

CAPITULO II.- LA ACLARACION ADMINISTRATIVA.

Este procedimiento administrativo que recientemente se incorporó en el Código Fiscal de la Federación (1996), se le ha atribuido en la práctica la denominación “Justicia de Ventanilla”, y fue incluido en el mencionado ordenamiento con el propósito de establecer una vía de resolución ágil, sencilla y directa, en un plazo máximo de 6 días, a problemas relacionados con la imposición de multas formales, requerimientos presentación de declaraciones y registro federal de contribuyentes, el cual, sin constituir instancia, permitirá proporcionar una solución pronta y expedita a los contribuyentes.

Existen opiniones encontradas respecto a la supuesta bondad de este medio para resolución de problemas sin impugnación, ya que impera una desconfianza por parte del particular porque este medio no provoca instancia y no pueden impugnarse la resolución que le recaiga mediante la presentación de los medios de defensa.

Al respecto Daniel Diep Diep en su Exégesis del Código Fiscal de la Federación manifiesta lo siguiente: “Con esta medida se pretendió asimilar lo estrictamente tributario al trámite aclaratorio que ha existido desde hace mucho tiempo en materia de seguro social. Sin embargo, en el ámbito fiscal, el resultado, como la práctica lo demuestra sobradamente, es que se trata de un trámite notoriamente inútil, salvo en la medida en que con él se abran las puertas para llegar a los consabidos “*arreglos*” que acrecientan la corrupción, pero siempre que el contribuyente sea proclive a la complicidad con el funcionario en tal clase de prácticas.”²⁶. Claramente esta opinión es una desesperanzada en cuanto a la justicia tributaria, nosotros sentimos que la aclaración administrativa es un medio de solución de problemas sin necesidad de litigio que no priva del derecho de audiencia, si los tiempos son manejados con prudencia por el promovente.

Tomando en cuenta que constantemente se nos dice que ante las actuaciones ilegales de las autoridades fiscales que provocan sanciones, el acceso a la justicia (en este caso justicia

Porrúa, 4ª ed. México, DF. 1999. p. 78.

²⁶ DIEP, DANIEL. “Exégesis del Código Fiscal de la Federación”. ED. Pac, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 1999. p. 182.

administrativa) requiere necesariamente de la contratación de un asesor legal, que garantice con sus conocimientos el debido proceso y la obtención de una resolución favorable, evidentemente ello provoca que al profesionista se le paguen honorarios con cargo al contribuyente, ante algo notoriamente ilegal.

Muchas de las veces esas infracciones son a vistas irregulares e improcedentes, por ejemplo, una multa por no haber atendido un requerimiento de declaraciones provisionales, que si se atendió en tiempo y forma, y la empresa tiene una forma clara de acreditarlo.

La alternativa a la contienda legal, contemplada por el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, como hemos dicho se le denomina en la práctica procedimiento de aclaración administrativa, y procede en ciertos y limitados supuestos, y se supone debe resolverse de forma expedita. El uso de esta alternativa legal puede evitar , en su caso y con los debidos cuidados, de un asesor legal.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

1.1.- Casos de procedencia.

El artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, señala:

“ART. 33-A.- Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI de este Código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.”

De lo antes transcrito se desprende que la aclaración administrativa procede respecto de las siguientes resoluciones:

a) Aquellas donde la autoridad fiscal determine una estimación de impuesto omitido, porque el contribuyente o responsable solidario hubiere dejado de presentar declaraciones periódicas (provisionales o del ejercicio), avisos y demás documentos dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales. (Artículo 41 fracción I del Código Fiscal de la Federación).

b) Aquellas donde la autoridad fiscal imponga una multa y requiera un documento cuando se hubiere omitido su presentación. (Artículo 41 fracción III del Código Fiscal de la Federación).

c) Aquellas donde la autoridad fiscal imponga multa por la omisión de contribuciones que deriven de errores aritméticos en las declaraciones (Artículo 78 del Código Fiscal de la Federación).

d) Aquellas donde la autoridad fiscal determine la comisión de infracción relacionada con el Registro Federal de Contribuyentes (Artículo 79 del Código Fiscal de la Federación).

e) Aquellas que determinen la comisión de infracción relacionada con la obligación de pago de contribuciones, así como de la presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias (Artículo 81 fracciones I, II y VI del Código Fiscal de la Federación).

f) En aquellos casos en que la autoridad fiscal mediante reglas de carácter general determine (artículo 33 fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación).

Ahora, el hecho de que el artículo 33-A no señale requisitos formales y de trámite que deberán cumplir los interesados, no es obstáculo para la presentación de esta aclaración administrativa, ya que constituye finalmente una promoción ante la autoridad fiscal, razón por

la cual deberá cumplir los requisitos generales que para todas las promociones fiscales prevé el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta que para este tipo de promociones no existe forma oficial para su presentación, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

1.2.- Plazo para su presentación.

El plazo para la presentación de este medio conciliatorio será el de seis días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto impugnado. A nuestro juicio este es un plazo razonable que deberá de cuidar el particular, ya que es un término perentorio, y en caso de no ejercerse el derecho en tiempo, el particular perderá definitivamente su facultad de presentar la aclaración con posterioridad, no significando por ello que se pierda el derecho para hacer valer un medio de defensa fiscal, pero lo que buscamos es que el medio de solución de problemas sea aprovechado con el propósito de evitar la controversia legal.

1.3.- Autoridad competente para conocerla.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de Marzo de 2001 y reformado el 30 de Abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver la aclaración administrativa. Al respecto se precisan las siguientes autoridades que resultan competentes para conocer de esta promoción:

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción XXIX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 19 fracción II del Reglamento.

c) La Administración General de Recaudación con fundamento en lo dispuesto por el artículo 20 fracciones XXXIX y XLII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

d) Las Administraciones Locales de Recaudación dentro de la circunscripción territorial que a cada una le corresponda con fundamento en lo dispuesto por el artículo 22 fracción II del Reglamento.

1.4.- Plazo para resolver.

El procedimiento administrativo que debe seguirse en las aclaraciones administrativas reviste una notoria ambigüedad, es decir el artículo 33-A es omiso en cuanto a reglas que deben seguirse en la tramitación de esta promoción y sólo contempla el plazo que tiene el promovente para presentar y la autoridad para resolver.

El plazo de resolución es de seis días a partir de que el expediente quede debidamente integrado. Ahora el artículo 33-A no prevé disposición que regule el procedimiento y el alcance del término “debidamente integrado el expediente”, esto deposita en las manos de la autoridad resolvente un alto grado de discrecionalidad sobre su alcance, y el supuesto inicio del plazo para resolver prácticamente queda en sus manos.

1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución favorable que se dicte crea derechos a favor del particular, vinculando a la autoridad emisora a su contenido.

A nuestro juicio la resolución dictada por la autoridad administrativa a una aclaración administrativa reviste sin duda alguna el carácter de resolución definitiva, aunque cabe señalar que a pesar de ello el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación señala en su párrafo último que la aclaración no constituye instancia y asimismo las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no pueden ser impugnadas por los particulares. Nos atrevemos a señalar que

sí es resolución definitiva, ya que el inciso d) de la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación así lo señala, aunque especifica que a pesar de tratarse de una resolución fiscal definitiva en su contra no procede el recurso de revocación. Privar del derecho de impugnar una resolución recaída a una aclaración administrativa, es tanto como que se le privara al particular del derecho de controvertir la resolución que recaiga a una consulta, motivo por el que surge la duda siguiente ¿porque distingue la ley, donde no se amerita distinción? La aclaración administrativa, aún cuando el Código Fiscal de la Federación no le atribuye esa naturaleza, constituye técnicamente una instancia fiscal y por ende la resolución que recaiga a este trámite debe ser impugnabile mediante los medios ordinarios de defensa.

Ahora, como ya quedó claro el recurso de revocación no procede en contra de la resolución definitiva que recaiga a una aclaración administrativa, pero ¿el juicio contencioso administrativo? Nuestra respuesta no puede ser muy contundente, ya que desde una perspectiva muy personal sí deberá proceder el juicio porque la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en ninguna parte del artículo 11 menciona o se hace la excepción expresa de que el Tribunal no podrá conocer de los juicios promovidos en contra de las resoluciones definitivas que resuelvan un procedimiento de aclaración administrativa, como si lo especifica el artículo 117 del Código Tributario en relación con el recurso. Tomando la probable postura del Tribunal, es posible que este decreto improcedente el medio de defensa fundándose para ello en la fracción II del artículo 202 del Código Fiscal, es decir que señale que la impugnación de ese acto no le corresponde conocerlo.

Las sugerencias que pudiéremos hacer respecto a la aclaración administrativa son las siguientes:

a) Si el contribuyente no obtiene una resolución dentro de los 25 días hábiles siguientes a que se hubiere presentado la promoción, aconsejamos que prepare con la asesoría de un abogado la presentación de sus medios de defensa (recurso o juicio) en contra del acto que se pretendió aclarar, antes de que venza el plazo de cuarenta y cinco días. Recordemos que la aclaración es aparentemente un medio rápido de solución de problemas fiscales, pero

no debemos de perder de vista que la autoridad puede llevarse el tiempo que desee en integrar el expediente tomando en cuenta que no está sujeta a límite alguno.

Por otro lado, no aconsejamos que el particular espere a que se genere la negativa ficta, ya que corre el riesgo de perder por completo el derecho a defenderse, dado que el Tribunal puede estimar improcedente el juicio promovido en contra del silencio de la autoridad, cuando a su juicio no genera instancia.

b) Si la resolución a la aclaración resulta desfavorable y no ha vencido el plazo que se tiene para interponer los medios de defensa ordinarios, el particular los puede promover en contra de la resolución que se pretendió aclarar.

c) Si la resolución a la aclaración resulta desfavorable y venció el plazo para interponer los medios de defensa ordinarios en contra de la resolución cuya aclaración se solicitó, puede intentar lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, y así someter la resolución recaída a la aclaración a la llamada reconsideración administrativa.

d) Si la resolución a la aclaración resulta desfavorable y venció el plazo para interponer los medios de defensa ordinarios, puede el particular desdeñar la reconsideración administrativa y promover juicio de amparo indirecto en contra de la resolución recaída a la aclaración, por tratarse de un acto de autoridad violatorio de garantías individuales, en caso de que los fundamentos y motivos expuestos por la autoridad administrativa en la resolución no se ajusten a lógica, razón y derecho, pudiendo inclusive impugnar por inconstitucional el mismo artículo 33-A en virtud de que coarta el derecho de audiencia al no permitir controvertir la resolución desfavorable mediante algún medio de impugnación.

2.- Comentarios.

Pareciera que este procedimiento de aclaración resulta ser legalmente bondadoso, se presenta en seis días y en seis días deberá ser resuelto, si el resultado no es el esperado,

entonces es recomendable contratar a un asesor legal para las siguientes instancias legales, si el resultado fue favorable entonces se “ahorró” la asesoría legal, sin embargo ello no es del todo cierto, y es importante que se tengan los cuidados señalados en el párrafo siguiente:

El procedimiento de aclaración administrativa no aplica a todos los supuestos por los cuales un contribuyente pudiera legalmente ser infraccionado, sólo procede en los casos específicamente señalados. Legalmente este procedimiento no es una instancia, ello significa que no interrumpe los plazos para la interposición de los medios de defensa, entiéndase recurso de revocación y juicio contencioso administrativo, para los cuales se cuenta con cuarenta y cinco días hábiles para su interposición, por lo que el particular deberá estar pendiente que la resolución a la aclaración sé de antes del vencimiento de este plazo, de lo contrario se perdería la oportunidad de defenderse de las sanciones aplicadas, además la resolución en su caso negativa, que recayere al procedimiento de aclaración administrativa, no es impugnabile por los medios de defensa previstos por el Código Fiscal de la Federación.

Otro aspecto que se deberá de cuidar es de que el artículo 33-A del Código no señala el sentido en que la autoridad tributaria deberá resolver, es decir si dejará sin efecto la resolución, si la revocará, si la confirmará, etcétera, lo cual deja al contribuyente en un estado de incertidumbre jurídica.

A pesar de lo mencionado en los anteriores párrafos, el procedimiento de aclaración administrativa es útil, y con los debidos cuidados, puede evitar al particular gastos innecesarios e incluso ahorrar la presentación de garantías cuantiosas que implica un juicio contencioso.

CAPITULO III.- LA CONSULTA.

La evolución legislativa es necesaria para regular la realidad social, es decir ante una población cambiante y ante sus necesidades el legislador deberá de adecuar sus pronunciamientos, pero no al grado de que cuando apenas esta tomando forma el ente económico regulado de cierta manera, se cambien las reglas del juego. Es muy frustrante para un contribuyente constituirse bajo un esquema jurídico, invertir en activos, asumir todas sus responsabilidades y obligaciones tributarias, contratar empleados bajo cierto régimen, en fin llevar a cabo una serie de actividades para el buen funcionamiento del negocio solamente para verlo modificado a la entrada de una reforma fiscal. El contribuyente en otras palabras necesita tener seguridad jurídica, certeza en cuanto a la ley, de tal forma que pueda tener plena confianza en ella y entrar de lleno al desarrollo de una actividad que fortalezca económicamente al país.

La saturación de legislación fiscal en México, tiende en muchos casos a coartar los derechos del particular, razón por la cual la interpretación de las disposiciones jurídicas tan diversas y en ocasiones real o aparentemente contradictorias entre sí, exige un criterio de interpretación de las mismas por parte de la autoridad, en aras de que la aplicación de la norma por parte del particular se lleve a efecto con apego a legalidad. Por lo anterior las consultas que trataremos principalmente y que son previstas por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, en la práctica se les denomina *consultas de confirmación de criterio*, ya que al formularse sobre situaciones reales y concretas, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a contestarlas, y de la resolución favorable (si esta se pronuncia) se derivan derechos para el interesado que instó a la autoridad.

La consulta es un medio para obtener seguridad jurídica en las actividades desarrolladas por el contribuyente, y consiste en pedir un parecer, dictamen o consejo a la autoridad tributaria a fin de que esta se pronuncie sobre el sentido y alcance de la norma jurídica o sobre la aplicación de una disposición referida al caso concreto en que el interesado se encuentra. Es la forma más libre y menos restringida que existe de instar, ya que puede versar sobre cualquier cuestión tributaria real y concreta que afecte al peticionario.

