



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
SEDE GUADALAJARA

ANALISIS CRITICO DE LAS REFORMAS QUE SE HICIERON
A LA FIGURA JURIDICA DE LA CADUCIDAD FISCAL
CONTENIDAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION
DEL 26 DE DICIEMBRE DE 1991, RELATIVAS A LAS
MODIFICACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

MAYRA ISABEL BERNAL MOLINA

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

ZAPOPAN, JAL., JUNIO DE 1993.

TE
DER
1993
BER



CLASIF: _____

ADQUIS: 46512

FECHA: 23-5-02

DONATIVO DE _____

\$ _____



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
SEDE GUADALAJARA



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
SEDE GUADALAJARA
BIBLIOTECA

ANALISIS CRITICO DE LAS REFORMAS QUE SE HICIERON
A LA FIGURA JURIDICA DE LA CADUCIDAD FISCAL
CONTENIDAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION
DEL 26 DE DICIEMBRE DE 1991, RELATIVAS A LAS
MODIFICACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

MAYRA ISABEL BERNAL MOLINA

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

ZAPOPAN, JAL., JUNIO DE 1993.



Bufete Soriano Cervantes

Regidores 1154 Col. Chapultepec Country
Tela. 42-34-39 y 42-33-87. Fax 41-92-72
Guadalajara 44620. Jal.

15 de marzo de 1993.

DOCTOR JUAN DE LA BORBOLLA,
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE -
DERECHO, CAMPUS GUADALAJARA,
UNIVERSIDAD PANAMERICANA,
P R E S E N T E .

Estimado Doctor de la Borbolla:

Aprovecho la presente para enviarle un cordial saludo, y -
asimismo, para comunicarle, en relación con la alumna Mayra Isabel Ber-
nal Molina, quien concluyó el décimo semestre en esa Escuela, que con
esta fecha he tenido a bien aprobar su trabajo de tesis profesional.

Dicho trabajo, que fué realizado en la materia fiscal que
yo imparto, y el cuál yo asesoré, se lo estoy remitiendo para su con-
sideración y aprobación, a efecto de que continúen, como Usted dispon-
ga, los trámites necesarios para la presentación de su examen profe-
sional, y consecuentemente, de la obtención del correspondiente títu-
lo profesional en favor de la citada alumna.

En mi opinión, la tesis que le estoy enviando, que tiene -
como tema y título: "ANALISIS CRITICO DE LAS REFORMAS QUE SE HICIERON
A LA FIGURA JURIDICA DE LA CADUCIDAD FISCAL CONTENIDAS EN EL DIARIO -
OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 26 DE DICIEMBRE DE 1991, RELATIVAS A LAS
MODIFICACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION", reúne las caracte-
rísticas y calidad necesarias para la aprobación que estoy otorgando.

Quedo a sus órdenes para cualquier aclaración que estime
necesaria.

A T E N T A M E N T E



SERGIO RAFAEL SORIANO CERVANTES
A B O G A D O



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

PROLONGACION CALZADA CIRCUNVALACION PONIENTE No. 49

CD. GRANJA

45010 ZAPOPAN, JAL.

TELS. 627-02-12, 627-26-22 Y 627-10-90.

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACION

C. Sr. (ita). MAYRA ISABEL BERNAL MOLINA

P r e s e n t e

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa TESIS titulado ANALISIS CRITICO DE LAS REFORMAS QUE SE HICIERON A LA FIGURA JURIDICA DE LA CADUCIDAD FISCAL CONTENIDAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 26 DE DICIEMBRE DE 1991, RELATIVAS A LAS MODIFICACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar diez ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

A t e n t a m e n t e

EL PRESIDENTE DE LA COMISION

DR. JUAN DE LA BORBOLLA R.

Zapopan, Jalisco a 16 de Junio de 1993.

ANALISIS CRITICO DE LAS REFORMAS QUE SE
HICIERON A LA FIGURA JURIDICA DE LA
CADUCIDAD FISCAL CONTENIDAS EN EL DIARIO
OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 26 DE
DICIEMBRE DE 1991, RELATIVAS A LAS
MODIFICACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION.

A mis padres por su
incondicional cariño y
apoyo.

Al Lic. Sergio Rafael Soriano
Cervantes por su desinteresada
y generosa dirección en la
elaboración del presente
trabajo.

I N D I C E G E N E R A L

P R E A M B U L O 4

C A P I T U L O I

LA FIGURA JURIDICA DE LA CADUCIDAD FISCAL.-

A) ETIMOLOGIA Y CONCEPTO JURIDICO DE CADUCIDAD 7
B) DEFINICION DE CADUCIDAD 11
C) NATURALEZA JURIDICA DE LA CADUCIDAD 14

C A P I T U L O I I

ANALISIS DE LA CADUCIDAD EN SU REGULACION A TRAVES DE LAS DIFERENTES LEYES QUE HAN REGULADO EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO.-

A) LEY DE JUSTICIA FISCAL 19
B) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967 24
 1.- FACULTADES 26
 a) FACULTAD DE REVISION 31
 b) FACULTAD DE LIQUIDAR 32
 c) FACULTAD PARA SANCIONAR 35
 2.- EL PLAZO EN LA CADUCIDAD 37
C) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1983 39

1.- DESGLOSE DEL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE 1983	41
2.- ANALISIS DE LA CADUCIDAD SEGUN LOS CODIGOS FISCALES DE 1967 Y 1983	42
3.- REFORMAS AL CODIGO FISCAL DE 1983	46
 D) EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION SEGUN LAS REFORMAS VIGENTES A PARTIR DE 1992	48
1.- DESGLOSE DEL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE 1992	49
2.- ANALISIS CRITICO DEL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE 1992	51

C A P I T U L O I I I

ANALISIS DE LA CADUCIDAD COMO INSTRUMENTO DE SEGURIDAD JURIDICA EN EL DERECHO FISCAL.-

A) RAZON DE SER DE LA CADUCIDAD EN FUNCION DE LA SEGURIDAD JURIDICA EN EL DERECHO FISCAL	60
1.- LA SEGURIDAD JURIDICA COMO GARANTIA INDIVIDUAL	62
2.- CADUCIDAD COMO INSTRUMENTO DE SEGURIDAD JURIDICA	66
 B) REFERENCIA A LA PRESCRIPCION COMO OTRO MEDIO EXTINTIVO, Y POR ENDE DE SEGURIDAD JURIDICA EN EL DERECHO FISCAL.....	68
1.- DEFINICION DE PRESCRIPCION	68
2.- CADUCIDAD Y PRESCRIPCION	71
3.- PRESCRIPCION COMO INSTRUMENTO DE SEGURIDAD JURIDICA	76

C A P I T U L O I V

LA CADUCIDAD SEGUN SU REGULACION A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 1992.-

A) CRITICA A LA REFORMA OPERADA AL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CON VIGENCIA A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 1992 79

B) PROPOSICIONES PARA SOLUCIONAR LA PROBLEMATICA CREADA CON LAS REFORMAS CITADAS 88

C O N C L U S I O N E S 91

B I B L I O G R A F I A 96

P R E A M B U L O

En nuestro País, una de las ramas de Derecho Administrativo de mayor importancia es la referente al Derecho Fiscal o Tributario.

La situación económica que vive México, y su necesidad por hacerse llegar de los recursos materiales para poder cumplir con sus compromisos y en concreto, efectuar el pago de sus deudas, ha provocado el nacimiento de una política económica en la que se han intensificado los esfuerzos, para que los mecanismos que tienen como fin la obtención de ingresos por medio del Fisco, lleguen a ser eficaces e ineludibles.

Tras la búsqueda de este fin, se han venido suscitando año con año grandes e importantes reformas a las diversas leyes que forman parte del Derecho Fiscal por citar algún ejemplo; al Código Fiscal de la Federación y a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Y esto es sin contar todas las reformas que se han denominado "misceláneas", que son publicadas durante el transcurso del año en el Diario Oficial de la Federación, que vienen a ser reformas de las reformas que ya habíamos mencionado.

Todo esto ha transformado al Derecho Tributario en una materia que por su constante evolución se ha vuelto sumamente compleja y difícil de manejar, ya que cuando el contribuyente está aprendiendo a aplicar las nuevas disposiciones correctamente, éstas son derogadas o abrogadas y surgen otras más novedosas.

Una de las figuras que ha sido protagonista de estas múltiples reformas, es la caducidad.

La Caducidad, tiene sus orígenes en el Derecho Civil, pero por su gran utilidad ha sido adoptada por el Derecho Fiscal en el que ha adquirido caracteres y elementos tan especiales que le han dado un matiz que la hacen técnicamente diferente, aún cuando el fin en ambas materias, Civil y Fiscal, es el mismo. Esta figura puede ser definida como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que marca la ley, éste es sólo un concepto preliminar, ya que más adelante se hará un estudio completo de la misma (1).

La caducidad, como hemos dicho ha sido sujeta a muchos y muy importantes cambios en la actualidad.

Uno de los cambios más violentos que ha sufrido la figura, son los que se dieron a raíz de las reformas y adiciones que se hicieron al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1991, que iniciaron su vigencia a partir del 2 de enero de 1992.

Tales reformas, fueron las que motivaron a la realización de esta tesis, en la que pretendemos lograr un conocimiento cabal de la caducidad y de su evolución, desde su nacimiento a la vida jurídica hasta nuestros días. Puesto que tememos que las reformas

1.- Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Ed. Porrúa. edición, México, 1989. p. 371.

anteriormente citadas se estén llevando a cabo con demasiada ligereza sin entrar en un análisis profundo de los efectos y consecuencias que pueden acarrear todos estos cambios, originando que la caducidad pierda su razón de ser.

Por último, es por medio de este análisis que buscamos hacer concientes a nuestros legisladores y a las autoridades fiscales, del estado original que tenía la caducidad en nuestras leyes hace no más de diez años y el estado que guarda su regulación actualmente.

A su vez, es nuestro deseo motivar al legislador para que esta figura vuelva a su cauce, por lo que al finalizar este análisis haremos una propuesta de reforma, pero no como las que se han venido dando, sino una reforma definitiva que traiga como consecuencia que la caducidad vuelva a ser realmente una figura de seguridad jurídica.

C A P I T U L O I

LA FIGURA JURIDICA DE LA CADUCIDAD FISCAL.

A) ETIMOLOGIA Y CONCEPTO JURIDICO DE CADUCIDAD.-

Para efecto de la perfecta comprensión del análisis que se pretende llevar a cabo en esta tesis, es indispensable tener amplio conocimiento del significado de la palabra caducidad.

En sentido etimológico llámase caduco, del latín caducas, a "lo decrepito o muy anciano, lo poco durable". Se dice que ha caducado, "lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad" (2).

Caducidad es "la acción o efecto de caducar, acabarse, extinguirse o perder su efecto o vigor, sea por falta de uso o por terminación de plazo u otro motivo, alguna ley decreto o costumbre, instrumento público etc.. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser" (3).

Nos dice el tratadista Eduardo Pallares que "la caducidad es sinónimo de Perención. Es la extinción de la instancia judicial porque las dos partes abandonen en el ejercicio de la acción procesal. El abandono se manifiesta en que ninguna de ellas hace en el proceso las promociones necesarias para que éste llegue a su fin" (4).

La perención es un medio adoptado por el derecho para impedir que los litigios entre los particulares se eternicen y mantengan entre

2.- Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo II. Ed. Bibliográfica Argentina. Argentina, 1967. p. 431.

3.- IDEM. p. 432

4.- PALLARES, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Ed. Porrúa. México, 1988. p. 119.

ellos las divisiones, los odios, las discusiones que comúnmente producen "nelites fiant pene inmortales", tal como decía el emperador Justiniano en la Ley Properandum at Vitae Hominum Modum Excedant. La perención ha sido siempre favorablemente acogida por el derecho francés, y también ha sido conservada por nuestras antiguas ordenanzas y particularmente por la de Villers - Cotertes, dada en 1539.

Históricamente la caducidad tiene su origen en Roma, y concretamente en materia de herencia, los bienes caducos eran aquellos de los que se disponía válidamente, pero que no llegaron a adquirirse por causas posteriores o de muerte del testado, según lo expone el tratadista Dionisio Kaye (5).

El derecho positivo mexicano también contempla esta idea de caducidad en el artículo 1497 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, mismo que contiene que las disposiciones reglamentarias caducan y quedan sin efecto en lo relativo a herederos y legatarios, de la siguiente manera:

- a) Si el heredero o legatario muere antes que el testador o antes que se cumpla la condición de que dependa la herencia o legado;
- b) Si el heredero o legatario se hace incapaz de recibir la herencia o legado;
- c) Si renuncia a su derecho (6).

La mayoría de los autores que en sus libros hacen referencia a la

5.-KAYE, Dionisio J.. **Derecho Procesal Fiscal**. Ed. THEMIS. México, 1991. P. 197.

6.- IDEM. p. 197.

caducidad, casi de manera obligatoria realizan comparaciones entre esta figura y la de la prescripción en lo que respecta a la materia tributaria, por ejemplo, por las similitudes que pueden surgir entre ambas, pero de hecho éstas dos son específicamente distintas, ya que la prescripción, extingue créditos fiscales y la caducidad extingue facultades de las autoridades fiscales.

Sin embargo no constituye un objetivo de este trabajo el hacer una relación de todas las posturas que han establecido los tratadistas sobre las diferencias existentes entre la caducidad y la prescripción; al efecto, baste decir que quienes defienden la identidad de ambas figuras consideran que tanto la prescripción como la caducidad afectan o extinguen al derecho mismo, en cambio los defensores de la diversidad que puede haber entre ellas afirman que, mientras la primera figura ataca la existencia misma del derecho, la segunda afecta la acción para hacerlo valer. En las disposiciones fiscales mexicanas se advierte la existencia de notables diferencias en cuanto a la regulación de ambas figuras que posteriormente, en un capítulo aparte de este trabajo serán aclaradas con el fin de abundar más sobre este punto.

Volviendo a referir el concepto general, como ya se ha mencionado anteriormente, la caducidad implica la acción o efecto de caducar, perder su fuerza una ley o un derecho .

Según el Diccionario Jurídico Mexicano, "doctrinalmente 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 voluntad en cierto plazo o bien permite una opción.

Si esa manifestación no se produce en tiempo, se pierde el derecho a la opción" (7).

Con base en todos los antecedentes que se han señalado sobre la caducidad, podemos establecer aquí un concepto preliminar de la misma en su acepción jurídico-fiscal, la que más adelante se explicará con detenimiento, mismo que fue tomado del Diccionario Jurídico Mexicano:

" Figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercitado dentro del lapso prefijado" (8).

Mediante la caducidad se pretende lograr la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza de que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades al término de cinco años como regla general. Este plazo al que se ha hecho referencia anteriormente, tiene ya 3 excepciones que al analizar el artículo 67 del Código Fiscal vigente serán explicadas con detenimiento. A pesar de lo dicho anteriormente, de hecho las autoridades pueden pretender ejercitar sus facultades, en ese caso el particular podrá oponer en vía de excepción que ha operado la caducidad.

Es por ello que la caducidad es una figura muy importante, ya que sin ella los contribuyentes estaríamos siempre a la expectativa, en cuanto a que la autoridad fiscal, podría:

- ejercitar sus facultades indefinidamente después de que debimos haber cumplido con una obligación;

7.- PALLARES, Eduardo. op. cit., p.371.

8.- IDEM

- y encontrar alguna anomalía que probablemente en ejercicios posteriores hayamos enmendado ya, siendo así inadecuado que el sujeto permanezca en este estado de incertidumbre ya que no podemos estar de por vida con la zozobra de un error cometido años atrás.

B) DEFINICION DE CADUCIDAD.-

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española la define como:

"La acción y efecto de caducar; perder su fuerza una ley, testamento o contrato. Extinguirse un derecho legal de que los litigantes han abandonado sus pretensiones cuando por determinado plazo se abstienen de gestionar en sus asuntos" (9).

Entrando de lleno a la materia fiscal, a continuación citaremos algunas definiciones que han dado notables estudiosos del Derecho administrativo, o fiscal, que como bien sabemos, es una rama de aquél.

ANTONIO JIMENEZ define la caducidad en materia fiscal como, "una institución en virtud de la cuál se extinguen las facultades de aprobación, determinación y sancionadoras por no haberse ejercitado dentro del termino de 5 años" (10).

