



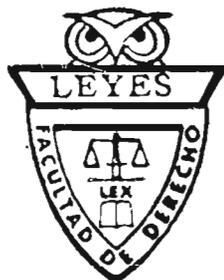
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

"LA CADUCIDAD COMO MEDIO DE CONTROL DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
GERARDO DIAZ CALVILLO



ASESOR DE TESIS: LIC. DANIEL GONZALO MARTINEZ PORCAYO

CD. UNIVERSITARIA, D. F.



2004



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.



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
 FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
 FINANZAS PUBLICAS

UNIVERSIDAD NACIONAL
 AUTÓNOMA DE
 MÉXICO

Cd. Universitaria, D.F., 28 de junio de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
 DIRECTOR GENERAL DE LA
 ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
 Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **DIAZ CALVILLO GERARDO**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**LA CADUCIDAD COMO MEDIO DE CONTROL DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL**".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 Director.

 LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Gerardo Diaz Calvillo
 FECHA: 27 Septiembre 2004
 FIRMA: PA. Jukeca lpa fawingz

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZA PUBLICAS**

**LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE
DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS
P R E S E N T E**

Muy distinguido Licenciado:

Con toda atención me permito informar a usted que he dirigido, asesorado y revisado, completa y satisfactoriamente la tesis profesional intitulada **LA CADUCIDAD COMO MEDIO DE CONTROL DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FICALES** elaborada por el alumno **GERARDO DIAZ CALVILLO**.

Es de destacar que en el desarrollo de su investigación, el sustentante se apoyo en la bibliografía y textos legales adecuados, por lo que da un trabajo que en opinión del suscrito reúne las condiciones suficientes, para que de estimarlo usted procedente, se le autorice a presentar el examen profesional correspondiente.

Aprovecho la oportunidad para reiterarle a usted las seguridades de mi consideración más distinguida.

**ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cd. Universitaria, D.F., a 14 de Mayo de 2004.**


LIC. DANIEL OJESTO MARTÍNEZ PORCAYO

DEDICATORIA

A Dios,
por permitirme un lugar en la vida.

A mis padres, Luz María y Félix
por darme la dicha de ser su hijo, por su amor, apoyo y sembrar en mi los valores
fundamentales del ser humano.

A mis hermanas, Lucia, Sandra, Luz María, Rosalía,
por la lucha que hemos librado.

A Dulce, mi querida novia hoy Esposa amada,
por ser mi compañera de tantos años, por compartir su vida y darme lo mejor de
sí.

A mis hijos, Sofía y Gerardo,
a los cuales debo entregar lo mejor de mi ser, para devolver a la vida todo lo que
me ha dado.

A mis Suegros, Araceli y José Armando (q.e.p.d.)
Por permitirme ser parte de su familia.

A mis cuñados,
Por formar esta gran familia.

A mis amigos entrañables, Gustavo, Reyes, Gabriel, Javier, Beulah y Liliana
Compañeros inseparables, motor en la carrera que sirvió para alcanzar la meta.

In memoriam, Martín Gloria (q.e.p.d.)
Parte de este esfuerzo es tuyo.

A mi querida Facultad de Derecho, fuente de conocimiento, forjadora de
hombres justos.

“LA CADUCIDAD COMO MEDIO DE CONTROL DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL”

INTRODUCCION.

I.- CONCEPTO DE CADUCIDAD.

- A) Concepto General.
- B) Concepto en materia civil.
- C) Concepto en materia administrativa.
- D) Concepto en materia fiscal.
- E) Diferencias entre si.

II.- MARCO JURIDICO.

- A) Constitución Política.
- B) Código Fiscal de la Federación.
- C) Ley Aduanera.
- D) Ley del INFONAVIT.
- E) Ley del IMSS.

III.- FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

- A) De investigación.
- B) De determinación.

IV.- EXTINCION DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.

- A) Como opera la suspensión del plazo.
- B) Requisitos para la suspensión.
- C) Pérdida de las facultades de comprobación.
- D) Pérdida de las facultades de determinación.

V.- LA PRESCRIPCION CON RELACION A LA CADUCIDAD.

- A) Concepto de prescripción.
- B) Diferencias entre caducidad y prescripción.

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA

“LA CADUCIDAD COMO MEDIO DE CONTROL DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL”

INTRODUCCION.

I.- CONCEPTO DE CADUCIDAD.

- A) Concepto General.
- B) Concepto en materia civil.
- C) Concepto en materia administrativa.
- D) Concepto en materia fiscal.
- E) Diferencias entre si.

II.- MARCO JURIDICO.

- A) Constitución Política.
- B) Código Fiscal de la Federación.
- C) Ley Aduanera.
- D) Ley del INFONAVIT.
- E) Ley del IMSS.

III.- FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

- A) De investigación.
- B) De determinación.

IV.- EXTINCION DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.

- A) Como opera la suspensión del plazo.
- B) Requisitos para la suspensión.
- C) Pérdida de las facultades de comprobación.
- D) Pérdida de las facultades de determinación.

V.- LA PRESCRIPCION CON RELACION A LA CADUCIDAD.

- A) Concepto de prescripción.
- B) Diferencias entre caducidad y prescripción.

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN

En este trabajo de tesis nos ocuparemos de estudiar el marco jurídico de la caducidad comenzando por investigar si nuestra Carta Magna contempla los preceptos normativos de seguridad jurídica, respecto del tiempo con que cuenta el contribuyente para que se extingan las facultades de la autoridad fiscal.

En el Código Fiscal de la Federación analizaremos el fundamento jurídico de la caducidad con sus diferentes modalidades y condiciones, así como el análisis de otras legislaciones como son: la Ley de IMSS, la Ley Aduanera y la Ley del INFONAVIT, con relación a la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales autónomas y su concordancia con el Código Fiscal de la Federación.

Analizaremos en el capítulo III las facultades de las autoridades fiscal empezando por las de investigación, señalando en lo posible cual sería el procedimiento de esta investigación, para concluir con las de determinación del crédito fiscal ya que estas son precisamente las que pueden caducar.

En el capítulo IV hablaremos en forma por demás amplia de la extinción de las facultades de la autoridad fiscal, como opera, sus requisitos, la pérdida de dichas facultades de comprobación, analizando el aspecto constitucional en cuanto a la seguridad jurídica, ya que este es el tema central de esta tesis.

Para finalizar, en el último capítulo analizaremos otra figura jurídica que es la prescripción, por que en la practica se llega a confundir pero que no son iguales, para determinar que diferencias existen con la caducidad y de que forma afecta a la prescripción, en cuanto a la exigibilidad de pago del crédito fiscal.

Una vez analizado cada uno de los capítulos, podremos desarrollar las conclusiones y aportar una posible solución al problema que implican las

facultades de la autoridad fiscal y cuales serían los medio de defensa con que puede contar el contribuyente contra de dichas facultades.

CAPITULO I

CONCEPTO DE CADUCIDAD.

El concepto de caducidad según la opinión de diferentes autores se le conceptúa con diversos contenidos, es multivoco; además, no existe un concepto unitario de caducidad aplicable a todas las ramas del Derecho, ni siquiera existe unidad de contenido en el Derecho Civil si no que, por el contrario, existen distintos conceptos.

Así encontramos, que el problema de determinar el contenido de la caducidad, se agudiza cuando estudiamos el mismo concepto en Derecho Administrativo, en el Derecho Civil y principalmente en el tema que nos ocupa en materia fiscal.

En vista de la complejidad que presenta el problema, empezaremos por estudiar las diversas acepciones que se le dan a esta institución.

A. CONCEPTO GENERAL:

Etimológicamente, la palabra caducidad deriva del verbo latino cadere, que significa caer, y en verdad este es el significado de la palabra, o sea que decae un derecho, caída de un derecho.

Gutiérrez y González, comenta; "que las partes o porciones hereditarias que dejaban de percibir los cónyuge y los orbi según las leyes caducarias, se llamaban caduca, porque en realidad se les caía de las manos, teniendo hasta entonces derecho a su participación hereditaria. Se dice caduco, del latín caduces, a lo decrepito o muy anciano, lo poco durable. Se afirma que ha caducado, de lo que ha dejado de ser o perdió su efectividad. Caducidad es

pues la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro motivo - convencional -. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser".¹

En su aspecto jurídico considerada en su más amplia acepción, la caducidad o decadencia de derechos comprende todos aquellos casos en que se pierde un derecho ya nacido o se impide el nacimiento de otro, por no ejercitar voluntariamente un acto positivo exigido a una abstención legal o convencional dentro del plazo previamente determinado.

En palabras más simples, la caducidad es una figura jurídica que extingue las relaciones jurídicas. Para Rafael de Pina; la "caducidad es la extinción de un derecho, facultad, instancia o recurso"²

Por su parte el autor Mario de la Cueva señala que: "La caducidad es un modo de extinción de un derecho y que se produce después de un cierto período de tiempo, en virtud de la inactividad del sujeto; además concluye diciendo: que la caducidad no extingue la acción pero sí el derecho".³

"La caducidad extingue el derecho a realizar determinado acto, vencido el plazo perentorio que declara la ley, sin necesidad de actividad alguna, ni de autoridad, juez, ni de parte. La extinción del derecho se produce por la sola

¹ Gutiérrez y González, Ernesto
"Derecho de las Obligaciones" 12ª. Edic. Edt., Porrúa, S.A.,
México 1998 p. 863.

² De Pina Vara, Rafael.
"Diccionario de Derecho" 17a. Edc., Edt., Porrúa, S.A.,
México, 1991, p. 134.

³ De la Cueva, Mario.
"El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo" Edt., Porrúa, S.A.,
México, 1996 p. 193.

naturaleza del término, ya que vencido este se extingue definitivamente la posibilidad de realizar el acto".⁴

También el Diccionario Jurídico Mexicano, lo conceptualiza de la siguiente manera: "La palabra caducidad implica la acción o efecto de caducar, perder fuerza una ley o un derecho. Doctrinariamente se entiende como una sanción por falta de ejercicio oportuno de un derecho, el legislador subordina la adquisición de un derecho a una manifestación de la voluntad en cierto plazo, o bien permite una opción. Si esa manifestación no se produce a tiempo, se pierde el derecho a la opción".⁵

La caducidad como figura autónoma dentro del derecho positivo, muestra una gran importancia siendo a pesar de su cotidiana presencia en las relaciones jurídicas, un instituto al que no se le ha prestado la debida atención, por no estar suficientemente elaborado por la doctrina, llegando algunos tratadistas y ciertos ordenamientos positivos, al extremo de confundirlos con otras instituciones afines.

Es pues, una relación jurídica de rara y no fácil conformación por diversos motivos, entre otros como los veremos en los siguientes incisos, la imprecisión con que hasta ahora ha sido conceptuada, amen de la afinidad de criterios que a continuación expondremos, además de la poca atención que doctrinariamente ha tenido.

⁴ De la Plaza, Manuel.
"Derecho Mexicano del Trabajo" T-I Edt., Porrúa, S.A.,
México, 1967 p. 193.

⁵ Caballenas, Guillermo.
"Diccionario Jurídico Mexicano" T-I Edt., Bibliográfica
Omeba, Buenos Aires Argentina, 1968.

Resumiendo los criterios que han dado los diversos tratadistas enunciados - nos lleva a concluir que el concepto de caducidad es uno de los más complejos, en esencia es una institución jurídica que produce la extinción del derecho o de los derechos de un titular o tercero.

B. CONCEPTO EN MATERIA CIVIL.

De conformidad con los diversos conceptos que la doctrina ha emitido en torno a la misma, se colige que el ámbito o campo en el que se produce la caducidad es necesariamente en el derecho procesal, por tener como consecuencia la extinción de un proceso o de una acción.

La caducidad conforme a la opinión de Eduardo Pallares; "es la extinción de la instancia judicial porque las dos partes abandonen el ejercicio de la acción procesal. El abandono se manifiesta porque ninguna de ellas hace en el proceso las promociones necesarias para que éste llegue a su fin".⁶

Efectivamente, la consecuencia de la caducidad es extinguir la instancia, es decir, el procedimiento entendido como una serie, secuencia o sucesión de actos, externa o formalmente considerados, que son necesarios practicar para llegar a la sentencia definitiva que es donde el proceso alcanza o consigue su propia finalidad.

La caducidad de la instancia existió desde el derecho romano, proviene de las llamadas "LEYES CADUCARIAS".

Estas leyes fueron dos:

⁶ Pallares, Eduardo.
"Diccionario de Derecho Procesal Civil" 24a. Edc.,
Edt., Porrúa, S.A., México, 1998 p. 109.

- a) La Julia de Maritandis Ordinibus, que se voto en el año 726 de Roma.
- b) La Papia Poppae, expedida varios años después pero todavía bajo el imperio de Augusto, y que modifico y completo en algunos puntos a la ley anterior.

En dichas leyes se buscaba alentar el matrimonio e incrementar la procreación de los hijos legítimos para evitar la extinción de la casta de los cives, y para el efecto, se clasificó a las personas que integraban la sociedad romana en tres grupos: a) los célibes, que incluía a todos los no casados; b) los orbi, que eran los cives casados, pero que carecían de descendencia; y c) los patres que eran los cives casados y con descendencia.

Hecha la distinción anterior, se crearon incapacidades o castigos para los célibes y los orbi, concediéndose recompensar a los patres y de esta manera se crearon incapacidades para heredar a los dos primeramente citados, a menos que realizaran un acto positivo, como era casarse o tener descendencia; este rasgo es esencial y será de una importancia notable para distinguir la caducidad de cualquier otra figura jurídica.

En efecto, la esencia de las Leyes Caducarias, consistía en crear una sanción condicionada, por no realizar voluntaria y conscientemente, un determinado hecho positivo, y la única manera de evitar los efectos de la caducidad, era realizando los actos positivos ya mencionados, sin que fuera posible concebir otra excepción a la caducidad; esto es, forzosa y necesariamente debían de cumplirse los actos señalados por la ley, pues en caso contrario se caía irremisiblemente en el campo de la sanción. De lo anterior desprendemos los elementos de la caducidad: una sanción que se impone a quien no realiza un determinado acto positivo dentro de un plazo

preestablecido.

El citado Maestro Gutiérrez y González, nos proporciona la siguiente definición de caducidad: "Por caducidad debe entenderse una sanción que se pacta o se impone por la ley, a las personas que en un plazo convencional o legal, no realiza voluntaria y conscientemente los actos positivos para hacer nacer o mantener vivo un derecho sustantivo o procesal, según sea el caso."⁷

Estimo que debe agregarse, la circunstancia de que la sanción precisamente consiste en la extinción del derecho, bien porque ya nace, o bien porque ya nacido pierde éste.

La caducidad puede ser de dos especies: convencional y legal según la clasificación que nos proporciona en la obra citada el Doctor Gutiérrez y González. La primera es la que se pacta en un contrato, si no se realizan determinados actos positivos; y la segunda, se encuentra tanto en el Derecho sustantivo, como en el Derecho Procesal. Dentro del concepto de la caducidad legal, debe entenderse esta como una sanción que impone la Ley a quien dentro de un determinado plazo, no realiza voluntariamente los actos positivos para hacer que nazca, o bien para mantener vivo un derecho, ya sea sustantivo o procesal, esto incluyendo a los terceros interesados en cuanto se encuentren en el supuesto hipotético que se pacte o que establezca la ley.

La caducidad en nuestro derecho Sustantivo, la encontramos en los artículos 1010, segundo párrafo, y 1959, ambos del Código Civil, así como en los artículos 2805, 2871 y 3909 del mismo ordenamiento.

⁷ Gutiérrez y González, Ernesto.
"Derecho de las Obligaciones" 12a. Edc, Edt. Porrúa, S.A.,
1998 p.p. 887 y 888.

En la primera de las normas mencionada, se establece que el usufructo a título gratuito, se extinguirá, si el usufructuario no otorga la fianza correspondiente, es claro que en la especie contemplamos un caso típico de caducidad, esto es, si el usufructuario no realiza determinado acto positivo, otorgar fianza, se le aplicará una sanción que no es otra que la extinción de su derecho.

Se aprecian, evidentes los caracteres de la figura jurídica en cita, determinados en las leyes caducarias.

En el artículo 1959 de nuestro Código Civil, se señala la caducidad del plazo, que consiste en el vencimiento anticipado del adeudo, si el sujeto pasivo de la obligación, no realiza determinados actos positivos que la ley señala. Así establece el referido precepto, que perderá el deudor todo derecho a utilizar el plazo si resultara insolvente después de contraída la obligación. La razón de ser de esta fracción es evidente; el estado de insolvencia del deudor, faculta al acreedor para exigir anticipadamente el pago del crédito, a menos que el deudor realice determinados actos positivos que le permitan seguir disfrutando del plazo que se había estipulado en su favor, dichos actos positivos, consisten en que deberán otorgar garantía al acreedor. Como fácilmente se puede apreciar, nos encontramos nuevamente en presencia del principio de caducidad, tal y como fue concebido en las leyes Caducarias.

En la fracción II del precepto referido, nos encontramos nuevamente ante un caso de caducidad del plazo del deudor, si éste no otorga las garantías a que estuviese comprometido; de tal forma, que la única posibilidad para seguir conservando su derecho, es realizar los actos positivos consistentes en otorgar las garantías a que se ha obligado.

La fracción III del precepto que nos ocupa, reglamenta dos casos diversos; así establece que vencerá anticipadamente el plazo si por actos propios del deudor, se hubiesen disminuido las garantías que se hubieran otorgado al acreedor, a menos que sean inmediatamente substituidos por otros igualmente seguros. Este es un caso típico de caducidad. No resulta así en la segunda situación que plantea y que se refiere a la disminución de las garantías otorgadas, cuando por caso fortuito desapareciesen, a menos que sean inmediatamente substituidas por otras igualmente seguras. En este problema, es injusto el tratamiento que ha dado el Legislador, al sancionar con la caducidad del plazo, al deudor en la hipótesis del caso fortuito, toda vez que ya el artículo 2111 del Código Civil, previene que nadie está obligado al caso fortuito, pues nadie está comprometido a lo imposible; sin embargo, es preciso hacer notar que el propio artículo 2111, establece también que si se está obligado en los casos de caso fortuito, cuando la Ley le impone esa obligación; y estimo que éste es precisamente el caso de la segunda hipótesis de la fracción III del artículo 1959 que estudiamos, es decir, es la Ley la que impone aún en el supuesto del caso fortuito, la sanción consistente en la caducidad del plazo en perjuicio del deudor, a menos que realice determinados actos consistentes en substituir las garantías igualmente seguras.

De lo anterior se deduce que la caducidad en el derecho sustantivo se presenta cuando el legislador, en normas sustantivas, establece una sanción por no realizar determinado acto; esa norma debe ser sustantiva no sólo formal, sino también materialmente hablando, y se establece para quien no realiza voluntariamente los actos positivos que se determinan, dentro del plazo que ahí se marca.

En el aspecto procesal esta figura contempla dos aspectos:

a) La que no deja nacer un Derecho Procesal; es decir, la Ley en

ocasiones determina indispensable la realización de ciertos actos procesales positivos por parte de un sujeto, para hacer nacer un derecho de tal forma que si no lo ejecuta, el derecho no nace.

- b) La que extingue un Derecho Procesal ya nacido; es decir, en ocasiones surge un derecho procesal, pero en vista de la inactividad de los interesados por la no continuación del ejercicio del propio derecho, la Ley considera aplicable la sanción de que se pierda.