En los casos de consultas de confirmación de criterio, el contribuyente busca que la autoridad tributaria otorgue un *visto bueno* a un criterio que sostiene y que piensa que es el indicado, mismo que se encuentra aplicando en su esfera jurídica o que está por aplicar en forma inminente y cierta, y es entonces como de la respuesta favorable de la autoridad se derivan derechos para el particular.

La resolución favorable crea una relación directa entre un caso específico y un sujeto determinado, y debe ser respetada por la propia autoridad tributaria y no podrá modificarla por sí y ante sí, ya que de tener que nulificarse será necesario que la autoridad presente juicio contencioso administrativo o como en la práctica se conoce juicio de lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

1.- Interpretación de la ley fiscal.

En razón de que en la presentación de consultas interviene en forma constante la interpretación de las disposiciones tributarias, es necesario remitirnos a lo dispuesto por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación que prevé las formas de interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales y se transcribe a continuación:

“Artículo 5.-Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Las normas que establecen cargas a los particulares (normas fiscales sustantivas), como son las que señalan a los sujetos del impuesto, objeto del impuesto, las bases o tasas, etcétera, son de aplicación estricta, esto quiere decir que deben interpretarse tal y como lo establece la ley.

También son de aplicación estricta las disposiciones que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y, sobre todo, las que imponen sanciones, ya que deben observarse en forma estricta los requisitos que para tal efecto señala el Código Fiscal de la Federación.

Las demás disposiciones que no sean de las señaladas anteriormente podrán interpretarse aplicando cualquier método de interpretación jurídica, como la analogía a la gramática, conforme a la cual se da mayor importancia al texto de la ley, debe apegarse estrictamente al sentido literal de la ley; la auténtica que es la que deriva del propio órgano creador de la ley; la judicial o jurisdiccional; es la que deriva de los órganos jurisdiccionales y, en principio sólo es obligatoria para las partes en conflicto; la jurisprudencial que obliga a todos los tribunales, la cual en materia fiscal en México, es practicada por los Tribunales Contenciosos Administrativos Estatales, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y la doctrinal que es la que llevan a cabo los estudiosos del derecho y los jurisconsultos, ésta se encuentra en los libros de derecho.

En el supuesto de que no exista una disposición fiscal expresa para determinado caso, se aplican supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común, siempre y cuando no sean contrarias a la naturaleza del Derecho Fiscal. Se entiende por derecho común al Derecho Civil.

Nos permitimos transcribir la jurisprudencia de reciente publicación dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Diciembre de 1999, Pág. 406, con el propósito de darle un mayor alcance a lo manifestado en los párrafos anteriores:

“LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse

aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.”

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación cómo ya se manifestó en los párrafos precedentes, prevé lo que muchos tratadistas coinciden como vía general de interpretación de la norma tributaria el de libertad de elección del método interpretativo y como vía de excepción la denominada interpretación estricta. A nuestro parecer, deberá ser inversa la opinión de los tratadistas traduciéndose nuestra postura en el siguiente interrogatorio ¿Qué es una disposición fiscal sin que prevea normas referentes al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa? En realidad la norma tributaria adecuadamente redactada entraña todos estos aspectos, por lo que consideramos que su aplicación por vía general es estricta.

2.- La incidencia en la hipótesis normativa.

Cómo veremos más adelante, para poder presentar una consulta fiscal es forzoso que se presente sobre una situación real y concreta, esto significa que el contribuyente incida en la hipótesis normativa. Para dejar claro lo anterior conviene transcribir el texto de los párrafos primero y segundo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación:

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

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

.....”

Es entonces claro que para que se genere la hipótesis normativa, conocida doctrinalmente como *hecho imponible*, es necesario que se cumplan los siguientes presupuestos:

1) La existencia del posible causante: Para que pueda existir el nacimiento de una obligación tributaria es necesario que un sujeto pasivo sea susceptible de encuadrar en el supuesto previsto en ley. Se enfatiza en que sea un probable causante ya que de encuadrar su conducta en el supuesto legal se hace acreedor a todas las consecuencias legales inherentes a la generación del hecho imponible pero de no ser así este será considerado un sujeto no-causante.

2) La existencia de un cuerpo o supuesto normativo: Es necesario que la ley prevea específicamente un supuesto en el cual de encajar en ella el posible causante se generaría la relación idónea entre el mismo frente al gobierno, el primero en su calidad de sujeto pasivo y el segundo en su calidad de sujeto activo de la relación tributaria.

3) Una conducta positiva: Para que nazca el hecho generador de la relación tributaria entre el Fisco y el particular es necesario que el posible causante le dé vida al supuesto legal, esto solamente se logra mediante una conducta positiva que se traduce en un incidir en dicho supuesto.

3.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

3.1.- Casos de procedencia.

La consulta por escrito es el más claro reconocimiento que hace la ley ordinaria del derecho de petición consagrado por el artículo 8º constitucional. Es así que el Código Tributario Federal en su artículo 34, dispone lo siguiente:

“Artículo 34.- Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el

particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará anualmente las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código.”

La consulta fiscal es tan amplia como uno desee, por ello ni siquiera conviene segmentar casos de procedencia, pero sí señalar *condiciones* para su procedencia:

a) Solo está obligada la autoridad a contestar la consulta, cuando tenga derecho a ello el contribuyente, entendiéndose por derecho cuando se encuentre en una situación real y concreta, por lo que a contrario sensu la autoridad no está obligada a contestar preguntas puramente especulativas e inútilmente inquisitivas, sobre situaciones hipotéticas e inciertas. La insistencia aquí es siempre realizar actos reales y formales, y jamás simulados.

Asimismo la autoridad fiscal está obligada a contestar la consulta acorde a los preceptos legales que regían la situación real y concreta cuando ésta se presentó y no aquellos que hubieren surgido posteriormente con motivo de una reforma fiscal, esto es en razón de que acorde con lo dispuesto por el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación la obligación fiscal de una persona nace cuando ésta o encuadra en las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso que ocurran. Sirve de apoyo la tesis aislada pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Agosto de 1998, Pág. 502:

“CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA DEBE REALIZARSE CON BASE EN LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE RIGEN LA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA, MATERIA DE AQUÉLLA.- De lo dispuesto en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, se evidencia que el administrado tiene derecho a formular a la autoridad fiscal competente, en

forma individual, una consulta sobre algún aspecto de su situación real y concreta, y que la autoridad tiene, correlativamente, la obligación de dar respuesta con base en las disposiciones jurídicas que rigen esa situación, aunque lo haga con retardo o aun cuando suceda que las disposiciones vigentes en el momento en que la situación era real y concreta se reformen o deroguen; de otra forma podría suceder que la respuesta no fuere acorde con la situación consultada por estar determinada por las disposiciones vigentes en el momento de la respuesta, las que pudieran ser diversas a las existentes en la época en que imperaba esa situación, quebrantándose de esta forma el principio de congruencia que debe regir a toda petición o consulta y a su contestación; lo que, además, resulta acorde con el principio de que las cuestiones jurídicas sustantivas deben resolverse con base en las disposiciones que se encontraban en vigor para cuando esas situaciones se actualizaron.”

b) La consulta deberá presentarse en forma individual, por lo que la autoridad no estará obligada a contestar consultas sobre situaciones de un tercero ajeno al contribuyente, o sobre situaciones generales y abstractas, que no permitan determinar cual es el interés jurídico del sujeto que efectúa la consulta, ya que esto significaría casi la emisión de una ley con efecto erga omnes, y la expedición de ésta corresponde al Congreso de la Unión.

3.2.- Requisitos específicos que se deberán de cumplir en la presentación de consultas.

Quizá en donde más requisitos se tienen que cumplir que en cualquier otra promoción fiscal, es en las consultas, ya que aunque el artículo 34 no señale requisitos formales y de trámite que deberán cumplir los interesados, el artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación sí. Además de que se deben cumplir los requisitos genéricos previstos por el artículo 18 del mencionado ordenamiento.

Para efectuar consultas a las autoridades fiscales en los términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no existe una forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En este sentido la consulta debe cumplir los requisitos ya tratados, además de los que prevé el artículo 18-A, siendo estos los siguientes:

a) Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

b) Señalar los nombres, direcciones y el Registro Federal de Contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

c) Describir las actividades a las que se dedica el interesado.

d) Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.

e) Señalar todos los hechos y circunstancias relacionadas con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

f) Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

g) Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la resolución.

h) Indicar si el contribuyente se encuentra se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión.

Cuando no se cumplan los requisitos mencionados, las autoridades fiscales requerirán al promovente para que en un plazo de diez días subsane la irregularidad en que incurrió, en la inteligencia que de no ser así la promoción se tendrá por no presentada, lo anterior con apego a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

3.3.- Plazo para su presentación.

En términos generales no existe un plazo perentorio para presentar una consulta a las autoridades fiscales, por lo que deberá estarse a los intereses y necesidades particulares del

contribuyente; la única limitante es de que el ejercicio fiscal por el que se presente la consulta no sea uno caduco, ya que no tendría ningún fin práctico por considerarse un ejercicio extinto para efectos fiscales.

Ahora conviene precisar, como veremos más adelante, que las resoluciones favorables recaídas a ciertas consultas tienen una vigencia legal en ciertos casos, por lo que el contribuyente o interesado deberá presentar antes de su vencimiento, una nueva consulta a fin de que la autoridad fiscal emita otra resolución que confirme nuevamente la situación favorable al contribuyente.

3.4.- Autoridad competente para conocerla.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001 y reformado el 30 de abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver las consultas fiscales que presenten los contribuyentes. Al respecto se precisan las siguientes:

-Consultas presentadas con apego al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción LIV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 19 fracción III del Reglamento.

c) La Administración General Jurídica con fundamento en lo dispuesto por el artículo 26 fracción IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

d) Las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la circunscripción territorial que a cada una le corresponda con fundamento en lo dispuesto por el artículo 28 fracción II del Reglamento.

-Consultas presentadas con apego al artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción XLVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) La Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional dependiente de la Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 18 apartado R fracción II del Reglamento.

3.5.- Plazo para resolver.

El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación prevé el plazo genérico de tres meses que tiene la autoridad tributaria para resolver las instancias o peticiones, formuladas por los particulares, estableciendo dicho precepto literalmente lo siguiente:

“Artículo 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”

Como veremos más adelante, este será el plazo que rige en la mayoría de las instancias, incluyendo algunas de las que trataremos, como lo son la solicitud de declaratoria de caducidad de las facultades de la autoridad fiscal y la solicitud de declaratoria de prescripción de créditos fiscales.

Existe sin embargo una excepción a la regla de tres meses, ya que tratándose de consultas en materia de precios de transferencia (artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación), la autoridad cuenta con un plazo de ocho meses para notificar su resolución.

Respecto al presente rubro, es importante manifestar que el hecho de haber presentado formalmente una consulta ante la autoridad fiscal, en la que conste el sello de recibido y la fecha de dicha recepción, permite hacer el cómputo del plazo de tres meses.

3.6.- Resolución negativa ficta

El transcurso del término de tres meses y en el caso de consultas en materia de partes relacionadas ocho meses, sin la notificación de la resolución respectiva a la instancia o petición genera la ficción legal conocida doctrinalmente como *negativa ficta*, es decir la resolución administrativa no escrita, que se entiende emitida en perjuicio de los intereses del particular, por el solo transcurso del tiempo.

La negativa ficta ha sido un tema de discusión entre los especialistas en materia fiscal-constitucional durante años, ya que muchos opinan que contraviene en forma irrefutable el derecho de petición consagrado por el artículo 8° de la Carta Magna, al permitirle a la autoridad no contestar una instancia. En una opinión muy personal y sin el afán de contradecir a los expertos en la materia, me atrevo a manifestar que lejos de juzgar este silencio como gravoso, lo considero un beneficio práctico para poder darle celeridad a la instancia o petición y que no quede así estancada en las oficinas de las autoridades tributarias.

Ahora, cómo en los demás procedimiento de conciliación fiscal la notificación de cualquier proveído en el trámite de la promoción es sumamente trascendental, pero en las

instancias reconocidas como tal por el Código Fiscal de la Federación es crucial, ya que de ello depende que surta efectos plenos el silencio de la autoridad y pueda considerarse así que se ha configurado la negativa ficta.

En los términos del tercer párrafo del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, cuando se requiera al promovente para que cumpla con requisitos omitidos en su instancia o para que proporcione elementos necesarios para resolverla, el término de los tres meses u ocho a que se refiere dicho numeral se interrumpirá y comenzará a computarse nuevamente, desde el inicio, a partir de la fecha en que el requerimiento haya sido cumplido por el particular. Lógicamente y como ha sido tratado en la presente, la única manera en que puede surtir efectos en la esfera jurídica del particular el requerimiento e interrumpir el silencio, es si este es notificado legalmente, caso contrario, se considerará que se ha generado la negativa ficta. Apoya lo anterior la tesis aislada sostenida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Enero de 1999, Pág. 875:

“NEGATIVA FICTA, CUANDO NO SE NOTIFICA UN REQUERIMIENTO, SE DA LA.- Si el particular no fue notificado del oficio mediante el cual se le hizo un requerimiento; para que pueda hablarse de incumplimiento en relación con el mismo, es condición sine qua non que a quien se encuentre dirigido tenga conocimiento pleno de él, lo cual se logra a través de la debida notificación; si la Sala no actuó así, se configura la negativa ficta a que se refiere el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.”