A su vez, RAUL RODRIGUEZ LOBATO establece este concepto como "la extinción de las facultades de las autoridades hacendarias para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o

9.- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Tomo II. Ediciones culturales del gran Diario "Novedades", miembro de la prensa asociada. México, MCMXLIT. p.235.

10.- JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Ed. ECASA. México, 1991. p. 403.

incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas" (11).

DIONISIO J. KAYE, dice de la caducidad que "es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que no está sujeto a interrupción o a suspensión" (12). Cuando entremos al estudio detallado de la figura en las disposiciones legales en materia fiscal, encontraremos que ha habido importantes reformas en cuanto a la suspensión de la caducidad.

Por último ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO define la caducidad como "la figura jurídico tributaria por virtud de la que se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios e imposición de sanciones que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de 5 años o de diez exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrados, que no lleven contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados apartir de la fecha de nacimiento de tales facultades el cuál no esta sujeto a interrupción o suspensión, siendo de hacerse notar que al operar la caducidad únicamente contra el fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal" (13). Respecto de esta definición surge la imperiosa necesidad de aclarar que algunos de los conceptos que

11.- RODRIGUEZ LOBATO, Raul. Derecho Fiscal, segunda edición. Ed. Harla. México, 1983. p. 154.

12.- KAYE, op. cit., p.198.

13.- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal, quinta edición. Ed. Themis. México, 1989. p. 344.

incluye el autor en su definición están en desuso o incompletos, dados los cambios que ha sufrido la figura de la caducidad en materia fiscal por las reformas que se han venido realizado al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, sobre todo con los efectos que han surgido a partir de las reformas de 1992.

De estas definiciones podemos obtener ciertos elementos comunes a ella que nos servirán para tener una concepción más esquematizada del ya tan mencionado concepto de caducidad, independientemente de que más adelante se analizará con profundidad su regulación y operatividad:

- a).- Es una institución que se encuentra íntimamente vinculada al ejercicio de las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas, accesorios e imposición de sanciones de las autoridades.
- b).- Es una figura jurídica que genera efectos extintivos tales como la posibilidad de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades.
- c).- Opera a través del tiempo, es decir, para que genere los efectos extintivos en relación con las facultades, y se requiere que éstas no hayan sido ejercitadas dentro de un lapso determinado .
- d).- Y por último, persigue la seguridad jurídica de los particulares.

Independientemente del plazo de consumación, no debe perderse de vista que la caducidad consiste esencialmente en la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que marca la ley, ya sea de 5 años ó 10 años, que se cuentan a partir de las fechas en

que nacen los derechos del fisco de comprobación, determinación de contribuciones omitidas, o impositivas de sanciones.

C) NATURALEZA JURIDICA DE LA CADUCIDAD.-

Consideramos de relevancia el conocimiento de la naturaleza de la caducidad de acuerdo con el sentido que la doctrina, la Jurisprudencia, el Código Fiscal de la Federación, y la práctica le otorgan, ya que la finalidad de ésta figura es otorgar seguridad jurídica al contribuyente, misma que se desprende de la extinción de las facultades revisoras de las autoridades fiscales sobre los créditos o responsabilidades que no se exigieron al causante en el plazo que establece la ley.

La figura de la caducidad es una institución procedimental, y por lo tanto, perteneciente al Derecho Tributario Formal, como lo considera Sergio Francisco de la Garza (14). Y ya que mencionamos el concepto de Derecho Tributario Formal, Raúl Rodríguez Lobato señala al respecto, que "con la expresión de Derecho Tributario se denomina al sistema jurídico relativo a los tributos y con la expresión Derecho Impositivo se denomina al sistema jurídico relativo a las contribuciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerarse sinónimas" (15).

14.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa S.A. México, 1988.p. 721.

15.- RODRIGUEZ, LOBATO, op.cit., p. 15.

Continuando con el análisis de la naturaleza jurídica de la caducidad, atendiendo a la localización de la figura, tanto en el Código de 1967, como en el de 1982, encontramos que ambos ordenamientos la encuadran también, como una institución de carácter procedimental o adjetivo. Efectivamente, el Código de 1967, en el artículo 88 se encuentra localizada dentro del Título III denominado "Del Procedimiento Administrativo", en el Capítulo I relativo a las "atribuciones de las autoridades".

Y en el Código de 1982, se encuentra localizado en el Título III destinado a las "Facultades de las Autoridades Fiscales", de esa misma manera se encuentra en el Código vigente dado a conocer el primero de enero de 1992.

Los preceptos que se analizan, consagran la extinción de una serie de atribuciones de las Autoridades relacionadas con la vigilancia sobre el contribuyente, entre ellas, la posibilidad de fincarle diferencias en el pago de los impuestos o cualquier otra contribución, y en caso de que no haber cumplido con esta obligación adecuadamente, la sanción por las infracciones cometidas a las leyes fiscales. La extinción o pérdida de estas atribuciones se dá por su falta de ejercicio en el transcurso de determinado tiempo.

La caducidad no afecta en forma directa a la obligación tributaria, pues lo que se extingue son atribuciones de la autoridad.

Sin embargo, tomando en cuenta dichas atribuciones se encuentran relacionados con la posibilidad de que las autoridades llegaren a determinar que un contribuyente no ha cumplido correctamente con una obligación tributaria, puede afirmarse que la caducidad en una forma

indirecta llega a imposibilitar que ciertas obligaciones incumplidas sea exigidas o que ciertas infracciones cometidas sean sancionadas.

JESUS QUINTAILLA VALTIERRA Y JORGE RIOJA YAÑEZ dicen; que "resulta comprensible que no todos los contribuyentes cumplen estrictamente con sus obligaciones fiscales, y es por ello que las autoridades cuentan con un término de 5 años (regla general) para comprobar el cumplimiento de tales obligaciones por parte de los sujetos pasivos" (16).

Todo ciudadano tiene la obligación, tanto jurídica como ética, de contribuir al gasto público, con el objeto de dotar a las autoridades de los elementos materiales necesarios para cumplir con sus funciones de gestora del bien común. Es el Derecho Fiscal, el conjunto de normas que se encargan de regular las relaciones entre la autoridad y el particular, procurando un clima de justicia en el que, aquélla reciba lo que se ha fijado conforme a la Ley y éstos paguen y entreguen aquello a lo que estén obligados de acuerdo con su capacidad contributiva.

Según MARIANO AZUELA GÜITRON la caducidad "es una institución que en el plano ideal de las relaciones entre el fisco y los causantes no debería existir, ya que los contribuyentes pagarían puntualmente sus adeudos fiscales, determinando correctamente sus obligaciones, y las autoridades fiscales no tendrían la necesidad de usar sus facultades revisoras del cumplimiento de las obligaciones de los causantes y suponiendo se diera el caso de que las usaran, lo harían con todo

16.- QUINTANILLA VALTIERRA, Jesús y RIOJA YAÑEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Ed. Trillas. México, 1988. p. 138.

celo. A su vez en este plano ideal no habría lugar a que un crédito o una obligación se extinguieran por el transcurso del tiempo, ni a que la autoridad perdiera por inactividad las facultades de revisar a un causante, liquidarle diferencias en el pago de impuestos o sanciones" (17).

Sin embargo, la caducidad es una institución para una realidad imperfecta, que es la que de hecho se da en nuestra sociedad, es una forma de resolver una situación no ideal sino real en que han quedado los créditos sin pagar u obligaciones sin cumplir. Esta figura responde al valor de la "seguridad jurídica", que exige que las obligaciones incumplidas o los créditos no pagados se extingan en cierto tiempo.

Al respecto el maestro PRECIADO HERNANDEZ citado por el Lic. EDGAR HERNANDEZ CARMONA en su artículo "LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD COMO FORMULAS DE SEGURIDAD JURIDICA", señala que ésta, "es un criterio que se relaciona más que con el aspecto racional y ético del Derecho, con su aspecto técnico, positivo y sociológico" (18).

Dada la importancia de los efectos que produce el valor seguridad jurídica en la caducidad, se ha destinado en esta tesis, el inciso c) del capítulo tercero, con el propósito de ampliar los conceptos que aquí escasamente se han enunciado sobre la "seguridad jurídica". Sólo que para completar la naturaleza de la caducidad no se podría dejar de hacer referencia o mención a ésta.

17.-Cfr. AZUELA GUITRON, Mariano. "La prescripción y la Caducidad", en Jurídica, Revista del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. México. número 5, (s.f.).

18.- HERNANDEZ CARMONA, Edgar. Temas Fiscales. Ed. Themis. México, nov. 1982. p. 193.

Ya para concluir este capítulo, sólo resta decir que lo que se ha buscado con él, es que se obtenga una cabal comprensión de lo que es la caducidad, por ser ella el objeto de esta tesis. Por lo que comenzamos haciendo alusión a sus raíces etimológicas, dando un concepto preliminar, estableciendo de modo analítico los elementos de la figura, pasando luego a citar algunas definiciones de notables estudiosos del Derecho Fiscal. Es interesante hacer notar el gran problema que significa encontrar un concepto que se adecúe a las características que actualmente le son propias a la caducidad debido a los grandes y rápidos cambios que ha sufrido ésta, en virtud de que ha evolucionado tanto dicha figura, que la mayoría de las definiciones han quedado obsoletas, tal es el caso que después de definir algunas de ellas, nos hemos permitido hacer ciertas aclaraciones respecto de la situación que guarda actualmente la caducidad con referencia al concepto citado que actualmente nos puede parecer erróneo.

Por último no podíamos omitir el desarrollo de la teleología de la figura jurídica, pues no tendría sentido haber dejado indeterminado el fin o el objeto que persigue la CADUCIDAD.

C A P I T U L O I I

ANÁLISIS DE LA CADUCIDAD EN SU REGULACION A TRAVES DE LAS DIFERENTES LEYES QUE HAN REGULADO EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO.-

A) LEY DE JUSTICIA FISCAL.-

Fue por medio de esta ley, que el Congreso Federal le concedió las facultades Hacendarias al Poder Ejecutivo, en el decreto del 30 de diciembre de 1935, mismas que representaron el primer paso para la creación de tribunales administrativos en México, dotados de autoridad -tanto por lo que hace a facultades, como a forma de proceder y a su situación orgánica- situación de control de la Administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares. El artículo transitorio 1º establece que esta ley entró en vigor el día primero de enero de 1937.

Para la redacción de esta ley, se procuró armonizar, tanto los antecedentes particulares de México, consignados en especial en la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, en la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y en la legislación y jurisprudencia sobre el juicio de amparo, particularmente en lo relativo a materia administrativa, en concreto de la que se ocupa del problema de la justicia administrativa y todavía de modo específico, del proceso tributario.

Habiendo hecho referencia sobre las bases en que se sustenta esta Ley, continuaremos con lo que es motivo de estudio en este capítulo.

En la mencionada ley de Justicia Fiscal, se puede observar que no existe un capítulo expreso que se refiera a las facultades de las Autoridades Hacendarias, según lo que dice el artículo 1º:

"Se crea el Tribunal Fiscal de la Federación con las facultades que esta ley le otorga .
El Tribunal Fiscal de la Federación dictará sus fallos en representación del Ejecutivo de la Unión, pero será independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad administrativa".

De lo anterior se desprende, que éstas no están claramente establecidas y por consecuencia tampoco contempla ordenamientos específicos sobre la caducidad de las mismas, ya que como se hizo notar anteriormente esta ley se refiere a la creación de los Tribunales. En los capítulos en los que se divide la ley, se estipulan de manera aislada algunas de las facultades de las Autoridades Fiscales. Por ejemplo, encontramos que en el artículo 14, fracción V de dicha ley, situado en el capítulo segundo que se refiere a la competencia, dice lo siguiente.-

"Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación conocerán de los juicios que se inicien:

...V.-Contra el ejercicio de las facultades económico-coactiva por quienes, habiendo sido afectados con ella, afirmen:

- 1.- Que el crédito que se les exigió se ha extinguido legalmente; o
- 2.- Que el monto del crédito es inferior al exigido;..."

No tiene caso mencionar todo el contenido de dicho artículo, ya que solo esto es lo que nos interesa. Continúa el artículo 15 diciendo:

"En los juicios que se interpongan por alguna de las causas que señala la fracción V del artículo anterior, no podrá discutirse la existencia del crédito fiscal".

En el artículo 10, se establece además que este tribunal ajustará sus procedimientos a esta ley, y supletoriamente aplicará las del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Como podemos notar, la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para cobrar créditos tributarios, no nació en nuestro derecho positivo, con la promulgación de la Ley citada ni el Tribunal Fiscal fue la primera autoridad que declaró su configuración; ya en la Exposición de Motivos de la misma ley, se reconocía que ".... en materia administrativa no puede prevalecer el error sobre el interés público. La ley acepta este postulado, pero lo realiza de manera que se respetará el interés público y se le hará prevalecer, si así procede, sólo después de que el interés privado haya tenido oportunidad de resolverse. La Ley tomó en cuenta lo que sobre este particular existe ya acogido y experimentado en legislaciones afines a la nuestra (19).

Concluimos que dicha ley en ningún momento hace una referencia expresa a la figura procesal de la caducidad, ya que al referirse a créditos fiscales solo hace alusión a la prescripción. Esta figura prescriptoria traía como consecuencia la imposibilidad de decretar los llamados finiquitos que estuvieron tan en boga posteriormente, con el Código Fiscal que sucedió a la ley en comento, ya que ésta establecía que el único límite para cobrar un tributo debido al Fisco era el temporal, pues dentro del lapso de cinco años, se contaba con plenas facultades para cobrar un gravamen, aunque se hubiera emitido una decisión cualquiera en materia fiscal o se hubiera omitido reconocer el derecho a cobrarlo, al examinar por primera vez un asunto. En esa Ley de Justicia Fiscal se otorgó, incluso, acción al

Fisco para impugnar la nulidad de una resolución favorable a un particular(20).

La ley de Justicia Fiscal tuvo una vida muy breve, ya que habiendo entrado en vigor en el año mencionado, fue derogada por el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, que inició su vigencia, el 1º de enero de 1939.

A pesar del corto tiempo de su vigencia, la influencia que causó dicha ley fue trascendente, ya que logró su cometido histórico: la creación del primer organismo jurisdiccional en el ámbito del derecho administrativo.

El Código Fiscal de 1938, significó un enorme avance en materia tributaria, toda vez que fue el primer antecedente concreto, de una regulación legal total de la actuación de la administración pública en materia fiscal. Su objetivo a diferencia de la ley de Justicia Fiscal, es que no sólo se limitaba al Tribunal Fiscal de la Federación, sino que abarcó por entero a la administración pública vista desde el ángulo tributario. Es así como, por primera vez, se estableció una sólida base jurídica a la incipiente rama del derecho fiscal.

Una de las grandes innovaciones que realizó el Código Fiscal de 1938, comentadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, fue la de distinguir, dentro del procedimiento administrativo de ejecución

19.- DE LA ROSA SANTOSCOY, Arturo."La suspensión legal del término caducatorio en materia fiscal". Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México. Tomo I, ensayos-I. Ed.Tribunal Fiscal de la Federación, Departamento de Publicaciones. México, 1982. p.765.

20.- IDEM.

impugnado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la extinción del crédito por el pago del mismo o porque hubiese sido compensado, etc., de la extinción de dicho crédito fiscal por la inactividad hacendaria (prescripción), misma que fue regulada por el art. 55 en el que la prescripción extinguía tanto las facultades, como los "créditos mismos", esta figura se hacía valer como excepción personal, extintiva de la acción fiscal y siempre ante la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, única competente para declarar su configuración (21).

Al respecto HERNANDEZ CARMONA, agrega que el artículo 55 del Código Fiscal de 1938 englobaba bajo el rubro de prescripción, tanto la extinción del crédito fiscal, como las facultades de las autoridades para determinarlos. Sin embargo ya desde entonces la jurisprudencia hacía con toda claridad la distinción que después se reflejó en el Código Fiscal de 1967 (22).

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, vino a adelantarse al Código Fiscal de la Federación, respecto del tratamiento de la figura de la caducidad porque en ella se estableció primeramente, el sistema de autodeterminación de las obligaciones fiscales, ya que se estableció que las declaraciones a que se refería esta Ley no serían objeto de calificación, es decir, se adoptaba el sistema de autodeterminación impositiva, dejando a cargo del causante la obligación de determinar sus obligaciones tributarias, estas reformas entraron en vigor a partir del 1° de enero de 1963 (23).