Efectivamente, al referirnos a los modos anormales de extinción de la relación jurídica procesal, hemos sostenido que la "Caducidad de la Instancia" es precisamente uno de los modos anormales de extinción.

Confirmando nuestra aseveración Chiovenda sostiene que "la caducidad de la instancia, es un modo de extinción de la relación procesal y que se produce después de un cierto período de tiempo, en virtud de la inactividad de los sujetos procesales"⁸ y Mattiolo opina que "la caducidad es la extinción de la instancia judicial ocasionada por el abandono en que las partes dejan el juicio absteniéndose de todo acto de procedimiento durante el tiempo establecido por la ley".⁹

Con fundamento en los conceptos anteriores, nos atrevemos a definir que la caducidad de la instancia, como la institución jurídica procesal es por medio de la cual se termina con la existencia de la relación jurídica procesal, cuando las

⁸ Chiovenda, Giuseppe.
"Instituciones de Derecho Procesal Civil" - Traducción de la 2a. Edc., Italiana y notas de Derecho Español por E. Gómez Ordaniza, 1a. Edc., Edt., Madrid, 1936- Vol. III. p. 332.

⁹ Mattiolo, Luis.
"Instituciones de Derecho Procesal Civil" T-II - Tercera Parte- Traducida por el Dr. Eduardo Ovejero, Madrid, La España Moderna, p. 1.

partes permanecen inactivas durante el plazo prefijado por la ley. Además, consideramos necesario y conveniente, aseverar que la caducidad de la instancia es una institución jurídica procesal con el fin de distinguirla de la caducidad en general, que es una institución jurídica que existe en todas las ramas del Derecho.

La conclusión necesaria será siempre que la caducidad de la instancia es una institución que se da para el proceso, única y exclusivamente, es decir, que es característica del mismo y que por lo tanto, validamente puede aseverarse que la caducidad de la instancia es una institución jurídica procesal.

C. CONCEPTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA.

Según la opinión de Serra Rojas, "la caducidad viene del latín caducus que alude a lo muy antiguo, a lo que tiene poca duración, por ello el verbo caducar se refiere al transcurso del tiempo que trae consigo la pérdida o extinción de algún derecho."¹⁰

En efecto, la caducidad se ha definido en principio "como la pérdida de un derecho o acción por su no ejercicio durante el plazo señalado por la ley o la voluntad de los particulares"¹¹

Por otro lado, es menester señalar que esta figura considerada en materia administrativa por los teóricos como un medio anormal de extinción del acto

¹⁰ Serra Rojas, Andrés.
"Derecho Administrativo" T-II 15a. Edc.,
Edt., Porrúa, S.A., México 1992 p. 348.

¹¹ Nueva Enciclopédica Jurídica, T-II p. 497.

administrativo, la define a su vez el maestro Miguel Acosta Romero, como "un medio de extinción de los actos administrativos por la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley o en el acto administrativo, para que se genere o preserve el derecho." ¹²

Con relación a lo anterior, creemos que el ámbito que la caducidad tiene en el procedimiento administrativo es bastante limitado, ya que al entrar en juego consideraciones de interés público, la actitud que los interesados puedan adoptar en orden a la impulsión de aquél y queda en segundo plano. La administración está legalmente obligada a resolver y lo está igualmente a impulsar el procedimiento en todos sus trámites a fin de llegar a esa resolución, lo cual reduce las posibilidades reales de que la caducidad se produzca a aquellos procedimientos, iniciados a instancia de parte interesada, en los que el único interés visiblemente afectado es el interés particular del sujeto privado causante de la paralización.

Analizando las diversas leyes administrativas nos encontramos que no se han unificado los criterios si el interés del particular debe ser un interés jurídico o un simple interés, toda vez que en el caso concreto de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en su artículo 33 para ser parte en el procedimiento nos marca que "Solo podrán intervenir en el juicio las personas que tengan un interés jurídico que funde su pretensión", y por otro lado otra ley administrativa como lo es la Ley de Desarrollo Urbano del Distrito Federal, en su artículo 95 solo nos enuncia que "Los particulares que se consideren afectados por la aplicación de las disposiciones derivadas de este ordenamiento, podrán interponer el recurso de inconformidad...", igualmente el artículo 32 del reglamento de planes parciales nos señala que

¹² Acosta Romero, Miguel.
"Teoría General del Derecho Administrativo" 15a. Edc.,
Edt., Porrúa, S.A., México 2000 p. 662.

"Las personas que resulten afectadas con la aprobación, cancelación o modificación de un Plan Parcial para interponer el recurso de inconformidad", es de observarse que en estas ultimas no se hace mención al interés jurídico por lo que pudiera entenderse que quien tuviese un simple interés podrá interponer el recurso de inconformidad.

Conviene advertir que no toda posibilidad u omisión del interesado puede servir de base a una declaración de caducidad del procedimiento sino solamente aquellas, especialmente calificadas, que determinan la paralización del procedimiento por imposibilidad material de continuarlo.

Como se ve, la naturaleza de la caducidad constituye un hecho jurídico producido por el transcurso del tiempo sin ejercitarse el derecho a la continuidad del procedimiento. Desaparecido el presupuesto fáctico de continuidad de trámite, desaparece el derecho de prosecución del procedimiento para obtener la resolución definitiva.

Y su fundamento estriba en la necesidad de no mantenerse la tramitación de un procedimiento que ya no interesa a quien lo instó. La caducidad por causa imputable al administrado ha de configurarse como un desistimiento tácito porque al derecho del administrador, de no proseguirse su procedimiento se corresponde el deber de la Administración de satisfacer el derecho dando por terminado tal procedimiento.

Por su parte, el autor Rafael I. Martínez Morales comenta que el acto administrativo, al igual que las otras clases de actos jurídicos, se extingue o agota sus efectos por diversas circunstancias que se clasifican en medios normales y medios anormales.

Los medios normales de extinción o agotamiento del acto administrativo son:

- a) El cumplimiento.
- b) La ejecución forzosa.

Los medios anormales son:

- a) La revocación.
- b) La rescisión.
- c) La prescripción.
- d) La caducidad.
- e) El término.
- f) La condición.
- g) La renuncia.
- h) La falta de algún elemento o requisito del acto (irregularidades).
- i) La resolución a un recurso administrativo.
- j) La sentencia del tribunal administrativo.
- k) La fallo favorable al particular en juicio de amparo.

Es pues considerada la caducidad como forma anormal de extinción del acto administrativo, confundida en ocasiones con la prescripción, la caducidad es la pérdida de una facultad por falta de actividad dentro de un lapso que fija la ley para su ejercicio. Así, la caducidad opera tanto para el gobernado como para la administración.

Reflexionando en cuanto a que la caducidad opera para las facultades de la autoridad es importante aclarar que en materia administrativa también para el particular opera la caducidad, tomando el ejemplo del Dr. Miguel Acosta Romero, que nos dice que la caducidad la tenemos en las concesiones, "cuando se obliga al concesionario a realizar determinadas obras en cierto

plazo y si no las realiza incurrirá en caducidad. Lo mismo sucede cuando se obliga el particular a presentar avisos, de los que depende el nacimiento de un derecho u obligación, también dentro de cierto plazo y no así como la prescripción que es la extinción de las obligaciones o derechos por el simple transcurso del tiempo".¹³

Este medio anormal de concluir los actos administrativos, obedece a la inconveniencia práctica de perturbar la posibilidad de actuar en determinado asunto.

La caducidad, como figura jurídica, es usada en otras ramas del derecho, puede revestir ciertas modalidades en derecho comparado y es la ley que fija el término en que ha de operar.

De los actos administrativos que existen en nuestro derecho, existe uno que requiere consideración especial por su naturaleza y sus efectos jurídicos y es la concesión administrativa que "es el acto por el cual se concede a un particular el manejo y explotación de un servicio público o la explotación y aprovechamiento de bienes del dominio del Estado".¹⁴

Las concesiones pueden concluir antes de la expiración del término que en ellos se estipula, cuando cesa el objeto para que fueran otorgadas, o cuando el concesionario deja de cumplir algunas de las obligaciones o condiciones que impone la propia concesión.

¹³ Acosta Romero, Miguel.
Ob. Cit. p. 710

¹⁴ Fraga, Gabino.
"Derecho Administrativo" 39a. Edc.,
Edt., Porrúa, S.A., México 1999 p. 242.

Sin embargo, opina Gabino Fraga "no todas las faltas de cumplimiento dan lugar a la extinción de la concesión. Algunas pueden provocar únicamente la imposición de una sanción administrativa o penal, o bien dar lugar a una responsabilidad civil. Otras pueden constituir causas de rescisión o de caducidad".¹⁵

La caducidad opera aunque no se hayan fijado en el título de la concesión, esto en razón del interés público, por lo que la medida toma carácter de orden público. La figura tiene importancia principalmente en el caso de servicio público, pues la necesidad colectiva por satisfacer no puede esperar, por sus exigencias o necesidades.

Aunado a lo anterior, queremos partir de la premisa de que las concesiones administrativas sí son caducables Administrativamente, en virtud de la necesidad que tiene el poder público de satisfacer el interés general, interrumpido al presentarse cualquier anomalía, si ésta se encuentra prevista en la ley de la materia, aun cuando no se haya omitido en la concesión.

Por tanto, la materia objeto de concesión se regirá por sus propias leyes, debiendo expresarse en el documento contractual las causas que legalmente darán origen a la caducidad administrativa.

Las causas que contractualmente se pacten, aun establecidas en la misma cláusula que las anteriores, se deben regir por el Derecho Privado, y por tanto:

Será nula la renuncia que al régimen de derecho privado relativo a los contratos, se haga por una de las partes, y que consiste en someter al

¹⁵ Fraga, Gabino.
Ob. Cit. p. 253.

presentarse una causa de caducidad, a un procedimiento distinto del judicial el examen del acto motivo de la caducidad.

D). CONCEPTO EN MATERIA FISCAL

La doctrina fiscal por su parte, también ha formulado su propia definición acerca de la caducidad, así el profesor Gregorio Sánchez León, nos da una definición etimológica y conceptual de cada caducidad al decir;

"La palabra caducidad, deriva del término latino CADDO, que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor, caducidad es pues un medio de extinción de derechos, por efecto de su no ejercicio, durante el tiempo establecido por ley".¹⁶

Por su parte, Raúl Rodríguez Lobato, nos dice: "la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien, para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas".¹⁷

Es pues, considerada la caducidad para efectos fiscales como la extinción, por el sólo transcurso del tiempo, de la facultad de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como de imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, así como el

¹⁶ Sánchez León, Gregorio.
"Derecho Fiscal" 7a. Edc., Edt., Cárdenas,
México 1991 p. 231.

¹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl.
"Derecho Fiscal" 2a. Edc., Edt., Colección Textos
Jurídicos Universitarios. HARLA, México 1999. p. 175

ejercicio de sus diversas facultades.

Alejandro Boeta Vega, nos comenta que la caducidad para efectos fiscales "Es la extinción, por el sólo transcurso del tiempo, de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones" ¹⁸

El maestro Francisco de la Garza, determina que "la caducidad es una institución procedimental y por lo tanto perteneciente al Derecho Tributario Formal o Administrativo".¹⁹

Atendiendo a lo anterior, en diversas Tesis Jurisprudenciales nos indican que:

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.- La caducidad como institución del procedimiento administrativo cuyo cómputo se puede interrumpir, aparece con ese carácter a partir de la adición de un último párrafo en el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación en vigor desde el 1o. de enero de 1997 y hasta la promulgación del actual Código Fiscal de la Federación que previene la caducidad con es característica en su artículo 67. La aplicación de las normas sobre caducidad debe considerar que por ser reglas de procedimiento se aplican las vigentes aún cuando se haya expedido con posterioridad a las situaciones jurídicas

¹⁸ Boeta Vega, Alejandro.
"Derecho Fiscal" 1er. Curso, 2a. Edc., Edt., Contable y Administrativa, S.A. DE C.V., México 1992, p. 117.

¹⁹ De la Garza, Francisco.
"Derecho Financiero Mexicano" 17a. Edc.,
Edt. Porrúa, S.A., México, 1990, p.723.

dadas; el ejercicio de las facultades fiscales debe **hacerse** dentro del plazo de cinco años contados a partir del vencimiento de la obligación legal de que se trate y el computo del plazo se suspenderá **cuando** se interponga algún recurso administrativo o juicio, en consecuencia, **las** facultades pueden ser legalmente ejercidas fuera del plazo de cinco años, si se realiza en cumplimiento de una sentencia o resolución que reconozca total o parcialmente la validez de la resolución del caso.

Contradicción de sentencia No. 1/89. - Juicio de Nulidad 11/85 y acums. y 117/88.- resuelta en sesión de 8 de mayo de **1990**, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Lic. Armando Díaz Olivares. RTFF. 3a. Época, año III, No. 29, mayo 1990, p. 10.

CADUCIDAD.- SU COMPUTO CUANDO SE PRESENTA DECLARACION DEFINITIVA Y COMPLEMENTARIA.- En el caso de que exista una declaración definitiva del ejercicio y otra complementaria, si en el proveído en que se impone la sanción se especifica que la **declaración** revisada y que sirvió de base para la determinación de la omisión que se constituye la infracción sancionada, lo fue la declaración definitiva, el término de la caducidad debe computarse a partir del día siguiente al en que fue presentada la declaración definitiva, de acuerdo con lo que dispone el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, ya que únicamente ésta fue objeto de revisión, según la motivación contenida en la resolución **impugnada**, sin que sea óbice para lo anterior que la autoridad demandada señale la circunstancia contraria en su oficio contestatorio de demanda, pues **en** este supuesto se esta mejorando substancialmente la motivación del **acto** combatido. Juicio No. 4105/86. - sentencia de 16 de octubre de 1989, por mayoría de votos.- Magistrada Instructora: Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario, Lic. Roberto Bravo Pérez. RTFF. 3a. Época, año III, No. 26 de febrero de 1990, p. 52.

CADUCIDAD.- EL ARTÍCULO 88 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ABROGADO, NO HACE DISTINCION ENTRE LAS DECLARACIONES PRESENTADAS EN TIEMPO Y LAS EXTEMPORANEAS, PARA EL INICIO DE SU COMPUTO.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 88, fracción I, del Código Fiscal de la Federación abrogado, el término para el computo de la caducidad se inicia al día siguiente de haberse vencido el plazo para la presentación de la misma, sin que la disposición en comento prevea distinción alguna entre las declaraciones presentadas en tiempo y las extemporáneas, por tanto, si se realiza la presentación fuera del plazo legal, no existe apoyo legal para pretender que el computo no se haga a partir del día siguiente y que deba retrotraerse al día posterior al en que venció el plazo legal para tal efecto, en virtud de que este procedimiento sería aplicable legalmente no solo en el caso de que no hubiera presentado la declaración. Juicio No. 343/88. - sentencia de 12 de mayo de 1989, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Miguel Ángel Padilla.- Secretaria: Lic. Georgina Ponce Orozco. RTFF, 3a. Época, año II, No. 20 de agosto de 1989, p. 59.

E) DIFERENCIAS ENTRE SÍ.

Hemos visto en los anteriores incisos la figura jurídica denominada caducidad y la mayoría de los autores coinciden en decir que es un modo de extinguir la Facultad, por su no ejercicio. Sin embargo existen puntos de diferenciación que la distinguen tanto en el Derecho Civil, Administrativo y principalmente en el Derecho Tributario.

Aun reconociendo la autonomía de la caducidad como figura jurídica; las semejanzas esenciales encontradas, y algunas, tradicionalmente aceptadas

por la mayoría de los civilistas como Eduardo Pallares, Ernesto Gutiérrez y González, etc., se pueden resumir en los siguientes puntos:

1. La naturaleza jurídica de la caducidad corresponde a la sanción pactada o sufrida que generalmente extingue un derecho, o, en ocasiones impide su nacimiento, por la no realización voluntaria de un acto positivo o abstención en un plazo convencional o legal.
2. La caducidad puede proceder del acto jurídico privado o bien por ministerio de ley, esto es, puede ser legal si su fuente es la norma positiva o convencional si tiene su origen en la voluntad de las partes.
3. El término de caducidad es fatal, puesto que no puede interrumpirse.
4. La caducidad es un hecho simple, de fácil comprobación, que produce sus efectos de manera directa y automática, por lo que no requiere litis, debiendo declarar su procedencia todo funcionario, esto es, que puede hacerse valer de oficio por las autoridades.
5. La caducidad por sus antecedentes doctrinarios tiene su origen en el Derecho Procesal, ya que la caducidad de los procesos únicamente extingue la instancia y nunca la acción.
6. La caducidad extingue radicalmente un derecho, o, le impide originarse; además no tiene excepciones en su aplicación.

En materia administrativa, la caducidad es un medio anormal de extinción de los actos administrativos; es decir, es la pérdida de un derecho por falta de actividad dentro de un lapso que fija la ley para su ejercicio.

Además, debemos de considerar que la caducidad, como figura jurídica al revestir ciertas modalidades, es la propia ley quien determina el término en que esta ha de operar, esto nos lleva a concluir que es la extinción de un derecho, por mandamiento de autoridad.

Sin embargo para efectos fiscales la caducidad también es un modo de extinción, por el solo transcurso del tiempo, de la Facultad de las Autoridades Fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, esta al igual que los anteriores derechos, es la extinción de las facultades de las autoridades fiscales, está sujeta a lo que determina la ley Fiscal y tiene como "finalidad crear la seguridad que se desprende al extinguir facultades que no se han exigido, ejercido o practicado después del razonable término de 5 años".²⁰

De lo anterior resulta con toda claridad que en esencia, la caducidad es una figura jurídica que produce la extinción las Facultades de la autoridad, esto nos lleva a concluir que su naturaleza jurídica debe ser definida en forma unitaria, en virtud de su definición, desde luego cabe señalar que esta no debe ser confundida con ninguna otra institución jurídica que produzca la extinción de facultades, ya que tiene, cualquiera que sea su aceptación, sus caracteres propios, como creemos haberlo demostrado.

²⁰ idem.

CAPITULO II

MARCO JURIDICO.

De los antecedentes y definición de Caducidad que hemos analizado en el anterior capítulo, nos llevó a concluir que el concepto de caducidad es uno de los más complejos, consistente en la extinción de los efectos de un acto jurídico y correlativamente las obligaciones generadas obviamente por ese acto jurídico plenamente válido y eficaz.

Sin embargo dicha extinción, necesariamente debe estar sujeta a lo que determina la ley, y es precisamente en este capítulo donde comentaremos el marco jurídico donde se fundamenta esta institución en materia tributaria.

Iniciaremos por la ley jurídica fundamental que es nuestra Constitución de la cual emanan todas y cada una de las leyes que componen nuestro sistema jurídico mexicano.

A).- CONSTITUCION.

El conjunto de principios legales en que se desenvuelve el sistema tributario mexicano, constituyen una serie de limitaciones al poder del Estado, el cual debe sujetarse a lo dispuesto por las normas de naturaleza fiscal establecidas tanto por la Constitución como por las leyes ordinarias referentes a la actividad tributaria del propio Estado.

El principio de legalidad en materia impositiva se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar en su fracción IV que:

Artículo 31.

Son obligaciones de los mexicanos:

I.

II.

III

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

De conformidad con lo dispuesto por el precepto antes transcrito, los tributos se deben establecer por medio de leyes emitidas por el Congreso de la Unión que precisen claramente cuales son sus elementos, guardando la debida proporcionalidad y equidad, con el objeto de no dejar al arbitrio de las autoridades fiscales la determinación de las contribuciones a cargo de los particulares.