Igualmente, las consecuencias de la falta de notificación de la resolución expresa transcurridos los tres u ocho meses a la presentación de la promoción, genera la negativa ficta. Lo anterior resulta indubitable ya que en términos de lo dispuesto por el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación para que un acto de esa naturaleza genere sus consabidas consecuencias, el mismo deberá ser notificado formalmente, no siendo obstáculo alguno el que la resolución hubiere sido emitida en término, ya que a nuestro juicio equivale a la inexistencia jurídica dicha emisión. Nos apoyamos en la siguiente tesis emitida por la Sala Regional Norte Centro del actualmente conocido como Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Abril de 1987, pág. 859, cuyo rubro y texto precisa:

“ACTO ADMINISTRATIVO.- LA OMISION DEL SEÑALAMIENTO DEL, DIA DE SU EMISION NO AFECTA LA VALIDEZ DEL, MISMO.- Conforme a lo señalado en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, los actos administrativos que deben ser notificados deberán constar por escrito, señalar la autoridad que los emite, estar debidamente fundados y motivados, expresar la resolución objeto o propósito de que se trata, ostentar la firma del funcionario competente que los emite y el nombre de la persona a quien vaya dirigido o en su defecto, señalar los datos suficientes que permitan su identificación; razón por la cual, si en el caso se cumplió con tales requisitos, señalándose además, el mes y año en que se emitió el acto administrativo, es claro que la omisión en la indicación del día preciso en que se dió no le resta validez, pues debe recordarse que dichos actos surgen a la vida jurídica con posibilidad de afectación en la esfera jurídica del particular, hasta el momento de su debida notificación.”

Asimismo, precisa el alcance de lo antes manifestado la jurisprudencia dictada por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Febrero de 1989, pág. 103:

“NEGATIVA FICTA.- EXISTE NO OBSTANTE QUE LA AUTORIDAD HAYA DADO RESPUESTA A LA INSTANCIA DEL PARTICULAR, CUANDO NO SE DEMUESTRE QUE LA CONTESTACIÓN HAYA SIDO NOTIFICADA.- Cuando la autoridad alegue que no existe la configuración de la negativa ficta porque emitió una resolución que contestó la instancia del particular antes de la presentación de la demanda, debe demostrar que dicha resolución fue debidamente notificada al interesado, pues de lo contrario se considera que se dió el silencio de la autoridad.”

Finalmente refuerza todo lo antes manifestado el criterio emitido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Marzo de 1989, pág. 13:

“NEGATIVA FICTA.-EXISTE SI SE DECLARA LA NULIDAD DE LA NOTIFICACION DE LA RESOLUCION EXPRESA.- No obstante que la resolución expresa recaída a un recurso administrativo o instancia sea notificada con anterioridad a la presentación de la demanda, sí esta diligencia no se practica con el interesado, su representante o persona autorizada para ello y se declara su nulidad, esta declaratoria deja sin efecto jurídico la notificación y subsistente, por ello, la resolución negativa ficta impugnada por la parte actora, más aún cuando esta notificación se hace saber al demandante hasta el momento de contestar la demanda, procediendo a cuestionar la validez de la diligencia en la ampliación del escrito inicial.”

Ya visto lo anterior, se puede concluir que vencido el término correspondiente sin que la autoridad hubiere notificado la resolución respectiva, el interesado, tiene dos alternativas, la primera, con el objeto de romper el silencio administrativo, considerar que la autoridad le resolvió desfavorablemente su instancia, quedando facultado entonces para interponer en cualquier tiempo los medios de defensa, mientras no se dicte la resolución expresa; y la segunda, esperar a que la autoridad emita la resolución correspondiente. Ahora bien, de tomar la primera alternativa, es incuestionable que la resolución negativa ficta quedará totalmente configurada hasta que efectivamente se ejerza el medio de defensa en contra de la misma, es decir hasta que se presente la demanda contenciosa administrativa ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

3.7.- Carácter que reviste la resolución expresa que se dicte y actitudes a tomar.

3.7.1.- Efectos de la resolución favorable.

Según el maestro Mayolo Sánchez, por resolución favorable se entiende: “el acto de autoridad emitido de manera concreta, particular o individual, que precisa una situación jurídica favorable a un particular claramente determinado.”²⁷

La resolución favorable es definitiva, no genera obligaciones pero si derechos a favor del particular y la autoridad no la puede revocar de motu proprio. A continuación se transcribe la tesis aislada que señala la naturaleza jurídica de las resoluciones administrativas favorables, pronunciada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Abril de 2002, pág. 470:

“RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU NATURALEZA JURÍDICA.- La resolución administrativa de carácter individual favorable a un particular, a que se refiere el citado precepto, consiste en el acto de autoridad que se emite de manera concreta y particular, y que precisa una situación jurídica favorable a una persona determinada, sin que de modo

²⁷ SÁNCHEZ, MAYOLO. op. cit. p. 286.

alguno se den o se fijen criterios generales que puedan o no seguirse por la propia autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos. Además, la mayoría de las veces, dicha determinación obedece a una consulta jurídica sobre una situación, real, concreta y presente, que realiza el particular a la autoridad fiscal, por lo que al vincular a ésta no puede revocarla o modificarla por sí y ante sí, pues aquélla goza del principio de presunción de legalidad, de manera que debe someter su validez al juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a lo dispuesto en el precepto en cita.”

De resultar la respuesta favorable al peticionario, la resolución administrativa queda sometida al régimen jurídico del acto administrativo que le benefició, uno de cuyos rasgos es justamente la inmodificabilidad unilateral de la misma y por ende su carácter vinculatorio frente a la autoridad emisora. Nos apoyamos en el siguiente criterio aislado pronunciado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Agosto de 1998, pág. 502:

“CONSULTA FISCAL. LA RESOLUCIÓN FAVORABLE DE LA AUTORIDAD VINCULA A ÉSTA.- Si conforme a lo establecido en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, el administrado formula a la autoridad fiscal competente, en forma individual, una consulta sobre determinados aspectos imperantes en su realidad fiscal presente, no futura y probable y, paralelamente, la autoridad da respuesta a esa consulta, contestación que por razones de congruencia, debe referirse a la situación del solicitante en el momento en que éste realizó la petición y que de ser favorable al particular, vincula a la autoridad.”

La resolución favorable crea derechos a favor del particular cuando se cumplan dos condiciones:

- a) La consulta hubiere versado sobre una situación real y concreta.
- b) La resolución recaída a la consulta hubiere sido emitida por la autoridad competente para ello.

Naturalmente, aún en el supuesto de que la resolución favorable al particular se hubiere emitido en contravención a cualquiera de estas dos condiciones, goza de la presunción de legalidad, motivo por el cual la autoridad está impedida para revocarla, sin antes someterla a la decisión del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Suponiendo por

ejemplo, que la resolución emitida por autoridad incompetente hubiere derivado derechos a favor del particular, a éste no se le puede obligar a ejercitar acciones para atacar una incompetencia de la que se le derivan beneficios y además no puede recaer sobre este la obligación de vigilar la competencia de las autoridades fiscales que sólo puede recaer sobre las mismas. Sirve de apoyo el pronunciamiento emitido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la revista editada por el mismo, Noviembre-Diciembre 1979, Página: 245:

“RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL FAVORABLES A LOS PARTICULARES, REVOCACION DE.- Incompetencia de la autoridad resolutora. La revocación de los autos administrativos no puede hacerse cuando se ha creado ya un derecho en favor de las partes, ya que en este caso, aun cuando ese derecho adolezca de algún vicio en su constitución, será necesario promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para en su caso decretar la nulificación que corresponda. Esto se observará también en aquellos casos en que la ilegalidad del acto favorable, se hace consistir en la incompetencia de quien lo dictó, pues en los términos del artículo 228 inciso a), es esa hipótesis una de las cuales puede dar lugar a declarar su nulidad.”

Es importante recordar que las resoluciones favorables dictadas por la autoridad fiscal no son materia única y exclusivamente de las consultas, pueden recaer a cualquier solicitud, instancia o petición, motivo por el cual el contribuyente deberá tener en cuenta que dicha resolución puede ser materia del juicio de lesividad (tratado más adelante), siempre y cuando la petición constituya instancia para efectos legales. Confirma esta posición el criterio aislado pronunciado por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho Órgano Colegiado, Noviembre de 1995, pág. 14:

“RESOLUCION FAVORABLE.-NO SOLO SE PRODUCE POR CONSULTAS QUE FORMULEN LOS PARTICULARES A LAS AUTORIDADES.- Conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones favorables a los particulares se producen como resultado de las consultas reales y concretas que se presenten a las autoridades; sin embargo, debe considerarse que también constituyen resoluciones favorables aquellos actos, que si bien, no se produjeron en respuesta a una consulta, si fueron el resultado de una instancia, solicitud o petición hecha a un funcionario público revestido de autoridad, y quien la emite en cumplimiento de las funciones y dentro de la esfera de atribuciones oficiales que le fueron

conferidas. Por lo anterior, es evidente que si se pronuncia una resolución favorable al contribuyente, aún cuando ésta no provenga de una consulta, para ser anulada, debe ser impugnada por la autoridad ante el Tribunal Fiscal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 36 del ordenamiento en cita.”

3.7.2.- Temporalidad de la resolución favorable.

La resolución favorable al particular tiene una vigencia indeterminada que se encuentra condicionada a que permanezca o subsista la norma jurídica en que se apoya. De ser derogada o reformada la norma jurídica en que se sustenta la resolución favorable pierde eficacia jurídica. Así lo pronunció la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho Órgano Colegiado, Septiembre de 1984, pág. 147:

“RESOLUCIÓN FAVORABLE.- SU VIGENCIA SE LIMITA MIENTRAS SUBSISTA LA SITUACIÓN JURÍDICA PREVISTA EN LA NORMA QUE LAS FUNDA.- Si bien una resolución favorable al particular no puede ser desconocida por la autoridad, la vigencia de esta resolución queda subordinada a que subsista la actuación jurídica prevista en la norma que la funda, pero si esta disposición es reformada o derogada, la resolución favorable ya no afecta la legalidad de resoluciones posteriores emitidas con fundamento en la nueva situación jurídica prevista en la norma.”

Viene a reforzar lo anterior la tesis emitida por la Primera Sala Regional Centro (Celaya) del actualmente conocido como Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Noviembre de 1990, pág. 58, cuyo rubro y texto precisa:

“RESOLUCIÓN FAVORABLE EN MATERIA FISCAL.- SU ÁMBITO TEMPORAL DE VALIDEZ.- Tienen el carácter de resolución favorable al contribuyente, la que le otorga una exención de impuesto, con apoyo en la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles, pero lo pierde si con posterioridad se expide otra ley reguladora del mismo impuesto en la que no se prevenga igual situación de exención. No está obligada la autoridad, en consecuencia a demandar su nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por no ser ya una resolución favorable.”

Sin embargo, existen resoluciones de vigencia temporal limitada, que por disposición expresa así lo especifica. El artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación prevé uno de tales supuestos. Las resoluciones administrativas que tengan por antecedente una petición o instancia, dirigidas a un destinatario particular (individual o grupal), que resuelva una cuestión en materia de impuestos otorgando una autorización o determinando régimen tributario, sólo tienen vigencia durante el ejercicio fiscal en que se emiten o bien durante el anterior cuando se haya emitido durante los tres meses posteriores al cierre del ejercicio. En estos casos, al concluir la vigencia de tales resoluciones, el particular interesado en que se le confirme de nuevo su posición, deberá someter tal circunstancia a la consideración de la autoridad competente, mediante la presentación de una nueva instancia, para provocar la emisión de una nueva resolución que confirme la situación.

Otro ejemplo de las resoluciones de vigencia temporal limitada, son aquellas que se pronuncien con motivo de la presentación de una consulta con apego al artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, es decir aquellas relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, las cuales tendrán una vigencia máxima de cinco años (ejercicio en que se solicite la resolución, ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten), pero este plazo podrá ser mayor cuando la resolución derive de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

3.7.3.- Efectos de la resolución desfavorable.

La resolución desfavorable dictada por la autoridad administrativa, no produce efectos vinculantes entre el particular y la autoridad, lo que significa que no obliga a acatar los términos de la misma.

Nuestra recomendación es impugnar la resolución desfavorable ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por estimar que provoca agravio.

3.7.4.- Juicio contencioso administrativo presentado por las autoridades fiscales.

La amenaza más latente que existe cuando se dicta una resolución favorable por la autoridad administrativa es la facultad que tiene esta de impugnarla mediante la presentación de juicio contencioso administrativo durante los próximos cinco años a su emisión.

El juicio contencioso administrativo instaurado por la autoridad administrativa se le ha denominado doctrinalmente juicio de lesividad y conceptualmente significa: “el proceso intentado por una autoridad administrativa dentro del Proceso Contencioso Administrativo, con el propósito de anular una resolución favorable a un gobernado, que fue emitida de manera ilegal.”²⁸

Esta facultad se desprende del párrafo primero del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“**Artículo 36.-** Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.
.....”

Y correlativamente el antepenúltimo párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señala la competencia para el Tribunal de conocer dichos juicios, precisando lo siguiente.

“**Artículo 11.-**
.....”

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.
.....”

El propósito de que las autoridades estén impedidas para revocar sus propias resoluciones y por lo tanto su posible modificación solo mediante de presentación de Juicio Contencioso Administrativo por dicha autoridad, obedece al respeto de la garantía de audiencia y asimismo el propósito por el legislador de que sean reconocidos los derechos adquiridos por el particular. Sirve de apoyo la jurisprudencia decretada por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Septiembre de 1992, Pág. 75:

“RESOLUCIONES FISCALES FAVORABLES AL PARTICULAR. REQUISITOS PARA SU REVOCACION.- De acuerdo con el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, faculta a las autoridades demandadas a revocar sus resoluciones, pero debe observarse que toda facultad gubernativa sólo puede ejercerse dentro del marco de respeto a los derechos de los particulares, máxime cuando es la propia autoridad quien ha dictado una resolución anterior que ha creado derechos en favor de un particular, por lo que, en esas condiciones, debe entenderse que la autoridad fiscal no puede revocarla lisa y llanamente, sino que tiene que seguir el camino que indica el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, pues también debe tomarse en cuenta las facultades que la ley otorga a la autoridad administrativa para realizar sus atribuciones, ya que la carencia de esas facultades actualizaría la incompetencia propiamente dicha, lo cual significa que no podría revocar una resolución favorable a un particular si no se cumplen cabalmente las atribuciones contenidas en la ley de la materia.”

Lo anterior brinda por una parte cierta seguridad en el sentido de que la autoridad al menos tiene que someter sus consideraciones ante el tribunal competente y no así revocar la resolución favorable por una decisión unilateral.

