó el pago indebido o nació el derecho a la devolución. En cambio, el plazo de la caducidad, debe contarse a partir de la fecha en que se pueden ejercer las facultades de comprobación de las autoridades para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar diferencias de contribuciones omitidas y sus accesorios o imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales.
- 4) El término para que opere la prescripción es de cinco años. El plazo para que opere la caducidad es de cinco años, diez años y tres años, según sea el caso.
- 5) En la prescripción ya existe el crédito fiscal o la cantidad pagada de más por el contribuyente en cantidad líquida. En la caducidad no existe el crédito fiscal.
- 6) La prescripción extingue una acción de cobro. La caducidad es la extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y efectos, lo que se traduce en revisión y determinación de contribuciones omitidas, así como la imposición de sanciones.

Una vez establecidas las diferencias pertinentes entre ambas figuras jurídicas, corresponde analizar lo que dispone el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación en su fracción IV, misma que al respecto señala:

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

...

***IV.- Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.”***

El artículo 67 fracción IV del Código Fiscal señala que las facultades de la autoridad fiscal se ***extinguen en el plazo de cinco años***, a partir de que se levante el acta de incumplimiento, la cual se deberá levantar dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que se hace exigible la fianza a favor de la federación.

Con todo lo manifestado en los diversos capítulos, podemos concluir en primer término que la finalidad de que se ***levante un acta de incumplimiento*** es para determinar a partir de cuando empieza a correr el término supuestamente de la caducidad, siguiendo con la lectura del mismo precepto legal, nos establece que para levantar dicha acta la autoridad tendrá ***cuatro meses***, a partir *del día siguiente* a que *se hace exigible la fianza a favor de la Federación*, es decir, una vez que se hace exigible la fianza a favor de la Federación se tiene cuatro meses para levantar el acta de incumplimiento.

Razonamiento que nos lleva de la mano al considerar, *¿que es lo que pasaría si el acta de incumplimiento no se levantara dentro de ese plazo?, ¿en que momento*

*empezaría a correr el término de la caducidad?* según lo establecido por el artículo 67 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

En fin, lo que resulta de mayor trascendencia es el hecho de que el plazo de los cuatro meses se contarán **a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas** a favor de la Federación, agregando el hecho de que el legislador señala que dicha **fianza se ofreció para garantizar el interés fiscal**, lo cual resulta contradictorio, toda vez que si estamos haciendo referencia a las formas de extinción por **caducidad**, no podemos incluir dentro de estas, a la fianza, por las siguientes consideraciones:

- 1) El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece las formas para garantizar el interés fiscal entre las cuales encontramos a la Fianza otorgada por institución autorizada, recordando que únicamente procederá el otorgamiento de la garantía cuando una vez que se han ejercido las facultades de comprobación, se determinó la existencia de un crédito fiscal, el cual se debió pagar o garantizar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha de notificación, de la resolución determinante del crédito fiscal, en consecuencia al tratar de encuadrar la fracción IV del artículo 67 del Código antes señalado, nos encontramos en el supuesto de que las facultades de comprobación ya fueron ejercidas y como consecuencia de estas se determinó el monto de la contribución omitida, y por ende la autoridad fiscal ya no podría ejercer nuevamente facultades de comprobación para determinar algo ya determinado.

Asimismo, en el entendido que de dichas facultades se intentarán ejercer a la institución de fianza y no al contribuyente, esto resultaría improcedente, toda vez que la afianzadora funge como fiador para el pago del crédito fiscal, por lo que la determinación de contribuciones se limita únicamente a conocer por las omisiones en las que incurrió el propio contribuyente.