Hubieron que transcurrir dos años más, para que entrara en vigor la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta y para que en su artículo 13 se estableciera, por primera vez en nuestro sistema impositivo, la

extinción por *caducidad*, de la acción fiscal, como decía tal dispositivo, para revisar declaraciones, comprobar el cumplimiento de obligaciones relacionadas con dicha Ley y para formular liquidaciones adicionales.

B) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.-

A raíz de las reformas que el Ejecutivo Federal se propuso introducir al sistema fiscal del país, nació la necesidad de abrogar el Código Fiscal vigente desde 1938, y junto con ello se trató de adecuar a nuestro Derecho, la naciente figura de la caducidad.

Debido a las modificaciones que se propusieron en esta materia para complementar las facultades de las autoridades fiscales y adaptarlas a las nuevas disposiciones propuestas, se emitió el Código fiscal de 1967.

El Código Fiscal de la Federación de 29 de diciembre de 1966, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967 y fe de erratas el 4 de febrero de 1967. Este Código entró en vigor en toda la República Mexicana el 1º de abril de 1967.

El artículo 88 de este Código ubicado en el Título III, referido al Procedimiento Administrativo, en su Capítulo I destinado

22.-ARREOLA ORTIZ, Leopoldo. " La Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación". Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo II. Ensayos-II. Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, Departamento de Publicaciones. México, 1982. págs. 179 y 180.

23.- DE LA ROSA SANTOSCOY, Arturo. op.cit. p.769.

a las atribuciones de la autoridad se refiere, por primera vez de manera específica en un ordenamiento de esta naturaleza a la caducidad. Sobre ésta se establece que el término para que opere la suspensión de la misma se inicia a partir de la notificación de la resolución impugnada, y concluye al realizarse la notificación del acto por el que se repone tal resolución administrativa o sentencia de nulidad en el que se ordena tal reposición. Este artículo dice a la letra lo siguiente:

"Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni a suspensión.

Dicho término empezará a correr a partir:

I.- Del día siguiente a aquél en que se hubieren presentado los avisos, manifestaciones o declaraciones inclusive las complementarias, o en su defecto a partir del día siguiente a aquél en que hubiere vencido el plazo establecido por las disposiciones fiscales para presentar dichos avisos, manifestaciones o declaraciones;

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

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

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

Cuando por omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente debe de revestir una resolución o un procedimiento en materia fiscal, una u otro fueren revocados en recursos administrativos o anulados en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación: la autoridad que emitió la resolución o siguió el procedimiento impugnado deberá reponerlo. Por excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, entre la notificación de los actos y la notificación de su reposición, se suspenderá el transcurso del plazo de caducidad".

Después de haber transcrito el artículo, a continuación haremos un análisis del mismo.

1. FACULTADES:

Primeramente en el artículo se señalan cuáles son las Facultades de las Autoridades de Hacienda y Crédito Público. Para esto es conveniente tener una clara concepción de lo que son las facultades de las autoridades.

CARNELUTI, las define como; "la posibilidad de obrar en el campo de la libertad". Y la contrapone con la obligación. En este sentido dice: "la facultad es la antítesis manifiesta de la obligación; cuando se trata de facultad, el hombre obra como quiere; cuando se trata de obligación como debe"(24).

Con esto se pretende señalar que la autoridad puede o no ejercer esas facultades y siempre que lo haga, tendrá que sujetarse a los lineamientos establecidos en ley, pero si lo dejara de hacer, no existe un medio coactivo que la obligue a ello.

Las facultades que hemos señalado en los párrafos que anteceden tendrán que sujetarse siempre a un procedimiento administrativo, ya que la aplicación de las mismas en forma aislada, sin un objetivo determinado y sin las limitantes que constriñen el ejercicio de las mismas, las facultades no producirían los efectos jurídicos para los que fueron creadas.

De tal modo cabe agregar que el procedimiento administrativo: "es un conjunto de trámites y formalidades que determinan los requisitos previos que preceden al acto administrativo, los cuáles son necesarios para su perfeccionamiento y condicionan su validez. Para alcanzar los fines contenidos en la legislación administrativa, la

24.- PALLARES, op.cit., p. 366.

Administración pública está obligada a efectuar una serie de actos de naturaleza y efectos muy variables" (25). De lo que se desprende que el procedimiento administrativo es el cauce para la realización de las funciones administrativas y culmina con un acto administrativo, unilateral y definitivo.

Sin embargo este procedimiento, no sólo está integrado por actos administrativos de trámite o no definitivos, sino que a lo largo del mismo se producen una serie de actos que, presentan efectos en cuanto a que constituyen o declaran derechos y obligaciones del contribuyente y son susceptibles de reclamación en vía administrativa (26). Por lo tanto, el procedimiento administrativo, no se podría llevar a cabo, sin que las autoridades administrativas realizaran a través de las funciones que les son legalmente conferidas, una serie de actos tendientes a dicho fin.

GABINO FRAGA señala, que partiendo de la voluntad creadora del acto con la ley, los actos administrativos se clasifican en obligatorios, regulados o vinculados, y discrecionales.

Los primeros, constituyen una mera ejecución de ley. En estos actos, la ley determina la autoridad competente para actuar y cómo debe actuar, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa. En cambio el acto discrecional, tiene lugar cuando la ley deja a la Administración un poder de libre apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, cómo lo debe hacer, y el fin que dará a su actuación. Por lo general de los términos mismos que use la

25.-SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. sexta edición. Ed. Porrúa S.A., México, 1974. p. 282.

26.- KAYE, Dionisio. op.cit., p. 96.

ley, podrá deducirse si ella concede a las autoridades una facultad discrecional.

Existen grandes diferencias entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario en lo que se refiere al uso de la facultad discrecional. Es por eso que a continuación se hacen las siguientes aclaraciones.

Para BONNARD la facultad discrecional, visto desde el punto de vista del Derecho Administrativo, "es la libre apreciación dejada a la Administración para decidir lo que es oportuno hacer o no hacer" (27). GABINO FRAGA agrega al respecto que esta facultad "representa la voluntad personal del titular de un órgano administrativo que obra impulsado por sus pasiones sus caprichos y preferencias" (28).

Para el Derecho Fiscal sustantivo no existe por regla general este tipo de facultades, ya que como lo aclara SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA "habiéndose producido el hecho generador del tributo la autoridad debe realizar toda actividad que sea necesaria para lograr su cobro".

Esta idea puede ser avalada con lo contenido en el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación en el que se señala que "las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones, son de aplicación estricta"

Respecto del supuesto anterior existen ciertas excepciones en las que la autoridad fiscal tiene la facultad discrecional puesto que así lo señala el Código Fiscal, de ejercitar o no el cobro de un tributo,

27.- GABINO FRAGA. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa S.A.. México, 1989. p. 100 y 231.

28.- IDEM.

como podría ser el supuesto contenido en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación en el que se establese 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 montos que tuvo la autoridad que impulsó la sanción..."

Consecuentemente puede surgir la incógnita sobre si las autoridades fiscales tienen o no la facultad discrecional. A lo que podemos responder, que en el Derecho Tributario Administrativo, no se puede entender a la facultad discrecional tal y como la definen los tratadistas en Derecho Administrativo, sino que más bien esta facultad debe entenderse como el arbitrio que la ley concede a las autoridades para actuar de un modo u otro. Para corroborar tal dicho, FRANCISCO DE LA GARZA lo ejemplifica de la siguiente manera:

"Cuando el Código Fiscal de la Federación señala ciertas penas para un delito, el legislador puede poner los límites a éstas, dada la infracción la autoridad estará obligada a imponer la pena, pero dadas las circunstancias podrá moverse dentro de los límites mínimos y máximos de la pena de acuerdo a las circunstancias que rodearon al acto" (29).

Para concluir este punto, cabe agregar que a los actos administrativos que forman parte del procedimiento administrativo, les es aplicable el principio o garantía de legalidad y de audiencia que para todos los actos de autoridad, administrativa o jurídica requiere la Constitución Federal y es el que les da el marco de legalidad en que deben sustentarse.

29.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. op. cit. p. 718.

Después de esta aclaración, cabe señalar qué facultades son las que pueden caducar o extinguirse por este medio, según el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación en análisis:

- 1.- Determinar la existencia de obligaciones fiscales;
- 2.- Señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida;
- 3.- Imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales;
- 4.- Y verificar cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales.

El artículo 83 del mismo Código, contiene los actos que las autoridades pueden realizar o de los cuáles pueden valerse, para que logren ejercitar eficazmente las facultades mencionadas en el párrafo anterior. Por este artículo las autoridades podrán:

- practicar visitas domiciliarias;
- revisar bienes;
- solicitar datos e informes;
- obtener datos de funcionarios públicos y fedatarios;
- revisar mercancía que deba estar documentada;
- emplear medidas de apremio para obtener pruebas;
- estimar ingresos de los causantes y determinar el monto de los ingresos estimados.

Para ejercitar cualesquiera de estas facultades existen reglas específicas contenidas en el señalado artículo.

HERNANDEZ CARMONA en su análisis comparativo de las disposiciones aplicables a los Códigos Fiscales de 1967 y 1982. Divide las facultades de las autoridades hacendarias en tres grandes rubros

misma que adoptaremos para continuar con el desarrollo de este estudio, dada su utilidad y claridad.

Estas facultades las divide en 3:

- a. Facultades de revisión.
- b. Facultades de liquidación.
- c. Facultades para sancionar.

Prosiguiendo con el esquema anterior, haremos un breve desarrollo de cada una de estas facultades.

a) Facultades de revisión.-

Hernández Carmona destaca, que este tipo de facultades tienen su fundamento legal en las propias normas constitucionales. La fracción IV del artículo 31 constitucional establece como obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la manera que determinan las leyes.

Por otra parte, la fracción VII del artículo 73, también de nuestra Constitución, nos señala que es facultad del Congreso el establecer las contribuciones necesarias para satisfacer el presupuesto de egresos.

En base a estos artículos el autor concluye, que la obligación de contribuir al gasto público, se encuentra inmersa en un contexto más amplio, que es el interés general o interés público. Es tal la importancia para el interés colectivo, que se ha dotado a las autoridades hacendarias de los medios necesarios para cerciorarse, de

que los causantes o contribuyentes han cumplido dicha obligación de la forma en que lo establecen nuestras leyes (30).

A manera de ejemplo de este tipo de facultades, para hacer un tanto gráfica esta explicación se podría decir que, se ejercitan facultades revisoras, cuando las autoridades realizan visitas domiciliarias, mejor conocidas como auditorías. Al solicitar informes a terceras personas, para relacionarlos o cotejar información relacionada con el cumplimiento de obligaciones fiscales o para comprobar que se están efectuando todas las operaciones realizadas.

Y a manera de conclusión todo acto lícito que tenga como fin verificar si se han determinado correctamente todas las obligaciones fiscales en el caso de que un contribuyente se adecúe a los supuestos jurídicos establecidos.

b) Facultades de liquidación.-

Para el desarrollo de este punto comenzaremos definiendo en qué consiste la liquidación en materia fiscal.

Para RAUL RODRIGUEZ LOBATO la liquidación es: "la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en la información o elementos que le proporcionan o que ella misma se allega" (31).

Tal como consta anteriormente, el autor al definir la liquidación establece que es la determinación de un crédito fiscal, para lo cual nos parece necesario explicar qué se entiende en materia fiscal, por

30.- HERNANDEZ CARMONA, op.cit., págs. 196, 197 y 198.

31.- RODRIGUEZ LOBATO, op.cit., p. 170.

crédito fiscal. El artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1967, lo define como: "la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

El citado Hernández Carmona al respecto clasifica las obligaciones tributarias en dos grandes rubros:

1.- Liquidables: que tienen como característica fundamental la presencia de tres etapas:

* nacimiento.- Esta etapa de la obligación, ha sido llamada por SAINZ DE BUJARANDA como el hecho imponible y lo ha definido como; "el hecho hipotéticamente previsto en la norma que genera al realizarse la obligación tributaria" o bien "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria completa" (32).

FLORES ZAVALA afirma, que "la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal" (33). Y el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación vigente, dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

* transformación en crédito fiscal.- Consiste en la constatación de la realización del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. PUGLIESE nos dice que a través de esta institución,

32.- SAINZ DE BUJARANDA, Fernando. "Análisis jurídico del hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen XV. México. Número 60. p. 117.

33.- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de las finanzas Públicas Mexicanas*. quinceava edición. Ed. Porrúa S.A. México, 1974. p. 101.

el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica del contribuyente para el pago de los gastos públicos en una obligación individual y concreta de una prestación determinada" (34).

* y transformación de este último en exigible.- Esta exigibilidad, es la posibilidad de hacer efectiva la obligación, aún en contra del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago (35).

El Código Civil del Distrito Federal, en su capítulo de la extinción de las obligaciones, al referirse a la compensación, señala que para que esta se de, las deudas tienen que ser líquidas y exigibles. Estableciendo posteriormente en su artículo 2190, que se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho.

El artículo 145 del Código Fiscal vigente, en su primer párrafo establece que las autoridades fiscales, exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución que contempla este mismo ordenamiento.

2.- No liquidables; "éstas tienen la etapa de nacimiento y una exigibilidad, pero no se transforman en crédito fiscal, pues por su naturaleza no se pueden determinar en cantidad líquida" (36).

34.- PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Ed. Porrúa S.A.. México, 1976.

35.- RODRIGUEZ LOBATO, op.cit., p. 127.

36.- HERNANDEZ CARMONA, op.cit., p. 200.

La ley ha determinado por regla general que el contribuyente sea el que calcule el impuesto a cargo, ya que las autoridades hacendarias se encuentran en imposibilidad material de realizar tal labor, dado el elevado número de contribuyentes que existen y la complejidad de estas determinaciones. Al respecto existen dos excepciones y la primera es, el caso de que la autoridad determine expresamente que será ella quién establezca la liquidación, y la segunda, son aquellas situaciones en que con motivo del ejercicio de sus facultades de revisión la autoridad descubra que el causante no determinó el crédito a su cargo, o lo ha hecho incorrectamente. Hay que hacer notar la vinculación que existe entre las facultades de revisión y de liquidación, ya que las últimas no podrían darse sin la ejecución necesaria de las primeras.

c) Facultades para sancionar.-

Sobre este último tipo de facultades Hernández Carmona dice lo siguiente: "las infracciones administrativas suponen la desobediencia a los mandatos de alguna norma administrativa y se puede manifestar como falta de cumplimiento de cualquiera de los tipos de obligaciones tributarias" (37).

Que pueden ser de:

* dar.- Esta es la obligación más importante, puesto que implica el pago en cantidad líquida del crédito fiscal en el plazo previsto por la ley.

* hacer.- Consiste en la realización de un acto o conducta que se

37.- IDEM. págs. 202 y 204.

encuentren contempladas en las leyes fiscales como obligatorias, tales como por ejemplo: llevar contabilidad, presentar declaraciones, inscribirse en el registro, etc.

* no hacer.- Es todo acto o conducta que se encuentre expresamente prohibido o sancionado por las leyes fiscales, tales como; llevar doble contabilidad, presentar datos falsos o incompletos al Fisco, etc.

* tolerar.- Son todas las que se imponen al particular cuando las autoridades ejercen sus atribuciones de vigilancia para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Podrían consistir, en que el contribuyente permita a las autoridades realizar visitas domiciliarias, aunque esto le cause inconvenientes puesto que tiene la obligación de soportar tales situaciones.

El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación de 1967, contiene las reglas que la autoridad debe seguir, para imponer sanciones. En la fracción I del mismo, se encuentran los elementos que debe de tomar en cuenta la autoridad para sancionar y estos son tales como: la importancia de la infracción, las condiciones del causante, la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir prestaciones fiscales como para infringirlas, etc.. La fracción II del mencionado artículo establece que la autoridad fiscal debe fundar y motivar debidamente sus resoluciones, siempre que se impongan sanciones.

Esto, a su vez, tiene como fundamento al artículo 22 Constitucional que prohíbe la imposición de sanciones excesivas, estableciendo que:

"Artículo 22.- Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales...."

Y al artículo 16 Constitucional, el cuál dice que la autoridad debe fundar y motivar sus resoluciones, puesto que el primer párrafo del citado artículo dice que:

"Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento....."