Por otro lado surge una inseguridad con motivo de del excesivo plazo de cinco años con que cuenta la autoridad para impugnar una resolución dictada por ella misma con fundamento en lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación. Con relación a la desigualdad procesal que nuestro juicio existe entre el plazo que tiene el particular para impugnar una resolución definitiva y aquél del que goza la autoridad tributaria, lamentablemente la Suprema Corte de Justicia de la Nación en fechas recientes ha opinado lo contrario, señalando que los motivos primordiales por la diferencia del plazo son

²⁸ ESQUIVEL, GUSTAVO. “El Juicio de Lesividad”. ED. Porrúa. 1ª ed. México, D.F. 2002. p. 67.

en razón del cúmulo excesivo de resoluciones que emite la autoridad, su responsabilidad de defender el patrimonio estatal y de que si se le otorgara el mismo plazo de cuarenta y cinco días a la autoridad sería letra muerta el término prescriptorio previsto por el artículo 146 del Código. A continuación se transcribe el criterio aislado emitido por la Segunda Sala de la Casa Máxima de Impartición de Justicia, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Mayo de 2001, Pág. 456:

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE LESIVIDAD). LOS TÉRMINOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA PROMOVERLO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL.- Cuando la autoridad hacendaria se percata de que una resolución fiscal dictada en favor de un contribuyente es, a su parecer, indebida y lesiva para el fisco, no puede revocarla válidamente por sí y ante sí, ni tampoco puede hacer gestión directa ante el particular para exigirle el reembolso que resulte, sino que para ello debe promover el juicio contencioso administrativo de anulación o lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación). Ahora bien, el hecho de que el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación otorgue a la autoridad fiscal un término de cinco años para promover el referido juicio y al particular sólo le conceda el término de cuarenta y cinco días, no viola el principio de igualdad procesal. Ello es así, porque el mencionado principio se infringe si a una de las partes se le concede lo que se niega a la otra, por ejemplo, que al actor se le permitiera enjuiciar, probar o alegar y al demandado no, o viceversa; pero dicho principio no puede considerarse transgredido porque no se tenga exactamente el mismo término para ejercitar un derecho, pues no se pretende una igualdad numérica sino una razonable igualdad de posibilidades para el ejercicio de la acción y de la defensa; además, la circunstancia de que se otorgue a la autoridad un término más amplio para promover el juicio de nulidad, en contra de una resolución favorable al particular, se justifica en atención al cúmulo de resoluciones que se emiten y al tiempo que tarda la autoridad en advertir la lesión al interés público, y porque aquélla defiende el patrimonio de la colectividad, que es indispensable para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos a que está obligado el Estado, mientras que el particular defiende un patrimonio propio que le sirve para fines personales. Debe agregarse que la igualdad procesal en el juicio contencioso administrativo se corrobora con el texto de los artículos 212, 213, 214, 230 y 235 del Código Fiscal de la Federación, ya que de su contenido se infiere la posibilidad que tiene el particular de conocer la demanda instaurada en su contra, las pruebas aportadas por la autoridad actora, así como la oportunidad de contestar la demanda e impugnar dichas pruebas. Finalmente cabe señalar que si se aceptara que las autoridades hacendarias sólo tuvieran cuarenta y cinco días para promover la demanda de nulidad, vencido este término la resolución quedaría firme por

consentimiento tácito, con lo cual se volvería nugatorio el plazo prescriptivo de cinco años que tiene el fisco para exigir el crédito fiscal.”

Ahora después de todo lo visto en el presente apartado pudiese surgir la siguiente duda: ¿Cuál sería entonces la situación ideal para que una resolución favorable al particular pudiese subsistir, sin preocupación de que fuere modificada mediante juicio de lesividad? Esto se puede responder mediante el planteamiento de un caso hipotético; supongamos que la autoridad hubiere emitido una resolución desfavorable al contribuyente y éste agraviado con dicha pronunciación decide impugnarla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, obteniendo consecuentemente fallo a favor en donde se le ordena a la autoridad tributaria dejar sin efectos la resolución desfavorable y dictar una nueva resolución que otorgue el derecho al particular, esta a nuestro juicio se convierte en cosa juzgada y por lo tanto es irrevocable mediante un nuevo juicio iniciado por la autoridad. Nos apoyamos en el criterio aislado, emitido por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Julio de 2002, Pág. 1265:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INOPERANTES, CUANDO REITERAN ARGUMENTOS DE IMPUGNACIÓN QUE YA FUERON MATERIA DE ESTUDIO EN UNA RESOLUCIÓN QUE CONSTITUYE COSA JUZGADA.- Si el acto administrativo impugnado ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se emitió en acatamiento a una sentencia dictada en diverso juicio de nulidad, los conceptos de violación que en su contra se hacen valer son inoperantes, si la parte quejosa se limita a reiterar los argumentos de impugnación que esgrimió en el juicio fiscal cuya sentencia se cumplimenta, sin combatir las consideraciones en que se apoya el acto reclamado, pues los conceptos de violación expuestos por la quejosa ya fueron materia de análisis y resolución por parte del órgano jurisdiccional competente, los que constituyen cosa juzgada, y no pueden ser nuevamente objeto de estudio, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 354 y 355 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al Código Fiscal de la Federación, en términos del artículo 197 de este ordenamiento.”

Finalmente, debe de servir de consuelo y a su vez de seguridad para el contribuyente que a la fecha ha sido dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tesis aislada que declara inconstitucional el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, ya

que dicho precepto infiere una inseguridad jurídica completa al contribuyente, al no señalar cuando surte efectos la nulidad de la resolución administrativa favorable o, en su caso, por que conceptos se modificará. Lo anterior hace suponer que probablemente sufra una reforma legal en los años entrantes el mencionado artículo 36. A continuación se transcribe dicha tesis, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Abril de 2002, pág. 469:

“RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FAVORABLE EN RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL. EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO PRECISAR CUANDO SURTE EFECTOS SU NULIDAD O, EN SU CASO, POR QUE CONCEPTOS SE MODIFICARÁ, ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.- La garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados, prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye un límite que el legislador debe respetar en las normas que emite, por lo que en ellas debe de establecer todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación que esté destinado a realizar en la esfera jurídica del particular. Ahora bien, del análisis de los artículos 36 y 68 del Código Fiscal de la Federación se desprende, por un lado, que la resolución administrativa favorable al particular goza de la presunción de legalidad que impide que pueda ser modificada de *motu proprio* por la autoridad, y por otro, que para lograr su nulidad la autoridad hacendaria debe someterla a la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través del juicio contencioso administrativo en el que el particular demandado puede hacer valer lo que a su derecho convenga y ofrecer pruebas, refutando las de la actora, es decir, el gobernado no será víctima del abuso de la autoridad para anular la resolución que le es favorable, dentro de un juicio que exista igualdad procesal donde se resolverá la validez o nulidad de dicha resolución. Sin embargo, el citado artículo 36 no precisa las consecuencias jurídicas que tendrá la sentencia de nulidad que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es decir, no establece los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, ni especifica a partir de cuándo se retrotraerán sus efectos, si es a la fecha de la presentación de la demanda del juicio de lesividad o a partir de que se expidió la respuesta a la consulta fiscal, así como tampoco establece qué conceptos incluye, esto es, si deberán presentarse declaraciones complementarias por impuestos omitidos, o si deberán cubrirse recargos o actualizaciones, o sólo por algunos, por lo que es indudable que es violatorio de la garantía de seguridad jurídica de referencia, pues se genera una situación de incertidumbre para el particular, al dejar a la voluntad de la autoridad el determinar a partir de qué momento y por qué conceptos se modificará la resolución que le fue favorable y con base en la cual pagó sus contribuciones.”

4.- La consulta prevista por el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

La consulta prevista por el artículo 34-A del Código, al igual que la contemplada por el artículo 34, es un derecho de instancia y se caracteriza por la especificidad en su contenido, por el limitado número de autoridades que pueden conocerla, plazo del que goza la autoridad para resolver y vigencia de la resolución favorable que se pronuncie. Para mayor ilustración a continuación transcribimos el precepto en mención:

“Artículo 34-A.- Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 64-A (artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2002) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.”

Pudiésemos llamar a la presente consulta *la específica* al abarcar exclusivamente lo relativo a operaciones celebradas entre partes relacionados, mientras que la tratada en el numeral anterior sería *la genérica* dada su extensa amplitud y la única restricción de que se limite a situaciones reales y concretas.

El tema de consultas con apego al artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación merece un profundo análisis en atención a su complejidad, es materia incluso de una

investigación exclusiva, motivo por el cual nos limitaremos a resaltar las características sobresalientes de este tipo de consultas previstas por el Código Fiscal de la Federación.

Antes que nada y simplemente con el propósito de dejar claro el fondo sobre el que versa esta instancia, conviene transcribir lo previsto por los párrafos quinto y sexto del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta donde se especifica que se considera como partes relacionadas:

“Artículo 215.-

....

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.”

Atento a lo anterior y a lo prescrito por el párrafo primero del citado artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende que los sujetos que pueden intervenir en este tipo de operaciones son las personas morales que efectúen actos relacionados con otra residente en el extranjero, donde se refleje entre ellos intereses comunes que generen vínculos. Por lo que se consideran actos relacionados, cuando dos o más personas participen de manera indirecta o directa en la administración, control o capital de la otra persona.

El Código Fiscal de la Federación señala las bases a través de las cuales el contribuyente tiene la posibilidad de acudir ante la autoridad tributaria con el fin de que esta analice y asimismo confirme la metodología utilizada por el contribuyente para fijar los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones celebradas con partes relacionadas y de esta forma evitar una acción fiscal que al final de la revisión determine un gravamen a

cargo del contribuyente por no estar respaldado este con una resolución favorable dictada por la autoridad fiscal.

Este tipo de consulta sigue sujeta a las reglas precisadas para las consultas del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, es decir cumplir con los requisitos genéricos que prevé el artículo 18 y los específicos del 18-A, ambos del Código Fiscal de la Federación.

En mérito de la complejidad de estas consultas y el carácter internacional que llega a revestir se prolonga el término genérico de tres meses para resolver a ocho meses.

Algo muy importante que no se deberá de escapar de vista es el carácter potestativo que le pretende atribuir el legislador a la autentica obligación por parte de la autoridad tributaria de resolver las consultas previstas por el artículo 34-A, al señalar: *“Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas”*. Es esencial que ni la autoridad fiscal, ni el contribuyente juzgue el vocablo “podrán” como sinónimo de “potestativo”, puesto a que en primer término legalmente se le señala a la autoridad como obrar ante la actualización de la hipótesis normativa y en segundo término porque correlativamente cobra vida la competencia que tiene la autoridad para conocer de este de tipo de procedimientos en mérito de lo precisado por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. En cuanto al alcance de la utilización del término “podrá” por la ley fiscal, invocamos la tesis aislada emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Pág. 283:

“UTILIDAD FISCAL. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLA PRESUNTIVAMENTE, NO CONSTITUYE UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD.- De acuerdo con el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, cuando en el desarrollo de una visita domiciliaria la autoridad advierta que el visitado se encuentra en alguno de los supuestos de determinación presuntiva previstas en el artículo 55 de ese ordenamiento legal y tenga elementos suficientes para apreciar la situación del visitado, le hará saber a éste, mediante acta parcial, que existe la posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva y que cuenta con quince días a partir de esa notificación, para corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen en el periodo del ejercicio sujeto a revisión, dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más. En el caso de

que el visitado presente la forma de corrección de su situación fiscal, deberá proporcionar copia a los visitadores, los cuales, de constatar que no existen otras irregularidades deberán concluir la visita, y en el supuesto de que el visitado sólo corrija su situación parcialmente o no la corrija bien, corrigiéndola aún subsistan irregularidades que aclarar, la visita deberá continuar hasta agotar la investigación respectiva, asentando en el acta final estas circunstancias. Esta es la interpretación correcta del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, atendiendo a la voluntad del legislador, el cual quiso otorgar al contribuyente visitado la oportunidad de corregir su situación fiscal antes de que concluyera la visita de auditoría, evitándole mayores problemas, por lo que al utilizarse el término “podrá” se refiere al hecho de “tener expedita la facultad de hacer una cosa, tener facilidad, tiempo o lugar de hacer una cosa”, conforme a la voz “poder” consultable en la página mil cuarenta y dos del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y no debe de entenderse como que otorga facultad discrecional o potestativa a la autoridad fiscal de conceder o no la oportunidad al visitado de corregir su situación fiscal, sino como un deber de ésta el acatar lo preceptuado en el numeral en comento.”

Asimismo, el legislador fiscal pretende darle un tratamiento *probable e incierto* al surtimiento de efectos de la resolución que se llegare dictar como consecuencia de la presentación de una de estas consultas al señalar en el párrafo segundo del artículo 34-A: “...podrán surtir sus efectos...”, motivo por el cual reiteramos lo expuesto en párrafos precedentes.

5.- Comentarios

Coincidimos con Mayolo Sánchez cuando manifiesta: “...la Consulta es una verdadera instancia, si por tal entendemos una conducta del particular o sujeto de derecho, frente a una autoridad del Estado, por la cual el promovente informa, pide, solicita, o en cualquier forma excita o activa las funciones de la autoridad.”²⁹

La presentación de consultas ante la Administración Tributaria con fundamento en el artículo 34 y 34-A del Código Fiscal de la Federación es una excelente manera de planear fiscalmente, ya que mediante este conducto se le solicita a la autoridad tributaria confirme un

²⁹ SÁNCHEZ, MAYOLO. op. cit. pp. 283-284.

criterio sobre una situación real y concreta que muchas veces puede significar un ahorro fiscal muy considerable para un ente económico.

Las consultas hoy en día no solo sirven para confirmar criterios legales-contables con los que ha venido operando una empresa o con lo que pretende operar, sino que sirven también para que se confirmen criterios relacionados con la interpretación de la ley a través de jurisprudencia. Ahora, aunque la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, principalmente porque la aquélla es obra de los órganos jurisdiccionales y la ley del órgano legislativo, es decir, la jurisprudencia no es una norma general y sólo se aplica a casos particulares, pero precisamente la consulta es un caso particular relativo exclusivamente al peticionario, situación que a nuestro juicio genera su aplicación.