- 2) Suponiendo sin conceder, que las facultades de comprobación fueran ejercidas en relación a los accesorios como son multas y recargos, de la misma forma resultaría incongruente al considerar que al tratarse de la fianza como una forma de garantía, y como se determinó en el capítulo segundo del presente trabajo y en relación con el artículo 141 del Código Fiscal de Federación, la garantía deberá comprender *además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento*, y en ese entendido estamos en el supuesto que la garantía del crédito fiscal no necesita volverse a determinar, únicamente en su defecto se tendría que actualizar año con año, según lo dispuesto por el mismo artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que si el crédito persiste insoluto y la garantía ofrecida resulta insuficiente para respaldar los recargos de un nuevo período de doce meses, se exigirá la ampliación correspondiente, lo cual deberá hacerse dentro del mes siguiente a aquél en que hubiere concluido el período que se indica, de conformidad con el artículo 69 último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
  
- 3) Así mismo no resultaría aplicable algunas características esenciales de la caducidad, ya que no podría determinarse a partir de cuando comenzaría a correr el término, al no poder determinar la fecha en que nacen las facultades de comprobación de las autoridades, ya sea para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar diferencias de contribuciones omitidas y sus accesorios o en su caso imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones, ya que esto resulta inaplicable al caso concreto y en consecuencia nunca se llevaría acabo.

Además, tampoco se podrían ejercer facultades de comprobación para sujetar a la Afianzadora a un procedimiento de fiscalización, toda vez que para ello existen procedimientos específicos, aunado a que la fianza solamente garantiza el pago de las obligaciones adquiridas por un tercero, y de ninguna forma refleja alguna obligación fiscal por determinarse a la institución de fianza.



Sin embargo pueden establecerse diferentes ejemplos en los cuales no se adecuaría dicha fracción a los supuestos en que opera la caducidad, y que el mismo legislador ha establecido al señalar en el artículo 67 del Código Tributario Federal que: **“Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones...”** ya que en ningún momento se le podrían determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos o sus accesorios, o imponer sanciones, por la simple expedición de una fianza.

Por lo que se puede concluir que el supuesto que señala la fracción IV del Artículo 67 del Código de la Materia, debe extinguirse vía prescripción, y no así por la caducidad, al puntualizar de manera tajante que en la prescripción ya existe el crédito fiscal previamente determinado en cantidad líquida y legalmente exigible, sin embargo en la caducidad no existe el referido crédito fiscal.

Extinguiendo así la prescripción una acción de cobro y la caducidad facultades de comprobación de la autoridades fiscales.

En conclusión, la fracción IV del artículo 67 del Código Tributario en comento, no corresponde al contenido de dicho numeral, toda vez que no se determinaría omisión de contribuciones, y en su caso no se podría imponer sanción alguna, por lo tanto y desde mi punto de vista se debe suprimir la fracción IV del Artículo 67, y adicionarla en el artículo 146 ambos del Código Fiscal de la Federación, quedando el primero de ellos únicamente con tres fracciones y el segundo de ellos quedaría de la siguiente manera:

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

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término 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.

***Tratándose de fianzas a favor de la Federación, constituidas para garantizar el interés fiscal, la prescripción se iniciará a partir del día en que sea legalmente exigible la fianza.***

***Misma que deberá ser notificada a la compañía Afianzadora, levantándose acta de incumplimiento de la obligación garantizada.***

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando 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.

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.”

En consecuencia, las compañías afianzadoras quedarán liberadas de la obligación consignada en las pólizas de fianzas respectivas, por la **prescripción** del crédito en el término de **cinco años**, previsto por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación contados a partir del día en que la fianza se haga exigible, sin que se efectúe ninguna otra gestión de cobro.

Por lo que, una vez dicho todo lo anterior, la propuesta que se ha venido refiriendo tiene como finalidad que la compañía afianzadora, goce de la garantía de seguridad jurídica y certeza, al saber que una vez transcurrido el término de cinco años, el fisco no podrá exigir el cumplimiento de las obligaciones consignadas en la póliza de fianza, sancionando así la negligencia de este último al no exigir oportunamente el cumplimiento de dicha obligación; sin embargo al estar contemplada dentro del apartado correspondiente de la caducidad y por los razonamientos lógico-jurídicos ya referidos, no cumple con la finalidad para la que fue creada y en consecuencia las Afianzadoras no gozan de esa seguridad jurídica que el Derecho debe proveer, encontrándose así en un estado de indefensión ante el fisco, motivo por el cual se propone que la fianza se sujete a prescripción, suprimiendo la fracción IV del artículo 67 del Código Tributario vigente, ya que como ha quedado aclarado de ninguna forma se podría determinar contribuciones omitidas, accesorios o imponer sanciones a una compañía afianzadora, por la simple expedición de una póliza.