Este principio se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la propia Constitución, que señalan que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos Federales, mismo que sólo debe contener los gastos públicos de la Federación y para cuya subvención se aprueban también las contribuciones que el propio Congreso considera necesarias.

Asimismo, el principio que se comenta se encuentra reglamentado en su aspecto formal por la Ley de Ingresos de la Federación, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el ejercicio fiscal de que se trate, además de contener de manera enunciativa cada una de las contribuciones exigibles, teniendo una vigencia del 1o. de Enero al 31

de Diciembre de cada año.

La elaboración de esta Ley, así como de todas aquellas de naturaleza fiscal, corresponde al Congreso de la Unión, pero primeramente deben ser estudiada y aprobada por la Cámara de Diputados, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 72, inciso H), de la Constitución General de la República Mexicana.

La necesidad de que la carga Tributaria de los particulares esté consignada de manera expresa en la ley, obedece a la obligación que señala nuestra Carta Magna en el sentido de que los tributos respectivos consten en una Ley formal y materialmente válida, en la que se contengan todos los elementos indispensables del mismo, tales como los sujetos de la relación tributaria llamados activo y pasivo de la obligación, el objeto, la base, tasa, tarifa, época de pago, etc., de tal forma que los contribuyentes se encuentre en la posibilidad de conocer la forma correcta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

Por lo que se refiere al aspecto formal del principio de legalidad que establece la Constitución Política, existe una excepción al principio de separación de poderes que consagra el artículo 49 del citado ordenamiento supremo, ya que el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por el Congreso de la Unión para gravar las cuotas compensatorias, abrir y cerrar fronteras, con el objeto de proteger la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior. Esta delegación de facultades en favor del Presidente de la República, se encuentra consignada en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución General de la República.

Como es de observarse los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV, constitucionales aluden directamente a las mal llamadas

contribuciones y de aquí haremos un breve paréntesis para estar en posibilidad de identificar el momento en el que nacen las facultades de la autoridad fiscal y su extinción.

Al hablar de contribuciones, mejor llamados impuestos o tributos, no podemos dejar de referirnos a la naturaleza de los mismos y a decir de Dino Jarach "El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades"²¹

De ahí que el artículo 31 fracción IV nos indique que las contribuciones son para el Gasto Público.

Sigue diciendo Jarach, "Debemos observar que el tributo se caracteriza frente a los otros recursos del Estado también por algunos elementos jurídicos: en primer término la coerción de que es fruto y lo distingue."²²

El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo.

Es decir la "contribución" de los mexicanos, como sujeto de la relación tributaria, a la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio según corresponda al caso concreto.

El tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro

²¹ DINO JARACH "El Hecho Imponible" Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Segunda Edición, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires pags. 9 a 16

²² *idem*

lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.

Para la finalidad del tributo, es decir la exacta y tempestiva prestación pecuniaria sea cumplida, hacen falta medidas legales y administrativas dirigidas a asegurar o a controlar el cumplimiento de la prestación. De la misma ley surgen, en ciertas circunstancias, otras obligaciones además de la prestación pecuniaria que constituye el tributo: obligaciones de carácter accesorio, cuyo sujeto pasivo es alguna vez el mismo contribuyente o deudor del tributo.

El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y accesorio, constituyen el derecho tributario sustantivo, o como se acostumbra denominarlo a menudo, el derecho *tributario material*.

Hemos observado antes que hay una actividad administrativa cuya finalidad es la de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que hay relaciones entre administración y particulares, cuyos objetos son prestaciones de diferente naturaleza de los particulares hacia la administración, y que la finalidad indirecta de favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero la finalidad inmediata de favorecer el desenvolvimiento de la actividad administrativa. El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad, constituyen el derecho tributario administrativo, o como se lo titula a menudo, el derecho tributario formal.

Otro principio constitucional que reviste trascendental importancia en

materia tributaria en el artículo 16 de la Ley Fundamental, debido a que dicho precepto protege eficazmente la esfera de derecho del gobernado, respecto de los actos administrativos que le causen una simple afección o perturbación a cualquiera de los derechos jurídicos que preserva la disposición que ahora comentamos.

En efecto, el citado artículo 16 en su primera parte ordena textualmente: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Conforme a lo anterior, todo acto de molestia a un particular debe estar fundado y motivado, entendiéndose por lo primero el que la autoridad debe señalar el precepto legal en que se funda el acto, y por motivación la exposición de los hechos que hacen que el acto de molestia se encuadre dentro de la hipótesis de la norma.

Para el tratadista Dr. Ignacio Burgoa, "La exigencia de *fundar* legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que se traducen en las siguientes condiciones:

1. En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;
2. En que el propio acto se prevea en dicha norma;
3. En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;
4. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito,

en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen".²³

Por lo que se refiere a la *motivación*, el mismo autor sostiene que "Toda facultad que la ley atribuye a una autoridad para desempeñar determinado acto frente al gobernado, tiene límites necesarios que se establecen en la propia norma jurídica y que son demarcativos de la extensión del supuesto abstracto comprendido en ésta. Pues bien, si tal supuesto no corresponde al caso concreto, o sea, si éste no encaja dentro de aquél, el acto de autoridad respectivo violaría la exigencia de la motivación legal, por más que estuviese previsto en una norma, es decir, aunque esté legalmente fundado".²⁴

Los requisitos de fundamentación y motivación necesariamente deben concurrir en el caso concreto para que el acto de molestia no sea violatorio a la garantía consagrada por el artículo que hemos venido comentado, ya que la autoridad debe citar las disposiciones legales aplicables al caso de que se trate, así como las razones de su aplicabilidad, para que los gobernados puedan formular adecuadamente sus defensas derivadas del acto de molestia.

Lo anterior guarda una íntima relación con lo dispuesto por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el

²³ Burgoa Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, S.A. Vigésimaprimer Edición, México 1988, pag. 596.

nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa de la responsabilidad”

Por otra parte, el multicitado artículo 16 Constitucional también autoriza la practica de visitas domiciliarias, con el objeto de que las autoridades administrativas se cercioren del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, a través de la práctica de auditorias o revisiones que deberán sujetarse a determinadas formalidades.

Los anterior aunado a lo que dispone el artículo 89 fracción I de nuestra Carta Magna, es el sustento de las leyes y códigos donde se establecen las facultades de la autoridad fiscal:

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

Además, cabe señalar que cuando haya violación de garantías por actos de autoridad, los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite; así lo prevén los artículos 103 y 107 constitucionales que se traducen en principios o postulados básicos del llamado Juicio de Amparo.

²⁴ Op. Cit., pag.598

La teoría jurídica del amparo se basa en el objeto esencial de la Institución: que las cosas vuelvan al estado que tenían antes de la violación que se reclama en el juicio de garantías y que se restituya al quejoso en el goce de sus garantías violadas.

De acuerdo con las características de nuestro sistema Constitucional, el llamado juicio de amparo, constituye un sistema de defensa o medio de control de la Constitución y de las garantías individuales con la intervención del órgano jurisdiccional por vía de acción que se tramita en forma de juicio ante el Poder Judicial Federal y que es un medio de control para proteger y amparar a los gobernados, contra los actos de autoridad que violen las garantías individuales y hagan volver las cosas al estado en que se encontraban antes de dicha violación.

El juicio de amparo, considerado como un medio de defensa jurídico procesal público de control de constitucionalidad, presenta el aspecto de una acción, cuyo titular es el agraviado, y se funda y vive en conjunto de principios o postulados básicos que se encuentran contenidos en el citado artículo 107 de nuestra carta magna vigente, que propiamente es el precepto constitucional reglamentario del artículo 103, que consigna los casos generales de su procedencia.

Para el debido estudio de la Caducidad de las Facultades de la Autoridad Fiscal, es necesario y fundamental estudiar el artículo 17 párrafo segundo Constitucional debido a que en él descansa el principio de seguridad jurídica, y que a la letra dice:

Art. 17 ...

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que

estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

...

De la anterior transcripción nos surge una interrogante, a saber, el cómo llevar la aplicación de este artículo al campo de las funciones administrativas en virtud de que el mismo hace referencia a que la administración de justicia es función de los tribunales, los cuales pertenecen dentro de la división de poderes a que se refiere el artículo 49 Constitucional, al poder judicial, los cuales tienen facultades jurisdiccionales.

Otro de los principios establecidos en la Constitución Política es el artículo 22, el cual se refiere a la no confiscación de bienes, consistente en la prohibición de crear tributos que por sí mismos sean confiscatorios porque absorban la mayor parte o la totalidad del ingreso del contribuyente, con la excepción de que no se considera confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un particular para el pago de impuestos o multas.

En este orden de ideas encontramos en el siguiente precedente jurisprudencial que:

CONFISCACION DE BIENES. DEBE PROBARSE SU EXISTENCIA Y NO ESTAR A LO AFIRMADO POR EL QUEJOSO. El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece, entre otra cosa, la prohibición de la confiscación de bienes. Confiscar, significa "privar a uno de los bienes y aplicarlos al fisco". Consecuentemente, tal acto es susceptible de acreditarse por

cualquier medio de prueba que la ley establece. Por tanto, si al resolverse con relación a un acto de confiscación de bienes, no se tiene a la vista prueba alguna que demuestre que se cuenta con la afirmación de la parte agraviada, ello resulta insuficiente y por lo mismo, debe negarse la suspensión de oficio solicitada.

Tribunal Colegiado de Circuito. Semanario Judicial de la Federación, 8a época, Tomo X - agosto, tesis I. 4o. A. 466 A, Página 544. Cuarto Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito, Amparo en revisión 614/92. Confederación Agraria Mexicana de Obreros y Trabajadores del Campo, A.C. 21 de mayo de 1992. unanimidad de votos. Ponente: Hilario Barcenás Chávez. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.

CONFISCACION, ACTO DE LAS AUTORIDADES FISCALES QUE NO LA CONSTITUYEN. Cuando se reclaman de las autoridades fiscales, actos consistentes en la incautación de bienes decretada dentro de un procedimiento seguido ante dichas autoridades, como tal incautación tendrá como fin el pago de impuestos o multas, es evidente que no constituyen la confiscación que prohíbe el artículo 22 constitucional.

Tribunal Colegiado de Circuito. Semanario Judicial de la Federación, 8a época, Tomo V SEGUNDA PARTE-2, tesis 15, Página 558. Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del tercer circuito, Improcedencia 6/89, Benjamín Miano Moschella, 29 de agosto de 1989, unanimidad de votos. Ponente: Ramón Medina de la Torre. Secretaria: Silvia Irina Yayoe Shinya Soto.

El tratadista Emilio Margain Manatau comenta que "cuando el artículo 22 Constitucional considera que no es confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente, para el pago de gravámenes o sanciones, no está autorizando al Estado a aprobar impuestos confiscatorios.

Establece, más bien, que el causante omiso, que ha dañado con su apatía al Erario y a los demás contribuyentes cumplidos, puede sufrir la acumulación, en un momento dado, de los impuestos y de las sanciones correspondientes, aún cuando ello equivalga a la confiscación de sus bienes. Esto lo permite la Constitución en forma excepcional con la mira de evitar que los particulares evadan el pago puntual de sus contribuciones suponiendo que el Estado no puede, en ninguna ocasión, apropiarse totalmente su patrimonio.

Fuera de este caso, ningún argumento de carácter general tendiente a la aprobación de impuestos confiscatorios es de aceptarse, porque entrañaría una violación al principio de proporcionalidad del artículo 31 fracción IV Constitucional. Por el contrario, el Estado nutre sus arcas públicas de la actividad desarrollada de los particulares, y no le conviene destruirla a través de esa clase de medidas debiendo más bien, fomentarla con el propósito de impulsar el progreso económico"²⁵

En relación con los principios legales ordinarios, el Código Fiscal de la Federación es el de mayor importancia, ya que este ordenamiento constituye el primer esfuerzo serio para reunir en una sola legislación las normas más generales del Derecho Tributario.

B). - CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

²⁵ Margain Manatau, Emilio "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano" 6ta. Edic. Edt. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, p. 26

Partiendo del concepto, que nos proporciona el Lic. Hugo B. Margain, "la caducidad tiene lugar cuando la ley o la voluntad de los particulares señalan un termino fijo para la terminación de un derecho, de tal modo que transcurrido este último no puede ya ser ejercitado"²⁶

Efectivamente, la institución jurídica en estudio tiene su fundamento legal en el Código Fiscal de la Federación, tratándose desde luego en materia tributaria esto, se confirma en el artículo 67 del ordenamiento citado, que a la letra dice:

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

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

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.

²⁶ Margain, op. cit.

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

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

El plazo a que se refiere este Artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado o presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este Artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

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

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

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

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

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

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos

constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este Artículo.

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

De la lectura del artículo transcrito, se desprenden las siguientes interrogantes:

1. - ¿En que plazos se configura la caducidad de la facultad de comprobación? (Art. 67 pfo. 1o. y fracc. III pfos. 2o. y 3o.)

Mediante el transcurso de un plazo de 5 años por regla general con excepciones de 3 y 10 años, estos últimos se pueden extender hasta 10 años, si se suspende el término, por el inicio de una visita domiciliaria a la revisión de estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

2. - ¿En que casos la caducidad se configura a los 10 años? (Artículo 67 fracc. III pfo. 2o.)

Esta opera cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad o no la conserve durante un plazo de 10 años, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio estando obligado a presentarla.

3. - ¿Casos en que se configura a los 3 años?

La fracción III párrafo 3o. del Código Fiscal de la Federación establece el plazo de 3 años, para que la caducidad se configure en los casos de

responsabilidad solidaria de los liquidadores y síndicos asumida por terceros, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente."

Tomando en cuenta las aportaciones de diferentes autores, (ya analizados en el capítulo I) y su fundamento legal de la lectura del anterior artículo, podemos decir que el concepto de caducidad en materia fiscal es que mediante el transcurso de un plazo de 5 años, con excepciones de 3 y 10 años, se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales, así como para determinar las contribuciones emitidas y sus accesorios, como para imponer sanciones por infracciones cometidas a dichas disposiciones.

Además, es importante recalcar que el cómputo del plazo no queda sujeto a interrupción y sólo se suspenderá por la interposición de cualquier recurso o juicio. Al respecto opina Delgadillo Gutiérrez; "Es conveniente precisar que la interrupción del cómputo de los cinco años traería como consecuencia la eliminación total del tiempo transcurrido, a fin de que se vuelva a empezar el conteo; y que la suspensión sólo elimina del cómputo del plazo el tiempo suspendido, y al reiniciarse el conteo se continuará a partir de donde se había quedado al presentarse la suspensión".²⁷

Para que la caducidad opere es necesario que la autoridad aun no haya ejecutado las mismas dentro del término legal para hacerlo, y en este caso, la podrá solicitar, ante las propias autoridades, que declaren sus facultades de comprobación han caducado, ya que oficiosamente la autoridad no lo hará.

Suspensión del plazo.

²⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
"Principios de Derecho Tributario" 3a. Edc.,
Edt., Limusa, S.A. DE C.V., México 1988 p. 121.

Por otro lado, tenemos que la caducidad se suspende cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, opina Boeta Vega; y cuando se inicien visitas domiciliarias o la revisión de dictámenes formulados para efectos fiscales, la suspensión tiene el efecto de que no cuenta el plazo de la caducidad durante la tramitación del medio de impugnación interpuesto, o las revisiones indicadas.

Fundamentando, lo anterior la ley en estudio señala en el artículo 67o. fracción IV párrafo IV lo siguiente:

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

Otro punto importante y del cual existe una limitante en cuanto hace al plazo para la suspensión o no de la caducidad en al que se refiere al párrafo noveno del artículo en estudio, que a la letra dice: ... La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. ...

Sin embargo el párrafo primero del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación nos dice: ... Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal del contribuyente o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de nueve meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación...

De lo anterior observamos que incluso lo dispuesto por el artículo 67

multicitado no podrá exceder del plazo fijado por el artículo 46-A antes citado, toda vez que iría en exceso, empero existe una condición a este artículo toda vez ... no es aplicable a aquellos contribuyentes que en el o los ejercicios sujetos a revisión, estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta..., a más de que este plazo de nueve meses podrá ser ampliado por períodos iguales hasta por dos ocasiones..., incluso y como garantía de seguridad jurídica en el párrafo tercero del artículo 46-A, multicitado, da las bases para la continuación del plazo para que siga operando la caducidad y no dice: "Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro del plazo mencionado, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha revisión".

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.

C) LEY ADUANERA:

En la exposición de motivos de la Ley Aduanera, se comenta "La Reforma Fiscal promovida durante el presente régimen, constituye un instrumento fundamental para dotar al Estado de recursos suficientes que le permitan cubrir el gasto público, al tiempo que se cumple el tratamiento equitativo a los particulares y la eficiencia de la Administración Pública.

En tal contexto, se ha procurado adaptar el sistema fiscal al dinamismo de la economía; reducir la diversidad de impuestos y actualizar el régimen de imposición indirecta; globalizar los ingresos y simplificar el cumplimiento de las

obligaciones; sistematizar los estímulos fiscales y preparar el andamiaje jurídico para regir no sólo en los tiempos actuales, sino también en los futuros previsibles, complejos y cambiantes." ²⁸

Además, comenta la anterior exposición la necesidad de modernizar el sistema aduanero, ubicándolo en el marco de la Reforma Fiscal.

Cabe señalar, en este inciso que una de las principales diferencias que en materia fiscal se han establecido entre la prescripción y la caducidad, consisten en que la primera es de carácter sustantivo y su consecuencia es la de extinguir un crédito fiscal, mientras que la segunda es de carácter procesal y su consecuencia es la de extinguir la facultad 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 las infracciones cometidas a las disposiciones. Relacionado esto, en materia aduanera, existe un caso sui géneris de la extinción de la obligación fiscal, y es el que se encuentra regulado en el artículo 27 de la misma, que dispone:

ARTÍCULO 27.- "Si las mercancías en depósito ante la aduana se destruyen por accidente, la obligación fiscal se extinguirá, salvo que los interesados destinen los restos a algún régimen aduanero".

Se habla de que es un caso sui géneris, porque la extinción fiscal no se produce por ninguno de los medios previstos por nuestra legislación fiscal, como pudiera ser el pago, la compensación, la condonación, la caducidad, la prescripción, etc., sino que se produce por un caso fortuito o de fuerza mayor,

²⁸ "ley aduanera y su reglamento" Edt. Pac, S.A. de C.V., exposición de motivos. Mzo 1992, p. 1

que es la destrucción por accidente de las mercancías que están en depósito ante la aduana.

Ahora bien, aún cuando en nuestra Ley Aduanera no se usan los términos jurídicos de prescripción y de la Caducidad, es indudable que en la redacción de algunos de sus preceptos se hace referencia a dichos institutos tal es el caso del artículo 28 que dispone:

ARTÍCULO 28.- El Fisco Federal responderá por el valor de las mercancías que depositadas en los recintos fiscales y bajo la custodia de las autoridades aduaneras, se extravié, destruyan o queden inutilizables por causas imputables a las autoridades aduaneras, así como por los créditos fiscales pagados en relación con las mismas...