La sanción, ha sido definida por EDUARDO GARCIA MAYNEZ como, "la consecuencia jurídica que el cumplimiento de un deber produce en relación con el obligado" (38). Además agrega, que "ese concepto se encuentra condicionado a la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado" (39).

2.- EL PLAZO EN LA CADUCIDAD;

Habiendo concluido el tema de las facultades que se involucran en la figura jurídica en estudio, continuaremos con la explicación del artículo que nos ocupa.

El plazo en base al cuál se hace el cómputo para que se extingan las facultades de las autoridades hacendarias por haber caducado será de cinco años, que se contarán de acuerdo a los siguientes supuestos:

PRIMERO.- A partir del día siguiente en que debió haberse presentado la declaración, avisos o manifestaciones. Inclusive las declaraciones complementarias que prevee el artículo 96 del mismo Código Fiscal, para éstas el cómputo de la caducidad comenzará a

38.- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Ed. Porrúa, S.A. México, 1986. p. 295.

39.- IDEM.

correr, a partir del día siguiente al que fueron presentadas, por tanto tendrán una caducidad distinta a la de la declaración que les dió origen si se trata de renglones parciales.

SEGUNDO.- A partir del día siguiente a aquél en que el sujeto pasivo se adecúe en el supuesto jurídico que prevee la norma, como hecho generador de una obligación fiscal, en el caso de que el contribuyente no tuviese la obligación de presentar manifestaciones, declaraciones o avisos.

TERCERO.- Del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido alguna infracción fiscal de las previstas por el artículo 38 del Código Fiscal de 1967. En caso de que estas infracciones se dieran en forma continuada, el término para la caducidad, comenzará a correr a partir del día siguiente al en que hubiera cesado la misma.

Estos términos mencionados en los tres supuestos anteriores -establece el artículo- no estarán sujetos a interrupción ni a suspensión. La interrupción produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido de tal suerte que tenga que volver a empezar el cómputo del plazo, y la suspensión tiene como efecto la detención de la cuenta del tiempo, misma que se reanudará cuando desaparezca la causa que lo suspendió.

Para finalizar este inciso B), sólo resta agregar que la caducidad tal como está regulada en este artículo 88, sí cumple con la función que le es propia, y ésta se traduce en la extinción de las facultades de las autoridades fiscales que ya fueron expuestas anteriormente, dado que la gama de atribuciones que contempla como posibles de extinguirse y por la forma en que está previsto su cómputo, hacen que ésta beneficie en forma real al contribuyente, porque transcurrido el

término de los cinco años -que indica este artículo como plazo- no tendrá qué ocuparse más de los actos que las autoridades hacendarias quieran realizar respecto de las obligaciones que han caducado. Y sobre todo, porque este plazo será sujeto a suspensión sólo en casos excepcionales.

Hay que agregar que existen dos formas de hacer valer la caducidad:

a) *Por vía de acción*; En este caso, el contribuyente se anticipa a cualquier acción de las autoridades, solicitándoles emitan resolución declarándole haber operado la caducidad, cuando ya ha transcurrido éste término, y se hace valer ante la Procuraduría Fiscal de la Federación.

b) *Por vía de excepción*; Cuando las autoridades realicen alguna gestión referente a algún cobro que ya ha caducado, al hacerse valer los medios de defensa pertinentes se aduce como causal de invalidez la extinción de las facultades, se hace valer a través del recurso de revocación ante la autoridad que emitió el acto o en el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal.

Y para finalizar este punto, sólo queda agregar que como lo indica el artículo, la persecución de los hechos constitutivos de delitos no se extingue conforme a éste.

C) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1983.-

Puesto que la finalidad de este capítulo es hacer notar la evolución de la caducidad en nuestra legislación a través del tiempo, al igual que en el desarrollo del inciso anterior procederemos al

análisis de la caducidad en este ordenamiento jurídico. Pero no sin antes hacer notar, que este nuevo Código tuvo su razón de ser según consta en la exposición de motivos del mismo, debido a que la reforma fiscal impulsada en forma acelerada permitió al Gobierno de la República obtener recursos crecientes para financiar una política de gasto que pudiera atender mejor las necesidades sociales y económicas, así como obtener una mayor recaudación en términos reales, sin acudir al fácil expediente de aumentar las tarifas existente y sin descuidar en momento alguno los principios de proporcionalidad y equidad.

Este Código entró en vigor en toda la República, el día 1º de enero de 1983, excepción hecha del Título VI, del Procedimiento Contencioso Administrativo, que entró en vigor el 1º de abril de 1983.

A partir de la vigencia de este Código fue derogado el Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966.

En este Código se encuentra ubicada a la caducidad en el artículo 67 del Título III de las facultades de las autoridades fiscales, en el capítulo único que éste contiene. Mismo que a la letra dice lo siguiente:

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

I. Se presentó o debió haberse presentado 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 declaraciones del ejercicio. No obstante lo anterior cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presenten, por lo que hace a los

conceptos modificados en relación con la última declaración de esa misma contribución del ejercicio.

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

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

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se interponga el recurso de nulidad de notificaciones.

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".

1. DESGLOSE DEL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE 1983;

Comenzaremos mencionando cuáles son las facultades de las autoridades hacendarias que caducan, en base a este Código. Esas facultades son:

- a. Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
- b. Determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios;
- c. Imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

Estas facultades, sobre las cuáles ya se ha hecho mención en el numeral anterior, se extinguen en un plazo de cinco años, contados a partir del día siguiente a aquél en que se den los siguientes supuestos:

PRIMERO.- A aquél en que se presentó o debió haberse presentado la declaración del ejercicio. Las facultades anteriormente mencionadas serán extinguidas por ejercicios completos.

En caso de declaraciones complementarias, caducarán a partir del día siguiente en que fueron presentadas éstas.

SEGUNDO.- Se presentó o debió presentarse la declaración o avisos que correspondan a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que fue causada cuando no se vayan a pagar por medio de declaraciones.

TERCERO.- A partir de que se cometa la infracción a alguna disposición fiscal. Si estas infracciones fueren de carácter continuado, el plazo contará a partir del día siguiente en que cesó tal conducta o hecho.

Este plazo no está sujeto a interrupción, pero se suspenderá en caso de que sea interpuesto el recurso de nulidad de notificaciones.

2. ANALISIS COMPARATIVO DE LA CADUCIDAD SEGUN LOS CODIGOS FISCALES DE 1967 Y 1983.-

Es necesario establecer las diferencias y similitudes existentes entre estas disposiciones legales, para poder seguir las transformaciones que ha sufrido la figura de la caducidad. Comenzaremos refiriéndonos primeramente a facultades, ya que este es el orden que hemos seguido en este capítulo al desarrollar los citados artículos 88 y 67, respectivamente.

El artículo 88 del Código de 1967, en su primer párrafo se refería a las facultades susceptibles de caducar, y primeramente señalaba la de "determinar la existencia de obligaciones fiscales". Al respecto el artículo 67 del Código de 1983, omitió esa frase, al no haber sido incluida en el artículo, cabría interpretar entonces que esta facultad ya no estará sujeta a las reglas de la caducidad, sin embargo consideramos que la nueva redacción no implica la eliminación

46512

BIBLIOTECA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

de la posibilidad de extinción de dicha facultad, sino que con ella, técnicamente queda comprendido lo que hemos señalado, que se expresaba como materia de caducidad en el Código de 1967.

Continuando con facultades, en cuanto a la de "señalar bases para la liquidación o fijarlas en cantidad líquida", que estipulaba el artículo 88, también fué modificada en su redacción en relación con el nuevo Código y esto consistió en utilizar la expresión "determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios". Al afirmar que esta última facultad, ha sido modificada en su redacción, en función de lo establecido por el Código anterior de 1967, hablando de la facultad de "señalar bases para al liquidación, nos estamos refiriendo a que:

a) Primeramente, una obligación fiscal derivada de una contribución, técnicamente puede producir la determinación de un crédito fiscal, y los accesorios de las contribuciones, forman parte de este crédito ya que no se pueden dar sin su existencia, por tanto, se podría decir que ambas facultades comprenden los mismos conceptos. Sólo que en caso de que se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos lo accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación vigente en 1983 (de acuerdo con lo que establece el artículo segundo de éste).

b) En segundo término, una contribución omitida, derivada del nacimiento de una obligación fiscal se traduce en que ésta, determinada en cantidad líquida, genera lo que se denomina "crédito fiscal", que no ha sido pagado en el plazo establecido por la ley.

c).- Profundizando un poco en lo que se refiere a la causación de los accesorios de las contribuciones, que en el Código de 1983 expresamente se mencionan como susceptibles de caducar y que como ya indicamos son considerados como accesorios de las contribuciones, hubo una modificación importante. Cabe referirnos primeramente a los recargos, manifestando que, éstos se generan cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales.

La modificación versó sobre lo siguiente: en el Código de 1967, estaba establecido que los recargos no podían rebasar el 100% del crédito generador. A partir del Código de 1983, se han eliminado tales límites a la causación de recargos cuando se otorgan prórrogas, salvo que el crédito sea pagado en forma espontánea, situación en la que no excederán del 100%.

Sobre el segundo accesorio que es la sanción, podemos señalar que en el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determinan que el Estado aplique al infractor, una sanción, misma que será una prestación económica equivalente al deber jurídico primario que se impone a manera de represión por el no acatamiento de la obligación.

En cuanto a la indemnización, que es otro accesorio de la contribución, el artículo 21 en su antepenúltimo párrafo establece que será obligatoria, cuando el particular realice un pago a las autoridades fiscales con cheque y éste sea devuelto, tal caso dará lugar al pago del cheque y a la indemnización que será equivalente al 20% del valor del cheque.

Para concluir con los accesorios, sólo queda agregar que los gastos de ejecución, serán todos aquellos que se originen al llevarse a cabo las diligencias o los embargos provocados por los créditos fiscales exigibles, que no hayan sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

Continuando con el análisis comparativo, respecto de las facultades de "verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales" y de "imposición de sanciones por infracción a las disposiciones fiscales", se les dá el mismo tratamiento en ambas legislaciones.

En cuanto a los términos para el cómputo de la caducidad que señalan ambos artículos 88 y 67, no hubo ningún cambio y puesto que estos son muy sencillos no hay necesidad de dar una mayor explicación de ellos. Estos plazos, decía el artículo 88, no estarán sujetos a interrupción ni a suspensión. Esta suspensión a diferencia de los plazos para el cómputo de la caducidad, sí ha sido modificada. Desde 1979 se introdujo una reforma al término de caducidad, misma que sufrió otra modificación en 1980 y que se proyectó en el Código de 1983. Esta reforma, consistió en que el cómputo de la caducidad se verá suspendido cuando el contribuyente interponga el recurso de nulidad de notificaciones. Con esto se da nacimiento a una nueva modalidad en la suspensión del término caducatorio pero con tales diferencias técnicas, que como nos dice el multicitado Hernández Carmona, "ha traído como resultado el peligro de la desaparición para los efectos prácticos de la caducidad como figura extintiva de las facultades de revisión, liquidación y

sancionadoras de las autoridades hacendarias" (40). En gran medida esta reforma fue provocada por el abuso que se cometía por parte de los contribuyentes, sus abogados o sus representantes legales, porque al recibir una notificación de las autoridades hacendarias, ellos la impugnaban infundadamente a través de dicho recurso, ganando tiempo de esta manera para que cuando fuera resuelto hubieran transcurrido los 5 años que establece la caducidad, de tal manera que cuando la autoridad estaba en aptitud de ejecutar una facultad derivada de aquella notificación, éstas ya habían caducado. Pero no con esto tratamos de justificar la inadecuada solución que se le dió a este problema. Con este último comentario damos por concluído este análisis comparativo de la caducidad con base en los Códigos de 1967 y 1983.

3.- REFORMAS AL CODIGO FISCAL DE 1983.-

A partir de la vigencia del Código Fiscal de 1983, y de acuerdo con la dinámica de la materia fiscal, que produce modificaciones a las leyes año con año, se llevaron a cabo algunas reformas a los artículos 30 y 67 del mismo, referentes a la obligación del contribuyente de llevar la contabilidad de sus negocios, y sobre algunos aspectos de la regulación de la caducidad, respectivamente. Estas reformas fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre de 1984, e iniciaron su vigencia el 1º de enero de 1985.

40.- HERNANDEZ CARMONA, op.cit., págs. 219 y 220.

Con motivo de estas reformas, el plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales a partir de 1985, tiene tres nuevas excepciones consistentes en que;

El término para que se extingan las facultades de las autoridades de Hacienda será de diez años (recordemos que el plazo establecido en el artículo 67 del Código reformado para 1983 era de cinco años y no tenía excepciones) en los siguientes casos:

- a). Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes;
- b). Cuando no lleve contabilidad; y
- c). Cuando el contribuyente no haya presentado alguna declaración del ejercicio, estando obligado a ello. En este supuesto el plazo de diez años contará a partir del día siguiente a aquél en que debió haberse presentado la declaración del ejercicio. También se incluyó en este Código, una excepción a tal caso, consistente en que si el contribuyente presenta de forma espontánea -dice el artículo 67 de 1985) la declaración omitida, el plazo para que caduque será de cinco años, sin que exceda de diez contando el plazo durante el que debió haberse presentado la declaración.

Otro cambio muy importante versó sobre la suspensión de la caducidad, que ya no operará como lo estipulaba el Código de 1983, sino que a partir de 1985 se suspenderá el cómputo de la caducidad cuando se interponga cualquier recurso administrativo o juicio de los previstos por esta ley.

Habiendo terminado de citar las transformaciones que nuestros legisladores introdujeron a las reformas del Código en 1985, en

materia de caducidad, pasaremos de lleno al análisis del Código Fiscal vigente.

DI EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION SEGUN LAS REFORMAS VIGENTES A PARTIR DE 1992.

El Código Fiscal de la Federación reformado para 1992, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1991, e inició su vigencia a partir del 1º de enero de 1992. Se hicieron reformas y adiciones a algunos artículos, entre ellos al 67, que es el que se refiere a la caducidad, que es nuestro tema en estudio.

Para comenzar con el análisis de este tema transcribiremos el citado artículo para detectar correctamente las reformas y adiciones que en él se encuentran. El artículo 67 a la letra dice:

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

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

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

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

El plazo 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 establecido en este Código, así como por los ejercicios en que no se presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, 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 refieran las fracciones 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 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 está condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse 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.

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".

1.- DESGLOSE DEL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE 1992.

Las facultades que el señalado artículo contempla, como susceptibles de caducar, son únicamente:

- a. La determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios;

b. La imposición de sanciones por infracción a las disposiciones fiscales.

Estas caducarán en un plazo de cinco años, que se contará utilizando la misma mecánica que se empleó durante la vigencia del Código Fiscal vigente en 1983, anteriormente explicado, por lo que no tendría objeto mencionarlo nuevamente.

Este plazo será de diez años:

a. Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes;

b. No lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece establece el Código;

c. Así como por los ejercicios en que no se presenten declaraciones. Si se tiene esta obligación, el plazo comenzará a correr a partir del momento en que se debió haber presentado la declaración. Cuando ésta sea presentada en forma espontánea, el plazo será de cinco años sin que en ningún caso éste exceda de diez.

Para los efectos de este artículo, las declaraciones del ejercicio no comprenden los pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria el plazo de la caducidad será de tres años, a partir del momento en que la garantía sea insuficiente.

El plazo de la caducidad no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá:

a. Cuando las autoridades practiquen visitas domiciliarias o revisen dictámenes de Contador Público; Esta suspensión iniciará con la notificación de su ejercicio y concluye con la resolución definitiva de la autoridad fiscal, siempre y cuando ésta levante cuando menos un

acta parcial o final cada seis meses, de lo contrario se puede decir que no existió tal suspensión.

b. Se interponga algún recurso administrativo o juicio.

En todo caso el plazo que se suspende, sumado al plazo en que no hubo suspensión, no podrá exceder de diez años.

Como se ha establecido en todos los Códigos Fiscales que hemos venido analizando, las facultades para la investigación de hechos constitutivos de delitos, no caducarán conforme a este artículo.

Por último, el contribuyente, transcurridos los plazos citados, podrá pedir que se declare la extinción de las facultades de las autoridades fiscales.