Un caso práctico de esto sería el de una empresa que contrata deudas con el sistema financiero o con su intermediación, la misma puede hacer deducible sus deudas ya que el párrafo segundo del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Activo ha sido declarado como inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y mediante la presentación de una consulta ante el Servicio de Administración Tributaria puede solicitar su confirmación, para obtener el beneficio correspondiente. El criterio antes comentado se emitió por la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno, visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Diciembre de 1998, pág. 206:

“ACTIVO. EL ARTICULO 5º. PARRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero en su párrafo segundo exceptúa de dicha autorización a las que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación. Con la excepción descrita se hace una injustificada distinción entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto dado que ambas clases de operaciones constituyen un pasivo para el

contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.”

Igualmente reitera y fortalece nuestro punto de vista lo expresado en la siguiente jurisprudencia dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Abril de 2002, pág. 1026, misma que a la letra dice:

“CONSULTA FISCAL. CUANDO SE PLANTEE ANTE LA AUTORIDAD HACENDARIA LA INAPLICABILIDAD DE UN PRECEPTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL MEDIANTE, DEBE OBSERVARLA Y APLICARLA CONFORME AL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.- Cuando a través de una consulta fiscal sobre una situación real y concreta, el particular plantee a la autoridad fiscal la inaplicabilidad de un precepto que ha sido declarado inconstitucional por jurisprudencia y acredite estar en el supuesto de aplicación, la autoridad se encuentra constreñida a observar y aplicar dicho criterio de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Federal, ya que, por una parte, la jurisprudencia no es otra cosa sino la interpretación directa, reiterada y obligatoria de la ley, es decir, se trata de la norma misma definida en sus alcances a través de un procedimiento que desentraña su razón y finalidad y, por otra, de conformidad con el principio de legalidad, las autoridades están obligadas a fundar y motivar en mandamiento escrito todo acto de molestia, o sea, que deberán expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso, así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la emisión del acto, de manera tal que la autoridad ha de regir sus actos con base en la norma, observando necesariamente el sentido que de la misma ha sido fijado por la jurisprudencia.”

Debemos de recordar siempre que el Código Fiscal de la Federación le reconoce el carácter de instancia a la consulta fiscal y por lo tanto una resolución desfavorable que le recaiga es impugnabile por los medios de defensa precisados en el mismo ordenamiento.

CAPITULO IV.- LA SOLICITUD DE CONDONACION DE MULTAS.

La multa como bien es sabido, es la sanción pecuniaria impuesta por la autoridad o autodeterminada por el mismo contribuyente por infringir las disposiciones fiscales. Es pertinente dejar claro que la existencia de una multa, está condicionada por la existencia de una acción amenazada, pues la multa está ligada por ley al acto, como supuesto jurídicamente necesario, por ende nadie deberá ser castigado sino por las conductas que la ley ha tipificado como infracción fiscal, ni con otras penas que las establecidas legalmente. Una conducta no será castigable más que cuando pueda incluirse en alguno de los tipos de infracción fiscal descritos en el Código Fiscal de la Federación.

La condonación en términos generales, puede definirse como la: “liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor en favor del deudor.”³⁰

La institución de la condonación se encuentra reconocida por el Código Civil Federal en sus artículos 2209 y 2210 que establecen literalmente lo siguiente:

“Artículo 2209.- Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

Artículo 2210.- La condonación de la deuda principal extinguirá las obligaciones accesorias; pero la de éstas dejan subsistente la primera.”

Una noción tan simplista como la señalada, es la que igualmente se ubica en plano tributario.

La condonación de multas al igual que el pago, compensación, prescripción y la caducidad entre otras, son formas de extinción de las obligaciones fiscales.

La extinción de obligaciones se actualiza: “cuando desaparece la relación jurídica entre el acreedor y el deudor, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la obligación o haberse

³⁰ DE PINA, RAFAEL. op. cit. p. 169.

presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga.”.³¹

Por lo que respecta a la condonación se puede señalar que el propósito de su existencia es “...con la finalidad de que la Administración Pública Activa, se encuentre en posibilidad de declarar extinguidas prestaciones fiscales cuando la situación económica, geográfica y de salubridad en el país o en parte de él lo ameriten o bien cuando tratándose de multas de contenido fiscal, se aprecien discrecionalmente las circunstancias del caso que la autoridad tuvo para la imposición de la sanción y se disminuya ésta.”.³²

La figura jurídica de la condonación, puede manifestarse respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales o respecto a la imposición de multas de naturaleza fiscal.

Así el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación, señala la facultad del Ejecutivo Federal para en forma general condonar las contribuciones incluyendo sus accesorios (recargos y multas) señalando literalmente lo siguiente:

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

I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.”

Puede suceder igualmente que en forma específica vía Ley de Ingresos de la Federación se le otorgue la facultad explícita a la autoridad hacendaria de condonar multas, pero recordemos que sigue siendo una facultad discrecional el perdonar o no la deuda. Nos apoyamos en la siguiente jurisprudencia dictada por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Septiembre de 2001, pág. 1159:

³¹ SANCHEZ, MAYOLO. op. cit. p. 249.

“CRÉDITOS FISCALES, CANCELACIÓN. ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO DE 1999).- El artículo 14 de la ley en cita, establece: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 30 de junio de 1998, hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago." Así, de tal disposición se advierte que no impone a la autoridad la obligación de cancelar la totalidad de las multas, pues lo que contempla es una facultad discrecional, además de que por la naturaleza misma de la condonación, en cuanto que recae sobre multas que han quedado firmes y que por tanto su importe pertenece al erario público, es por lo que el Estado no puede disponer del mismo en beneficio de los particulares, salvo los casos en que excepcionalmente se justifique; de ahí que el citado numeral contemple aplicable dicha facultad únicamente cuando resulten incosteables los créditos, por lo que si un contribuyente se ve favorecido con la cancelación de diversos créditos, ello no puede interpretarse como un derecho absoluto del gobernado, sino como consecuencia del ejercicio de la facultad discrecional de la autoridad, en los supuestos en que lo estime factible, tomando en consideración el multicitado precepto legal.”

Ahora tanto la condonación general (contribuciones y sus accesorios) como la particular (condonación de multas), se producen por un acuerdo unilateral y discrecional del acreedor, de extinguir la obligación de pago de una manera total o parcial. Pero una diferencia medular entre las formas de condonación, es que la condonación de contribuciones sólo puede hacerse en forma general y nunca particular, ya que esto sería un trato desigual para los contribuyentes y un ejercicio arbitrario y caprichoso por parte de las autoridades tributarias en la administración de las contribuciones. En cambio la condonación de multas puede otorgarse de manera general o particular.

Al hablar de multas, inicialmente sabemos que existe la discrecionalidad en cuanto a su fijación al establecer la ley generalmente un parámetro entre un monto mínimo y un máximo, sea en numerario o en porcentaje. Por lo que hace a su condonación, y concretamente el precepto que nos concierne, la legislación fiscal federal prevé en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación el caso de la condonación a solicitud del particular, la cual se somete a la discreción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien apreciará

³² SÁNCHEZ, MAYOLO. *ibid.* p. 255.

las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, todo ello para una posible remisión de la deuda.

En esta llamada “condonación por gracia”, se le dan al Fisco facultades para perdonar a título particular las multas impuestas a los infractores. Es decir, el legislador considera que la multa es un ingreso accesorio cuyo objetivo fundamental es de carácter correctivo o disciplinario y por consiguiente, si ya obtuvo del infractor el ajuste de su conducta a la norma legal, lógico resulta suponer que la propia autoridad puede discrecionalmente aprobar la situación y condonar o reducir parcialmente la sanción impuesta.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

1.1.- Casos de procedencia.

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

“Artículo 74.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este Artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.”

De lo antes transcrito se desprende que la solicitud de condonación de multas procede en los siguientes casos:

1) Respecto de multas por infracción a las disposiciones fiscales determinadas por la autoridad fiscal. Puede tratarse de multas que se refieran la omisión en el pago de tales contribuciones (multa de fondo o sustantiva), o en su caso multas que se refieren a los errores u omisiones en la forma en que se debe enterar un tributo (multa formal). Los diversos tipos de infracciones, así como multas se prevén en el Capítulo I del Título IV del Código Fiscal de la Federación.

2) Respecto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales determinadas por el propio contribuyente.

Y a su vez la procedencia de esta solicitud se encuentra condicionada a:

1) Que las multas hayan quedado firmes, es decir que se hubieren consentido y por ende no se puedan impugnar por algún medio ordinario.

2) Que la multa no sea conexas de un acto administrativo que se encuentre impugnado. Por ejemplo, el caso de una resolución definitiva donde se determina un crédito fiscal por impuesto omitido y a su vez se le determina al contribuyente una multa accesoria basándose en el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación por concepto contribuciones omitidas, en este ejemplo si el contribuyente controvierte solamente el crédito fiscal por lo que respecta al impuesto omitido y no impugna expresamente la multa, no es válido solicitar la condonación de esta última ya que el crédito principal se encuentra en litigio y es conexas de la multa.

No debemos de perder de vista que en la condonación de multas se está frente a la apreciación discrecional por parte de la autoridad de las circunstancias particulares del caso y los motivos por los cuales impuso la autoridad la sanción, razón por la cual jamás debemos de esperar un resultado exacto a nuestras pretensiones.

En cuanto a requisitos formales a cumplir en la presentación de la solicitud de condonación multas, simplemente cabe señalar que el artículo 74, al igual que el 33-A del

Código Fiscal de la Federación, no prevé requisitos en cuanto a la forma específica en que deberá presentarse dicha promoción, razón por la cual el particular deberá cumplir los requisitos generales que para todas las promociones fiscales contiene el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta que para este tipo de promociones no existe forma oficial para su presentación, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

1.2.- Plazo para su presentación.

La solicitud de condonación de multas como en la mayoría de los procedimientos de conciliación tratados en esta investigación, no está sujeta a un plazo perentorio. La promoción puede presentarse en cualquier momento posterior a aquel haya sido autodeterminada por contribuyente la multa o que la resolución o acto administrativo que la impuso haya quedado firme, al no proceder en su contra algún medio de defensa legal.

1.3.- Autoridad competente para conocerla.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001 y reformado el 30 de abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver las solicitudes de condonación de multas que presenten los contribuyentes. Al respecto se precisan las siguientes:

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción XLIV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 19 fracción II del Reglamento.

c) La Administración General Jurídica con fundamento en el artículo 26 fracción XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

d) Las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la circunscripción territorial que a cada una le corresponda con fundamento en lo dispuesto por el artículo 28 fracción II del Reglamento.

1.4.- Plazo para resolver.

Legalmente no se prevé un plazo para resolver la solicitud de condonación de multas. Técnicamente y al igual que la aclaración administrativa es una instancia, aunque el legislador le prive de este carácter, razón por la cual a nuestro juicio la autoridad debe resolver la solicitud en el plazo máximo previsto en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación. El problema surge en mérito de que como legalmente no es considerada instancia, no puede impugnarse vía juicio contencioso, por lo que sugerimos que una vez transcurridos los cuatro meses se presente amparo indirecto alegando violación al artículo 8° de la Carta Magna para de esta forma obligar a la autoridad a dar respuesta en forma expresa, ya que finalmente la solicitud de condonación es una petición y por lo tanto deberá recaer acuerdo a la misma en un breve término.

1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución favorable que se dicte crea derechos a favor del particular, vinculando a la autoridad emisora a su contenido.

La resolución dictada por la autoridad administrativa a una solicitud de condonación de multa reviste sin duda alguna el carácter de resolución definitiva. A pesar de lo anterior el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación señala en su párrafo segundo que la solicitud no constituye instancia y asimismo las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no pueden ser impugnadas con los medios de defensa establecidos en el Código, situación que consideramos que atenta totalmente en contra de la garantía de audiencia del particular.

Afirmamos que es resolución definitiva ya que al igual que la aclaración administrativa, precisa el inciso d) de la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación que lo es, aunque excluye específicamente su impugnación mediante recurso de revocación.

Los mismos puntos de vista que se externaron con motivo de la resolución que le recaiga a una aclaración administrativa, se reiteran en este segmento, señalando simplemente que la discrecionalidad que opera en la condonación sigue sujeta a las reglas de fundamentación y motivación de los actos de autoridad, así como los requisitos de congruencia y exhaustividad exigidos por nuestra Carta Magna y Código Fiscal de la Federación.

Lo interesante de lo aquí estudiado son los recientes pronunciamientos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde ha decidido que las resoluciones recaídas a la solicitud de condonación de multas son impugnables vía juicio de amparo y por lo tanto el contribuyente agraviado por una posee interés jurídico para controvertirlas vía juicio de garantías. A continuación se transcribe la tesis aislada que respalda nuestras afirmaciones, dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Junio de 2002, página 20:

“CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A LAS SOLICITUDES RELATIVAS, SON IMPUGNABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO.- Si bien la condonación de multas a que se refiere el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, no es un derecho que sea susceptible de exigirse coactivamente por el solicitante, sino un beneficio concedido por la autoridad hacendaria consistente en la remisión parcial o total de la multa fiscal impuesta al particular, en atención a las específicas circunstancias de cada caso y a las causas que originaron la imposición de la sanción, ello no impide que la resolución recaída a la solicitud de condonación pueda ser impugnada a través del juicio de amparo, porque será a través de este medio extraordinario de defensa como se determinará si la apreciación de los hechos realizada por la autoridad se ajusta a las reglas de la lógica y la razón, mediante el análisis de los motivos y fundamentos expresados como sustento de su decisión, máxime que el referido artículo dispone que la resolución recaída a tal solicitud de condonación no puede impugnarse a través de los medios de defensa establecidos en dicho ordenamiento.”

Amplía el punto aquí referido, la jurisprudencia dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Julio de 1999, pág. 144:

“CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA.- El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, autoriza al contribuyente para solicitar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales. Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que le produce afectación en su interés jurídico dado que la autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.”

Razón por la cual opinamos que por analogía deberán aplicarse los presentes criterios a todas aquellas promociones que se supediten a la discrecionalidad de la autoridad fiscal.

2.- Comentarios.