Para obtener el pago del valor que tenía al tiempo de su depósito ante la aduana, el propietario de mercancías extraviadas en definitiva de un recinto fiscal deberá solicitarlo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro del plazo de dos años, para lo cual acreditará que al momento del extravío dichas mercancías se encontraban en el recinto fiscal y bajo custodia de las autoridades aduaneras, así como el importe de su valor..."

De la lectura del precepto que se transcribe, se deduce claramente la regulación de la prescripción y no de la caducidad, en virtud de que cuando se ha extraviado una mercancía depositada ante el recinto fiscal y bajo la custodia de las autoridades aduaneras, el propietario deberá exigir el derecho que le nace, consistente en el pago del valor de la mercancía extraviada, dentro de un determinado plazo, con la sanción respectiva de que si no lo efectúa dentro de dicho plazo se extinguirá el referido derecho, lo que jurídicamente se denomina prescripción.

De igual manera, el siguiente Artículo 29 de la Ley Aduanera aunque no los menciona tácitamente, regula casos típicos de prescripción y no de caducidad.

Además, es menester aclarar que la Ley Aduanera regula casos típicos de prescripción; sin que en los preceptos mencionados se utilice dichos términos; sólo se encuentran reunidos los requisitos para que opere dicha institución, es decir, la existencia de un derecho, el transcurso del tiempo y la inactividad del titular del derecho.

Por lo que consideramos no ahondar más en el tema de la prescripción y enfocándonos a la figura jurídica en estudio la caducidad, misma no se encuentra regulada, ni de la ley aduanera ni de su reglamento, por lo que de tal suerte se aplicará en forma supletoria el Código Fiscal de la Federación y el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Sin estar de acuerdo en que a la caducidad se le equipare con la prescripción, en el sentido de que aquella pueda hacerse valer como acción o como excepción, al igual que ésta, sino en virtud de considerar que la caducidad es una forma de extinción del proceso o instancia, hemos de mencionar que la Procuraduría Fiscal de la Federación ha sostenido ese criterio, al afirmar que la caducidad se puede hacer valer en vía de acción, o sea, que a petición de parte se solicite de la autoridad fiscal respectiva, emita la declaratoria, que ha operado la caducidad, o bien, en vía de excepción, o sea, que se puede oponer mediante el recurso de revocación en contra de la resolución correspondiente o mediante el juicio de nulidad -esto previsto desde luego, en el Código Fiscal que en su oportunidad se comentó, específicamente en el Artículo 67, que es oportuno precisar que la caducidad a la que se refiere el artículo en cuestión, supletoriamente se aplica en materia aduanera.

D).- LEY DEL INFONAVIT.

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda; como organismo público descentralizado, es considerado por la Ley como organismo fiscal autónomo, ya que tiene el carácter de autoridad fiscal para la realización de sus atribuciones. Asimismo, como organismo de servicio social, tiene la característica de tener personalidad jurídica y patrimonio propio.

El comentado autor Francisco de la Garza, señala que dicho Instituto; "está facultado para determinar en caso de incumplimiento el importe de las obligaciones patrimoniales y las bases para su liquidación y para su cobro; tiene facultades para determinar los referidos créditos fiscales que de no ser cubiertos podrán ser cobrados mediante el procedimiento de ejecución por la Oficina Federal de Hacienda que corresponda, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación."²⁹

Efectivamente, dicho organismo dado a las facultades que desempeña se auxilia obviamente con las normas que establece el Código Fiscal de la Federación, así lo prevé el artículo 30 del ordenamiento citado, y que al respecto dice:

ARTÍCULO 30 LEY DEL INFONAVIT.- Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el Artículo anterior, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del

²⁹ De La Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 18a edc., Edt. Porrúa, S.A., México, 1994, pag 369.

Código Fiscal de la Federación, para:

I.-Determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. Para este fin podrá ordenar y practicar, con el personal que al efecto designe, visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley.

Las facultades del Instituto para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, así como para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios, se extinguen en el término de cinco años no sujeto a interrupción contado a partir de la fecha en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación. El plazo señalado en este párrafo sólo se suspenderá cuando se interponga el recurso de inconformidad previsto en esta Ley o se entable juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La prescripción de los créditos fiscales correspondientes se sujetará a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación;

II.- Recibir en sus oficinas o a través de las entidades receptoras, los pagos que deban efectuarse conforme a lo previsto por este artículo.

Las entidades receptoras son aquellas autorizadas por los institutos de seguridad social para recibir el pago de las cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previsto en la Ley del Seguro Social, de aportaciones y descuentos de vivienda al Fondo Nacional de la Vivienda y de

aportaciones voluntarias.

El Instituto deberá abonar a la subcuenta de vivienda del trabajador el importe de las aportaciones recibidas conforme a este artículo, así como los intereses determinados de conformidad a lo previsto en el artículo 39, que correspondan al período de omisión del patrón. En caso de que no se realice el abono dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de cobro efectivo, los intereses se calcularán hasta la fecha en que éste se acredite en la subcuenta de vivienda del trabajador;

III.-Realizar por sí o a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cobro y la ejecución correspondiente a las aportaciones patronales y a los descuentos omitidos, sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación;

IV.- Resolver en los casos en que así proceda, los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación relativos al procedimiento administrativo de ejecución, así como las solicitudes de prescripción y caducidad planteadas por los patrones;

V.-Requerir a los patrones que omitan el cumplimiento de las obligaciones que esta Ley establece, la información necesaria para determinar la existencia o no de la relación laboral con las personas a su servicio, así como la que permita establecer en forma presuntiva y conforme al procedimiento que al efecto el Instituto señale, el monto de las aportaciones omitidas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Instituto, indistintamente, sancionarán aquellos casos en que el incumplimiento de las obligaciones que esta Ley establece, origine la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones y el entero de los descuentos, en los términos del Código Fiscal

de la Federación.

Previa solicitud del Instituto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Instituto Mexicano del Seguro Social y las autoridades fiscales locales, en los términos de los convenios de coordinación que al efecto se celebren, indistintamente y conforme a las disposiciones legales aplicables, están facultados para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos. Para estos efectos, podrán ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones y requerir la exhibición de los libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley.

VI. Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás sujetos obligados en los términos de esta Ley y demás disposiciones relativas, para lo cual podrá aplicar los datos con los que cuente, en función del último mes cubierto o con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de que goza como autoridad o bien a través de los expedientes o documentos proporcionados por otras autoridades fiscales;

VII. Ordenar y practicar, en los casos de sustitución patronal, las investigaciones correspondientes así como emitir los dictámenes respectivos;

VIII. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre el cumplimiento de las disposiciones contenidas en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias respectivas;

IX. Hacer efectivas las garantías del interés fiscal ofrecidas a favor del Instituto, incluyendo fianza, en los términos del Código Fiscal de la Federación;

X. Conocer y resolver las solicitudes de devolución y compensación de cantidades pagadas indebidamente o en exceso, de conformidad a lo previsto en las disposiciones legales y reglamentarias, y

XI. Las demás previstas en la Ley.

Tratándose del Instituto jurídico en estudio denominado "caducidad"; La injerencia que esta Ley le confiere, es similar a lo que el Código Fiscal establece; ya que menciona dicho artículo que la caducidad considerada como la pérdida de las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones; opera esta extinción en un plazo de cinco años no sujeto a interrupción contados a partir de la fecha en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación.

Además, señala el artículo en estudio el caso en que se suspende la caducidad; cuando se interponga el recurso de inconformidad, o se entable juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por su parte el Código Fiscal, en el artículo 67 fracción III pfo. 4o.; considera los casos en que se suspende la caducidad; "cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, y cuando se inicien visitas domiciliarias o la revisión de dictámenes formulados para efectos fiscales, la suspensión tiene el efecto de que no cuenta el plazo de la caducidad durante la tramitación del medio de impugnación interpuesto, o las revisiones indicadas.

Como podemos observar en ambas leyes; existe el llamado recurso administrativo de inconformidad, éste deberá interponerse en un plazo de

quince días a partir de que surta efectos la notificación del acto reclamado, en el caso del patrón, y de treinta días para el trabajador o sus beneficiarios.

Este podrá ser promovido "en los casos de inconformidad de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción en el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, de sus beneficiarios ó de los patrones, se podrá promover ante el propio Instituto" (art. 52 Ley del INFONAVIT).

Además, la ley en estudio señala que las controversias que se susciten entre los patrones y el propio Instituto, una vez agotado el recurso de inconformidad se resolverán por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Sin embargo, es importante recalcar, que la interposición del recurso es optativa para el interesado ya que puede, en todo caso, escoger entre esta vía y el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Resumiendo lo anterior, existe conexidad entre la ley del INFONAVIT y el Código Fiscal de la Federación; dadas las facultades de carácter fiscal que el propio Código señala y aún así, tratándose de la figura jurídica en estudio.

E).- LEY DEL SEGURO SOCIAL

El marco jurídico que regula a la institución en estudio denominada "caducidad"; conforme a lo que estipula la Ley del Seguro Social vigente, establece en el artículo 287 lo siguiente: "Las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en los términos de esta Ley, los gastos realizados por el Instituto por inscripciones impropiedades y los que tenga derecho a exigir de las personas no

derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal".

Asimismo, el artículo 270 del citado ordenamiento preceptúa que: " El Instituto, en su carácter de organismo fiscal autónomo, se sujetará al régimen establecido en esta Ley, ejerciendo las atribuciones que la misma le confiere de manera ejecutiva, con autonomía de gestión y técnica, en los ámbitos regulados en la presente Ley"

Considerando que la caducidad es una institución de orden público y que su finalidad es la de preservar los intereses entre el Estado y los particulares, siendo el Instituto Mexicano del Seguro Social un organismo fiscal autónomo con facultades propias para administrar sus propios recursos, es la misma Ley del Seguro Social la que va a regular las facultades del propio Instituto a través de Institución de la caducidad; evitando así que dichas facultades puedan ejercitarse en cualquier tiempo y en tiempo indefinido, ya que el Instituto sabrá muy bien que en el término de 5 años habrá recluso su derecho de actuar por efecto de la caducidad y de esta manera dicha Institución; cumple con su finalidad de equilibrar los intereses entre los particulares y el Instituto Mexicano del Seguro Social como organismo del Estado. Esto así lo establece el Art. 297 de la citada Ley que al respecto dispone:

" La facultad del Instituto de fijar en cantidad líquida los créditos a su favor se extingue en el término de cinco años no sujeto a interrupción, contado a partir de la fecha de la presentación por el patrón o por cualquier otro sujeto obligado en términos de esta Ley, del aviso o liquidación o de aquella en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación.

El plazo de caducidad señalado en este artículo sólo se suspenderá cuando se interponga el recurso de inconformidad o juicio"

En cambio cuando el artículo 298 de la misma Ley analizada habla que (la obligación de enterar cuotas vencidas y los capitales constitutivos prescribirán a los 5 años de la fecha de su exigibilidad), esto significa que la obligación de pagar las cuotas como los créditos por capital constitutivo son casos de prescripción.

Francisco de la Garza comenta: "que las cuotas son, pues, las cantidades que periódicamente deben pagarse al Instituto para cumplir con las obligaciones que la ley pone a cargo de los patrones y trabajadores -Pero puede suceder que el patrón, debiendo haber pagado las aportaciones no las haya hecho y que, sin embargo, por aplicación de la ley, el IMSS tenga obligación de otorgar el beneficio del seguro o de los seguros al trabajador o a sus beneficiados; luego entonces surge la noción del crédito por capital constitutivo"³⁰

En el mismo sentido se interpreta el artículo 299 de la misma ley cuando dice que (las cuotas enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses, cuando sean reclamadas dentro de los cinco años siguientes a la fecha del entero correspondiente)...

Por su parte, Francisco Ramírez Fonseca continúa diciendo: "es frecuente el pago en exceso derivado de errores del patrón. Normalmente el Instituto devuelve por vía de la compensación"³¹

Como podemos observar, de la lectura de los artículos 298 y 299 antes transcritos, claramente se desprende que en ellos se establecen verdaderos casos de prescripción y esta a su vez es regulada por el artículo 146 del

³⁰ Ob. cit. p. 367.

³¹ Ramírez Fonseca, Francisco. Ley del Seguro Social comentada, Publicaciones Administrativas y Contables, México D.F. Ed. 1993.

Código Fiscal y que en su oportunidad será comentada.

Y por lo que respecta a la forma de computar el plazo para que opere la caducidad de las facultades del Instituto para determinar los créditos a su favor podemos decir, de acuerdo como lo estipula el artículo 297 de la ley del Seguro Social, ya transcrito, se prevén dos hipótesis para que empiece a correr el término correspondiente, los cuales son, a saber:

1.- A partir de la fecha, la que el patrón presente el aviso a liquidación correspondiente.

2.- A partir de la fecha, la que el Instituto tenga conocimientos por sus propios medios, del hecho generado de la obligación.

Aunando a lo anterior en materia de seguridad social es conveniente traer a cuenta el siguiente precedente pronunciado por la H. Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que así expresa:

"CAPITALES CONSTITUTIVOS.- A PARTIR DE CUANDO DEBE EMPEZAR A CONTARSE EL PLAZO DE CADUCIDAD, TRATÁNDOSE DE SU FINANCIAMIENTO".- Es regla general que la caducidad sólo podrá empezar a sentarse cuando se haya producido el hecho generado de la obligación. Por otra parte, el artículo 181 de la Ley del Seguro Social establece la responsabilidad del patrón cuando por no inscribir oportunamente al trabajador, éste viera disminuidas las prestaciones a que tiene derecho. Igualmente en la citada norma, se prevé que, a solicitud del interesado, el Instituto en lugar del patrón, otorgará al trabajador las prestaciones correspondientes y se subrogará frente al patrón, caso en el cual procederá el financiamiento del capital constitutivo. De lo anterior se sigue, que no es sino hasta el momento en que el Instituto resuelve otorgar las prestaciones cuando

se produce el hecho generador del capital constitutivo, y por lo tanto es sólo a partir de este momento cuando puede empezar a contarse el plazo para la caducidad de las facultades de la autoridad para determinarla, lo cual se coordina con lo establecido en el artículo 297 de la Ley respectiva que señala que el citado plazo empezará a contar cuando el Instituto tenga conocimiento del hecho generador del gravamen, pues en el caso señalado, en el momento en que la autoridad, resuelva otorgar las prestaciones al trabajador, sabrá que, por ministerio del citado artículo 181, a partir de ese momento adquiere la facultad de determinar al capital constitutivo a cargo del patrón que es responsable originario de las prestaciones otorgadas por el Seguro Social al Trabajador.

Otra característica de suma importancia en la caducidad, es que tanto el Código Fiscal Federal, como la Ley del Seguro Social han incluido, que la caducidad es susceptible de suspenderse.

Esto así se desprende del artículo 67 -séptimo párrafo, que dispone: "El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio".

En forma análoga el segundo párrafo del artículo 297 de la Ley del Seguro Social vigente, reza: "El plazo de caducidad señalado en este artículo sólo se suspenderá cuando se interponga el recurso de inconformidad o juicio.

En función de lo que hasta a quien se ha expuesto, si bien es cierto que la caducidad en materia de seguridad social se puede suspender cuando se interponga los Recursos de Inconformidad o Juicio, en su caso previsto en el orden indicado en el artículo 297 y su reglamento respectivo, o bien, cuando

se interponga juicio de nulidad, de igual forma el Código Fiscal encuadra este precepto, considerado al recurso administrativo como una de las causales de suspensión.

De la interpretación del artículo 294, de la Ley citada, menciona las formas para hacer valer la caducidad que en lo relativo dispone lo siguiente:

"Cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, acudirán en inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento, o bien proceder en los términos del artículo siguiente.

Las resoluciones, acuerdos o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnados en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos.

El propio reglamento establecerá procedimientos administrativos de aclaración y los términos para hacerlos valer, sin perjuicio del de inconformidad a que se refiere el párrafo anterior.

Las resoluciones, acuerdos o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnados en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos".

Efectivamente, como ya se comentó con antelación la forma de hacerse valer la caducidad, es mediante el Recurso de Inconformidad a que se refiere el primer párrafo del artículo citado, el cual sólo podrá oponerse como excepción en contra de algún acto definitivo del Instituto; pero no se podrá hacer valer por la vía de acción.

Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo del citado dispositivo podemos concluir, que si el Instituto no determina en cantidad líquida las cuotas obrero patronales, o el capital constitutivo, los particulares contribuyentes cuando consideren que dichos créditos se encuentran extinguidos por efecto de la caducidad, pueden aclarar por medio de un escrito dirigido a la Oficina recaudadora del referido Instituto, que el crédito se encuentra extinguido.

Por lo anterior cabe hacer mención que la actual Ley del Seguro Social entro en vigor el 1o. de enero de 1997, el cual incorporó en su texto con mayor claridad la figura de la caducidad y de la prescripción, (Título Quinto Capítulo III) figuras jurídicas que en el anterior texto creaban confusión para el contribuyente.

CAPITULO III

FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.

El Código Fiscal de la Federación, en su Título III, Capítulo Único, encuadra las prerrogativas con las que cuentan las autoridades fiscales para poder desarrollar su actividad con la eficiencia necesaria.

En primer término debemos señalar que las determinaciones del Fisco son de aplicación inmediata, privilegio conocido con el nombre de "Ejecutoriedad" de las resoluciones fiscales, lo cual no implica necesariamente una acción de cobro en definitiva, sino la obligación que el deudor tiene de garantizar el importe del crédito, entre tanto se resuelven las inconformidades que oponga.

Esta facultad encuentra su origen y fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución, el cual otorga al Ejecutivo el poder de ejecutar la leyes que expida el Congreso de la Unión sin necesidad de que intervenga la autoridad judicial.

Otro privilegio de que goza el Fisco, es el de que las resoluciones de las autoridades que lo constituyen, tengan presunción de legalidad, esto es, que se tienen por legalmente emitidas, hasta que el particular afectado demuestre su invalidez, tal y como lo dispone el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, el artículo 35 del citado Ordenamiento Tributario faculta a las autoridades fiscales para que den a conocer a sus propias oficinas dependientes, los criterios que se deben observar en cuanto a la aplicación de las normas fiscales, mismos que no pueden imponer obligaciones a los

contribuyentes, ya que las obligaciones tributarias tienen su única fuente en la ley y un criterio emitido por un funcionario no constituye un acto que sea producto de un proceso legislativo.

Del análisis del artículo 39 del Código Tributario Federal, se desprende lo que en Teoría General del Derecho se ha denominado como "decreto delegado", que se entiende como la transmisión de facultades para legislar, que el Congreso de la Unión realiza en favor del Poder Ejecutivo, con objeto de que, este emita resoluciones generales en los términos y bajo las condiciones previstas por dicho precepto.

ARTÍCULO 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
- II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.
- III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

Por otro lado, las autoridades fiscales pueden hacer uso discrecional de las medidas que se contienen en el artículo 40 del Código citado, tales como solicitar el auxilio de la fuerza pública, imponer multas o pedir a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente, con el fin de proporcionar efectividad a los actos que son producto del ejercicio de sus facultades.

En el artículo 41 del Código multicitado se establece como una facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la de exigir al sujeto pasivo una contribución provisional cuando se hubiere omitido la presentación de una declaración para el pago de una contribución que deba hacerse en forma periódica. El pago será acreditado cuando el contribuyente cumpla con la presentación de la declaración omitida, en virtud de que el pago provisional no tiene poder liberatorio.