2. ANALISIS CRITICO DEL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE 1992.

A continuación, en los siguientes incisos, desglosaremos los puntos principales que se derivan de nuestro análisis:

a) En el primer párrafo, donde se establecen las facultades del fisco que son susceptibles de caducar, sólo han dejado dos de ellas, puesto que han omitido la referente a la "comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales" que aparecía en el texto anterior que tuvo vigencia hasta 1991, por lo tanto, se produce el efecto práctico de que las autoridades podrán, siempre que lo crean conveniente, realizar los actos necesarios para esta comprobación sin la limitación de la caducidad.

Sobre este punto queremos hacer hincapié en los efectos que va a provocar dicha disposición, en la cuál hemos visto que con gran sutileza se ha dejado sin ninguna posibilidad de extinción, a las facultades de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales

omitidas, situación que catalogamos como total y absolutamente improcedente. Lo anterior necesariamente implica que se provocará inseguridad jurídica de los contribuyentes, puesto que a raíz de esta modificación, estarán siempre bajo la incertidumbre de que en cualquier momento el Fisco realice actos tendientes a comprobar si han cumplido o no con sus obligaciones.

Por citar un ejemplo; el contribuyente estará expuesto a que en el año 2007, le practiquen una auditoría sobre la determinación de sus contribuciones de 1992, situación que consideramos ilógica puesto que aún cuando se encontraran errores cometidos en aquél ejercicio fiscal, el Fisco sólo tendría la facultad de verificarlos pero no podría liquidarlos, puesto que esa facultad ya ha caducado, y esto nada más serviría para acarrearle molestias y problemas, ya que el Fisco no podrá obtener ningún beneficio de tal acción. Es por ello que nos parece indebido que las facultades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales no caduquen, ya que se deja a los particulares a expensas de estas situaciones. Pensemos en algún funcionario vengativo, terco o caprichoso que utilizará lo anterior sólo por hostigar a un contribuyente caído de su gracia.

Otra situación por demás incongruente y paralela a la que se comenta, en base a otra reforma, es la que consiste en que a partir de 1992, el contribuyente tiene la obligación de conservar su contabilidad durante el plazo de diez años. Suponiendo que nos encontramos en el ejemplo anterior, en el que el Fisco tiene la facultad de realizar la auditoría en el año 2007 sobre el año de 1992, dado que ya no caducan las facultades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para ese entonces ya no

existirán elementos sobre los cuáles se base la autoridad para cumplir con el objetivo de dicha facultad, ya que para el contribuyente sólo es obligatorio conservarla hasta el año 2002 y lo único que se provocará son molestia y gastos innecesarios e injustificados al particular.

Hemos de agregar que nuestra intención no es el hecho de dejar desprovisto al Fisco de su facultades de comprobación, para que se cerciore de que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones, dada la importancia que tiene el pago de contribuciones para sufragar el gasto público, pero no por ello estamos de acuerdo en que se hagan esta clase de maniobras sutiles y trascendentes de una manera inadecuada e indiscriminada, produciendo los efectos absurdos como el que hemos dejado al descubierto.

Hernández Carmona señala que los actos de revisión al particular, constituyen "actos de molestia al domicilio, persona, papeles y posesiones del contribuyente, los cuáles se encuentran sometidos a un estricto control constitucional a través del establecimiento de requisitos"(41), tales como; fundamentos en ley, motivados en razones reales, congruente y adecuados, ser emitidos por autoridad competente de acuerdo con la ley, etc".

Y apoyándonos en lo dicho en el párrafo anterior, nos gustaría que nuestros legisladores al emitir reformas y adiciones lo hicieran de una manera razonable, congruente y adecuada, en donde el principal objetivo fuera el bien común y no sólo el atraer recursos materiales para el Estado, sea cuales fueren los medios para su obtención, y

41.- HERNANDEZ CARMONA, RAFAEL. op.cit., p.197.

mucho menos si esto implica una violación a esa garantía que es la seguridad jurídica a la cual nos referiremos más extensamente en el siguiente capítulo.

b) Otra reforma consistió en el aumento de los supuestos en los cuáles la caducidad será de diez años, tal como había sucedido ya en la reforma que operó en el Código Fiscal de 1985 y no de cinco como lo establece el artículo como regla general, hecho que está volviéndose día con día más específico. A esos supuestos se agregó el siguiente:

* "Cuando el contribuyente no conserve la contabilidad en el plazo establecido en este Código".

Este plazo para la conservación de la contabilidad también sufrió modificaciones, porque anteriormente era de cinco años y apartir de la vigencia de este Código es de 10, como lo establece el artículo 30 del mismo. La obligación de llevar contabilidad y mantenerla será de seis años en 1992; de siete en 1993; de ocho en 1994 y de nueve en 1995.

c) En cuanto a la suspensión a que está sujeta la caducidad, ha habido importantes cambios. Al respecto, se ha agregado que se suspenderá el cómputo de la caducidad cuando las autoridades hacendarias ejerzan las facultades de comprobación a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 de este Código, que como ya sabemos se refieren a visitas domiciliarias y revisión de dictámenes hechos por Contador Público.

Son tan grandes los cambios que ha sufrido la figura, como hemos venido observando durante el desarrollo de este capítulo, a través de los años, que pudiera pensarse que son ilógicos, ya que entre mayor manejo tenemos de una figura jurídica, como es la caducidad, mayor debería ser el conocimiento del objeto y el fin de la misma por lo que era de suponerse que con el transcurso del tiempo ésta podría ser más perfecta, pero nunca perder su razón de ser o su sentido jurídico.

Para comprender cabalmente lo anterior, podemos ejemplificarlo de la siguiente manera:

	EL FISCO INICIA REVISION
	MEDIANTE AUDITORIA, EL 2
CONTRIBUYENTE	DE JUNIO, SOBRE EJ. 1992
:	:
:	:
:	:
PRESENTA SU DECLARACION> 1994> 1995> 1996> 1997
ANUAL I. S. R. DE 1992,	:
EL 30 DE ABRIL DE 1993.	:
	:
	EL 7 DE MAYO, SE :
	LE NOTIFICA UN < 1998
	CREDITO FISCAL
	DERIVADO DE LA
	AUDITORIA.

Este ejemplo tiene como objeto, hacer notar que anteriormente en la situación que se plantea, sí hubiera operado la caducidad, porque la notificación del crédito derivado de la auditoría se realizó después de que habían transcurrido los cinco años que marcaba el artículo que ya hemos citado.

Pero desde el 1º de enero de 1992, esta misma situación tiene un tratamiento totalmente distinto, ya que cuando las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación opera la suspensión de la caducidad, por tanto, en este mismo supuesto con las disposiciones actuales no operará la caducidad, ya que ha sido suspendida por dos años, mientras el Fisco emite resolución definitiva al respecto. Tal hipótesis trae como consecuencia que el contribuyente quede en manos del Fisco, porque aún cuando ha demostrado ineptitud para fiscalizar en múltiples ocasiones, se le premia dejándolo en esta situación ventajosa respecto del contribuyente, puesto que éste tiene que esperar pacientemente a que el Fisco le dicte la resolución, sin que tenga la esperanza de que opere en su favor la figura extintiva materia de este trabajo.

Al respecto, pudiera argumentarse como defensa del Fisco, que lo que acabamos de decir no es cierto, ya que esta autoridad tiene la obligación de emitir un acta parcial o final cada seis meses, y si no lo hace, se tendrá por no operada la suspensión. No obstante este argumento en defensa del Fisco, no estamos de acuerdo, ya que una vez más se coloca a éste en una posición muy cómoda, dado que éste puede emitir actas parciales cada seis meses a fin de mantener la suspensión del término de caducidad y dar una resolución cuando lo considere conveniente, sin ningún tipo de presiones, acto que ataca

directamente al espíritu de la figura extintiva, y provoca un estado de desigualdad respecto del contribuyente, que estará en posición desventajosa ante las facilidades que la Legislación otorga al Fisco.

No podemos dejar sin mencionar que una figura que por su naturaleza, inicialmente no estaba sujeta a suspensión ahora lo está, puesto que debido a una ineptitud creciente en la fiscalización el Legislador no ha encontrado una solución mejor que modificarla destruyendo prácticamente su esencia. Esto nos hace pensar que en cualquier momento la caducidad podrá estar sujeta a interrupción al igual que la prescripción, situación que terminaría aún más por desvirtuarla, y si se nos permite la expresión, por sustituirla.

Sobre la suspensión, el citado ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO, establece que "por razones de orden lógico, la caducidad no puede estar sujeta ni a interrupción, ni a suspensión, porque si esos derechos se ejercitan, la caducidad no se configura. En cambio si esos derechos no se ejercitan la caducidad se configura" (42). Abundando el autor sobre el mismo tema señala entre otras cosas que lo que no es admisible, es que se sostenga que los efectos de la caducidad son susceptibles de suspenderse, porque tal circunstancia contraría uno de los principios fundamentales que sostuvieron nuestros anteriores Códigos por las siguientes causas;

Primera.- la caducidad por su naturaleza no puede quedar sujeta a suspensión ni a interrupción durante la tramitación de instancias procesales, puesto que las mismas tienen por objeto, determinar si

42.- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. op.cit. p.354.

los hechos de que se trate fueron válidamente ejercitados por autoridades hacendarias. Por lo tanto mientras no se dicte la resolución respectiva la caducidad no se ha configurado y el término para su consumación, lógicamente no tiene porque suspenderse.

Segunda.- Es evidente que lo que persiguen las autoridades con la suspensión durante las instancias procesales, es que durante la tramitación de éstas, la autoridad ve claramente favorecidos sus intereses, en virtud de que si como consecuencia de dichas instancias se declara la nulidad o ilegalidad de la resolución que haya dictado, al haberse suspendido la caducidad, queda en posibilidad legal de emitir una nueva resolución en la que se subsanen los vicios de la anterior, y así sucesivamente (43).

d) Tal parece que con tantas reformas y adiciones, se pretendiera que las facultades de las autoridades no caduquen, ya que año con año son menos las que el Código contempla como posibles de extinguirse. Otra situación que se está presentando es que los supuestos a los que les es aplicable el término de cinco años que es la regla general de plazo en la caducidad son cada día menos, y en cambio los rubros en los que la caducidad, como "excepción", será de diez años son cada vez más amplios, esto hace parecer que en un futuro no muy lejano el plazo general será de diez años y la excepción de cinco.

Como hemos hecho notar, de las reformas que mayor impacto han causado respecto de la caducidad, son las efectuadas al artículo 67 en el Código vigente en 1992; es por ello que más adelante se le

dedicará un capítulo exclusivamente para hacer las críticas complementarias a las ya mencionadas en el presente inciso, y las propuestas que hemos considerado que deberían tomarse en cuenta para que la caducidad vuelva a ser un figura de seguridad jurídica.

C A P I T U L O I I I

ANALISIS DE LA CADUCIDAD COMO INSTRUMENTO DE SEGURIDAD JURIDICA EN EL DERECHO FISCAL

A) RAZON DE SER DE LA CADUCIDAD EN FUNCION DE LA SEGURIDAD JURIDICA.-

En el inciso C) del primer capítulo de esta tesis, ya se había mencionado que la caducidad es considerada como un instrumento de seguridad jurídica.

El hecho de otorgarle este sentido a la caducidad no es reciente, sino que nos remonta a la época en que desapareció el sistema formulario del Derecho Romano, que consistía en que los juicios o los procedimientos se tenían que someter a fórmulas sacramentales que se tenían que seguir para que el sujeto pudiera ejercitar alguna acción.

En ese tiempo todos los juicios se seguían ante los Magistrados, pero tales nombramientos eran de por vida y la litis contestatio perpetuaba la acción por regla general. Las partes podían por esto prolongar la duración del juicio indefinidamente sin temor de ninguna caducidad, lo que trajo consigo grandes inconvenientes.

Como antecedente de la necesidad imperiosa que existía de poner una solución a estas situaciones que eran de por vida, el Emperador Justiniano, Augusto, a MENNA Prefecto del pretorio dispuso lo siguiente;

"Criminales causas omnimodo intra duos annos a contestatione litis connumerandos finiri censemus, nec ulla occasione ad ampliora produci tempora, sed post bienii excessum, minime ulteriuslite durante, accusatum absolvi, scientibus iudicibus corumque officiis, quod, si litigatioribus admonentibus ipis litis introductionem vel

examinationem distulerint, pena vicenarum librarum qur, ferientur"(44).

Traducción:

"Mandamos que de todos modos terminen las causas criminales dentro de dos años de la contestación del litigio, y que en ninguna ocasión se prorroguen a más amplio plazo sino que después del transcurso del bienio, no durando ya más el litigio, sea absuelto el acusado, sabiendo los jueces y sus oficiales, que si instando los litigantes hubieren ellos mismos diferido la presentación ó el examen del litigio, serán castigados con la pena de veinte libras de oro"(45).

El mismo Emperador Justiniano acudió al remedio de esos males en el año de 1530 con la expedición y aplicación de la famosa constitución llamada "properandum" nombre que se tomó de su primera palabra. Aparece en el Código, ley 11, del tít. I, cap. II. Dice: "Temeroso de que los procesos se hagan casi eternos, y para que no sobrepasen la vida humana, nos ha parecido necesario para apresurar su tramitación, establecer en todo el Universo la presente ley que no será restringida en ningún caso y en ningún lugar: Es por ello que ordenamos que todos los procesos intentados sobre bienes o sobre acciones personales se terminen en un espacio de tres años a contar de la litis contestatio...."(46).

En la misma constitución Properandum, Justiniano agregó que: "La perención (caducidad) es un medio adoptado por el derecho para

44.- CORPUS IURIS JUSTINIANORUM. Tomo V. Codex, Libro IX, título XLIV. Número 3. Edita e imprime: Editorial Lex Nova S.A., Valladolid España.

45.- IDEM.

46.- EDUARDO PALLARES. op. cit., p.118.

impedir que los litigios entre los particulares se eternicen y mantengan entre ellos los odios, las divisiones, las discusiones que comunmente producen, ne lites fiant pene inmortales" (47).

Se puede observar, que aunque es demasiado ambicioso el artículo en el que se instituye la perención, por pretender que tenga un caracter universal, resulta sumamente notable, que desde la antigüedad las autoridades buscaban tener un orden jurídico eficaz para que valiéndose de figuras como la caducidad que protegen valores como la seguridad jurídica, se lograra el bienestar de la sociedad.

1.- LA SEGURIDAD JURIDICA COMO GARANTIA INDIVIDUAL.-

En toda sociedad existe una contradicción que concierne a la persona; por una parte el individuo es un ser libre y por otro ve coartada esa libertad en función de los derechos de sus semejantes.

De esta circunstancia surgen términos tales como; la justicia, el bien común, etc. que justifican que el hombre sacrifique parte de su libertad en aras del bienestar de la comunidad.

Es por esto, que el Constituyente rodeó al pueblo de un marco de garantías que protegen las libertades individuales y fundamentales del hombre, sostienen JESUS QUINTANA Y JORGE ROJAS. Y continúan diciendo "que los derechos y las obligaciones que conllevan la relación existente entre gobernados y gobernantes, lleva implícitas prerrogativas tales como la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica y la propiedad" (48).

47.- IDEM.

48.- QUINTANILLA VALTIERRA, Jesús y RIOJAS YAÑES, Jorge. op.cit., p. 237.

Establece el mismo autor, palabras más, palabras menos, que desde el punto de vista del sujeto activo de la relación jurídica en que se revela la garantía individual, surge un derecho o potestad jurídica que se puede hacer valer obligatoriamente frente al Estado de manera mediata, y frente a la Autoridad de manera inmediata. En cuanto al sujeto pasivo, nace una obligación correlativa, lo que constituye el objeto tutelado por las garantías individuales consistente en una exigencia imperativa que el gobernado reclama al sujeto pasivo de la mencionada relación, Autoridades y Estado en el sentido de que se respete un mínimo de actividad y la seguridad indispensable para el desarrollo de su personalidad (49). El ser humano tiene, por tanto, una estructura jurídico legal, en la cuál podrá fundamentar sus actuaciones frente al Estado, y al mismo tiempo le servirán de base para poner un límite a las actuaciones del Estado y sus representantes.