De optarse por presentar la mencionada solicitud, el contribuyente debe de ser claro y preciso, demostrando la imposibilidad material y económica para cumplir con el pago de la multa, dejar claro su buen historial en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, suponiendo que se trate de su primer infracción, y que señale en forma contundente los razonamientos que demuestren que los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción son dudosos ó que la multa resulta excesiva en función de la conducta realizada y el perjuicio provocado al Fisco con dicha conducta.

No se debe de olvidar que la solicitud de condonación de multas da lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando se solicite y garantice el interés fiscal.

Conviene señalar que hay un tipo de condonación de multa que está privada de la calidad de instancia, pero al menos no se somete a la discrecionalidad de la autoridad, ya que ante la actualización de la hipótesis normativa exige resultados exactos por parte de la autoridad, otorgando así seguridad jurídica al contribuyente, hablamos del artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación. Este artículo prevé una serie de requisitos que debe de cumplir un contribuyente para que la autoridad fiscal que descubra la omisión parcial o total de contribuciones le reduzca obligatoriamente la multa determinada en un 100%, es decir prevé una facultad reglada.

Desde un particular punto de vista la solicitud de condonación de multas es un último recurso y se recomienda ocurrir a ella exclusivamente cuando el acto que la impuso hubiere quedado firme. Cabe recordar que no todo está perdido, ante la negativa expresa ya que como vimos, en su contra es procedente el juicio de amparo indirecto.

CAPITULO V.- LA SOLICITUD DE DECLARATORIA DE CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.

Al igual que la prescripción y condonación de multas, la caducidad tributaria es un medio de extinción de la obligación fiscal en perjuicio del Fisco y a favor del contribuyente y puede definirse como: “la pérdida de la facultad del erario federal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.”³³

Son tres las facultades que se extinguen con la caducidad (artículo 67 del Código Fiscal de la Federación):

- a) Para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- b) Para determinar en cantidad líquida la obligación.
- c) Para imponer sanciones.

El artículo 67 de Código Tributario establece esta institución, cuya premisa principal consiste en la preclusión del derecho de la autoridad tributaria para llevar a cabo las tres facultades antes señaladas por el hecho de no haberlas ejercitado durante el tiempo previsto para cada supuesto.

La caducidad puede hacerse valer ya sea mediante instancia (vía de acción) ante la autoridad administrativa solicitando dicte resolución en tal sentido, o bien, mediante la interposición de los medios de defensa (vía de excepción) aduciendo la invalidez del acto impugnado por ser producto de una potestad extinta mediante la caducidad.

1.- Diferencia entre caducidad y prescripción.

La prescripción es una figura extintiva de la obligación fiscal que se tratará en el siguiente capítulo, pero es importante anticiparnos un poco y procurar dejar claro algunos diferencias elementales, ya que esta institución constantemente se confunde con la caducidad.

a) La primera de las diferencias que se pueden señalar es de la caducidad descansa en la premisa de que *un derecho no ejercido en tiempo es un derecho extinto*. En otras palabras, o se realiza el acto o desaparece el derecho.

Mientras que la prescripción estriba en que una vez que se ha ejercido el derecho en tiempo, no se le exige oportunamente al deudor su cumplimiento.

b) Muchos autores como Sergio Francisco de la Garza hacen la siguiente distinción: “la caducidad se diferencia de la prescripción en que mientras que la prescripción es una institución de derechos sustantivo, la caducidad es de carácter procedimental, pues se refiere a las facultades de las autoridades.”.³⁴

Lo anterior significa que la caducidad priva a la autoridad de facultad para determinar la obligación fiscal (procedimental) y la prescripción se endereza en contra de la obligación fiscal en sí (sustantivo).

c) Una última diferencia que haremos es de que la caducidad sólo opera en perjuicio del Fisco, en cambio la prescripción opera tanto en perjuicio del fisco como en su beneficio. En perjuicio por las razones ya expuestas, y en beneficio debido a que las devoluciones de saldos a favor de los contribuyentes prescriben igualmente en cinco años (antepenúltimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación).

Conviene transcribir el siguiente criterio aislado emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, página 222, tesis que de manera clarísima precisa la parte substancial acerca de las dos figuras antes tratadas, así como sus respectivas diferencias, señalando textualmente:

“CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTICULOS 67 Y 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURÍDICAS.-
La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e

³³ SÁNCHEZ, MAYOLO. op. cit. p. 259.

³⁴ DE LA GARZA, SERGIO. op cit. p. 604.

implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo), se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto, comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras, como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales. Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley, así a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se

le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así, cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración. Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea, diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. También, tratándose de prescripción, el legislador concede, al igual que en la caducidad, la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare ésta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras jurídicas, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.”

Nosotros resumiendo y enfocándonos a la diferencia más sobresaliente entre estas dos figuras podemos decir que todo descansa en una premisa muy sencilla que radica en el “antes

de” o “después de”. La caducidad opera si antes de que se cumpla el plazo previsto por ley la autoridad no ha determinado la obligación fiscal, mientras que la prescripción opera si después de determinada la obligación fiscal ésta no se exige en el plazo previsto, en otras palabras una es la pérdida de la facultad para determinar (caducidad) y la otra para exigir (prescripción).

2.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

2.1.- Casos de procedencia.

El artículo 67 del Código Tributario Federal reconoce el derecho que tiene el particular de instar (vía de acción) a que la autoridad tributaria declare que han caducado sus facultades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, señalado en su último párrafo literalmente lo siguiente:

“Artículo 67.-

.....

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

De lo anterior se puede concluir que la solicitud de declaratoria de caducidad está condicionada y por lo tanto procede una vez transcurridos los plazos que prevé el mismo artículo 67, siendo los siguientes:

Cinco años (plazo general): computados a partir del día siguiente, a aquél en que:

a) Se haya presentado la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo.

Ahora, en el supuesto que se presente declaración complementaria, el plazo se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la misma, únicamente por los conceptos modificados.

b) Se haya presentado, o debió presentarse, declaración o aviso que no corresponda a contribuciones que se calculen por ejercicios o a partir de cuando se causaron las contribuciones, cuando no haya obligación de pagarlas mediante declaración.

c) Se haya cometido la infracción a las disposiciones fiscales si se trata de infracciones de carácter continuo o continuado. El plazo se computa a partir del día siguiente a aquél en que hubiera cesado la consumación, o se hubiere realizado la última conducta (continua) o hecho (continuado).

d) A partir de que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, respecto de la exigibilidad de fianzas otorgadas a favor de la Federación, y constituidas para garantizar el interés fiscal.

Tres años: a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, tratándose de responsabilidad solidaria de síndicos y liquidadores prevista en el artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Diez años: el plazo genérico de cinco años se ampliará a diez cuando el contribuyente:

a) No haya presentado solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) No lleve contabilidad.

c) Por los ejercicios en que no se presentó alguna declaración del ejercicio.

Es importante tener en mente que el plazo para que se genere la caducidad se suspenderá por dos razones:

a) Por la interposición de algún medio de defensa hasta dictarse resolución definitiva que ponga fin a la vía.

b) Con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en la fracción II, III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. El plazo de caducidad se

suspende desde la notificación del inicio de las facultades de comprobación, concluyendo cuando se notifique la resolución definitiva.

Al mencionar la suspensión el Código Fiscal de la Federación, se refiere a que se detendrá temporalmente la constitución de la figura jurídica de la caducidad, en virtud del surgimiento de las causales antes señaladas, significando que al tiempo que hubiere transcurrido hasta antes de que surgiera dicha razón se le adicionará el tiempo que hubiere transcurrido una vez que hubiere cesado la suspensión.

La solicitud de declaratoria de caducidad de las facultades de la autoridad, es una verdadera instancia y pertenece al género de las peticiones con fundamento en el artículo 8º constitucional.

Finalmente, cabe precisarle al lector que el Código Fiscal de la Federación no prevé en su artículo 67 requisitos en cuanto a la forma específica en que deberá presentarse dicha promoción, razón por la cual el particular deberá cumplir los requisitos generales que para todas las promociones fiscales contiene el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta que para este tipo de promociones no existe forma oficial para su presentación, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2.2.- Plazo para su presentación.

La presentación de esta instancia no tiene límite temporal alguno y puede presentarse en cualquier momento posterior a aquel en que hayan transcurrido efectivamente los plazos previstos por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación sin que se hubiere determinado crédito fiscal, ya que de lo contrario procederán los medios de defensa correspondientes.

2.3.- Autoridad competente para conocerla.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001 y reformado

el 30 de abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver las solicitudes de declaratoria de caducidad que presenten los contribuyentes. Al respecto se precisan las siguientes:

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción LVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 19 fracción II del Reglamento son competentes para tramitar y proponer, en su caso, la resolución a la Administración General de Grandes Contribuyentes respecto de los sujetos y entidades señaladas en las fracciones I a XII del artículo 17 apartado B.

c) La Administración General Jurídica con fundamento en lo dispuesto por el artículo 26 fracción XVIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

d) Las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la circunscripción territorial que a cada una le corresponda con fundamento en lo dispuesto por el artículo 28 fracción II del Reglamento.

2.4.- Plazo para resolver.

En virtud de que al hablar de la solicitud de declaratoria de caducidad de las facultades de la autoridad estamos en presencia de una autentica instancia, la autoridad debe resolverla en el plazo máximo previsto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

Si las autoridades tributarias no dictan la resolución a la solicitud dentro de los tres meses siguientes se entenderá negada en cuanto al fondo la petición del contribuyente, quien podrá esperar que se dicte la resolución expresa, o bien acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa a demandar la nulidad de dicha negativa ficta.

2.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución expresa emitida por la autoridad administrativa a una solicitud de declaratoria de caducidad de sus facultades reviste el carácter de resolución definitiva, y de ser desfavorable puede ser impugnada por el particular con los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

La resolución favorable que se dicte crea un derecho en la esfera jurídica del promovente que obtuvo dicha resolución. Sin embargo, estas resoluciones favorables a los particulares pueden ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

3.- Comentarios.

Cómo vimos en este procedimiento administrativo existe un completo respeto a la garantía de audiencia, es una verdadera instancia reconocida como tal por el Código Tributario.

La interrogante que pudiera surgirle lector es: ¿Qué impulsa al contribuyente a presentar esta solicitud? En realidad tiene que haber un genuino interés por parte del contribuyente (por los motivos que sean) porque se declare caduco un ejercicio, impuesto o sanción mediante instancia. En la práctica la solicitud de declaratoria de caducidad es poco socorrida vía acción siendo mucho más común vía excepción.

A diferencia de la solicitud de declaratoria de caducidad, la solicitud de declaratoria de prescripción es una instancia que conviene mucho más hacer valer en vía de acción, debido a la amenaza latente que impera al ya existir el crédito fiscal determinado, líquido y exigible. Aún siendo prescrito el crédito fiscal, existe la posibilidad de que su pago sea requerido por la autoridad tributaria y de no acreditar el contribuyente haberlo realizado, proceda a embargar sus bienes, lo cual provoca una tremenda inseguridad jurídica, situación que no acontece con

la caducidad, en virtud de que se está ante la nada jurídica de haber transcurrido efectivamente los plazos señalados en ley sin que se hubiere determinado el crédito fiscal.

Otra interrogante que pudiese surgirle al lector es: ¿Cuál sería el fin práctico de ejercer este derecho de instancia? Al igual que en las consultas, básicamente tener una seguridad jurídica, anticipándose a los hechos y de esta forma evitar el litigio ante la determinación de un crédito fiscal de un año, impuesto o sanción que ha caducado para efectos fiscales. Un litigio fiscal suele ser costoso, abarcando honorarios legales, trayendo asimismo aparejada la presentación de una garantía del interés fiscal que llega a ser cuantiosa en razón de que deberá componerse no solo del impuesto omitido del ejercicio, sino que deberá incluir además la actualización que se hubiere generado a la fecha, más los recargos, más las multas, estaríamos en presencia de un genuino desembolso en vano, ¿Qué mejor que evitarse toda esa agonía?

Por otro lado una resolución que decrete extinta las facultades de la autoridad para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como sanciones, impide futuras revisiones sobre dichas obligaciones caducas, en virtud de tratarse de una resolución favorable al contribuyente.

CAPITULO VI.- LA SOLICITUD DE DECLARATORIA DE PRESCRIPCION DE CREDITOS FISCALES.

La prescripción es la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el transcurso del tiempo, y previo cumplimiento de los requisitos que señala la ley.

Existen dos tipos de prescripción, estas son:

a) **Adquisitiva:** Esta constituye un medio legal para adquirir determinados bienes; por ejemplo, de acuerdo con el Derecho Civil, una persona que posea un bien inmueble a título de dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante un lapso de cinco años, cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo.

b) **Liberatoria:** Esta consiste en la extinción de una obligación y del correlativo de hacerla efectiva; por ejemplo, en Derecho Mercantil, la obligación de pagar el adeudo contenido en una letra de cambio se extingue por prescripción en un plazo de tres años, a partir de la fecha del vencimiento respectivo en caso de que, durante dicho plazo, no se haya realizado acción alguna encaminada al cobro de la letra de cambio.

Referida a materia fiscal, la prescripción es la institución con efectos liberatorios, que opera tanto para la autoridad tributaria (devolución de cantidades debidas al contribuyente) como para el contribuyente, y que produce sus efectos extintivos solo mediante el transcurso del tiempo, es decir es esencial que entre la fecha de exigibilidad del crédito (que supone su legal notificación) y aquella en que se haga valer la institución haya transcurrido el término de cinco años acorde a lo dispuesto por el artículo 146 del Código. El plazo es susceptible de interrupción ya sea mediante gestión de cobro por parte de la autoridad o en su caso mediante el reconocimiento expreso o tácito que realice el contribuyente respecto a la deuda.

La institución de prescripción, al igual que la caducidad, puede hacerse valer ya sea mediante instancia ante la autoridad administrativa solicitando dicte resolución en tal sentido (vía de acción), o bien, mediante la interposición de los medios de defensa (vía de excepción) aduciendo la invalidez del acto impugnado por ser producto de una potestad extinta.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

1.1.- Casos de procedencia.

El artículo 146 del Código Tributario Federal señala en su primer párrafo que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, en su párrafo segundo reconoce el derecho que tiene el particular de hacer valer la prescripción mediante recurso administrativo (vía de excepción), y asimismo en su último párrafo se le otorga la potestad al particular de instar (vía de acción) a las autoridades tributarias a declarar que han prescrito los créditos fiscales a su cargo, señalado literalmente en lo que nos concierne lo siguiente:

“Artículo 146.-

.....