La mencionada Secretaría cuenta asimismo, con la facultad de practicar un embargo precautorio, cuando el contribuyente se sitúe en cualquiera de las causales establecidas en la fracción II del artículo comentado, el cual solo podrá ser levantado cuando el contribuyente cumpla con la obligación, o bien después de dos meses contados a partir de la fecha en que se hubiere practicado, en el caso de que las autoridades se mantengan inactivas respecto del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Asimismo, puede la autoridad imponer multas a fin de obtener la

presentación del documento omitido por el contribuyente, y en el supuesto de que este no atienda el requerimiento respectivo, podrá solicitar a la autoridad competente que se proceda por desobediencia a un mandato legítimo.

Por otra parte, y conforme a lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para recaudar las contribuciones establecidas por la ley así como para verificar el cumplimiento de las disposiciones relativas a dichas contribuciones, por lo que resulta necesario se le otorguen los medios para cumplir con la función mencionada, los que se encuentran contenidos en el artículo 42 del Código Fiscal Federal, en el que se le conceden a dicha Secretaría diversas facultades de comprobación, cuyo ejercicio puede realizarse conjunta o separadamente por las autoridades dependientes de la propia Secretaría dentro del ámbito de su competencia, el cual se fija a través de su Reglamento Interior, con base en criterios de territorialidad, cuantía y materia.

En relación a los puntos a desarrollar en esta tesis es precisamente en el artículo 42 de este Código multicitado donde se desarrollan las facultades de investigación y/o de fiscalización que a continuación pasaremos a desarrollar:

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:

I.- 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 la rectificación del error u omisión de que se trate.

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

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

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

V.- 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 fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII.- 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.

ARTÍCULO 42-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

l) De Investigación y/o de Fiscalización.

Las facultades de investigación y/o de fiscalización que se llevan a cabo por medio de las autoridades fiscales se encuentran las siguientes :

- a) Rectificar los errores aritméticos que aparecen en las declaraciones.

- b) 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 le requieran.

- c) Practicar visitas en el domicilio de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros para efectos de revisar y/o investigar, libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales.

- d) Revisar los dictámenes formulados, por Contador Público sobre los Estados Financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

- e) Practicar u ordenar su practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

f) Recabar de los funcionarios, empleados públicos y fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

g) Allegarse las pruebas necesarias para denunciar al Ministerio Público Federal, la posible comisión de delitos fiscales, o en su caso, para formular la querrela respectiva.

Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la Policía Judicial; y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que designe, ser coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Dentro de las facultades anteriormente señaladas, se destaca por su gran importancia la práctica de las visitas domiciliarias fundamentadas en los artículos 44 al 48 del Código Fiscal de la Federación. Las visitas de las autoridades pueden realizarse tanto en los domicilios de los contribuyentes como a través de revisiones de toda clase de bienes en los lugares de producción o en tránsito, como lo establece el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad fiscal se encuentra facultada por la propia Constitución, en el párrafo segundo de su artículo 16 para la practica de dichas visitas domiciliarias "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se ha acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

Dichos actos de investigación y/o fiscalización se traducen en actos de molestia en su esfera de libertades, lo cual implica que el procedimiento está debidamente fundado y motivado, como lo establece el citado artículo 16 Constitucional, y en especial, debe reunir las formalidades de las ordenes de cateo, es decir, que la orden escrita señale:

- a) El lugar en donde debe realizarse;
- b) Las personas que deben atender la visita, y
- c) El objeto de la misma, así como los libros y documentos que se van a inspeccionar para conocer si se han cumplido las disposiciones fiscales.

Sobre la base legal de las visitas domiciliarias se encuentra establecida en la fracción III del mencionado artículo 42, la cual establece la facultad de la Secretaría de Hacienda para "Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías" a fin de comprobar el cumplimiento de 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 el cumplimiento de las obligaciones en materia de control de cambios.

Los artículos 38 y 43 establecen los requisitos que la orden de visita debe cubrir:

Debe ser por escrito fundado y motivado, señalar la autoridad que lo emite, contener firma autógrafa del funcionario competente y expresar el objeto o propósito de la visita, así como el nombre o nombre de las personas a quien vaya dirigida y el de los visitantes así como el lugar o lugares donde deba efectuarse la visita.

La visita deber realizarse precisamente en el domicilio señalado en la orden, con la persona visitada o su representante legal, excepto si previo citatorio dejado el día anterior, si el visitado no se presenta. Los visitadores deberán identificarse y requerir al visitado para que designe dos testigos, y en caso de negativa del visitado o de los nombrados, serán designados por los visitadores.

Una vez iniciada la visita se procede a revisar y seleccionar la documentación o poner marcas en los documentos para asegurar dicha información.

De toda visita deber levantarse acta en la que se asienten todos los hechos y circunstancias particulares acaecidas durante la visita. Estas actas pueden ser totales o parciales.

Podrán además realizarse compulsas con terceros relacionadas con el visitado a fin de conocer con mayor certeza la situación fiscal del visitado, y en todo caso deberán levantarse actas para hacer constar los hechos que conozcan los visitadores.

Al finalizar o concluir la visita se levantará el acta final para lo cual deber citarse al visitado a una hora determinada a fin de que firme dicha acta en compañía de cualquiera de los visitadores y de los testigos. Si el visitado no se presenta, previo citatorio, o se niega a firmarla, se asentará en el acta esta situación, lo cual no afecta su validez.

La visita domiciliaria de auditoría, es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales

sustantivas y formales.

El destacado fiscalista Raúl Rodríguez Lobato, comenta que:

" La visita domiciliaria puede concluir anticipadamente, según el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, porque el visitado antes del inicio de la visita haya presentando aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos previstos para tal efecto. En este caso, se deber levantar acta en la que se señale esta situación.

Las autoridades fiscales podrán concluir la visita o continuarla. Si deciden concluir la visita deber levantar el acta final haciendo constar solo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. Si deciden continuar la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y señalar aquellas que hubiera corregido el visitado. En caso de que se haya concluido la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona se requerir nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

La posibilidad de corrección a que se refiere el artículo 58, en comentario no pasar si el contribuyente se encuentra en alguno de los supuestos de agravante de las infracciones previstas por el artículo 75, fracción II del Código Fiscal de la Federación, que en términos generales prevén ciertas conductas dolosas para evadir el pago de contribuciones.³²

³² Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal 2a. Edición. De. Harla. México, 1992., pags. 224-225.

Las revisiones de escritorio, que es otra forma de fiscalización, también podrán realizarse en el domicilio de las autoridades fiscales con la documentación que hayan recogido del contribuyente, y los informes de terceros, y con la información de que dispongan las autoridades fiscales, en cuyo caso, notificarán los resultados encontrados a fin de que el contribuyente corrija su situación fiscal.

En contra de los hechos asentados en las actas, los particulares pueden inconformarse ante la autoridad, mediante escrito que deberán presentar dentro de los 45 días siguientes al cierre del acta final, o de la complementaria, acompañando las pruebas documentales necesarias para desvirtuar los hechos objetados. Es conveniente aclarar que esta inconformidad establecida en el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación no constituye un recurso en el que se puedan combatir los resultados de la visita domiciliaria; es solamente un medio para aclarar o desvirtuar hechos consignados en las actas, por lo que las autoridades no tienen la obligación de emitir una resolución particular respecto de la inconformidad presentada, la cual solo se tomar en cuenta en el momento en que califiquen los resultados de la visita. Sin embargo, es importante presentar la inconformidad y las pruebas para desvirtuar los hechos que no correspondan a la realidad, toda vez que aquellos que no hayan sido combatidos, o no hubieren sido desvirtuados durante la revisión, se tendrán por consentidos.

Independientemente de las visitas domiciliarias, las facultades fiscalizadoras de la administración pueden ser efectuadas, como lo mencionamos al principio de este apartado, en tránsito de bienes, y en las oficinas de la autoridad administradora.

Tratándose de revisiones en las oficinas fiscales, pueden realizarse respecto de declaraciones e informes que presentan los contribuyentes en cumplimiento a disposiciones legales o a requerimiento de las autoridades, conocidas con el nombre de "Revisiones de Escritorio", o se revisan los "Dictámenes de Estados Financieros" emitidos por Contador Público autorizados por la Secretaría de Hacienda, en cuyo caso se denominan "Pruebas Selectivas".

Estos dictámenes de Estados Financieros tienen un valor semejante a las visitas domiciliarias, por lo que la autorización que para realizarlos se otorga a un profesional, está sujeta a requisitos especiales y a un control estricto por parte de la autoridad fiscal. Estos requisitos, de acuerdo al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

1. Que sea Contador Público Titulado.

Solo si las personas designadas para la práctica de la visita domiciliaria son contadores públicos en el legal ejercicio de la profesión y así lo acreditan al identificarse ante el sujeto pasivo visitado, habrá la seguridad de que tales personas satisfacen los requisitos legales para el debido desempeño de la comisión que se les ha encomendado y que son personas debidamente calificadas para opinar fundadamente sobre la situación contable del contribuyente en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de este.

De otra forma, consideramos que, además de la violación legal que entraña el ejercer una profesión sin estar legalmente autorizado para ello, que puede llegar a constituir un delito, de ninguna manera puede tener credibilidad la opinión de una persona que no ha acreditado ser experta en la

materia de que se trata.

2. De nacionalidad mexicana, y las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte

Las omisiones que en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras detecten las autoridades fiscales, deberán notificarse por 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 con la garantía de audiencia que establece nuestra Constitución.

II) Facultades de Determinación

Las autoridades fiscales pueden llevar a cabo la determinación de las contribuciones que el contribuyente no haya cubierto en su oportunidad. Esta determinación puede ser realizada por la autoridad fiscal sobre base cierta o sobre base presunta, en los términos de los artículos 55 a 64 del Código Fiscal de la Federación.

Partimos del supuesto de que la administración fiscal, en ejercicio de sus facultades de fiscalización descubre que el particular no cumplió con sus obligaciones de determinación y pago de las contribuciones que le corresponden, por lo que, procede que la autoridad cuantifique la base de las contribuciones debidas y aplique las tasas correspondientes a fin de cuantificar las obligaciones fiscales; es decir la Determinación esta a cargo de la autoridad.

A efecto de realizar esta Determinación, la autoridad necesita precisar la base del impuesto a través de la información que, de acuerdo con sus

facultades de fiscalización, pueda obtener respecto de la utilidades del contribuyente, o del valor de los actos o actividades por las que se deban pagar contribuciones.

Cuando, del ejercicio de sus facultades de fiscalización, la autoridad pueda conocer con certeza la totalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente, a partir de la información contable y administrativa que de lo haya obtenido, o de la que obre en poder de la autoridad fiscal la determinación ser sobre base cierta, aunque en la mayoría de los casos de incumplimiento se encuentran irregularidades que hacen necesario determinar las contribuciones sobre base presuntiva.

Al respecto el artículo 55 del Código Fiscal prevé:

ARTÍCULO 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I.- Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II.- No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación

comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III.- Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV.- No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V.- No se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.

VI.- Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

A efecto de estimar los ingresos del contribuyente, la autoridad fiscal

calculará los ingresos brutos del contribuyente, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos :

a) Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

b) Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

c) A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

d) Con otra información obtenida por la autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

e) Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

La determinación presuntiva de contribuciones no retenidas por parte de la autoridad fiscal, se lleva a cabo cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas. Para ello, la autoridad fiscal, utiliza indistintamente cualquiera de los procedimientos anteriormente citados.

En el caso de que las retenciones no enteradas correspondan a pagos a que se refiere el Capítulo I Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta que dice: "Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las

personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas. También están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente o base fija, por los ingresos atribuibles a éstos." y el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al período que se revisa; en el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se deberá considerar que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

En el caso de la determinación presuntiva en visitas domiciliarias, el artículo 58 del multicitado Código Fiscal, señala que cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación señaladas en el artículo 55 del mismo Código, dichas autoridades procederán en un plazo que no exceda de tres meses después de iniciada la visita en el domicilio fiscal. Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio a que haya estado afecto en el periodo sujeto a revisión. Por último, las autoridades podrán concluir la visita o continuarla. En

el primer caso levantarán el acta final haciendo constar el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. En el caso de continuar la visita se hace constar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y se señalan aquellas que hubiera corregido el visitado.

Acerca de las presunciones *juris tantum*, el artículo 59 señala que para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información contenida en la contabilidad y documentación comprobatoria que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, así como la información contenida en los sistemas de contabilidad a nombre del contribuyente y depósitos en su cuenta bancaria que no correspondan a registros de su contabilidad que está obligado a llevar, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones.

También se consideran los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que está obligado a llevar.

La ley señala como ingresos de la empresa por los que se deban pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

Las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones. Los cheques librados contra

cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o servicios por las que el contribuyente obtuvo ingresos.

Por último, este artículo señala que cuando los contribuyentes obtengan salidas superiores a sus entradas, la diferencia resultante debe considerarse como un ingreso omitido y que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y gastos diferidos que obren en poder del contribuyente; así como los terrenos donde desarrolle su actividad son consideradas de su propiedad.

En el supuesto de que el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y estas fueran descubiertas por las autoridades fiscales, se entiende que los bienes adquiridos y no registrado, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el resultado del importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el porcentaje de la utilidad bruta con que opera el contribuyente. La cantidad resultante se suma al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

Respecto a la función de determinación por la omisión del ingreso que el artículo 61 señala: se puede analizar que son sujetos de este artículo los contribuyentes que siempre y cuando se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 y no puedan comprobar por el período objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

I. Si son base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.

II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del período de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión.

A efecto de comprobar los ingresos del contribuyente, el artículo 62 señala que la autoridad puede utilizar los datos que le hayan sido proporcionados por terceros, cuando la información o documentos se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social. También cuando estos documentos señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, así cuando señale en el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio. Y por último, cuando se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

Cabe señalar, que tratándose de información en documentos microfilmados, el artículo 63 estima que las copias o reproducciones que se deriven del microfilm o disco óptico, de documentos que tengan en su poder las autoridades fiscales, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias o reproducciones sean certificadas por funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales.

Para finalizar este capítulo, referente a las facultades de las autoridades fiscales señaladas en el Código Fiscal, procederemos al análisis del artículo 64 que trata sobre las formalidades en las revisiones fiscales; no si antes mencionar que este artículo quedo derogado el primero de enero de 1995.

Conforme a este artículo, las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación respecto de contribuciones que se pagan mediante declaración periódica formulada por los contribuyentes, procederán como sigue para determinar las contribuciones omitidas:

I. Determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en los ejercicios terminados. Si se tratare de contribuyentes cuyos estados financieros hubieran sido dictaminados por contador público autorizado, se considerará como último ejercicio, aquel de doce meses por el que se haya presentado el último dictamen.

II. Al comprobarse que durante el período a que se refiere la fracción anterior se omitió la presentación de la declaración del ejercicio de alguna contribución, o que el contribuyente incurrió en alguna irregularidad, se podrán determinar, en el mismo acto o con posterioridad, contribuciones omitidas correspondientes a ejercicios anteriores.

Las irregularidades a que se refiere esta fracción, son las siguientes:

a) Omisión en el pago de participación de utilidades a los trabajadores de acuerdo con la utilidad fiscal declarada.

b) Efectuar compensación o acreditamiento improcedente contra contribuciones a su cargo, u obtener en forma también improcedente la devolución de contribuciones, por más del 3% sobre el total de las declaradas.

c) Omisión en el pago de contribuciones por más del 3% sobre el total de las declaradas por adeudo propio.

d) Omisión en el entero de la contribución de que se trate por más del 3% sobre el total retenido o que debió retenerse.

e) Cuando se dé alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 55 de este Código.

f) No solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes cuando se está obligado a ello o no presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando se presenten en forma espontánea. Se considerará que se incurrió en la irregularidad señalada en este inciso, aun cuando los supuestos mencionados en el mismo hubiesen ocurrido en ejercicios o períodos distintos a los que se refiere la fracción I de este artículo.

g) Proporcionar en forma equivocada u omitir la información correspondiente al valor de los actos o actividades realizadas en cada entidad federativa cuando tengan establecimientos en dos o más entidades, siempre que la omisión o alteración exceda en más de 3% de las cantidades que debieron proporcionarse de acuerdo con las actividades realizadas.

h) Consignar información o datos falsos en los estados de resultados reales del ejercicio que se presenten para solicitar reducción de los pagos provisionales, o en los informes acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos, cuando se solicita el pago a plazos ya sea diferidos o en parcialidades.

Siempre se podrá volver a determinar contribuciones omitidas correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes.

Si se incurre en alguna de las irregularidades señaladas en esta fracción, se podrá incluso, determinar contribuciones omitidas distintas a aquellas en que se cometió la irregularidad, aún cuando correspondan a ejercicios anteriores.

Cuando las autoridades fiscales que ejerzan sus facultades de comprobación sean competentes para revisar a los contribuyentes exclusivamente respecto de determinadas contribuciones, se considerarán cometidas las irregularidades a que se refieren los incisos b), c) y d) de esta fracción, aun cuando los porcentajes señalados en dichas fracciones se refieran solamente a las contribuciones en relación a las cuales tenga competencia la autoridad fiscal de que se trate.

También se consideran irregularidades para los efectos de esta fracción, las omisiones de ingresos o las deducciones en exceso, en que incurran los socios o accionistas en operaciones con la persona moral de que se trate.

III.- Aun cuando se presenten declaraciones complementarias después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación por las

autoridades fiscales o las formas de corrección de la situación fiscal a que se refieren los artículos 58 y 76, se podrán determinar contribuciones omitidas por los ejercicios anteriores.

IV- Las declaraciones complementarias o las formas de corrección de la situación fiscal a que se refieren los artículos 58 y 76, correspondientes a períodos anteriores a los señalados en la fracción I, podrán ser motivo de determinación de contribuciones en cualquier tiempo por lo que hace a los conceptos que hubieren modificado.

V.- Las contribuciones retenidas o que debieron retenerse podrán ser determinadas en cualquier tiempo, aún cuando en el último ejercicio sujeto a fiscalización no se determinen contribuciones o no se encuentren irregularidades a que se hace referencia en la fracción II de este artículo.

VI.- Si en el período a que se refiere la fracción I, el contribuyente hubiera incurrido en las irregularidades a que se hace referencia en la fracción II, se podrán hacer las modificaciones a que haya lugar por los ejercicios anteriores, aún cuando las mismas no den lugar al pago de contribuciones.

VII.- No obstante lo dispuesto en la fracción I de este artículo, las autoridades fiscales siempre podrán determinar contribuciones por un período menor del que se señala en dicha fracción.

También, puede utilizar la información que obtenga por medio de compulsas a proveedores y clientes con quien el contribuyente realice operaciones, ya que estos informes en muchas ocasiones permiten el conocimiento de datos que el contribuyente no ha registrado.

Finalmente, la autoridad puede estimar la utilidad del contribuyente con base en las declaraciones que obren en su poder, respecto de otros ejercicios fiscales, con los cuales calcular la base del impuesto que corresponda determinar presuntivamente.

La determinación por parte de la autoridad, ya sea sobre base cierta o presuntiva deberá iniciarse por el último ejercicio de doce meses por el que se hubiera presentado o debió presentarse declaración, y si se comprueba que en ese período se cometieron irregularidades, procederá la determinación de contribuciones omitidas correspondientes a ejercicios anteriores.

CAPITULO IV

EXTINCION DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

a) Como opera la suspensión del plazo

Para efecto de poder analizar las razones del legislador tributario para señalar específicamente este recurso de suspender el término de la caducidad, a continuación transcribimos el contenido del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

I.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a 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 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 en que **hubiese** cesado la consumación o **se** hubiese realizado la última conducta o **hecho**, respectivamente.