HERNANDEZ CARMONA indica, que las autoridades como tales, "tienen la función de prestar servicios públicos que vienen a crear condiciones materiales necesarias que forman parte del Bien Común al igual que la creación de un orden jurídico, a través del cual se logre la justicia, el orden y la paz social" (50). Esta aportación de un orden jurídico para realizar el Bien Común está seguido de otra aportación que es la seguridad jurídica que es el instrumento idóneo para lograr dichos fines.

Dado que estamos manejando tanto el concepto de seguridad jurídica creemos necesario el aportar algunas definiciones.

49.- IDEM.

50.- HERNANDEZ CARMONA. op.cit., p. 160.

RAFAEL DE PINA dice de la seguridad jurídica, "que es una garantía que representa la organización estatal en orden al mantenimiento del Derecho y la consiguiente protección del individuo, nacional o extranjero" (51).

J. T. DELOS citado por Hernández Carmona, al referirse al problema de la seguridad jurídica como fin del Derecho en su ponencia, presentada ante el tercer Congreso del Instituto Internacional de Filosofía del Derecho y de Sociología Jurídica, celebrado en Roma en los años de 1937 y 1938 señaló lo siguiente:

"En su sentido más general la seguridad es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no sean objeto de ataques violentos, o que si éstos llegaran a producirse, les serán asegurados por la sociedad, protección y reparación" (52).

Continúa HERNANDEZ CARMONA agregando que la seguridad jurídica "supone una garantía dada al particular sobre el respeto a sus derechos y sobre la clara definición de sus obligaciones que se logra a través de un orden eficaz y justo que produce en él un estado de certeza jurídica". Entendiéndose por esta última un conocimiento que tienen las personas respecto de aquello a lo que tienen derecho y de aquello a lo que están obligadas (53).

RAUL RODRIGUEZ establece, que "el artículo 16 constitucional señala la forma como se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la Autoridad en general y por lo tanto de la fiscal, al establecer que nadie puede ser molestado en su persona, familia

51.- DE PINA, Rafael. **Derecho Civil Mexicano**. Tomo III. Ed. Porrúa S.A.. México, 1973. p.166.

52.- HERNANDEZ CARMONA. *op.cit.*, p. 161.

53.- IDEM.

domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento" (54).

La defensa de la Constitución debe levantarse frente a los poderes públicos, al igual que frente a las autoridades que los representan, cuyas limitaciones, son el objeto de la propia Constitución; estas limitaciones de los poderes entre sí y de los poderes en relación con los individuos, sólo pueden ser ignoradas e infringidas por los mismos órganos limitados. "A veces las leyes secundarias se preocupan por proteger en las relaciones de los individuos entre sí, los derechos que la Constitución consagra con el nombre de garantías individuales, convirtiendo en delito su violación (art. 264, frac. II, del Código Penal); pero esta medida no se adopta para salvaguardar la Constitución, sino para estimar que el acto de un particular, engendro un malestar tal en la sociedad, que merece ser sancionado como delito. La defensa típicamente Constitucional es la que erige para contener a los poderes dentro de sus órbitas respectivas" (55).

Aplicando este concepto de seguridad jurídica a la caducidad, la Autoridad, al transcurrir el plazo en el cuál se han extinguido sus facultades, ya no tendrá una norma en la cuál sustentar su actuación, por lo que se verá obligada a abstenerse de la realización de la misma.

54.- RAUL RODRIGUEZ LOBATO. op.cit., p.229.

55.- TENA RAMIREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano; vigésima tercera edición. Ed. Porrúa S.A.. México, 1989. p.491.

2.- CADUCIDAD COMO INSTRUMENTO DE SEGURIDAD JURIDICA.-

Habiendo definido en el numeral anterior lo que es la seguridad jurídica, continuaremos este estudio señalando el por qué al referirnos a caducidad estamos hablando intrínsecamente del ya citado concepto de seguridad jurídica.

La caducidad es, como ya hemos advertido en esta tesis, "la pérdida de un derecho o una acción por su no ejercicio durante el plazo señalado". He aquí el punto de conexión, dado que las facultades de las Autoridades Fiscales, transcurrido el término que marca la ley, quedarán extinguidas, y los particulares tendrán la certeza de que estas Autoridades, no podrán ejercitar las facultades que les fueron conferidas -y que están sujetas a caducidad de acuerdo al Código Fiscal de la Federación- cualquiera que sea el estado que guarde el procedimiento administrativo que se hubiere iniciado, y aún en el caso de que dicho procedimiento haya culminado con la respectiva resolución, si ésta no se hubiere notificado al afectado antes de concluir el plazo de caducidad.

Al respecto de la caducidad como instrumento de seguridad jurídica FRANCISCO DE LA GARZA cita en su libro de Derecho Financiero Mexicano, la siguiente jurisprudencia:

"La SS del TFF ha dicho: La caducidad consagra un principio de seguridad jurídica de los particulares, relativo a que los contribuyentes al término de 5 años tendrán la certeza de que las autoridades fiscales no podrán ya ejercitar sus facultades a que el propio numeral se refiere. RTFF, 2ª Época, Núm. 52, IV-84, tesis 17.

El 1er TCMA 1 ero resolvió que cuando el artículo 32 del CFF, 1967 (ahora 67, en 1992) establece que la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito o cumplimiento de la obligación pudieran ser legalmente exigidos, está indicando que a partir del momento en que la autoridad pueda legalmente proceder a exigir el

crédito, por falta de pago oportuno y espontáneo, corre la prescripción de la obligación de pagarlo, independientemente de que la autoridad haya dado o no un paso tendiente a la determinación y cobro, y que a partir de los actos que para esos efectos haya realizado (y notificado) se reanuda el correr del propio término, ya que 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 objetos de la prescripción que son dar seguridad jurídica a las relaciones entre el fisco y los obligados de manera que la amenaza de cobro no se cierna indefinidamente sobre éstos..... la caducidad de facultades del fisco para liquidar obligaciones fiscales y dar, las bases para su liquidación son cosas que pueden correr simultánea o sucesivamente, según las características del caso sin que pueda decirse que la obligación del causante de pagar no pueda empezar a prescribir mientras las autoridades no liquiden o les caduquen las facultades para hacerlo. En un caso lo que desaparece legalmente es la obligación del causante, aunque si decide hacerlo no sería pago de lo indebido. Y en el otro caso lo que desaparece legalmente es el derecho del fisco de dar bases para liquidar un crédito. O sea que los objetos de ambas instituciones son diferentes: en una obligación del causante y en otra facultad del fisco." JSF, VII Época, Vol. 68, 6ª parte, p. 62, Vols. 97 y 102, 6ª parte, p. 191 (56).

Con esta jurisprudencia lo que se busca una vez más es reafirmar, que la caducidad es una figura que garantiza al particular que vive en un Estado de Derecho, en el que las autoridades tienen límites que marcan la pauta a su actuación, y que prohíbe que éstas actúen indiscriminadamente. La jurisprudencia contiene por otro lado conceptos sobre los cuáles se considera a la prescripción como otro instrumento de seguridad jurídica. Ya que al igual que la caducidad, la prescripción tiene como finalidad que la autoridad, transcurrido un plazo determinado, se encuentre imposibilitada jurídicamente para cobrar créditos fiscales, puesto que los mismos se han extinguido.

56.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. op.cit., p.722.

B) REFERENCIA A LA PRESCRIPCION COMO OTRO MEDIO EXTINTIVO Y POR ENDE DE SEGURIDAD JURIDICA EN EL DERECHO FISCAL.-

Se dice que la prescripción es un medio extintivo de créditos fiscales, y por tanto, otorga al igual que la caducidad, seguridad jurídica al individuo que vive en una sociedad. Pero antes de entrar de lleno a este punto comenzaremos, definiendo que es en sí la prescripción.

1. DEFINICION DE PRESCRIPCION.-

En el derecho Romano primitivo, las acciones eran perpetuas, salvo un pequeño número que eran temporales; el deudor no podía defenderse por tanto invocando la inacción de su acreedor, por larga que hubiere sido.

Solo durante Teodosio Segundo en el año 424, una Constitución Imperial estableció un medio de defensa contra acciones perpetuas, la proscriptio triginta annorum (Código Teodosiano, 4, 14, 1. I; Código de Justiniano, 7, 39, 1. 3) (57). Es de ahí de donde se deriva el uso de la palabra prescripción. Tal como en la caducidad el surgimento de la prescripción fue provocado para evitar la perpetuidad de los procedimientos.

Tradicionalmente se ha definido a la prescripción como "la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo mediante el cumplimiento de los

57.- BOULANGER, RUPERT. *Tratado de Derecho Civil según el Tratado de Planiol*. Tomo V. Argentina, 1965. p.615.

requisitos que la ley marca" (58).

ADOLFO ARRIOJA distingue dos tipos de prescripciones:

- a) Adquisitiva.- Medio legal para adquirir bienes.
- b) Liberatoria.- Medio legal por el cuál se extinguen obligaciones generalmente provenientes de deudas y del correlativo derecho de hacerlas efectivas (59).

Los autores JEAN, HENRI y LEON MAZEAUD establecen que en el Código Civil Francés, la prescripción se encuentra entre los modos de extinción de las obligaciones y la tratan al mismo tiempo que la prescripción adquisitiva.

Estos dos tipos de prescripciones tienen en común consolidar una situación adquirida por el transcurso del tiempo, pero mientras que la prescripción adquisitiva, lleva a que una persona adquiera un derecho que pierde otra distinta, la prescripción extintiva extingue pura y simplemente un derecho. Además aclaran que la prescripción "no es verdaderamente un modo de extinción de las obligaciones, porque deja subsistente con cargo al deudor una obligación natural, pues ésta no se ha extinguido sino tan sólo se extinguirán los medios para exigir su cumplimiento, por lo tanto se extingue la acción no la obligación" (60).

Los mencionados autores agregan, que el acreedor que deja transcurrir cierto plazo sin demandar, pierde su acción. Esta acción se pierde por la prescripción extintiva (61).

58.- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. op. cit., p.341.

59.- IDEM.

60.-JEAN, HENRI Y LEON MAZEAUD. Lecciones de Derecho Civil. Parte 2ª Vol. III. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires, 1978. p. 409.

61.- IDEM.

RUPERT BOULANGER también hace una distinción entre prescripción adquisitiva o usucapión y la prescripción extintiva que Arrijoja denomina liberatoria. Definiendo a la extintiva como "la desaparición de un derecho por la expiración de cierto lapso durante el cuál su titular no la ha ejercido " (62).

Los autores que tratan la figura de la prescripción, sistemáticamente hacen la distinción entre los dos tipos de prescripción existentes, la adquisitiva o usucapión y la extintiva o liberatoria, éstas como se ha señalado, producen efectos diversos. La primera provoca la adquisición de un bien, y la segunda la pérdida de una obligación.

Se han definido los dos tipos de prescripciones, ya que todos los autores enfatizan las divergencias que entre ellas existen, pero para el siguiente desarrollo nos limitaremos única y exclusivamente a la prescripción extintiva o liberatoria, ya que es ésta la que guarda grandes similitudes con la caducidad, y por ello, la que es contemplada por el Derecho Fiscal, que es la materia de nuestro estudio.

Para concluir este punto hacemos notar que EMILIO MARGAIN considera que "el Derecho Fiscal debe sancionar no sólo la negligencia del sujeto activo en vigilar que los causantes cumplan puntualmente sus obligaciones fiscales, sino también la del sujeto pasivo por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente" (63).

En relación con esto, en bien del orden público y de la seguridad

62.- BOULANGER, Roupert. op. cit., p. 616.

63.- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Universidad Potosina. México, 1977. p.331.

y certeza de las relaciones del Estado con los contribuyentes, "el derecho de las autoridades para determinar o exigir prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción" (64).

2.- CADUCIDAD Y PRESCRIPCION.-

Tal y como fue mencionado anteriormente, entre la caducidad y la prescripción existen grandes similitudes, pero también grandes e importantes diferencias. Es por esto que la mayoría de los autores que se refieren a ellas tienen afán en enfatizar las diversas cualidades de cada una.

A fin de poder compararlas, primeramente necesitábamos saber qué era cada una de ellas. Por ello en el primer capítulo de esta tesis fue explicada ampliamente la caducidad y en el punto anterior fue definida la prescripción, así que con tales bases podemos proceder a realizar una análisis que sin pretender agotar el tema, dada la complejidad del mismo, nos permita tener una clara apreciación sobre las funciones de una y otra.

La separación que existe entre caducidad

y certeza de las relaciones del Estado con los contribuyentes, "el derecho de las autoridades para determinar o exigir prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción" (64).

2.- CADUCIDAD Y PRESCRIPCION.-

Tal y como fue mencionado anteriormente, entre la caducidad y la prescripción existen grandes similitudes, pero también grandes e importantes diferencias. Es por esto que la mayoría de los autores que se refieren a ellas tienen afán en enfatizar las diversas cualidades de cada una.

A fin de poder compararlas, primeramente necesitábamos saber qué era cada una de ellas. Por ello en el primer capítulo de esta tesis fue explicada ampliamente la caducidad y en el punto anterior fue definida la prescripción, así que con tales bases podemos proceder a realizar un análisis que sin pretender agotar el tema, dada la complejidad del mismo, nos permita tener una clara apreciación sobre las funciones de una y otra.

La separación que existe entre caducidad y prescripción, fue desconocida por la doctrina más antigua.

Las distinciones entre ambas figuras, fueron tomando importancia con GRAWEIN: quien afirmaba que la caducidad o temporalidad "es igual al plazo de existencia de un derecho" (65).

64.- IDEM.

65.- ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA II. op.cit., p.482.

El mismo autor, dice que "en ciertos casos de caducidad, se da también una inactividad por parte del titular, y que dicha conducta pasiva del sujeto de derecho, no presenta los mismos caracteres en la prescripción extintiva y en la caducidad" (66). Añade entre otras cosas, que esto tiene lugar, porque en la prescripción extintiva la inactividad por parte del titular no se refiere al ejercicio de las exigencias mismas, sino sólo a la ejecución de ciertas medidas de seguridad, consideradas por la ley como causas de interrupción de la prescripción extintiva formando en este sentido un medio de conservar viva la exigencia, más allá del plazo de prescripción a pesar de su continuada inactividad (67).

ROSENBERG añade a tales afirmaciones que no son, como lo entiende Grawein, el transcurso del plazo y el no ejercicio, los únicos supuestos o elementos distintivos de la caducidad. Sino que hace algunas modificaciones y determina que los supuestos son:

- a) "la concurrencia del transcurso del tiempo ya sea por el no ejercicio o la no realización de un acto por el acreedor, o bien;
- b) el hecho de que el reconocimiento por el no obligado no ha tenido lugar, o de que no se haya realizado un hecho de eficacia suspensiva" (68).

A manera de conclusión, en base a los estudios de los autores Grawein y Rosenberg, la prescripción extintiva se produce por el silencio de la relación jurídica durante el transcurso del plazo marcado por la ley; y en la caducidad el derecho se extingue por el no ejercicio, durante el plazo señalado también por la ley.

66.- IDEM.

67.- Ibidem.

68.- Ibidem.

ADOLFO ARRIOJA es otro de los autores que sostiene que entre la caducidad y la prescripción existen grandes similitudes y diferencias.

* Las similitudes consisten en que:

- a) "Ambas tienen por objeto extinguir tributos y contribuciones;
- b) Ambas se configuran en un plazo de 5 años; (regla general que se aplica a caducidad).
- c) Ambas pueden hacerse valer como solicitudes administrativas y como excepciones procesales"(69).

* Entre las principales diferencias encontramos que:

- a) "Mientras la prescripción opera tanto en contra como a favor del Fisco; la caducidad exclusivamente opera en contra del Fisco" (70).

La prescripción es una acción y una excepción que pueden hacer valer los contribuyentes contra el Fisco y éste, a su vez, contra los contribuyentes. Por el contrario la caducidad otorga una acción y una excepción exclusivamente a los contribuyentes frente al Fisco.

- b) "Mientras el plazo para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito que éste último formule de la existencia de un plazo; la caducidad por su naturaleza no está sujeta a interrupción, ni a suspensión" (71) (aunque por las reformas comentadas esto no resulta tan exacto), según la Doctrina.

Como ya habíamos señalado en el primer capítulo, existen autores que no han incluido en sus libros, las reformas que ha sufrido la caducidad a últimas fechas, ya sea porque los libros son muy antiguos

69.- ARRIOJA VIZACAINO, Adolfo. op. cit., págs. 341 y 342.

70.- IDEM.