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

La declaratoria de prescripción procede y por lo tanto está condicionada a que el crédito fiscal hubiere sido legalmente notificado y que además hubieren transcurrido los cinco años mencionados. La notificación es primordial, ya que si antes no se ha notificado el crédito fiscal y posterior a los cinco años se le hace saber al contribuyente, se estaría en presencia de una verdadera caducidad para determinar contribuciones y no la prescripción de un crédito fiscal, independientemente de la fecha de emisión del crédito. Sirve de apoyo la Jurisprudencia dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Febrero de 2000, pág. 159, misma que resolvió a partir de que momento corre el término para tener por legalmente configurada la prescripción, señalando textualmente lo siguiente:

“PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.- Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada,

que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido."

Lo que sigue quedando en la ambigüedad es lo referente al momento en que empieza a correr el término de la prescripción, ya que ha sido motivo de discusión si el término de prescripción se computa a partir de que han transcurrido los cuarenta y cinco días para su pago o si una vez que ha surtido efectos la notificación del crédito fiscal se puede iniciar a computar dicho plazo. A la fecha el citado dilema no ha sido definido con claridad y precisión por nuestra Casa Máxima de Impartición de Justicia, y muchos de los Tribunales Federales han coincidido en que es una vez transcurridos los cuarenta y cinco días que puede considerar un crédito como exigible una vez transcurridos los cuarenta y cinco días.

Desde una perspectiva muy personal, el crédito es exigible desde el momento en surte efectos su notificación y desde ese momento corre el plazo prescriptorio, ya que claramente el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación señala:

"Artículo 65.- Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación."

Quizá dentro de los cuarenta y cinco días no pueda hacerse efectivo o ejecutoriarse el crédito fiscal, pero su pago es exigible, prueba de ello es lo dispuesto por el citado artículo.

Otra cosa que es importante tener en mente es que el plazo para que consuma la prescripción se interrumpe por dos razones:

a) Con cada gestión de cobro dentro del procedimiento administrativo de ejecución que notifique la autoridad tributaria al contribuyente;

b) Por el reconocimiento expreso o tácito que el contribuyente haga de la deuda.

Al hablar de interrupción, estamos ante una figura similar pero distinta a la suspensión, ya que la interrupción implica que se corte la continuidad del tiempo, lo que significa que cesan por completo los efectos de la figura extintiva al realizarse cualquier acto que la detenga, teniéndose que computar nuevamente el plazo a partir de la última gestión de cobro o reconocimiento de la deuda, de tal manera que no procede la acumulación del tiempo que hubiere transcurrido hasta antes de que se interrumpiera el plazo con el tiempo que transcurriera una vez fenecida la interrupción, como sucede en la suspensión.

El plazo de prescripción solamente se suspenderá cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

Por último, cabe precisarle al lector que el Código Fiscal de la Federación no prevé en su artículo 146 requisitos en cuanto a la forma específica en que deberá presentarse dicha promoción, razón por la cual el particular deberá cumplir los requisitos generales que contiene el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

1.2.- Plazo para su presentación.

La presentación de esta instancia no está sujeta a plazo alguno y puede presentarse en cualquier momento posterior a aquel en que hayan transcurrido efectivamente los cinco años a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación una vez que el crédito fiscal se reputa exigible. Lo que se debe de tomar en cuenta siempre es que el plazo es susceptible de interrupción.

1.3.- Autoridad competente para conocerla.

Las autoridades competentes para declarar extintas las facultades de la autoridad por caducidad igualmente podrán declarar prescritos créditos fiscales, motivo por el cual nos remitimos a lo dispuesto en el apartado 2.3. del capítulo anterior.

1.4.- Plazo para resolver.

La autoridad debe resolver la solicitud en el plazo máximo previsto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

Si las autoridades tributarias no dictan la resolución a la solicitud dentro de los tres meses siguientes se entenderá negada en cuanto al fondo la petición del contribuyente, quien podrá esperar que se dicte la resolución expresa, o bien acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa a demandar la nulidad de dicha negativa ficta.

1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución expresa emitida por la autoridad administrativa a una solicitud de declaratoria de prescripción de un crédito fiscal reviste el carácter de resolución definitiva, y de ser desfavorable puede ser impugnada por el particular con los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

La resolución favorable que se dicte crea un derecho en la esfera jurídica del promovente que obtuvo dicha resolución. Sin embargo, estas resoluciones favorables a los particulares pueden ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio de lesividad.

2.- Comentarios.

Al hablar de la solicitud de declaratoria de prescripción de créditos fiscales estamos nuevamente frente a una instancia reconocida como tal por el Código Tributario Federal.

Es importante que recordemos las diferencias que vimos entre la caducidad y la prescripción, y dejar claro que para iniciar el plazo del cómputo en este último caso es esencial que se haya emitido y notificado una resolución que determine el crédito fiscal.

A diferencia de la caducidad, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación prevé específicamente que en contra del cobro de un crédito fiscal prescrito procederán los recursos administrativos señalados por dicho ordenamiento, lo anterior es lógico y no tendría sentido alguno hacer esta mención en el artículo 67 del Código ya que la autoridad no va a cobrar un crédito fiscal que todavía no se determina y notifica.

Cómo ya señalamos en el capítulo relativo a la caducidad, la solicitud de declaratoria de prescripción de un crédito fiscal conviene hacerla valer vía acción con el propósito de liberarse de una vez por todas de la deuda líquida y exigible. Es importante también recordar que como se trata de un crédito fiscal exigible la autoridad está facultada para requerir de pago al deudor, y en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado (aunque esté prescrito), procederá la autoridad a embargar bienes en los términos del artículo 151, lo cual hace nugatorio la presentación del recurso sin que antes embarguen, situación por la cual con mayor razón sugerimos instar a la autoridad para que antes de que se requiera cualquier crédito lo declare extinto por haberse consumado la prescripción.

CAPITULO VII.- PROBLEMATICA EN TORNO A LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA ¿ES OFICIOSA O A INSTANCIA DE PARTE?

El artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en su tercer párrafo, establece la revisión discrecional por parte de las autoridades fiscales de las resoluciones no favorables al particular, precepto que genera inseguridad en cuanto a si es un procedimiento oficioso o es un procedimiento administrativo que se activa a instancia de parte, ya que el mencionado artículo señala simplemente: “Las autoridades fiscales podrán, *discrecionalmente*, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular...”. Para poder discernir este punto será necesario remitirnos a la Exposición de motivos del Decreto por el que se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican otras 1996 en los referente a aspectos aplicables al Código Fiscal de la Federación, mismo que incluyó por primera vez en su artículo 36 la revisión discrecional de resoluciones no favorables al particular señalando lo siguiente:

“Con el propósito de otorgar un trato más justo a los contribuyentes en los casos en que notoriamente les asista la razón y ya no pueden acudir a ningún medio de defensa porque hubieren perdido el derecho a hacerlos valer, se propone establecer un procedimiento excepcional mediante el cual las autoridades fiscales estarán en posibilidad de revisar sus propias resoluciones desfavorables al particular para que, en su caso, sean modificadas o revocadas.”

De la lectura de dicha exposición se puede concluir, que este beneficio se estableció a favor del particular y no solo como una prerrogativa de la autoridad, ya que se incluyó con la intención de que si aquél hubiere perdido su derecho a defensa mediante recurso de revocación o juicio contencioso administrativo por haber transcurrido el plazo para su presentación, tuviera una segunda oportunidad por asistirle notoriamente la razón.

Ahora, suponiendo que nos guiáramos concretamente por lo preceptuado en el Código Fiscal de la Federación, este no especifica si lo puede hacer valer únicamente la autoridad o si es derecho de instancia del particular, por lo que aplican los principios generales de derecho: “donde la Ley no distingue, no se tiene porque distinguir” y “aquello que no esté expresamente prohibido por las leyes, estará permitido”, de ahí que a juicio nuestro no sea

exclusivo de alguna de las partes. Y ante todo está el derecho constitucional previsto por el artículo 8° de la Carta Magna.

Por las anteriores razones consideramos que este procedimiento administrativo se puede hacer valer por la autoridad o se puede hacer valer por el particular, aunque es preferible que el contribuyente interesado lo promueva, ya que de otra forma estaría a la merced de que se le antojara a la autoridad revisar dicha resolución, lo cual seriamente dudamos que suceda.

El precepto en mención al señalar “discrecionalmente”, se refiere no a que la autoridad elegirá en forma discrecional las resoluciones que revisará, estaríamos ante una verdadera situación de azar, sino que podrá apreciar en forma discrecional las particularidades del caso y las razones expuestas por particular.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

1.1.- Casos de procedencia.

El artículo 36 del Código Tributario Federal en su tercer y cuarto párrafo señala lo siguiente:

“Artículo 36.-

.....

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.”

La reconsideración administrativa presentada por el particular es el procedimiento administrativo de conciliación más amplio en todos los sentidos y se condiciona simplemente a lo siguiente:

a) Se trate de resoluciones administrativas de carácter individual.

b) Que la resolución sea desfavorable a un particular. En este sentido, la reconsideración no se limita a las resoluciones que simplemente resuelvan una consulta, sino que abarca incluso aquellas resoluciones que determinen créditos fiscales u obligaciones de pago.

c) Que la resolución se haya consentido para efectos de la procedencia de los medios de defensa.

d) Que no haya prescrito el crédito fiscal.

Decimos que la reconsideración administrativa es el procedimiento más amplio porque la resolución desfavorable se modificará o revocará por la autoridad cuando se hubiere emitido en contravención a las “disposiciones fiscales”, como se puede apreciar el precepto no hace distinción entre disposiciones fiscales adjetivas o sustantivas, por lo que incluso esta promoción procedería contra violaciones al mismo Código Fiscal de la Federación, lo que se convierte en una puerta abierta para el contribuyente desesperanzado que no alcanzó a impugnar una resolución mediante los medios de defensa ordinarios.

Ahora, si el particular le demuestra fehacientemente a la autoridad fiscal que la resolución se hubiere emitido en contra de las disposiciones fiscales, aún a pesar de que el precepto señale que las autoridades fiscales “podrán” revocarla o modificarla, no deja de tratarse de una faculta reglada, en razón de que el precepto señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal.

El párrafo tercero del artículo 36 tampoco contempla requisitos específicos que deberán cumplirse, razón por la cual el particular que decide ocurrir a este medio deberá cumplir los requisitos que contiene el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta que para este tipo de promociones no existe forma oficial para su presentación, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

1.2.- Plazo para su presentación.

Por la propia naturaleza de la reconsideración administrativa no existe plazo para interponerla, ya que procede respecto de resoluciones no favorables que precisamente quedaron firmes al haberse consentido por parte de los afectados, que no interpusieron los medios de defensa dentro de los plazos establecidos. Por lo tanto, el punto de partida para precisar cuándo se puede solicitar revisión, es precisamente la fecha en que venció el plazo para interponer los medios de defensa fiscales y a partir del día hábil siguiente se puede solicitar la revisión de la resolución.

1.3.- Autoridad competente para conocerla.

Es muy importante recordar que la reconsideración administrativa será resuelta por el superior jerárquico de quien hubiere emitido la resolución desfavorable, de ahí que por ejemplo si la resolución hubiere sido emitida por la Administración Local de Auditoría Fiscal de la circunscripción territorial que corresponda, competirá a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal conocer la solicitud de reconsideración.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001 y reformado el 30 de abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver la reconsideración administrativa que presenten los contribuyentes. Al respecto se precisan las siguientes:

a) El Presidente del Servicio de Administración Tributaria con fundamento en el artículo 4º fracción XVIII del Reglamento.

b) Los Administradores Generales y el Secretario Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera con fundamento en el artículo 11 fracción XVIII del Reglamento.

c) Las unidades administrativas de la Administración General de Asistencia al Contribuyente con fundamento en lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento.

d) Las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente con fundamento en lo dispuesto por el artículo 16 fracción I del Reglamento.

e) Las unidades administrativas de la Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 18 del Reglamento.

f) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 19 fracción I del Reglamento.

g) Las unidades de la Administración General de Recaudación con fundamento en lo dispuesto por el artículo 21 del Reglamento.

h) Las Administraciones Locales de Recaudación con fundamento en lo dispuesto por el artículo 22 fracción I del Reglamento.

i) Las unidades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal con fundamento en lo dispuesto por el artículo 24 del Reglamento.

j) Las unidades de la Administración General Jurídica con fundamento en lo dispuesto por el artículo 27 del Reglamento.

k) Las Administraciones Locales de Jurídicas con fundamento en lo dispuesto por el

artículo 28 fracción I del Reglamento.

l) Las unidades de la Administración General de Aduanas con fundamento en lo dispuesto por el artículo 30 del Reglamento.

m) Las Aduanas con fundamento en el artículo 31 fracción I del Reglamento.

n) Las unidades administrativas de la Administración General de Evaluación con fundamento en el artículo 35 del Reglamento.

o) Las Administraciones Regionales de Evaluación con fundamento en el artículo 36 fracción I del Reglamento.

1.4.- Plazo para resolver.

La solicitud de reconsideración administrativa, al igual que la aclaración administrativa y solicitud de condonación de multas está desprovista del carácter de instancia, aunque a nuestro juicio, la autoridad debe resolver la reconsideración presentada por el particular en el plazo máximo previsto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, ya que el citado artículo es aplicable a las instancias o a cualquier petición que efectúe el contribuyente.

El problema que puede surgir, es en relación con lo previsto por el artículo 37 del Código, ya que si la petición no es resuelta en el plazo de tres meses, el particular deberá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier momento. Sin embargo, por otro lado, el artículo 36 del Código establece claramente que no podrán ser impugnadas las resoluciones que recaigan a la reconsideración.

A nuestro juicio las opciones que tiene el particular respecto al silencio de la autoridad son dos: presentar amparo indirecto después de los cuatro meses de silencio para coaccionar a la autoridad a que responda ó arriesgarse a presentar demanda contenciosa administrativa en

contra de la negativa ficta, ya que como veremos en el siguiente segmento ya existe criterio que hace posible enderezar este medio de impugnación en contra de la resolución expresa desfavorable recaída a una reconsideración ¿por qué no entonces en contra de la negativa implícita?