El plazo a que se refiere **este** artículo será de diez años, **cuando** el contribuyente no haya **presentado** su solicitud en el Registro **Federal** de Contribuyentes, no lleve **contabilidad** o no la conserve durante **el** plazo que establece este Código, así **como** por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, **estando** obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se **computará** a partir del día siguiente a **aquél** en que 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. Para los efectos de este artículo las declaraciones **del** ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

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

La **Suspensión** del plazo **opera** cuando se ejerzan las **facultades** de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las **fracciones** II, III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso **administrativo** o juicio.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación **antes** mencionadas inician con la **notificación** de su ejercicio y concluye cuando se notifiquen la resolución definitiva por parte

de la autoridad fiscal.

La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

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

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

Comentando lo anterior podemos decir que el artículo 67 cuando fue reformado en 1981, señalaba que sólo se suspendía el plazo cuando se interponía el recurso de nulidad de notificaciones contenido en el artículo 129 del multicitado Código. Podríamos decir que esta reforma no fue de gran ayuda para el contribuyente, pero reconocemos que la autoridad hacendaria fue flexible en lo referente a la suspensión del plazo; el contribuyente ya contaba con una solución a sus problemas, no siendo así para la autoridad hacendaria que se veía menos favorecida en lo que respecta a las características de sus facultades.

Es a partir del año 1984 cuando se reforma nuevamente el artículo 67 fracción V, señalando que el plazo en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio ya en el nuevo código se presentan los nuevos lineamientos de la fracción adicionada que: "El plazo señalado en este artículo no esta sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan facultades de

comprobación de las autoridades fiscales a que se refiere las fracciones II, III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

En el siguiente punto de este capítulo pasaremos a desarrollar más específicamente los requisitos para dicha suspensión.

b) Requisitos para la suspensión:

De acuerdo al análisis del punto anterior, podemos mencionar que la suspensión produce el efecto de "paralizar" la cuenta del tiempo, desde que se produce el acto suspensivo, para continuarla cuando se levanta el estado de suspensión; de modo que el plazo se compone de dos momentos, el del tiempo corrido antes de la suspensión y el que haya de correr cuando se levante la suspensión.

Para efecto de este punto de la tesis los requisitos que la ley establece para dicha suspensión son:

1.- Cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales a que se refiere las fracciones III y IV del artículo 42 que señalan:

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

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación en el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Esta reforma nos lleva a pensar que el legislador tributario trata de presionar al contribuyente en forma positiva, para que cumpla con sus obligaciones

fiscales.

2.- Cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

La importancia del recurso administrativo radica en que normalmente la ley establece que es improcedente, acudir ante los organismos jurisdiccionales sin el orden administrativo existe algún medio de defensa que permita al contribuyente obtener la anulación del acto administrativo y legal.

Se puede observar que cuando se agota un recurso administrativo el contribuyente debe formular las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrecer las pruebas pertinentes, ya que el recurso administrativo es una auténtica oportunidad de pedir justicia y de lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de administración.

A continuación analizaremos cuales son los recursos administrativos que estableció el legislador tributario.

Establece el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación que:

Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.

"Así tenemos que los elementos necesarios para agotar un recurso administrativo pueden plantearse de la siguiente manera :

a) El recurso debe estar legalmente establecido.

Al comentar el principio de firmeza de la resolución administrativa ya hemos dicho que sólo a través de los medios de defensa que establezcan las leyes,

entre ellos el recurso administrativo, puede privarse de eficacia jurídica a un acto de la Administración. Además, sólo si el recurso está previsto por la ley, puede considerarse formalmente impugnado el acto administrativo y no se dará lugar a que se configure el consentimiento tácito del acto.

b) Existencia de la autoridad competente para conocer y resolver el recurso.

De nada serviría que la ley estableciera el recurso si no existe una autoridad competente para su conocimiento y resolución. Por lo tanto, en los ordenamientos que regulan la organización y funcionamiento de la Administración Pública debe preverse la existencia de este tipo de autoridades, o bien, la propia ley que establece el recurso debe prever cuál será la autoridad que lo conocerá y resolverá y debe dotarla de competencia y señalar sus atribuciones.

c) Existencia de una resolución administrativa.

El recurso administrativo sólo es procedente para impugnar las decisiones de la autoridad administrativa, o sea, que es absolutamente ineficaz para impugnar las decisiones de autoridades de otro tipo. Sin embargo, señala Margáin que no todas las resoluciones administrativas son recurribles, sólo aquellas que reúnan las siguientes características:

1. Que sea definitiva, es decir, que no sea una resolución de trámite o sea susceptible al expediente de oficio; debe ser la decisión que resuelva y ponga fin al expediente en la fase oficiosa del procedimiento.

2. Que sea personal y concreta, es decir, que esté dirigida a una persona determinada afectando su esfera jurídica y verse sobre una situación específica. La doctrina señala que sí una resolución es general y produce un

acto de aplicación, que es personal y concreto. En todo caso, la vía adecuada para impugnar resoluciones generales y abstractas que con su sola expedición causa perjuicio; es el juicio de Garantías.

3. Que cause agravio, es decir, que lesione un interés legítimo, directo o indirecto. Es interés directo cuando afecta a quien va dirigida la resolución y es interés indirecto cuando el afectado es persona distinta del titular de la resolución, pero que por su relación con éste la ley le imputa responsabilidad en el cumplimiento de una obligación.

4. Que conste por escrito, salvo la resolución negativa ficta. Ya hemos dicho con anterioridad que en observancia del principio de seguridad jurídica todas las resoluciones de la autoridad administrativa deben constar por escrito y que este requisito es consagrado por el artículo 16 de la Constitución General de la República. En cuanto a la resolución negativa ficta, obviamente ésta no puede constar por escrito pues es una presunción legal ante el silencio de la autoridad, presunción que se justifica también por el principio de seguridad jurídica, ya que si la autoridad no cumple con el mandato constitucional, primero, y legal ordinario, después, de resolver las instancias de los particulares e un plazo determinado, la ley substituye la voluntad de la autoridad y, dando un significado a su silencio, presume que la resolución es negativa, con lo cual los particulares quedan en aptitud de obrar como a su derecho convenga.

5. Que sea nueva, es decir, que su contenido no haya sido del conocimiento del particular con anterioridad, a través de otra resolución definitiva de la autoridad administrativa, y haya sido consentido expresa o tácitamente, o bien sea materia de algún medio de defensa."³³

³³ RODRIGUEZ LOBATO RAUL. Derecho Fiscal 2a. Edición. De. Harla. México, 1992., pags. 254 y 255

d) Pérdida de las Facultades de Comprobación.

En el capítulo anterior analizamos las facultades de la Autoridad Fiscal y fue en el primer punto (facultades de investigación y/o fiscalización) donde identificamos insertas las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. Ahora nos toca examinar la pérdida de estas facultades de comprobación.

Por lo general las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se declaran extinguidas cuando se satisface la prestación tributaria o cuando la ley autoriza a declararlas extinguidas. A continuación presentamos las formas de extinción y su análisis:

EL PAGO. Es la entrega de las cantidades debidas y representa la forma más común de extinción de las obligaciones sustantivas. "El pago es aquel que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo"³⁴

El objeto del pago representa la realización de la prestación, que consiste en la obligación tributaria. En las obligaciones tributarias sustantivas, el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie. En cambio, en las obligaciones tributarias formales nos señala Francisco Garza, que el objeto es la realización de un hecho positivo, o de un hecho negativo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia.

El objeto del pago está sujeto a los siguientes principios :

a) Principio de identidad, por virtud del cual ha de cumplirse la prestación que

³⁴ De la Garza, Francisco. "Derecho Financiero Mexicano" 17a. Edc., Edt. Porrúa, S.A., México, 1990, p. 595.

es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero, el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.

b) Principio de integridad, por virtud del cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Mientras la deuda no esté totalmente pagada se sigue generando la obligación accesoria del pago de intereses moratorios o recargos por las cantidades insolutas, y la deuda se considera incumplida para efectos del procedimiento coactivo de cobro.

c) Principio de indivisibilidad, por virtud del cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la ley. El derecho común dispone que cuando la deuda tiene una parte líquida y otra ilíquida, podrá exigir al acreedor y hacer el deudor el pago de la primera sin esperar a que se liquide la segunda del Código Civil del Distrito Federal.

Algunos tratadistas como Raúl Rodríguez Lobato, entrando al detalle de esta forma de extinción de las obligaciones, hacen el análisis y clasificación de las diversas formas de pago que establece nuestra legislación, y señalan la siguiente tipología :

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

2.- Pago en Garantía. Es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la ley. Un ejemplo lo podemos tener en las importaciones temporales, que no causan impuestos aduaneros, pues para asegurar el pago de estos impuestos si la importación se convierte en definitiva, se puede efectuar este tipo de pago. Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía porque si no hay obligación no puede haber pago y que lo correcto es decir depósito en garantía. 3.- Pago bajo protesta. Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.

En México, el Código Fiscal de la Federación de 1966 preveía este tipo de pago en su artículo 25, que decía :

"Podrá hacerse el pago de créditos fiscales 'bajo protesta' cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento".

"Posiblemente uno de los pagos que tengan características especiales, y con regulación especial en el Código Fiscal, fue el pago bajo protesta que el artículo 25 del Código Fiscal anterior regulaba, y que tenía por característica que a pesar de extinguir el crédito, se reconocía que su realización no implicaba la conformidad del causante ." ³⁵

³⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
"Principios de Derecho Tributario" 3a. Edc.,
Edt., Limusa, S.A. DE C.V., México 1988 p. 118.

El actual Código Fiscal de la Federación no prevé este tipo de pago, pero dos disposiciones del artículo 22 de este ordenamiento implican un reconocimiento parcial del pago bajo protesta. El segundo párrafo del artículo 22 mencionado prevé que si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente; el cuarto párrafo del mismo artículo establece que el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtengan resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del propio Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

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

5.- Pago definitivo. Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cuál es la

cuenta de su adeudo y el fisco la acepta tal y como se le presenta, aceptando, en principio, que el pago es correcto. La aceptación es en principio en virtud de que si bien no hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el fisco está dotado de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no en relación con este pago, sino en general para precisar cuál es la situación fiscal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo.

6.- Pago de anticipos. Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; es decir, es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuánto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual. No debe confundirse al pago de anticipo con el pago provisional; éste se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio, aquél se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta. " En los impuestos con hecho imponible de carácter permanente, razones de orden financiero han conducido al legislador a establecer la obligación de hacer pagos anticipados, o dicho de otra manera, anticipos a cuenta del pago del impuesto cuya base es el ingreso percibido durante un determinado periodo de imposición, que generalmente es de un año. Tal cosa ocurre, por ejemplo, en materia de impuesto sobre la renta." ³⁶

7.- Pago extemporáneo. Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas : espontáneo o a requerimiento. es espontáneo cuando se

³⁶ De la Garza, op. cit. P. 602

realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco; es a requerimiento cuando media gestión de cobro de parte del fisco. El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que éste pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.

LA PRESCRIPCION

En este apartado trataremos la figura de la prescripción aclarando que ésta es una forma de extinción el crédito fiscal por el transcurso de un tiempo determinado.

En el Código Fiscal de la Federación se precisa con toda claridad en el artículo 146 que se trata de la extinción del crédito, es decir, de la obligación de dar, y no de las demás obligaciones, como el Código Fiscal anterior lo establecía. También cambió la naturaleza de ser una institución sustantiva del crédito fiscal, a una figura de procedimiento, ya que se encuentra ubicada en el capítulo relativo al Procedimiento Administrativo de Ejecución y se le da el carácter de excepción, no obstante que se establece que los particulares podrán solicitar la declaratoria a la autoridad correspondiente. Conforme al precepto señalado, el cómputo de 5 años para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que haga la autoridad, o por cualquier acto de reconocimiento del adeudo.

De acuerdo a lo anterior, el plazo prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el cómputo del plazo y se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal,

siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la prestación.

Rodríguez Lobato comenta que " el plazo prescriptorio también podría suspenderse. La suspensión ocurriría si se produjera una situación que impidiera jurídicamente al acreedor hacer efectivo su crédito, pero no tendría como efecto la inutilización del tiempo transcurrido, sino solamente la detención de la cuenta, misma que se reanuda cuando desapareciese la causa que la suspendió.³⁷

Cabe señalar que sería ilógico pensar que el término para la prescripción de un crédito no empieza a correr sino hasta el momento en que el fisco lo notifica al causante, pues esto contradiría radicalmente los objetivos de la prescripción, que son el dar seguridad jurídica a las relaciones entre el fisco y los obligados, de manera que la amenaza del cobro no se cierna indefinidamente sobre éstos.

LA COMPENSACIÓN

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

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

³⁷ Rodríguez Lobato, op. cit. p. 173.

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

De acuerdo con el punto anterior, podemos recalcar que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes.

Para que la compensación pueda efectuarse en materia tributaria, el Código Fiscal plantea diferentes supuestos :

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

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

Los supuestos de referencia tienen una explicación justificada por las necesidades propias de la autoridad en la administración de las contribuciones, ya que es indiscutible que si se trata de una misma contribución que se realiza con procedimientos formales de declaración, existen los elementos necesarios para la identificación de los créditos.

De igual forma podemos decir respecto a la naturaleza del crédito, ya que el crédito fiscal, ya sea a favor o en contra del fisco, se encuentra sujeto al principio de igualdad, por lo que al ser de naturaleza única, y tanto el adeudo como el crédito son líquidos y exigibles, no debe existir limitación alguna para su compensación. Pensar de manera diferente nos pondría ante un trámite ocioso e injusto, puesto que nada justificaría que pagará y al mismo tiempo se cobrará la misma cantidad. Cuando se trata de créditos a favor del

contribuyente, que no derivan de la misma contribución que se va a cubrir, el propio Código dispone que se debe contar con la autorización expresa de la autoridad fiscal.

Para realizar el procedimiento de compensación, la Secretaría de Hacienda ha emitido formas especiales, con lo que se evita la posibilidad de confusiones o deficiencia de datos en la operación, independientemente de que también pueda realizarla de oficio, cuando el crédito a cargo del particular haya quedado firme. El Código Fiscal regula un aspecto en la compensación a pesar de no llamarle con este nombre, y es el relativo a la utilización de los estímulos fiscales a que tengan derecho los contribuyentes, por lo que, al ser créditos a favor del particular, se compensan con los adeudos tributarios a su cargo.

El artículo 25 del propio Código establece la posibilidad de pagar de esta manera. El fiscalista De la Garza comenta que "los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica pueden acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que estén obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades fiscales competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.

Los contribuyentes pueden acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho del derecho a obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo cuenta a partir del

día siguiente a aquél en que nazca el derecho a obtener el estímulo. En los casos en que las disposiciones que otorguen el estímulo establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales, al aviso a que se refiere el primer párrafo del art. 25 del CFF, se entiende que nace el derecho para obtener el estímulo a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo.³⁸

LA CONDONACION

Otra de las formas de extinción de las obligaciones es la Condonación, la cual consiste en la remisión o perdón de la deuda.

"La figura jurídico-tributaria que permite al estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.³⁹ Esta figura de perdón es reconocida y regulada por el Derecho Fiscal; sin embargo, por la naturaleza de nuestra materia y de los derechos y obligaciones que regula, se establecen en razón de un interés público, la condonación se encuentra sujeta a una regulación especial ya que, el derecho del sujeto activo, como un derecho de carácter público, constituye a la vez, una obligación a la cual no puede renunciar el órgano encargado de su cobro; cuando menos, no puede hacerlo a su libre arbitrio, puesto que sólo podrá hacerlo cuando la ley expresamente lo autorice.

Siguiendo a De la Garza, podemos decir que debe distinguirse entre la condonación de tributos y la condonación de multas, pues el régimen a que

³⁸ De la Garza, op. cit. P. 618

³⁹ Rodríguez Lobato, op. cit. P. 177

está sujeto cada uno de esos créditos es distinto.

"La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto.

En cambio, la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual,⁴⁰ esto último en virtud de que, la condonación de multas tiene como finalidad atemperar en lo posible el rigor de la ley para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor.

En efecto, tratándose de condonación de créditos derivados de multas, ésta tiene otro contenido, otro procedimiento y un tratamiento diferente, no obstante que se trata también de créditos fiscales.

Rodríguez Lobato en su análisis sobre este punto comenta que "En materia de multas, la hipótesis de condonación está prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el que dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. Dispone también este precepto que sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación."⁴¹

En materia de contribuciones, la hipótesis de condonación está prevista en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que en su parte

⁴⁰ De la Garza, op. cit. P. 619

⁴¹ Rodríguez Lobato, op. cit. P. 178

conducente establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrán condonar, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Como podemos observar, en estos casos la finalidad es suavizar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad; y para que opere se deberán cumplir los siguientes requisitos :

- 1.- Debe otorgarse por el Ejecutivo Federal.
- 2.- Debe ser general.
- 3.- Procede por región o por rama de actividad.
- 4.- Debe ser autorizada por la ley.
- 5.- Debe señalar el tiempo durante el cual se otorga.

LA CANCELACION

La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Podemos señalar que dentro del tema de extinción de los créditos fiscales, la cancelación aparece indebidamente porque en verdad, tanto su ubicación como su nombre da la idea de la extinción, de la terminación de algo, lo cual

no sucede en materia tributaria.

Históricamente hablando, el Código Fiscal de la Federación de 1938, dentro del capítulo destinado a regular la extinción de los créditos fiscales, contenía una sección denominada "cancelación por incobrabilidad o incosteabilidad el cobro".

Consecuentemente, el Código Fiscal de 1967 en su artículo 150 estableció expresamente que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del sujeto pasivo o de los responsables solidarios no libera a unos y otros de su pago.

Por último citaremos que el Código Fiscal de 1981, en su reforma de 31 de Diciembre de 1982, dispone que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios no libera de su pago.,esto es, niega que la cancelación sea una forma de extinción de los créditos fiscales.

A lo que podemos concluir que realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: a) el pago; o b) la prescripción. Debemos considerar que aunque el último párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece que esta cancelación procede por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

d) Pérdida de las facultades de determinación:

De acuerdo con el detallado análisis del punto anterior, las facultades de la

autoridad fiscal quedan extinguidas en el Derecho Fiscal solo cuando se presentan las siguientes formas de extinción: el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación.

En el caso de las facultades de determinación lo esencial de la pérdida queda establecido en el artículo 67 ya mencionado en el primer punto de este capítulo.

Cabe mencionar que, la caducidad es una institución de carácter procesal, que señala que la Autoridad Hacendaria ha perdido por el transcurso del tiempo y su inactividad, sus facultades de comprobación, determinación e imposición de sanciones. La caducidad opera exclusivamente en contra del fisco, también esta no puede estar sujeta a interrupción y a suspensión. A excepción del caso ya mencionado - en que se interponga algún recurso administrativo o juicio.

En este caso de la pérdida de las facultades de determinación de la autoridad fiscal, la caducidad juega un papel esencial en la ley hacendaria. Por regla general, el plazo para que opera la caducidad es de cinco años, pero el propio artículo 67 del Código Fiscal prevé casos en que el plazo de la caducidad es de tres o de diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.