71.- Ibidem.

o porque las reformas son muy constantes y dinámicas en el Derecho Fiscal, tal es el caso del párrafo anterior, en el que se sostiene que la caducidad no está sujeta a la suspensión, cosa que hoy en día ya no tiene validez absoluta, como se ha dejado aclarado en el capítulo segundo. Pero no por tales situaciones, hay que dejar de mencionar las interesantes aportaciones que ellos han dado al campo del Derecho Fiscal, haciendo simplemente las aclaraciones pertinentes.

c) "Mientras que el cómputo para que se consume la prescripción se inicia a partir de la fecha de exigibilidad del crédito de que se trate; el cómputo para que se consume la caducidad se inicia a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades fiscales" (72).

Una vez efectuada la comparación de las dos figuras, podemos entender más fácilmente por qué han sido manejadas como dos instituciones independientes. Y para concretar un poco sobre el tema nos permitimos resumir que la diferencia fundamental de la caducidad y la prescripción consiste en que:

- * la primera extingue las facultades de las autoridades fiscales, en tanto que;
- * la segunda extingue créditos fiscales. Desde el punto de vista del contribuyente la extinción de las obligaciones fiscales se traduce en la imposibilidad de la autoridad de exigirle al contribuyente el pago de un crédito fiscal, y desde el punto de vista del Fisco, quedarían extintas sus obligaciones de hacer las devoluciones que al contribuyente le hubiesen correspondido.

72.- IDEM.

Por contrario de todo lo anterior, la principal similitud consiste, en que la caducidad al igual que la prescripción; son figuras de caracter extintivo, por que tienen como fin el que por el sólo transcurso del tiempo el Fisco quede imposibilitado jurídicamente para ejercitar ciertas acciones o derechos que la ley le confiere.

Existe una Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, que sostiene de la misma manera que nosotros lo hemos venido haciendo, que la caducidad y la prescripción son dos figuras que aunque guardan un mismo efecto se refieren a diferentes aspectos. Y dado lo oportuno de la misma puesto que ese es precisamente el entorno que hemos querido darle a este análisis comparativos consideramos oportuno la transcripción de la misma:

PRESCRIPCIÓN Y EXTINCIÓN DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SISTEMA DE CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.- En tanto el artículo 32 del Código Fiscal, al establecer que las obligaciones ante el Fisco Federal y los créditos a favor de éste se extinguen por prescripción presupone la existencia del crédito fiscal, el artículo 88 se refiere exclusivamente a la pérdida de facultades de las autoridades fiscales para actuar, lo cual necesariamente sólo acontese antes de que se haya determinado la existencia de créditos. En resumen: El actual Código Fiscal distingue entre la extinción de los créditos fiscales como consecuencia del transcurso del tiempo y la pérdida, por el mismo motivo de las facultades de las autoridades administrativas para determinar la existencia de créditos fiscales. La primera está prevista en una norma sustantiva y la segunda en otra de caracter procesal. La prescripción de los créditos fiscales se interrumpe con cada gestión de cobro del acreedor notificada o hecha saber al deudor por el reconocimiento expreso o tácito respecto de la obligación de que se trata, como se desprende del artículo 33 del Código Fiscal; mientras que la extinción de las facultades de las autoridades para actuar no puede ser interrumpida, lo cual constituye un principio de seguridad jurídica para los particulares, ya que estos al término de cinco años, tendrán la certeza de que las autoridades fiscales no podrán ya ejercitar las facultades a que el mismo se refiere, cualquiera que sea el estado que guarde el procedimiento administrativo que se hubiere iniciado y aún en el caso de que dicho procedimiento haya culminado con la resolución respectiva, si ésta no se hubiere notificado al afectado antes de concluir el plazo, ya indicado.

Nota: Los preceptos a que alude esta jurisprudencia al citar los artículos 32, 33, y 88 son del Código Fiscal vigente.

Séptima Epoca, Tercera parte;

Vol. 18, pág. 106. A.D. 3761/69. Garavet Masmania Arutun. 5 votos.

Vol. 20, pág. 66 A.D. 2950/69. Julia Talavera Vda. del Valle y otros. 5votos.

Vol. 20, pág. 66. A.D. 3443/69. Celia del valle y Talavera . 5 votos.

Vol. 29, pág. 22 A.D. 6219/69. Garavet Mesmania Aruntun. Unanimidad de 4 votos.

Vol. 69, pág. 55 A.D. 92/74. Mexicana de Autobuses, S.A. de C.V. Unanimidad de 4 votos.

Por último, no podemos dejar de hacer mención que en esta tesis se hace una clara referencia sobre el principio de seguridad jurídica que tiene la caducidad por su misma esencia. Mismo que corrobora lo que ya se había sostenido a este respecto en el punto número dos del inciso A) de este capítulo.

3. PRESCRIPCIÓN COMO INSTRUMENTO DE SEGURIDAD JURÍDICA.-

Al igual que establecimos la principal diferencia entre caducidad y prescripción, queremos subrayar el elemento en común más importante que entre ellas existe. Como ya se ha mencionado, las dos figuras tienen un mismo efecto, que es la extinción de un derecho o una obligación por el paso del tiempo. Y es aquí de donde emana la seguridad jurídica. Por ello es que éstas figuras son necesarias para el orden social.

La prescripción puede fundarse sobre motivos de orden público: "sería contrario al orden público permitir que los deudores y sus descendientes pudieran ser demandados durante demasiado tiempo, porque se encontrarían en imposibilidad de saber si el pago se había

efectuado ya; resultaría de ello una inseguridad intolerable; por otra parte, la inacción prolongada del acreedor debe ser sancionada por causa del interés general" (73). La prescripción aparece, pues, ante todo, como una institución destinada a introducir la seguridad en las relaciones jurídicas.

Nos resta decir que pudiera ser que la prescripción fuera considerada como injusta, ya que esta figura al cabo de cierto tiempo desaparece toda posibilidad de reclamación o el ejercicio de algunos derechos que tiene la autoridad sobre el contribuyente, pero esto es plenamente válido ya que lo que busca realmente es acabar con situaciones o discusiones interminables.

Antes de concluir el capítulo, queremos hacer una pequeña referencia a lo que sucede en materia Penal respecto de la prescripción de los delitos.

La prescripción, dice el Código Penal Federal en su artículo 100, consiste en la extinción de la acción penal y las sanciones por el simple transcurso del tiempo. Del mismo modo que la prescripción en materia Fiscal, ya que por el paso del tiempo la autoridad pierde su derecho de ejercitar alguna acción contra el particular, con el único objeto de que los sujetos que hayan cometido algún delito no sean perseguidos de por vida por la comisión de éste, ya que la prescripción busca limitar la actuación de la autoridad a un plazo que viene específicamente determinado en el Código Penal.

Hacemos esta comparación porque nos parece muy importante

73.- JEAN Henri Y MAZEAUD León. op.cit., p.407.

destacar, que si a cualquier persona que cometa algún delito, la ley le otorga el derecho de que la acción que se puede ejercer en su contra se extinga en un determinado plazo, con mucha mayor razón deberían caducar las facultades de las autoridades administrativas que se pueden ejercitar en contra de los contribuyentes, ya que hoy en día parece ser más perseguido y penado el no pagar impuestos que el ser un homicida, porque es más factible que prescriban las actuaciones del Ministerio Público en la persecución de un delito, a que caduquen las facultades de verificación del Fisco.

C A P I T U L O I V

LA CADUCIDAD SEGUN SU REGULACION A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1992.

A) CRITICA A LA REFORMA OPERADA AL ART. 67 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION CON VIGENCIA A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1992.

Al analizar el artículo 67 del C.F.F vigente en 1992, en el capítulo II inciso D, contenido en esta tesis, se hizo referencia ya, sobre cada una de las reformas que se han dado en materia de caducidad respecto de la forma en que era regulada anteriormente.

Con el objeto de no hacer una repetición ociosa de todo lo comprendido en el mencionado capítulo procederemos a destacar los puntos más relevantes que encontramos en la mencionada reforma, conjuntamente con las reformas que se han llevado a cabo a partir de 1985, y simultáneamente haremos una crítica de los cambios y adiciones que consideramos erróneos en su aprobación por parte del Legislador:

1.- Respecto al primer párrafo del artículo 67 del Código en comento, mismo en que se encuentran contenidas las facultades de las autoridades fiscales sujetas al término de la caducidad, cabe mencionar que dicho rubro es cada vez más concreto ya que hoy en día sólo son las facultades de:

- determinar contribuciones omitidas y sus accesorios y;
- la facultad de imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales, son susceptibles de caducar.

Esto como lo sabemos no sucedió de un día para otro, sino que poco a poco se han venido suscitando tales cambios, hasta llegar al estado que actualmente guarda el artículo 67, de cualquier forma nos atrevemos a afirmar que este año se puede considerar como catastrófico para la caducidad, ya que estas modificaciones atentan directamente contra la razón de ser de esta figura.

Una muestra más de que esta situación no hace mucho tiempo era totalmente diferente, y de que la caducidad, por el contrario de su regulación actual contemplaba una amplia gama de facultades que eran susceptibles de extinción, es la siguiente tesis del Tribunal Fiscal de la Federación:

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD.- TERMINO PARA COMPUTARLA.- De conformidad con lo dispuesto por artículo 13 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, que por ser ley especial es aplicable al caso, el término de la caducidad de las facultades de la autoridad para determinar la existencia de las obligaciones fiscales, señalar las bases para su liquidación y fijarlas en cantidad líquida se extinguen en un plazo de 5 años, no sujeto a interrupción ni a suspensión, contado a partir del día siguiente en que se haya presentado la declaración definitiva; a consecuencia, si ha transcurrido el mencionado plazo, debe considerarse que han caducado las facultades de la autoridad para determinar un crédito fiscal.

Revisión No. 804/86.-Resuelta en sesión de 3 de noviembre de 1986, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Germán Canseco de la Fuente (74).

Esta tesis, que aunque se refiere a una ley específica, es una prueba sobre el criterio tan certero y el manejo tan adecuado que hacía y hace el Tribunal Fiscal de la Federación, sobre la caducidad, en base a que nos atrevemos a poner en entredicho lo favorable de las modificaciones que se han llevado a cabo. Ya

74.- Revista del Tribunal Fiscal de la federación. Publicación Oficial, Segunda Epoca, Año VIII, Número 83, Noviembre de 1986.

mencionamos que anteriormente la caducidad era un instrumento que nos proporcionaba certeza jurídica, puesto que el contribuyente era realmente protegido de las actuaciones extemporáneas del Fisco, cosa que en la actualidad no sucede, puesto que, primeramente, son muy pocas las facultades que se extinguen por este medio, y en segundo término, éstas se refieren a situaciones tan concretas que dejan la puerta abierta a la Autoridad, para que actúe libremente en el tiempo, sin obstáculos legales que lo impidan, con las únicas limitaciones que nos otorgan las garantías individuales, y atreviéndonos a ir más allá al sostener que tales reformas pueden llegar a trascender a la transgresión de éstas.

De esta última idea nos surgen las siguientes dudas: *¿es realmente la caducidad un instrumento de seguridad jurídica?, ¿es una figura que se encarga de proteger los derechos de los contribuyentes como debería?.* Tal como lo analizamos en el capítulo anterior, y como lo sostienen los doctrinistas pudiésemos contestar que sí, pero si nos basamos en la situación real que estamos viviendo, quizá deberíamos decir, que la caducidad "era" un instrumento de seguridad jurídica que ha sido modificada a capricho del Legislador Federal, puesto que éste, en base a las facultades de iniciar, formular y modificar leyes que le otorga la Constitución ha cometido tales desfiguraciones, estableciendo como lícitas situaciones que de hecho no lo eran, y como ya han sido tantos los cambios, ya no sería tan extraño que un día de estos se emita una ley o una jurisprudencia en la que por unanimidad de votos se resuelva resuelto cambiarle la naturaleza a la caducidad. Quizá esta idea sea un tanto descabellada, pero sólo la utilizamos para hacer más

gráfico el modo en que se han venido realizando todas estas reformas y los efectos tan graves que esto acarrea.

2.- Por lo que respecta a la obligación que tiene el contribuyente de conservar su contabilidad durante un plazo de diez años, queremos añadir que esta medida no beneficia desde ningún punto de vista a los particulares, ya que esto tendrá implicaciones negativas para ellos, tales como:

- Necesidad de una mayor organización por parte del contribuyente;
- Mayor acumulación de documentos, así como el hecho de destinar mayores espacios para su conservación;
- Y por último, que el plazo que tiene la autoridad para revisar la contabilidad de los contribuyentes ya no será de cinco años, sino de diez, porque aunque esos no son los términos en que se encuentra expresamente redactado el texto del artículo 67 del Código Fiscal en comento, el hecho de que el contribuyente tenga la obligación de conservar su documentación durante el plazo de diez años, hace que las autoridades puedan ejecutar sus facultades de revisión durante todo ese tiempo para cerciorarse de que el particular cumpla con esta disposición, y éste no podrá negarse a proporcionarsela puesto que es un derecho del Fisco que no se puede evitar.

Como ya se ha mencionado, las facultades de verificación que tiene el Fisco, ya no caducan, y esto deja al contribuyente de por vida a la expectativa, puesto que la autoridad podrá llegar en cualquier momento a realizar alguna revisión sobre las contribuciones de un particular, aunque ya no esté en posibilidad de liquidarlas, situación que nos parece incorrecta, puesto que se le deja esta

opción a la Autoridad, quedando el contribuyente imposibilitado para aplicar algún medio de defensa contra tales actos que muy probablemente le puedan acarrear trastornos y molestias en relación al desarrollo usual de sus actividades.

La única limitación que tendrán las Autoridades Fiscales en relación con las facultades de verificación y comprobación será aludido al término de diez años que explicamos en el párrafo anterior, porque después de este plazo el contribuyente no tiene la obligación de conservar la información que se desprende de su contabilidad y por lo tanto será totalmente inoperante el efecto que se produce con la eliminación de la posibilidad de que caduquen las facultades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo que provoca que las reformas en comento se conviertan en absurdas.

3.- Se ha hecho referencia varias veces durante el desarrollo de esta tesis, sobre la licitud o ilicitud de que opere la suspensión de los plazos de la caducidad, tal como lo contempla nuestro Código Tributario actualmente, o que opere la interrupción que aunque hoy en día no se encuentra contemplada en la norma jurídica, de igual forma que fue añadida y ampliada la suspensión, podría iniciar la vigencia de la interrupción, a lo cual se ha dicho también que es totalmente erróneo e improcedente, ya que la caducidad es una figura que busca la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria por el simple transcurso de un plazo determinado, y el suspender o interrumpir dicho término sería igual que atentar directamente contra el espíritu de la misma.

El objeto de que estas facultades extingan, es motivado por la necesidad que existe en toda sociedad de que prevalezca la armonía y el bienestar de la comunidad. Por ello es que al quedar inoperante la ejecución de las facultades de la autoridad, se evita que el contribuyente sea de por vida condenado a arrastrar errores u omisiones que cometió en el pasado, o sujeto a la existencia de caprichos hostigantes o venganzas de ciertos Funcionarios Fiscales.

De modo contrario, lo que esta reforma relativa a la suspensión puede provocar es que, por ejemplo, si a un contribuyente que omitió negligentemente declarar unos ingresos, le practican una auditoría a los cuatro años y medio de dicha omisión, y la auditoría tuvo una duración de un año con seis meses, durante los cuales la Autoridad emitió las actas parciales correspondientes, a fin de que no operara la caducidad evitando de ese modo que se extinguieran sus facultades, al dar por terminada la auditoría, el Fisco emitirá su correspondiente acta final o en resolución por separado, por medio de la cuál determinará los créditos fiscales omitidos, las multas, los recargos desde el día en que se dió la omisión, hasta el día en que fueron determinadas. Para ese entonces, el crédito fiscal será tan gravoso que posiblemente el contribuyente esté imposibilitado materialmente para cubrirlo, además de que dicha contribución habrá dejado de ser proporcional y equitativa, y por ende, se estaría violando la garantía Constitucional que contiene el artículo 31 Constitucional fracción IV, en el que se establece como obligación de los mexicanos:

"Contribuir para los gastos Públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta idea es corroborada por el autor JUVENTINO CASTRO, en su libro de Garantías y Amparo (75).