1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución favorable que se dicte crea derechos a favor del particular, vinculando a la autoridad emisora a su contenido.

La resolución dictada por la autoridad administrativa a una solicitud de reconsideración administrativa reviste el carácter de resolución definitiva, aunque cabe señalar que a pesar de ello el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación señala en su párrafo último que la solicitud no constituye instancia y asimismo las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no pueden ser impugnadas por el particular, situación que consideramos atenta en contra de la garantía de audiencia del particular. Afirmamos que es resolución definitiva ya que al igual que la aclaración administrativa y la solicitud de condonación de multas, precisa el inciso d) de la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación que lo es, aunque excluye específicamente su impugnación mediante Recurso de Revocación.

Ahora en cuanto a como proceder respecto a la resolución expresa desfavorable a una solicitud de reconsideración, está abierta la posibilidad de impugnarla mediante juicio contencioso administrativo, lo anterior es así ya que el párrafo tercero habla exclusivamente de la facultad de la autoridad de modificar o revocar la resolución desfavorable, pero no prevé la otra hipótesis de que no modificare o revocare la resolución sino que la confirmara, entonces puede deducirse que el último párrafo se refiere exclusivamente a que no causará instancia la resolución favorable que se llegará a dictar pero no la desfavorable. Atinadamente, así lo sostiene en tesis aislada el Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Séptimo Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Septiembre de 2002, Pág. 1432:

“RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA. LAS RESOLUCIONES DICTADAS EN ELLA, SÓLO SON INIMPUGNABLES CUANDO FAVORECEN AL PARTICULAR.- Una recta interpretación de lo previsto en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación permite establecer que las resoluciones pronunciadas en la reconsideración administrativa son inimpugnables, única y exclusivamente cuando a través de las mismas las autoridades fiscales, en uso de facultades discrecionales, modifican o revocan en beneficio del contribuyente una resolución administrativa que le hubiere sido adversa, lo que se estima de obvia comprensión, puesto que no sería jurídico que se inconformara con una resolución favorable a su interés, emitida sin petición o gestión alguna de su parte. En cambio, si el particular instó la reconsideración como un medio de obtener la revocación o modificación de una resolución administrativa, y la autoridad fiscal declara improcedente sus pretensiones, entonces la legalidad de la resolución relativa puede cuestionarse mediante la promoción del juicio de nulidad, habida cuenta que el precepto de mérito solamente establece dicha falta de impugnación respecto de resoluciones pronunciadas en beneficio de los contribuyentes, pero no en su perjuicio.”

Ahora, se ha emitido tesis aislada en exacto sentido contrario a la antes transcrita por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Junio de 1998, Pág. 665:

“JUICIO DE NULIDAD. IMPROCEDENCIA DEL, CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS POR AUTORIDADES HACENDARIAS EN EJERCICIO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL ESTABLECIDA EN EL PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De la recta interpretación del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, se concluye que las resoluciones dictadas por las autoridades hacendarias en ejercicio de la facultad discrecional establecida en el tercer párrafo de la disposición legal citada, no constituyen instancia alguna y por ende son inimpugnables, sin que sea obstáculo para así estimarlo que tales resoluciones sean desfavorables al particular, puesto que el último párrafo del precepto legal aludido no hace distinción para considerar improcedente la impugnación de esa clase de resoluciones el que las mismas se pronuncien en determinado sentido; por tanto, el juicio de nulidad promovido en contra de la resolución administrativa emitida por la autoridad tributaria por la que se negó la revisión de una diversa resolución, es improcedente en términos del artículo 202, fracción XIV del ordenamiento legal citado.”

Es muy posible que pronto se denuncie ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación la contradicción entre estas dos tesis, y prediciendo lo que probablemente dictaría opinamos que sería en el sentido de que la resolución recaída a una reconsideración administrativa, en el

sentido que sea, es inimpugnable mediante juicio contencioso administrativo. Pronunciar lo contrario sería tanto como dejar una puerta abierta a presentar en cualquier momento, una vez firme la resolución, la reconsideración administrativa, convirtiendo el plazo para impugnación mediante los medios convencionales en totalmente nugatorio.

Por otro lado, existe la posibilidad de impugnar la resolución expresa desfavorable por una vía más segura, que es el amparo indirecto, ya que si bien estamos frente a una revisión discrecional, la resolución expresa que recaiga a la reconsideración se deberá sujetar a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria. Por estos motivos consideramos totalmente aplicables los criterios judiciales que invocamos al tratar la solicitud de condonación de multas, en relación con la procedencia del amparo en contra de su negativa.

2.- Comentarios.

La reconsideración administrativa, constituye legalmente hablando la última opción o posibilidad que tienen los particulares para resolver problemas que se presenten por resoluciones administrativas desfavorables dictadas por la autoridad fiscal que han quedado firmes.

Opinamos además que es una petición y por lo tanto se deberá resolver atendiendo al plazo previsto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

La revisión instada por el particular mediante reconsideración, es una facultad discrecional de la autoridad fiscal, por lo tanto la posibilidad de obtener una resolución que modifique o revoque el acto administrativo no favorable es poco probable. Pero al igual como mencionamos en el capítulo referente a la solicitud de condonación de multas, existe la posibilidad de controvertir la respuesta desfavorable mediante amparo indirecto.

Cómo señalamos al principio de este segmento, la reconsideración es muy amplia en cuanto a su gama de proyección, pero a su vez es sumamente riesgosa, motivo por el cual la recomendamos en última instancia, cuando por cualquier motivo hubiere quedado firme la resolución cuya revisión se solicitará.

CONCLUSIONES

Los medios de impugnación, indiscutiblemente son la forma más conocida de resolver controversias fiscales, pero no son la única manera. Cómo hemos visto a lo largo de la presente investigación, los procedimientos que expusimos son interesantes alternativas para en principio evitar el litigio, y algunos son medios dotados de plena eficacia y eficiencia.

Resumiendo el contenido de nuestra investigación, consideramos importante encontrar una conexidad entre los procedimientos administrativos que tratamos. A nuestro juicio las características en común que más sobresalen son las siguientes:

a) El común denominador que existe entre todos los procedimientos de conciliación fiscal que tratamos es que son peticiones, y teóricamente todos constituyen instancias, aunque legislativamente en algunos casos no se considere así.

A la aclaración administrativa, la solicitud de condonación de multas y la solicitud de reconsideración administrativa se les priva de la característica de instancia y por lo tanto las resoluciones dictadas en estos procedimientos son inimpugnables mediante los medios ordinarios de defensa. Esto es un claro atentado contra la garantía de audiencia y estimamos que si el particular se considera afectado en su esfera constitucional por una resolución desfavorable, deberá ocurrir a un especialista en materia de Amparo, tomando en cuenta la viabilidad de este.

b) La solicitud de condonación de multas, la solicitud de declaratoria de caducidad de las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas, sus accesorios y sanciones, así como la solicitud de declaratoria de prescripción de créditos fiscales son formas de extinción de las obligaciones fiscales, pero mientras que las últimas dos gozan de una eficacia y eficiencia plena, la primera a nuestro juicio no ya que interviene la discrecionalidad de autoridad fiscal, por lo que el resultado no siempre es exacto a la pretensión.

c) La aclaración administrativa, la solicitud de condonación de multas y solicitud de reconsideración administrativa, están sujetas a la apreciación discrecional por parte de la autoridad de las circunstancias especiales del caso planteado, pero como hemos dicho a lo largo de la presente investigación, discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad, motivo por el cual la autoridad deberá emitir un resolución justa que respete la garantía individual de la debida fundamentación y motivación de los actos de autoridad.

d) La solicitud de condonación de multas y la solicitud de reconsideración administrativa, solo proceden cuando la resolución determinatoria del crédito fiscal hubiere quedado firme, razón por la cual recomendamos cualquiera de estos procedimientos como última opción.

e) El carácter optativo es otra característica que se encuentra presente en todos los procedimientos de conciliación, ya que se puede elegir entre presentar los medios de impugnación ordinarios o intentar estos medios pacíficos de solución de controversias sin litigio.

Lo importante en la presentación de cualquiera de estos procedimientos es siempre tener una razón de fondo y poder demostrarla, ya que esto hace mucho más probable el obtener un resultado que satisfaga los intereses del particular.

Como mencionamos en la introducción de esta investigación, los procedimientos que expusimos no son los únicos que existen. El Código Fiscal de la Federación prevé un gran número de instancias y peticiones cuyo estudio recomendamos, tales como: la solicitud de cancelación de créditos fiscales, la solicitud de cancelación de garantía, la solicitud de celebración de convenio de pago en parcialidades, etcétera.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Textos bibliográficos consultados:

- Acosta Romero M. "Teoría General del Derecho Administrativo". ED. Porrúa. 7ª ed. Actualizada. México, DF. 1986.
- Acosta Romero M. "Segundo Curso de Derecho Administrativo". ED. Porrúa. 1ª ed. México DF. 1989.
- Arriola Vizcaíno A. "Derecho Fiscal". ED. Themis, 15ª ed. México, DF. 2000.
- Baena G. "Instrumentos de Investigación". ED. Editores Mexicanos Unidos. 25ª reimpresión. México, DF. 1999.
- Briceno Sierra H. "Derecho Procesal Fiscal". ED. Antigua Librería Robredo. 1ª ed. México, DF. 1964.
- Burgoa I. "Las Garantías Individuales". ED. Porrúa. 16ª ed. México, DF. 1982.
- Burgoa I. "El Juicio de Amparo". ED. Porrúa. 32ª ed. Actualizada. México, DF. 1995.
- Carrasco Iriarte H. "Derecho Fiscal Constitucional". ED. Oxford, 4ª ed. México, DF. 2000.
- Cartas Sosa, R. "La Caducidad en el Código Fiscal de la Federación". ED. Themis. 1ª ed. México, DF. 2001
- Castro J. "Lecciones de Garantías y Amparo". ED. Porrúa, 1ª ed. México, DF. 1974.
- De La Garza S. "Derecho Financiero Mexicano". ED. Porrúa, 18ª ed. México, DF. 1994.
- Diep Diep D. "Tendencias Teóricas y Políticas Tributarias". ED. Pac, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 1999.
- Diep Diep, D. "Exégesis del Código Fiscal de la Federación". ED. Pac, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 1999.
- Esquivel Vázquez, G. "El Juicio de Lesividad". ED. Porrúa, 1ª ed. México, DF. 2002.
- Góngora Pimentel G. "Introducción al Estudio del Juicio de Amparo". ED. Porrúa. 6ª ed. Actualizada. México, DF. 1997.
- González Pérez J. "Manual de Procedimiento Administrativo". ED. Civitas Ediciones, S. L. 1ª ed. Madrid España. 2000.

- Hernández R., Fernández C., Baptista P.. "Metodología de la Investigación". ED McGraw Hill, 2ª ed. México, DF. 2000.
- Jiménez González A. "Lecciones de Derecho Tributario". ED. Ecafsa. 6ª ed. México, DF. 2000.
- Kaye D. "Derecho Procesal Fiscal". ED. Themis, 5ª ed. México, DF. 1999.
- Latapi Ramirez M. "Introducción al estudio de las contribuciones". ED. McGraw Hill, 1ª ed. México; DF. 1999.
- Martinez Bazavilvazo A. "Guía para defenderse ante los actos de las autoridades fiscales, instancias y medios de defensa". ED. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. 1ª ed. México,DF. 2000.
- Martínez López L. "Derecho Fiscal Mexicano". ED. Porrúa. 1ª ed. México, DF. 1959.
- Nava Negrete A. "Derecho Administrativo Mexicano". ED. FCE. México, DF. 1995.
- Nava Negrete A. "Derecho Procesal Administrativo". ED. Porrúa. 1ª ed. México DF. 1959.
- Pérez Fernández del Castillo B. "Deontología Jurídica, Ética del Abogado". ED. Porrúa. 4ª ed. México, DF. 1999.
- Ponce F. y Ponce R. "Derecho Fiscal". México, DF. ED. Banca y Comercio S.A. de C.V. 1994.
- Reyes Mora O. "Estudio de las operaciones legales fiscales". ED. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 2000.
- Sánchez A. "Fiscal 1 Aplicación práctica del Código Fiscal". México, DF. ED. Ecafsa. 1997.
- Sánchez G. "Derecho Fiscal Mexicano". México, DF. ED. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1986.
- Sánchez M. "Derecho Tributario". México, DF. ED. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1988.
- Sánchez Miranda A. "Estrategias Financieras de los Impuestos". ED. Sicco 1ª ed. México, DF. 2000.
- Villegas H. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". ED. Depalma. 5ª ed. Buenos Aires, Argentina. 1994.

Diccionarios consultados:

Carrasco Iriarte H. “Diccionario de Derecho Fiscal”. ED. Oxford University Press México, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 1998.

De Pina Vara R. “Diccionario del Derecho”, ED. Porrúa. México, S.A. de C.V. 10ª ed. México, DF. 1981.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. DF. “Diccionario Jurídico Mexicano”. ED. Porrúa. 9ª ed. México, DF. 1996.

Real Academia Española. “Diccionario de la Lengua Española”. ED. Espasa Calpe. 22ª ed. Madrid, España. 2001.

Reyes Altamirano R. “Diccionario de Términos Fiscales”. ED. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. 2ª ed. México, DF. 1998.

Legislación consultada:

H. Congreso de la Unión. “Código Fiscal de la Federación 1996”. ED. Themis. México, DF. 1996.

H. Congreso de la Unión. “Código Fiscal de la Federación 2002”. ED. ISEF. México, DF. 2002.

H. Congreso de la Unión. “Constitución General para la República Mexicana”. ED. Anaya Editores. S.A. México DF. 2002.

H. Congreso de la Unión, “Ley del Impuesto al Activo 2002”. ED. ISEF. México, DF. 2002.

H. Congreso de la Unión, “Ley del Impuesto del Impuesto Sobre la Renta 2002”. ED. ISEF. México, DF. 2002.

Direcciones de internet consultadas:

www.scjn.gob.mx. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

www.shcp.gob.mx. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

www.tff.gob.mx. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