El plazo de la caducidad será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve contabilidad, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio. estando obligado a presentarla. En este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Si posterior y espontáneamente el contribuyente presenta la declaración omitida, o sea, que ésta no sea requerida, el plazo volverá a ser de cinco años, pero 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 presente espontáneamente, exceda de diez años. No están comprendidas en esta hipótesis las declaraciones de pagos provisionales.

El plazo de caducidad será de tres años en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracción III, del mismo Código Fiscal de la Federación, es decir, la responsabilidad de los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquéllas que se causaron durante su gestión; igualmente, la responsabilidad de 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 por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, 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, si la sociedad incurre en alguno de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

- b) Cambie de 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.

- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

Por último, cabe seguir señalando que la caducidad es una institución de derecho formal.

En el primer capítulo se analizó el concepto de caducidad y en el próximo tendremos la diferenciación en relación al concepto de prescripción.

CAPITULO V

LA PRESCRIPCION CON RELACION A LA CADUCIDAD

A).-CONCEPTO DE PRESCRIPCION.-

La figura de la prescripción, ha sido frecuentemente confundida y aun en ocasiones identificada con la institución de la caducidad, con la que la unen lazos de parentesco, pero con la que tiene diferencias esenciales suficientes, como para afirmar que se trata de dos institutos diversos.

El código civil para el Distrito y Territorios Federales, artículo 1131, nos da una definición de prescripción diciéndonos que:

"...es un medio de adquirir bienes ó de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley."

Del concepto legal, afirman diversos tratadistas se desprenden 2 formas de prescripción:

- a).- ADQUISITIVA O POSITIVA, que se utiliza para adquirir bienes mediante el transcurso del tiempo y bajo los requisitos establecidos por la ley; y
- b).- LIBERATORIA, EXTINTIVA O NEGATIVA, que se emplea para librar al deudor de sus obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo.

DE LA PRESCRIPCION POSITIVA:

El Código Civil de 1928 para el Distrito y Territorios Federales, en el Capítulo Segundo Título Séptimo, nos habla de la prescripción positiva y así nos dice

en su artículo 1151, que la posesión necesaria para prescribir debe ser:

I.- En concepto de propietario;

II.- Pacífica;

III.- Continua;

IV.- Pública;

El término de prescripción de algunos bienes, nos dice el artículo 1152 del ordenamiento citado, tratándose de bienes inmuebles será:

I.- En 5 años, cuando se poseen el concepto de propietario, con buena fe, pacífica, continua y públicamente;

II.- En 5 años, cuando los inmuebles hayan sido objeto de una inscripción de posesión;

III.- En 10 años, cuando se poseen de mala fe; si la posesión es en concepto de propietario, pacífica, continua y pública; IV.- Se aumentará en una tercera parte el tiempo señalado en las fracciones I y III, por si se demuestra, por quien tenga interés jurídico en ello.

I.- En 5 años, cuando se poseen en concepto de propietario, con buena fe, pacífica, continua y públicamente;

II.- En 5 años, cuando los inmuebles hayan sido objeto de una inscripción de posesión;

III.- En 10 años, cuando se poseen de mala fe; si la posesión es un concepto de propietario, pacífica, continua y pública;

IV.- Se aumentará en una tercera parte el tiempo señalado en las fracciones I y II, si se demuestra, por quien tenga interés jurídico en ello, que el poseedor de finca rústica no la ha cultivado durante la mayor parte del tiempo porque la ha poseído, o que por no hacer el poseedor de finca urbana las reparaciones necesarias, ésta ha permanecido deshabitada la mayor parte del tiempo que ha estado en poder de aquél".

También el Código Civil, nos da los preceptos aplicables a la prescripción de muebles, será en 3 años cuando son poseídos con buena fe, pacífica y continuamente. Faltando la buena fe, se prescribirán en 5 años (Artículo 1153); así como más adelante nos señalan algunos preceptos acerca de la posesión.

DE LA PRESCRIPCION NEGATIVA.

El Código Civil, en el Capítulo Tercero del Título Séptimo, nos habla de la prescripción negativa y en su artículo 1158 nos explica que:

"La prescripción negativa se verifica por el sólo transcurso del tiempo fijado por la ley".-

Y en los subsecuentes artículos, o sea del 1159 al 1164, reglamenta la prescripción de obligaciones y de cierta clase de derechos:

El Lic. Ernesto Gutiérrez y González, critica el sistema legal sobre la prescripción del Código Civil diciéndonos que: "El sistema del anterior Código amerita cuatro observaciones:

A.- Reguló como una sola, dos instituciones jurídicas diversas.

B.- No sistematizó la materia, y por consiguiente no la reúnen en capítulos

ordenados, sino que aparecen desperdigadas las normas al respecto en todo el Ordenamiento Legislativo.

C.- No vio el legislador de 1928 la esencia jurídica de la prescripción, y

D.- Estableció plazos que son hoy muy amplios para que opere esta figura jurídica".⁴²

O sea que Gutiérrez y González, en el inciso "A" de su anterior crítica, nos explica que el Código regula bajo un sólo rubro dos instituciones diversas; Usucapión y Prescripción, y en seguida nos da la diferencia entre las dos.

"La Usucapión mal llamada prescripción adquisitiva por el Código, "es la forma de adquirir derechos reales mediante una posesión pública, pacífica, a nombre propio y continua, por todo el tiempo que fija la ley".

El código en su artículo 1135, la considera como un medio de adquisición de bienes mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley. Esas condiciones o requisitos los señala el mismo código en artículos posteriores.

La ley designa como ya antes se dijo, con la palabra genérica de prescripción a estas dos figuras, debido a que tienen en común:

a).- El nombre, el cual se les ha dado desde hace muchos siglos debido a un método defectuoso, -como hace ver Salvat- cuyo origen histórico se encuentra

⁴² Gutiérrez y González, Derecho de las obligaciones, Pag. 770.

en el Código de Justiniano, en el cual se reunieron en una serie de títulos comunes, doctrinas y preceptos que en el Derecho antiguo y clásico habían estado siempre separadas.

b).- El tiempo, pues las dos requieren del transcurso de éste para operar Fuera de estas semejanzas, tan relativas, no tienen nada en común.

Efectivamente, las diferencias entre las dos figuras son múltiples; para el efecto de probarlo, basta lo siguiente:

a).- La Usucapión es la forma que se usaba desde el Derecho Romano para adquirir derechos reales, por una posesión suficientemente prolongada y cumpliendo ciertos requisitos.

La prescripción no sirve para adquirir derechos reales; sirve únicamente para que el deudor se oponga en forma válida, si quiere, a que se le cobre coactivamente el crédito a su cargo.

b).- La Usucapión, en contrapartida de lo que antes se anotó hace perder un derecho real a aquél se usucape.

La prescripción no hace perder su derecho personal al acreedor; le hace perder únicamente el derecho a que se cobre coactivamente a su deudor; si éste opone la excepción de prescripción.

c).- La Usucapión en consecuencia, extingue un derecho real.

La prescripción no hace que se extinga la obligación.

d).- La Usucapión al consumarse implica un aumento, en el patrimonio activo

del poseedor de un derecho real, y una disminución en el patrimonio también activo del titular de ese derecho.

e).- La Usucapión requiere del poseedor actos positivos de aprovechamiento, e implica simultáneamente la pasividad del titular del derecho real, por lo que al ejercicio de su derecho sobre la cosa se refiere.

La prescripción no requiere actividad alguna del deudor, sólo se precisa el transcurrir del tiempo y la pasividad del acreedor.

f).- Por último, en la Usucapión cuenta para el cómputo del plazo el que se posea de buena o mala fe.

En cambio, la prescripción no considera para nada el que un deudor sea de buena o mala fe. Sólo interesa el transcurso del tiempo".

Roberto De Ruggiero nos habla de la institución aquí estudiada con referencia al Código Italiano, haciéndonos notar la separación entre la prescripción y la Usucapión, así nos explica que:

"La prescripción es el medio por el cual, con el transcurso del tiempo y en determinadas condiciones, alguien adquiere un derecho o se libera de una obligación"⁴³

"Ambas instituciones, nos dice Ruggiero, son netamente distintas e impropriamente el Código agrupa a ambas en una misma definición, por lo tanto ésta imperfecta: mientras la adquisitiva aparece aplicable a todos los derechos, la extintiva parece limitarse sólo a los créditos; y es lo contrario lo

⁴³ Roberto De Ruggiero, Instituciones de Derecho Civil, pág. 321 en adelante.

que sucede, pues mientras la primera es sólo un modo de adquirir los derechos reales (y no todos), la segunda es causa de extinción de todos los derechos, de todas las acciones, y no sólo de las que derivan de las obligaciones. Precisamente es por esto por lo que se debe estudiar por separado cada uno de los conceptos anteriormente dados, por lo que me limitaré primeramente a la prescripción extintiva. Es clara su justificación de que el tiempo produzca este efecto extintivo de un derecho: el ordenamiento no tutela a quien no ejercita su derecho y manifiesta, despreciándolo, no quererlo conservar, mientras es interés del orden social que luego de un cierto tiempo se elimine toda incertidumbre en las relaciones jurídicas y se suprime la posibilidad del litigio y controversia".

En este último punto no concuerdo con el profesor Ruggiero, ya que la prescripción no elimina la posibilidad de litigio o controversia, puesto que es simplemente un medio de defensa que da la ley bajo ciertas condiciones que ella misma señala a la parte demandada, para que dentro del procedimiento encausado en su contra se excepcione válidamente a la pretensión del actor, o sea, que no es que la acción no pueda ser ejercitada por el actor, sino que a esta pretensión se interpone otra que por ciertos supuestos establecidos por la misma ley desplaza a la anterior. Por lo que podemos deducir que la prescripción es una excepción discrecional de la parte demandada, y de que se haga valer, prospere o se deseche, depende que la acción tenga o no pretensiones de validez.

Este mismo autor nos sigue diciendo que: "Por otro motivo no se explica la prescripción al derecho de propiedad; ya que éste es un derecho por naturaleza perpetuo y el no uso de su derecho por su propietario es una manifestación de su señorío sobre la cosa, pero puede perderse el dominio cuando el no uso del propietario se añada el uso por un tercero; en tal caso opera la prescripción adquisitiva, que hace adquirir al poseedor la propiedad

de la cosa ajena, y si a consecuencia de tal adquisición se verifica la pérdida correspondiente; no funciona como se ve la prescripción extintiva, que por esto resulta sin efecto cuando falta la posesión de un tercero.

Posteriormente nos dice que: el principio romano de la prescripción era el de que ésta afectaba a la actio, es decir al medio procesal con que al derecho se hacía valer, pero el derecho sobrevivía y, por ejemplo, tratándose de obligaciones, extinguida la acción por prescripción, subsiste el crédito aunque desprovisto de la tutela de la acción en forma de obligación natural; nosotros creemos, dice él, que el efecto extintivo se da también en el derecho.

Y esto no porque el derecho sustancial y la acción se confundan, pues son conceptos y momentos diversos, sino porque siendo la tutela judicial una nota immanente y esencial del Derecho, perdida aquella se pierde también éste. El ejemplo mismo, que es elocuente para el Derecho Romano, el de las obligaciones cuya acción se haya extinguida por prescripción y que por ello se transforman en obligaciones naturales no vale, nos dice, en nuestro Derecho".

En toda la anterior disertación que hace Roberto de Ruggiero de la prescripción, nos hace notar que la misma es un modo de extinguir las obligaciones, por lo que extinguida la acción por prescripción cesa también el crédito.

En términos generales podemos afirmar que: "La prescripción es una excepción, de la cual ésta es el género y aquella la especie", lo anterior lo derivamos de los siguientes hechos históricos, doctrinales y jurisprudenciales que en seguida señalaré.

HISTORIA.- La prescripción desde su nacimiento y desarrollo histórico era una defensa que se concedía al deudor o demandado, contra las pretensiones de

un acreedor, y mencionan los historiadores del Derecho Romano que las prescripciones eran una clase de excepciones especiales que diferían de éstas únicamente por su colocación en la fórmula, pero que posteriormente dejaron de ser diferentes a las demás cuando se les colocó al igual que todas después de la "intentio".

Teodosio II ya por el año 424 y poco después Justiniano de una manera más completa fusión a la prescripción con la institución de la Usucapión; esto fue debido a ciertas causas tanto sociales como territoriales que afectaban a la antigua Roma, puesto que territorialmente el Imperio estaba dividido como sigue:

a).- Fundos Itálicos, y

b).- Fundos Provinciales.

De tal división surgía lo siguiente: La Usucapión era una manera sencilla de adquirir la propiedad de los bienes muebles e inmuebles, por la posesión de un año en aquellos y dos años en éstos; estos términos se fueron ampliando con el transcurso del tiempo. Pero la Usucapión únicamente era aplicable a los fundos Itálicos, que era donde surgía el problema ya que los fundos provinciales no tenían ninguna protección jurídica, por lo que si eran enajenados o simplemente donados sin las formalidades establecidas por la ley jamás podían llegar a ser adquiridos en propiedad. Y así, por un lado, los ciudadanos no podían valerse de la Usucapión para adquirir algún fundo provincial, puesto que esta institución no era aplicable en esta parte del territorio romano, lo que perjudicaba en mayor proporción a los peregrinos, ya que como vimos la Usucapión requería de ciertos requisitos como son: el commercium en el sujeto y el objeto, etc... y como es sabido los peregrinos carecían del commercii, por lo que les era imposible a éstos adquirir la

propiedad por medio de la Usucapión, tanto de los fundos itálicos como provinciales. Pero además existía otra división de tipo social que era la siguiente:

A).- Ciudadanos, y

B).- Peregrinos.

La anterior división influyó considerablemente en el criterio técnico jurídico de los jurisperitos romanos, ya que éstos opinaban que la Usucapión era una institución exclusiva de los ciudadanos del imperio y cuya aplicación estaba limitada a los fundos itálicos. Por lo tanto, el legislador de aquella época que si la Usucapión era concedida a los peregrinos y por ende aplicable a los fundos provinciales se fomentaría; entonces la igualdad tanto social como territorial de los dos bandos a que hemos venido refiriéndonos. Por lo que tratando de evitar toda esta serie de problemas, se adoptó otro concepto que viniera a llenar el vacío dejado por la Usucapión: tal fue la Praescriptio longi temporis.

DOCTRINA.- Los autores que señalamos en lo referente a la prescripción están de acuerdo en que la praescriptio longi temporis no era un medio para adquirir la propiedad, sino un medio de defensa dado al poseedor del bien. O sea que era una simple excepción, por lo que el demandado teniendo la acción in rem debía insertar la "praescriptio" en la fórmula, y habiéndola omitido perdía el beneficio tal y como ahora sucede, ya que como modernamente se dice, la prescripción sólo puede ser considerada en juicio cuando el demandado la propone como excepción dirigida a impugnar la acción; lo anterior es confirmado por el artículo 1327 del Código de Comercio, en cuanto deducidas y de las excepciones opuestas, respectivamente en la demanda y en la contestación".

El por qué la prescripción sólo puede ser considerada en juicio cuando la hace valer aquél a quien beneficia, lo expresa en los siguientes términos Baudry Lacantinerie "Esta regla, cuyo origen remoto se encuentra sin duda en la época en que la prescripción era invocada en vía de excepción, debe ser precisada y justificada. Puede en efecto, parece en desacuerdo con el derecho común, el cual quiere que los medios de derecho que se relacionan con el orden público puedan ser suplidos de oficio. Pero no es preciso considerar en un proceso que pone en juego intereses particulares, el medio de la prescripción como perteneciente al orden público; es una cuestión de orden privado saber si determinada prescripción ha sido realizada y debe ser opuesta" ⁴⁴ Por otra parte nos explica Chiovenda que, "si se trata de prescripción, lesión, incapacidad, vicios en el consentimiento, etcétera, el juez faltando la excepción debe acoger la demanda porque la acción, mientras no quiera el demandado valerse de su derecho de impugnarla, existe y la demanda es fundada".⁴⁵

JURISPRUDENCIA.- La Suprema Corte de Justicia nos dice: "Que la excepción de prescripción no puede ser considerada de oficio, por prohibirlo terminantemente el artículo 1327 del Código de Comercio, siendo de advertir que si bien ese precepto no impide tomar en cuenta las disposiciones legales de orden público, carácter que tienen las que regulan la prescripción, es unánime la doctrina, en el sentido de que a pesar de éste carácter, la prescripción necesita ser alegada por el respectivo beneficiario, para que los tribunales puedan tomarla en consideración".⁴⁶

⁴⁴ Baudry Lacantinerie Raité. *Theóricque et Practique de Droit Civil de la Prescripción*, Pág. 42.

⁴⁵ Chiovenda *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. T.I. Pág. 372.

⁴⁶ Jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia, en la Ejecutoria Pronuncial del

Sobre lo dicho puede agregarse lo dispuesto en las diversas tesis de este Alto Tribunal, visible a fojas 377 del Suplemento al Semanario Judicial de la Federación del año de 1956, que establece: "Existen excepciones en sentido propio y excepciones en sentido impropio o defensas. Las primeras descansan en hechos que si mismos no excluyen la acción; pero dan al demandado la facultad de destruirla mediante la oportuna alegación y demostración de tales hechos. En cambio, las defensas o excepciones impropias se apoyan en hechos que por sí mismo excluyen la acción, de modo que una vez comprobadas por cualquier medio el Juez está en el deber de estimarlas de oficio, invóquelas o no el demandado. Son ejemplos de excepciones en sentido propio, la compensación, la prescripción, etc.. Son ejemplo de excepciones impropias o defensa, el pago, la novación, la condonación del adeudo, la confusión, etc. La prescripción puede hacer valer por vía de acción; pero también puede hacerse valer por vía de excepción puesto que, como se acaba de indicar se trata de una excepción en sentido propio".⁴⁷

A continuación, expondremos las definiciones que de la prescripción nos dan algunos autores en materia civil, así como el criterio que sostiene el derecho fiscal concluyendo posteriormente con la definición que hayamos derivado de todo nuestro anterior estudio.

El destacado tratadista en Derecho Civil, Planiol, estima "que la prescripción extintiva o liberatorio es un modo de extinción de las obligaciones por el transcurso de cierto tiempo".⁴⁸

1o. de Junio de 140. T. XLVI Sánchez Martín José, Pág. 3891.

⁴⁷ Amparo directo 6065/1940/la. Eugenio Zavala, 7 de julio de 1952. Amparo directo. 4405/48/lba. Eugenio Zavala, 7 de julio de 1952. Amparo directo. 4405/48/la. Crescencio Chávez 3 Agosto. 1951.

⁴⁸ Planiol, "Tratadista Elemental de Derecho Civil" T-III

Por su parte, Gutiérrez y González, nos explica que: "prescripción es del derecho que nace a favor del deudor, para excepcionarse, válidamente y sin responsabilidad de cumplir con su obligación, o para exigir judicialmente la declaración de que ya no se le pueda cobrar coactivamente la deuda, cuando ha transcurrido el plazo fijado por la ley al acreedor para hacer efectivo su derecho".⁴⁹

De lo anterior, podemos considerar que el Derecho Civil - establece que la prescripción es una excepción que la ley concede al demandado, en contra de la acción entablada por el acto moroso, que ha dejado de exigirle su crédito por todo el tiempo que la misma ley señala.

Por otro lado, en materia Tributaria nos comenta, Delgadillo Gutiérrez que: "la prescripción, es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo"⁵⁰

Rodríguez Lobato, afirma que: "la prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado".⁵¹

El Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación de reembolso. Opina Lobato, esta puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor y en contra de aquellos.