Esta suspensión, como hemos sostenido, no beneficia en modo alguno a los contribuyentes, pero sí en cambio a las Autoridades:

- Puesto que el lapso en el que se encuentra suspenso el término de la caducidad, será utilizado por la Autoridad para dictar una resolución al supuesto que haya motivado la suspensión en el tiempo que lo considere "conveniente", y además tendrá el tiempo suficiente para subsanar cualquier vicio que se haya presentado antes de que las facultades se extingan ya que gracias a esta suspensión el término no ha caducado.

- Otro motivo, es el hecho de que se suspenda el cómputo de la caducidad, por la interposición de un recurso o un juicio, ya que es una manera muy delicada de desalentar a la interposición de medios de defensa legales que tiene el contribuyente para defenderse de la negligencia o ineptitud de la Autoridad. Lo cuál puede interpretarse como una sanción que impone la Autoridad al que osa interponer medios de defensa.

- Además de la anterior causal de suspensión, este año le fue añadida otra más. Consistente, en que ésta operará cuando las Autoridades practiquen auditorías o revisen dictámenes de contador público. Tampoco consideramos justificantes para que se declare procedente la

75.- CASTRO, Juventino. Garantías y Amparo. Ed. Porrúa S.A. cuarta edición. México, 1983. p.160.

suspensión dichos actos, puesto que estas prácticas, de por sí distraen a los miembros de la empresa de sus labores cotidianas, e impiden hasta cierto punto que se realicen las operaciones normales de la empresa, y por si esto no fuera suficiente, ahora las Autoridades no tienen ninguna limitante en cuanto a tiempo se refiere, porque el único impedimento por el que dejarían de ejecutar estas facultades, sería por la caducidad de las mismas, que en estos casos quedará suspendida hasta que la Autoridad concluya dichos procedimientos. Por lo tanto, en lugar de que se busque que los procedimientos sean lo más expeditos posibles, se le dan a la Autoridad todos los medios que producirán un efecto totalmente contrario.

- Cabe agregar que la situación planteada anteriormente provocará que los contribuyentes queden sujetos al arbitrio o capricho de los funcionarios, lo que va en relación directa con la transgresión de la garantía de seguridad jurídica, a la que tanto hemos hecho referencia.

Y así como la ley ha cambiado, lógicamente las nuevas jurisprudencias apoyarán tales tendencias, como ejemplo tenemos la siguiente, que ha sido emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación:

"CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.-

La caducidad como institución del procedimiento administrativo cuyo cómputo se puede interrumpir, aparece con ese caracter 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 1979 y hasta la promulgación del actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 67. La aplicación de las normas de sobre caducidad debe considerarse que por reglas de procedimiento se aplican las vigentes aún cuando se hayan expedido con posterioridad a las situaciones jurídicas 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 cómputo 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 realizan en cumplimiento de las sentencias o resolución que conozca total o parcialmente de la validez de la resolución del caso.

Contradicción de Sentencias No. 1/89.- Juicios 11/85 y Acums. Y 117/88.- Resuelta en sesión de 8 de mayo de 1990".

R.T.F.F. Tercera Epoca, Año III, No. 29, Mayo 1990 (76).

Esta jurisprudencia no conforme con ratificar una de las causas de suspensión que tanto hemos criticado por impecedente, sostiene una situación que nos parece alarmante, ya que manifiesta que la caducidad como institución del procedimiento administrativo se puede interrumpir, afirmación que supuestamente encuentra sus bases desde el artículo 88 del C.F.F. 1979 hasta el 67 del C.F.F. vigente, dato que es totalmente falso, ya que dicho artículo establece expresamente que la caducidad no está sujeta a interrupción, y lo que es más, nunca ha sido susceptible de interrumpirse. Motivo por el que no entendemos el objeto de tal afirmación, ya que esta jurisprudencia está yendo más allá de la ley. Podríamos suponer que los miembros de la Sala del Tribunal Fiscal que dictaron tal sentencia, están ignorando la diferencia tan grande que existe entre la suspensión y la interrupción de la caducidad.

76.-Obra Conmemorativa del quinto aniversario de la promulgación de la ley de Justicia Fiscal. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937 - 1991. México, 1991. p.283.

B) PROPOSICIONES PARA SOLUCIONAR LA PROBLEMATICA CREADA CON LAS REFORMAS.-

Con la propuesta que aquí vamos a efectuar, lo que se pretende, es que la caducidad vuelva a ser un verdadero instrumento de seguridad jurídica, y a su vez deje de ser un instrumento de administración hacendaria para facilitar y aumentar la determinación de créditos fiscales.

Que en lugar de que estos medios sean utilizados de modo tal que dejan una sensación de prepotencia de la Autoridad hacia el contribuyente, se cree una conciencia social que tenga como efecto que los sujetos de los contribuciones cumplan con el pago de los mismos en virtud de un valor más noble que la mera imposición, sino porque se trate de lograr un acrecentamiento en el nivel de vida y un bienestar común, lo cuál se logrará si las Autoridades hacen un buen uso de los tributos, y se mantiene a la ciudadanía al tanto de estos movimientos, de modo que los particulares estén convencidos de que el pago de éstos se traduce en beneficios reales para ellos y para la población en general.

Que no se busque a través la caducidad que el Fisco ejerza sus facultades sin ninguna limitación, sino por el contrario hay que retomar el espíritu original de la figura, que persigue evitar que el Fisco ejecute sus facultades de manera indefinida, pues el Derecho Tributario debe sancionar la negligencia del acreedor fiscal en vigilar que los contribuyentes cumplan puntualmente su obligación de cubrir los créditos establecidos a su cargo. Y no lo que se hace hoy en día, que es como ya se había comentado, premiar a la Autoridad,

dándole un límite de tolerancia para su actuación mucho más extenso y un mayor número de opciones en que puede proceder, logrando de esta manera reducir su promedio de ineptitud ya que con estas ventajas es lógico que su incidencia en errores disminuya.

De lo anteriormente señalado se desprende la necesidad de una nueva y definitiva regulación de la caducidad misma que implicaría la reforma al artículo 67 actual y que consideramos debe quedar en los siguientes términos:

"Las facultades de las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, comprobar la existencia de obligaciones omitidas y sus accesorios, señalar las bases para su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguirán en un término de cinco años, no sujetos a interrupción ni suspensión. Dicho término comenzará a correr desde el día siguiente:

I.- En que se presentó o se debió haber presentado la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas relacionadas con la exigibilidad distintas de presentar la declaración del ejercicio. En caso de presentarse declaraciones complementarias, el plazo empezará a correr a partir del día siguiente 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.

III.- Se hubiera cometido una infracción a las disposiciones fiscales, en caso de que estas infracciones sean de carácter continuo o continuado, el plazo empezará a correr apartir del día siguiente a aquél en que hubiera cesado o se hubiese dado la última conducta o hecho respectivamente.

Las facultades de la Secretaría de Hacienda para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal no se extinguirán conforme a este artículo".

Hemos formulado esta propuesta, basándonos en elementos que ya habían estado o que siguen estando contenidos en los artículos que se refieren a la caducidad, pero haciendo una selección detallada de ellos y estructurándolos de manera tal que no se destruya la esencia de la figura, ya que nuestra intención no es la creación de elementos nuevos en la caducidad, ni la modificación de la misma, sino que simplemente el artículo cumpla con su función primordial, que es la tutela de la seguridad jurídica.

C O N C L U S I O N E S

1.- La caducidad, es la acción o efecto de caducar, acabarse extinguirse o perder su efecto o vigor, sea por falta de uso o por la terminación de un plazo u otro motivo, alguna ley, decreto o costumbre.

2.- Doctrinalmente, la caducidad se entiende como una sanción por falta de ejercicio oportuno de un derecho.

3.- La caducidad en materia fiscal, es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercitado dentro del plazo prefijado.

4.- La naturaleza jurídica de la caducidad, implica el otorgar seguridad jurídica al contribuyente. Esto se desprende de la extinción de las facultades de las autoridades fiscales sobre los créditos o responsabilidades que no se exigieron al causante en el plazo que dispone la ley, evitando así, que las obligaciones sean eternas.

5.- La Ley de Justicia Fiscal, es la primera ley en la que encontramos algún indicio de la forma en que se debía extinguir las facultades de la autoridad, aunque en esa ley no se hace ninguna referencia expresa a la caducidad.

6.- En el Código Fiscal de 1938, se encontraban englobadas bajo un mismo rubro de prescripción, tanto la extinción del crédito fiscal, como las facultades de las autoridades para determinarlos.

7.- Fue hasta el Código Fiscal de 1967 cuando surgió una regulación específica para la caducidad, misma que se encontraba en el artículo 88 del citado Código, en el cuál se establecían las facultades que son susceptibles de extinguirse por este medio, entre las cuales se encontraban:

- a) La determinación de la existencia de obligaciones fiscales;
- b) Señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida;
- c) Imponer sanciones por infracción a disposiciones fiscales; y
- d) Verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El plazo para la caducidad de estas facultades es de cinco años contados a partir de los momentos que establece el artículo. Estos términos no estaban sujetos a interrupción ni a suspensión.

8.- En 1983, el artículo mencionado en el párrafo anterior fue reformado y adicionado por el artículo 67 del Código Fiscal de 1983, en el se dispuso que las facultades que caducarían eran:

- a) Comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales;
- b) Determinar contribuciones omitidas y accesorios; e
- c) Imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales.

En un plazo de cinco años no sujeto a interrupción, que se suspenderá cuando se interponga recurso de nulidad de notificaciones.

9.- En 1985 se efectuaron algunas adiciones al artículo 67 del Código Fiscal, mismas que consistieron en que el plazo de la caducidad sería de diez años cuando:

- a) El contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes;
- b) No lleve contabilidad;
- c) No haya presentado alguna declaración del ejercicio, estando obligado a ello.

10.- De las reformas efectuadas a la caducidad que mayor impacto han causado, son las que entraron en vigor a partir del primero de enero de 1992, puesto que realmente han afectado a la naturaleza jurídica de la figura, desvirtuando de este modo su razón de ser, que es proporcionar seguridad jurídica a los individuos.

Las facultades posibles de extinguirse en esta ley son:

- a) La determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios; y
- b) La imposición de sanciones por infracción a las disposiciones fiscales.

El plazo será de cinco años, que se suspenderán:

- a) Cuando las autoridades practiquen visitas domiciliarias o revisen dictámenes de Contador público;
- b) Cuando se interponga recurso administrativo o juicio.

El plazo continuará siendo de diez años para los casos en que fue establecido desde 1985.

11.- Con todos los cambios que se han suscitado en el manejo jurídico de la caducidad podemos decir, que hoy en día dicha figura no otorga más la seguridad jurídica que le es propia, puesto que el contribuyente está a expensas de las actuaciones extemporáneas del Fisco, ya que son tan pocas las facultades que por este medio son susceptibles de extinguirse y cada vez son mayores los mecanismos de suspensión aplicables al plazo de cinco años como regla general para que opere la caducidad, que la Autoridad tiene la posibilidad de actuar libremente en el tiempo, sin obstáculos legales que lo impidan.

12.- Estamos totalmente ciertos y sostenemos que es necesario que en todo orden jurídico, existan figuras como la caducidad, que busquen proteger valores como la seguridad jurídica, que es una garantía que representa la organización estatal en orden al mantenimiento del derecho y la consiguiente protección del individuo nacional o extranjero, para lograr el bienestar social.

13.- La prescripción en materia fiscal, que es una figura extintiva al igual que la caducidad, tiene por objeto extinguir -valga la redundancia- créditos fiscales, y por ende es considerada también como una figura de seguridad jurídica.

14.- A raíz de todas las modificaciones que ha sufrido la caducidad, ésta ha dejado de proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes, puesto que con tantas reformas se ha provocado que

los contribuyentes queden sujetos al arbitrio o capricho de los funcionarios públicos.

15.- En aras de solucionar la problemática planteada hemos hecho una propuesta para que se reforme una vez más el artículo que se refiere a la caducidad, pero esta vez en una forma definitiva a fin de que dichas modificaciones hagan que la figura tutele verdaderamente los principios que le dan su razón de ser.

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

- ARREOLA ORTIZ, Leopoldo. " La Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación". *Tribunal Fiscal de la Federación*, cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo II. Ensayos-II. Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, Departamento de Publicaciones. México, 1982. págs. 179 y 180.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, quinta edición. Ed. Themis. México, 1989. págs. 344 - 336.
- Cfr. AZUELA GUITRON, Mariano. "La prescripción y la Caducidad", en *Jurídica, Revista del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*. México. número 5, (s.f.).
- BOULANGER, RUPERT. *Tratado de Derecho Civil según el Tratado de Planiol*. Tomo V. Argentina, 1965. p.615.
- CASTRO, Juventino. *Garantías y Amparo*. Ed. Porrúa S.A. cuarta, edición. México, 1983. p.160.
- Código Fiscal de la Federación de 1938.
- Código Fiscal de la Federación de 1967.
- Código Fiscal de la Federación de 1983.
- Código Fiscal de la Federación de 1985.
- Código Fiscal de la Federación de 1992.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 79a. edición. Editorial Porrúa.
- Código Penal Federal de 1991.
- Código Civil para el Distrito Federal 1990.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Porrúa. México, 1988. págs. 718 y 721.
- DE LA ROSA SANTOSCOY, Arturo. "La suspensión legal del término caducatorio en materia fiscal". *Tribunal Fiscal de la Federación*, cuarenta y cinco años al servicio de México. Tomo I, ensayos-I. Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, Departamento de Publicaciones. México, 1982. p.765.
- DE PINA, Rafael. *Derecho Civil Mexicano*. Tomo III. Ed. Porrúa S.A.. México, 1973. p.166.

- *Diccionario Jurídico Mexicano*. Instituto de Investigaciones jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Ed. Porrúa. edición, México, 1989. p. 371
- *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*, Tomo II. Ediciones culturales del gran Diario "Novedades", miembro de la prensa asociada. México, MCMXLIT. p.235.
- *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, Tomo II. Ed. Bibliográfica Argentina. Argentina, 1967. págs. 481 y 482.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de las finanzas Públicas Mexicanas*. quinceava edición. Ed. Porrúa S.A. México, 1974. p. 101.
- GABINO FRAGA. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa S.A.. México, 1989. p. 100 y 231.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. Ed. Porrúa, S.A. México, 1986. p. 295.
- HERNANDEZ CARMONA, Edgar. *Temas Fiscales*. Ed. Themis. México, nov. 1982. p. 193.
- JEAN, Henri Y LEON Mazeaud. *Lecciones de Derecho Civil*. Parte 2ª Vol. III. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires, 1978. p. 409.
- JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Ed. ECASA. México, 1991. p. 403.
- KAYEL, Dionisio J.. *Derecho Procesal Fiscal*. Ed. THEMIS. México, 1991. Págs.142, 197 y 198.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Universidad Potosina. México, 1977. p.331.
- PALLARES, Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*. Ed. Porrúa. México, 1988. p. 119.
- PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Ed. Porrúa S.A.. México, 1976.
- *Revista del Tribunal Fiscal de la federación*. Publicación Oficial, Segunda Epoca, Año VIII, Número 83, Noviembre de 1986.
- RODRIGEZ LOBATO, Raul. *Derecho Fiscal*, segunda edición. Ed. Harla. México, 1983. págs. 15, 127, 171 y 227.
- SAINZ DE BUJARANDA, Fernando. "Análisis jurídico del hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen XV. México. Número 60. p. 117.
- SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo*. sexta edición. Ed. Porrúa S.A., México, 1974. p. 282.

- Obra conmemorativa del quinto aniversario de la promulgación de la ley de Justicia Fiscal. *Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937 - 1991*. Ed. Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1991. p.283.

- TENA RAMIREZ, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*; vigésima tercera edición. Ed. Porrúa S.A.. México, 1989. p.491.

- Ley de Justicia Fiscal de 1937.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta 1963.

- VALTIERRA QUINTANILLA, Jesús y RIOJA YAÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Trillas. México, 1988. p. 138.



... las hacemos mejor...!!

TESIS • COPIAS • ENCUADERNADOS • TRANSCRIPCIONES • REDUCCIONES • AMPLIFICACIONES • IMPRESIONES • ACETATOS • ALBANENES • COPIAS DE PLANOS • ENCUADERNADOS FINOS EN PIEL.

AV. UNION No. 135 esq. López Cotilla
Tel. 166•271