Para lo cual se debe trasladar la fracción IV del artículo 67 al 146 con las modificaciones correspondientes, es decir, el supuesto señalado por fracción IV debe salir de la caducidad para incorporarse a la prescripción, haciendo las modificaciones pertinentes, ya que de trasladarse de manera literal al contenido del artículo 146, esta fracción presentaría incongruencias, siendo la mayor de estas un plazo desigual para el computo de la prescripción a favor de las afianzadoras, el cual sería de cinco años con cuatro meses con un día.

## **CONCLUSIONES.**

PRIMERA.- Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se ejercen para verificar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales y en su caso determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, las cuales por regla general concluyen con la notificación de la resolución determinante del crédito fiscal.

SEGUNDA.- Las facultades económico-coactivas de la autoridad fiscal se ejercen una vez que el crédito fiscal a quedado determinado en cantidad líquida y legalmente exigible, mismas facultades que inician con el requerimiento de pago y concluyen con la aplicación del producto.

TERCERA.- Por regla general, el crédito fiscal se hace exigible una vez transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

CUARTA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución se suspende cuando el contribuyente garantiza el interés fiscal, lo que se hace mediante cualquiera de las formas de garantía establecidas por el Código Fiscal de la Federación.

QUINTA.- La fianza es una forma de garantizar el crédito fiscal que ha sido previamente determinado y notificado, en donde una institución de fianza se comprometa a pagar por el deudor (contribuyente) en caso de que la obligación garantizada se haga efectiva.

SEXTA.- La garantía se actualiza cada año, en tanto el crédito fiscal no sea cubierto.

SÉPTIMA.- La garantía fiscal otorgada se cancela al cumplir el contribuyente con la obligación de pago del crédito fiscal o por sentencia o resolución, en las cuales se declara la nulidad o bien cuando se revoca el crédito fiscal garantizado.

OCTAVA.- La caducidad extingue el derecho que tiene la Autoridad Fiscal para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, una vez que se configuran los plazos señalados por la ley.

NOVENA.- La exigibilidad de las Fianzas, no determina contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como no impone sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales; si no por el contrario se hace efectivo el crédito fiscal garantizada mediante esta figura.

DÉCIMA.- El término para que se configure la caducidad se suspende por el ejercicio de las facultades de comprobación, por la interposición de 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 se tenga como no localizado, es decir, cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente, o bien, por que lo señale de manera incorrecta y por fallecimiento del contribuyente.

DÉCIMA PRIMERA.- La caducidad, puede hacerse valer vía acción, al solicitar de la autoridad competente, la declaratoria de caducidad de facultades de comprobación o bien, en vía de excepción, oponiéndose en los medios de defensa.

DÉCIMA SEGUNDA.- La Prescripción extingue el crédito fiscal, a que tiene derecho la Autoridad, operando en este caso a favor del contribuyente; o bien la obligación de devolver a éste último, las cantidades pagadas indebidamente, liberando a la Autoridad fiscal del pago, una vez que se configura el termino de cinco años.

DÉCIMA TERCERA.- El término para que se configure la prescripción a favor del contribuyente se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique o por

reconocimiento expreso o tácito de la existencia del crédito. Y se suspende el plazo como consecuencia de la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

DECIMA CUARTA.- 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 el recurso administrativo o juicio correspondiente.

DECIMA QUINTA.- La fianza es una forma de garantizar los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes y que se encuentra sujeta a la prescripción del crédito, quedado sin materia la garantía, en caso de que se configure la prescripción.

DECIMA SEXTA.- En consecuencia, la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal se ubica erróneamente dentro de las facultades de comprobación y se propone que se adicione en el apartado que corresponde a la prescripción, con las modificaciones pertinentes.