Por su parte, Margain Manatou, comenta que cuando el fisco ha satisfecho

⁴⁹ Gutiérrez y González, "Derecho de las Obligaciones" p. 767

⁵⁰ Ob., Cit., p. 121

⁵¹ Ob., Cit., p.171

plenamente su presupuesto, falta de razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares al no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente, por lo tanto, en bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

El Código Fiscal en el artículo 146 señala que:

"El Crédito Fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

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

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

En términos generales, la legislación mexicana considera que la prescripción debe empezar a correr a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible y tratándose de sanciones, a partir de que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

Boeta Vega, menciona los casos en que se puede hacer valer la prescripción de acuerdo con lo estipulado por el artículo 146 del Código FISCAL:

"Se puede hacer valer como acción o como excepción:

1.- Como acción.- cuando habiendo transcurrido el plazo de la prescripción de un crédito, se solicita las autoridades fiscales que declaren que el crédito ha prescrito.

2.- Como excepción.- cuando habiéndose notificado un crédito, considerado prescrito, se impugna haciéndose valer entre otros conceptos de nulidad el de prescripción".⁵²

Ante esta hipótesis, existen criterios contradictorios puesto que el Código Fiscal precisa con toda claridad en el citado artículo 146 que se trata de la extinción del crédito, es decir, de la obligación de dar, y no de las demás obligaciones, que el código anterior lo establecía. Actualmente y con las reformas al presente Código cambió la naturaleza de ser una institución sustantiva del crédito fiscal, una figura de procedimiento, al respecto opina Delgadillo Gutiérrez -"la figura de la prescripción ya se encuentra ubicada en el capítulo relativo al procedimiento Administrativo de Ejecución y es por ello que se le da el carácter de excepción no obstante que se establece que los particulares podrán solicitar la declaratoria a la autoridad correspondiente; además el cómputo de 5 años para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que haga la autoridad, o por cualquier acto de reconocimiento del adeudo".

⁵² Ob., Cit.,p. 142

Así pues, la institución sujeta a estudio se define, como una "excepción para repeler una acción por el sólo hecho de que el que la entabla ha dejado durante un lapso de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere. De ese modo, el silencio o la inacción del acreedor durante el tiempo designado por la ley, deja al deudor libre de toda obligación, sin que para ello se necesite ni buena fe ni justo título".

De acuerdo a lo anterior, se interfiere que la prescripción, puede hacerse valer en vía de excepción por parte del deudor cuando su acreedor le exija el cumplimiento de la obligación a través de los Tribunales competentes. Sin embargo, también puede hacerse valer en vía de acción en los casos en que haya por parte del deudor un interés legítimo que lo justifique. V. GR., cuando su acreedor se niegue a cobrarle.

Para terminar esta parte relativa a la prescripción y de acuerdo con lo estipulado podemos concluir que dicha institución jurídica extingue el crédito fiscal, liberando al contribuyente de su obligación de pago al fisco, quien pierde su derecho de cobro en el término único de 5 años; además extingue también la obligación a cargo de las Autoridades Fiscales de devolver las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes, de lo que se desprende que esta figura jurídica opera tanto en favor del Estado como de los particulares.

B).- DIFERENCIAS ENTRE CADUCIDAD Y PRESCRIPCION.

Muchos y muy diversos son los problemas que se presentan en la práctica al aplicar las figuras jurídicas sujetas a estudio, la mayoría derivados de las frecuentes confusiones que surgen tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes en relación a este tema, pues como se ha hecho evidente a través del presente capítulo, entre prescripción y caducidad existen ciertos rasgos comunes que en muchas ocasiones provocan que se

confundan ambas figuras e incluso se utilicen como sinónimos.

Considerando que entre las instituciones que nos ocupan existen diferencias substanciales, mismas que serán analizadas en este apartado.

Ya con antelación se desarrollarán cada uno por cuerda separada y según nuestro entender establecimos el análisis tanto antiguo como moderno de las anteriores, sacando como conclusión la definición de cada una de ellas, pero ahora nos toca después elaborado todo lo anterior, valernos de ese compendio para establecer las semejanzas y diferencias que encontremos entre estas dos instituciones, por lo que haremos un pequeño extracto a modo de resumen de las observaciones a que hemos llegado a través de su estudio.

PRIMERA.- La prescripción extingue la acción para exigir el pago de las obligaciones y los créditos fiscales; la caducidad extingue las facultades de la autoridad fiscal:

- a) Para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales
- b) Determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios
- c) Así como también para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones

SEGUNDA.- La prescripción es una figura de derecho sustantivo, la caducidad se considera una figura de carácter procesal

TERCERA.- La prescripción no extingue derechos, la caducidad si los extingue.

CUARTA.- La prescripción siempre es legal, la caducidad puede ser legal.

QUINTA.- La prescripción esta sujeta a interrupción y suspensión, la caducidad no es susceptible de interrupción y solo suspende cuando se interpone algún recurso de oposición o juicio de nulidad.

SEXTA.- la prescripción se impone como consecuencia del abandono del derecho; la caducidad esta condicionada a la realización de cierta conducta dentro de un plazo determinado.

SÉPTIMA.- Para impedir que ocurra la prescripción el titular debe ejercitar el derecho mismo; para evitar que opere la caducidad debe realizarse una conducta que puede ser una acción o una abstención.

De lo anterior, es menester recalcar que en materia fiscal se han establecido las diferencias entre descripción y caducidad consisten en que la primera es de carácter sustantivo y su consecuencia es la extinguir un crédito fiscal.

Mientras que la segunda como ya se cito con antelación es de carácter procesal y su consecuencia es la de extinguir la facultad de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de la disposición fiscal determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por las infracciones cometidas a las disposiciones fiscales.

En este sentido, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha sentado criterios jurisprudenciales diciendo que la caducidad se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación y a efecto de hacer el comentario me permito transcribir dicho precepto legal:

Artículo 67.- "las Facultades de las autoridades Fiscales para determinar las

contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de 5 años contados a partir del día siguiente a aquel en que: "en este artículo se señalan las causas en que empieza a correr el plazo de la extinción de las facultades, previa petición que realicen los contribuyentes...."

Relacionado con esta disposición se encuentra el artículo 146 del mismo ordenamiento legal y que a la letra dice:

Artículo 146.- "el Crédito Fiscal se extingue por prescripción en el término de los 5 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 este respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaración de prescripción de los Créditos Fiscales"

De los preceptos anteriormente transcritos no se vislumbra exactamente la diferencia entre la caducidad del artículo 67 y la prescripción del artículo 146, puesto que en ambos se habla de extinción de crédito y facultades de determinarlos, y que en forma global se refiere a derechos de las autoridades, lo que lisa y llanamente puede ser y es una prescripción, sin necesidad de crear confusiones.

Además para que nazca para determinarlo, mediante el procedimiento administrativo respectivo, dentro del plazo que la ley le concede, y si no lo hace, esa facultad de extingue. Efectivamente ante la situación se extingue un derecho y como tal debe ubicarse en la prescripción y no en la caducidad aun cuando sé este hablando de un procedimiento administrativo. Recordemos que la caducidad se da en un proceso o instancia judicial.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha intentado señalar las diferencias que existen entre caducidad y prescripción obviamente en la rama fiscal sin lograr obtener el resultado que se pretende, a mi juicio, ya que no se puede hablar de caducidad de facultades para determinar un crédito fiscal y de prescripción para cobrar el crédito fiscal.

A efecto de abundar en lo antes, transcribo un criterio jurisprudencial sustentado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y que a la letra dice:

PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD, SUS DIFERENCIAS " De acuerdo con lo establecido por los artículos 17, 18, 19, 32 y 88 del Código Fiscal de la Federación deben distinguirse la prescripción de los créditos fiscales y la extinción de las facultades de la autoridad, denominada caducidad. La primera es una figura de un carácter sustantivo que se consume al transcurrir el término de cinco años ininterrumpibles y computados a partir del siguiente al en que se determino el crédito en cantidad líquida y no la ley, como generadoras de las obligaciones fiscales. En cambio, la caducidad, es una figura de carácter procesal que se produce al transcurrir cinco años no interrumpibles, contados a partir del momento en que las facultades pudieran ser ejercitadas por la autoridad".

El criterio jurisprudencial transcrito no arroja ninguna luz en cuanto a las diferencias de una y otra institución. Estamos completamente de acuerdo en que la caducidad es una figura de carácter procesal, pero no alcanzamos a percibir en que momento adquiere tal tonalidad, ya que en ambas hipótesis se esta refiriendo a una extinción de derechos sustantivos , como fijar o determinar un crédito y el derecho de cobrarlo. Tampoco creemos que el hecho de que un termino para que opere un institución pueda ser interrumpido y el otro no, sea una diferencia total, ya que en cualquier gestión debe interrumpirse el termino, pues no hay que olvidar que la ley castiga a los negligentes. Modestamente creemos que en los dos casos estamos ante la presencia de la prescripción.

Además considerando el comentario anteriores importante decir que la "caducidad" en materia fiscal es de vital trascendencia, ya que en una consecuencia jurídica o sanción que la ley impone a las autoridades fiscales por no haber realizado el ejercicio de sus facultades dentro de los plazos previstos en la disposición legal, y que consiste en la extinción de dichas facultades.

Asimismo, cabe señalar la circunstancia de la "caducidad" se configura no solamente por la inactividad de las autoridades sino también por la actividad ineficaz de las mismas. Esto es, puede ser que las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación dentro de los plazos establecidos, pero si dentro de ellos no determinaban o cuantifican las contribuciones que se hubieran omitido, así como sus accesorios, o no imponen las sanciones que correspondan por las comisiones de infracciones a las disposiciones fiscales, dicho ejercicio de facultades será inútil, pues fatalmente extinguirán las mismas. Así, los actos tendientes a la determinación de contribuciones o imposiciones de sanciones no afectan en modo alguno al plazo que ha transcurrido ni el que siga transcurriendo para que se consuma la caducidad.

Lo anterior ocurre debido a que los plazos previstos para la configuración de la caducidad no están sujetos a interrupción o solamente se suspenden cuando se interpone algún recurso administrativo o juicio.

Consecuentemente, los teóricos han dicho que la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal para determinar el crédito o imponer una sanción se puede hacer valer como acción solicitado el contribuyente ante la misma autoridad que declare que sus facultades se han extinguido por haber transcurrido los plazos legales o bien que se puede hacer valer como excepción, a través del recursos de revocación o de nulidad en contra de la resolución que notifiquen al particular que la autoridad fiscal ha determinado un crédito fiscal o impuesto una sanción, no obstante de realizarlo después de que han transcurrido los plazos legales, por lo que creemos que los mismos están confirmando lo que ya se dijo en el desarrollo del presente trabajo respecto a la prescripción, la cual se puede hacer vale como acción o como excepción, según sea el interés del particular o de la autoridad fiscal, pues como acertadamente lo a dicho el maestro Sergio S. De La Garza" la extinción opera tanto a favor de los contribuyentes durante el transcurso del tiempo, como opera también a favor del estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de mas o indebidamente por concepto tributario"⁵³

Novena Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

⁵³ De la Garza F. Sergio Derecho financiero Mexicano, séptima edición editorial Porrúa, S.A., México 1976 pag. 633

Tomo: IX, Enero de 1999

Tesis: XV.1o.13 A

Página: 842

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

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 3/98. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otro. 12 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Raúl Molina Torres. Secretaria: Elia Muñoz Aguilar.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, junio de 1991, página 222, tesis I.3o.A.376 A, de rubro: "CADUCIDAD Y

PRESCRIPCIÓN. CUÁNDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 67 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURÍDICAS".

CONCLUSIONES

1. La caducidad por su forma de operar genera confusión al momento de aplicarla a las diversas disciplinas del derecho como forma de extinción, lo que nos conlleva al estudio de las características particulares de cada materia, llames civil, administrativa, fiscal, etc., siempre nos encontraremos con elementos diversos y aplicables entre cada una de ellas y su tratamiento es muy especial, por lo que no debemos perder de vista al hablar de caducidad la materia de la que se trate.
2. Después de un amplio estudio y por su complejidad, concluimos que la caducidad en materia fiscal se ha venido separando del resto de las ramas del derecho tomando características propias e incluso dentro las mismas leyes parafiscales, llámese Ley del Seguro Social, Ley del INFONAVIT, etc., toda vez que cada una de estas instituciones le da la connotación acorde a sus propias necesidades atendiendo al modo, tiempo y lugar en que nacen las obligaciones fiscales, sin embargo no pierden su naturaleza, yendo encaminada en torno a sus facultades, debiendo observar el ámbito de sus atribuciones y sobre todo del tiempo, toda vez que éste es quien nos da el ejercicio de esta formas de extinción, tomando en cuenta que este es un medio de defensa, por falta de aplicación o uso, por terminación de plazo, tomando en cuenta que si durante el tiempo que tiene la autoridad para ejercerlos, no lo realiza, pierde toda posibilidad de ejercer esa potestad consagrada en el artículo 16 de nuestra carta magna.

3. Las facultades de la autoridad fiscal no se derivan de la obligación manifiesta en el artículo 31 fracción IV, sino de los artículos 16, y 89 fracción I, como un acto secundario de la obligación fiscal o mejor dicho como un medio de control emanado por el ejecutivo, mediante el cual faculta a las diversas autoridades fiscales, para que dentro de sus atribuciones ejerza diversos actos administrativos encaminados a verificar el exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales respecto del registro y control de las actividades económicas que llevan los contribuyentes o sujetos activos de la relación tributaria, toda vez que si bien es cierto que como obligación principal es el pago del tributo, el único medio para verificar el exacto cumplimiento de esta obligación, accesoria, que constituye el derecho tributario sustantivo o material, y del cual ha servido como medida de coacción con la creación de programas de pago voluntario a cambio de la promesa del no ejercicio de esta facultad revisora.

4. A pesar de que el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal, no emana del órgano jurisdiccional, existen garantías de Seguridad Jurídica, donde la misma autoridad administrativa dentro de su ámbito de competencia debe de conocer de los medios de defensa, toda vez la caducidad se puede hacer valer en vía de acción, o sea, que a petición de parte se solicite de la autoridad fiscal respectiva, emita la declaratoria, que ha operado la caducidad, o bien, en vía de excepción, o sea, que se puede oponer mediante el recurso de revocación

en contra de la resolución correspondiente o mediante el juicio de nulidad esto previsto desde luego, en el Código Fiscal de la Federación.

5. Hemos detectado que por lo que se refiere a la Caducidad y la Prescripción son dos figuras Jurídicas que tiene por objeto la extinción, la primera la facultad de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y la segunda del cobro de los créditos fiscales o como vimos a lo largo de este trabajo, de las "contribuciones", no obstante la caducidad independientemente que para que opere la prescripción es necesario que se dé origen al crédito fiscal, en ocasiones el crédito nace del ejercicio de la facultad al momento de que la autoridad detecta las irregularidades u omisiones lo que da por resultado el nacimiento del crédito fiscal y de ahí en adelante comienza a correr el plazo para hacer efectivo el mismo y bien opere la prescripción.

6. Por último, concluimos que la caducidad como medio de control de la autoridad fiscal, mas bien ha servido como medio presión de la autoridad hacia el contribuyente, con tintes políticos, toda vez que el Ejecutivo, tanto local como federal lo utilizan para ganar adeptos o bien para implementar el llamado terrorismo, mediante programas como son el Cuenta nueva y borrón, o algunos otros que con el solo hecho realizar el pago de las contribuciones del ejercicio, liberan de esta facultad de revisión, atentando incluso contra los derechos de los mejicanos ya que, no son ellos quien puedan disponer así de los recursos del Estado.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Romero, Miguel.
Teoría General del Derecho Administrativo" 15a. Edc., Edt., Porrúa, S.A., México
2000.

Baudry Lacantinerie Raité.
Theorique et Practique de Droit Civil de la Prescription.

Boeta Vega, Alejandro.
Derecho Fiscal 1er. Curso, 2a. Edc., Edt., Contable y Administrativa, S.A. DE C.V.,
México 1992.

Burgoa Orihuela Ignacio.
Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, S.A. Vigésima primera Edición, México
1988.

Caballenas, Guillermo.
Diccionario Jurídico Mexicano T-I Edt., Bibliográfica

Chioventa, Giuseppe.
Instituciones de Derecho Procesal Civil – Traducción de la 2a. Edc., Italiana y notas
de Derecho Español por E. Gómez Ordaniza, 1a. Edc., Edt., Madrid, 1936- T I, Vol.
III.

De la Cueva, Mario.
El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo" Edt., Porrúa, S.A., México, 1996.

De la Garza, Sergio Francisco,
Derecho Financiero Mexicano, 18a edc., Edt. Porrúa, S.A., México, 1994.

De la Plaza, Manuel.
Derecho Mexicano del Trabajo T-I Edt., Porrúa, S.A., México, 1967.

De Pina Vara, Rafael.
Diccionario de Derecho 17a. Edc., Edt., Porrúa, S.A., México, 1991.

De Ruggiero, Roberto, Instituciones de Derecho Civil.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.

Principios de Derecho Tributario, 3a. Edc., Edt., Limusa, S.A. DE C.V., México 1988.

Dino Jarach

El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Segunda Edición, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

Fraga, Gabino.

Derecho Administrativo, 39a. Edc., Edt., Porrúa, S.A., México 1999.

Gutiérrez y González, Ernesto

Derecho de las Obligaciones 12ª. Edic. Edt., Porrúa, S.A. México 1998

Margain Manatou, Emilio

Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 6ta. Edic. Edt. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981

Mattirolo, Luis.

Instituciones de Derecho Procesal Civil, T-II – Tercera Parte- Traducida por el Dr. Eduardo Ovejero, Madrid, La España Moderna.

Pallares, Eduardo.

Diccionario de Derecho Procesal Civil, 24a. Edc., Edt., Porrúa, S.A., México, 1998.

Planiol,

Tratadista Elemental de Derecho Civil, T-III

Ramírez Fonseca, Francisco.

Ley del Seguro Social comentada, Publicaciones Administrativas y Contables, México D.F. Ed. 1993.

Rodríguez Lobato, Raúl.

Derecho Fiscal, 2a. Edc., Edt., Colección Textos Jurídicos Universitarios. HARLA, México 1999.

Sánchez León, Gregorio.
Derecho Fiscal, 7a. Edc., Edt., Cárdenas, México 1991.

Serra Rojas, Andrés.
Derecho Administrativo, T-II 15a. Edc., Edt., Porrúa, S.A., México 1992.

Amparo directo 6065/1940/la. Eugenio Zavala, 7 de julio de 1952. Amparo directo.
4405/48/lba. Eugenio Zavala, 7 de julio de 1952. Amparo directo. 4405/48/la.
Crescencio Chávez 3 Agosto. 1951.

Nueva Enciclopédica Jurídica, T-II.

Omeba, Buenos Aires Argentina, 1968.

Jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia, en la Ejecutoria
Pronuncial del 1o. de Junio de 140. T. XLVI Sánchez Martín José.

Ley aduanera y su reglamento" Edt. Pac, S.A. de C.V., exposición de motivos.
Mzo 1992

www.ordenjuridico.gob.mx publicación de ordenamientos jurídicos:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Código Fiscal de la Federación
Código Civil del Distrito Federal
Ley Aduanera
Ley del Seguro Social
Ley del INFONAVIT