DECIMA SÉPTIMA.- Por lo tanto la exigibilidad de la Fianza se extingue por prescripción y no por caducidad, ya que tal figura no determina contribuciones o aprovechamientos omitidos o accesorios, de igual forma no impone sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales; si no por el contrario, hace efectivo el crédito fiscal garantizado.

**FUENTE DE CONSULTA.****BIBLIOGRÁFICA.**

ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. **Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos**, Editorial Porrúa, México 1991.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho Fiscal**, Editorial. Themis, S.A. de C.V., Décima Quinta Edición, México 2000, 538 p.p.

AMOROS, Narciso. **Derecho Tributario**, Editorial de Derecho Financiero, Segunda Edición, España 1970, 434 p.p.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I**, Editorial. Iure Editores, Segunda Edición, México 2003, 430 p.p.

CARTAS SOSA, Rodolfo, **La Caducidad en el Código Fiscal de la Federación**, Editorial Themis, S.A. de C.V., México 2001, 114 p.p.

BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. **Obligaciones civiles**, Editorial Oxford, S.A. de C.V., Quinta Edición, México, 1999, 461 p.p.

DE LA CUEVA, Arturo. **Derecho Fiscal**, Editorial. Porrúa, México 1999, 331 p.p.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**, Editorial Porrúa, México 1994.

DE PINA VARA, Rafael. **Diccionario de Derecho**, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Vigésimosexta Edición, México 1998, 525 p.p.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de Derecho Tributario**, Editorial. Limusa, S.A. de C.V. Cuarta Edición, México 2005, 224 p.p.

DIEP DIEP, Daniel. **Fiscalística**, Editorial. PAC, S.A. de C.V., Segunda Edición, México 2002, 658 p.p.

ESTRADA LARA, Juan M. **La Defensa Fiscal. Conceptos, Teorías y Procedimientos**, Editorial PAC, S.A. de C.V., México 2002, 179 p.p.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal**, Editorial. Mc Graw-Hill, México 1998, 466 p.p.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**, Editorial. Depalma, Cuarta Edición, Tomo I, Buenos Aires, Argentina 1987, 652 p.p.

JIMÉNEZ ILLESCAS, Juan Manuel. **La Garantía del Interés Fiscal**, Tesis Colección de Estudios Jurídicos, Vol. IX., México 1988, 297 p.p.

KAYE, Dionisio J. **Derecho Procesal Fiscal**, Editorial Themis, Sexta Edición, México 2000, 204 p.p.

MABARAK CERECEDO, Doricela. **Derecho Financiero Público**, Editorial Mc Graw Hill, México 1995, 247 p.p.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Las facultades de Comprobación Fiscal**, Editorial. Porrúa, México 2001, 340 p.p.

MARTÍNEZ LOPEZ, Luís. **Derecho Fiscal Mexicano**, Ediciones Fiscales, Cuarta Edición, México 1973, 378 p.p.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Et. Al. **Derecho Tributario Mexicano**, Editorial. Trillas, Tercera Edición, México 1997, 441 p.p.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**, Editorial. Oxford University press, Segunda Edición, México 1999, 309 p.p.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. **Derecho Fiscal Mexicano**, Editorial. Porrúa, México 1999, 593 p.p.

SÁNCHEZ MEDAL, Rafael. **De los Contratos Civiles**, Editorial. Porrúa, México 1992.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. **Nociones de Derecho Fiscal**, Editorial. PAC, S.A. de C.V., México 1994.

TABORGA, Huáscar. **Como hacer una Tesis**. Editorial Grijalbo, México 1982.

WITKER, Jorge. **La Investigación Jurídica**. Editorial Centro Jurídico Editor, México 1994.

## **HEMEROGRÁFICA.**

LOMELÍ CERESO, Margarita. **“Prescripción y caducidad en el derecho tributario”**, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera época, año VI, México D.F., agosto de 1993, 99 p.p.



**LEGISLATIVAS.**

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

CÓDIGO CIVIL FEDERAL.

CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

LEY DEL SERVICIO DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN.

LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES Y FIANZAS.

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.