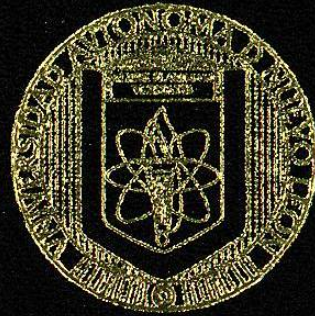


UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



LA CADUCIDAD FISCAL:
LA TUTELA EFECTIVA DE LA SEGURIDAD
JURIDICA DEL CONTRIBUYENTE

POR:

ALEJANDRA MONTES ROMANILLOS

Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRIA EN DERECHO

Agosto, 2003

TM

K1

FDYC

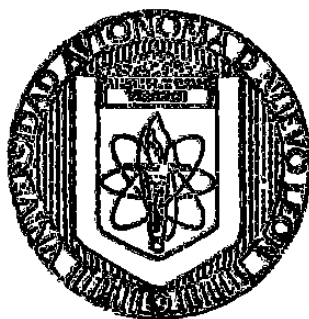
2003

.M66



1020148988

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



LA CADUCIDAD FISCAL:
LA TUTELA EFECTIVA DE LA SEGURIDAD
JURIDICA DEL CONTRIBUYENTE

POR:

ALEJANDRA MONTES ROMANILLOS

Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRIA EN DERECHO

Agosto, 2003

u 136

TM
K1
FN4C
2003
•H66



FONDO
TESIS

TABLA DE CONTENIDO

Capítulo	Página
1. INTRODUCCION	1
2. ANTECEDENTES EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO	
2.1 Código Fiscal de la Federación de 1939.....	4
2.2 Reforma y Adición de 1950.....	6
2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1963	6
2.4 Código Fiscal de la Federación de 1967	7
2.5 Código Fiscal de la Federación de 1983.....	9
2.5.1 Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales (1983).....	13
2.5.2 Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales (1985).....	13
2.5.3 Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Legales (1992).....	15
2.5.4 Decreto por el que se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican Otras (1996)	18
2.5.5 Ley que Modifica al Código Fiscal de la Federación y a las leyes del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos (1998)	19
2.5.6 Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales (2000).....	21
3. LA CADUCIDAD EN MEXICO: ELEMENTOS Y CARACTERISTICAS.....	24
3.1.Principios de la Caducidad	24
3.1.1 Principio de Seguridad Jurídica.....	24
3.1.2 Principio de Eficacia.....	28
3.2 Temporalidad y Efectos Extintivos	29
3.3 Facultades de la Autoridad Como Objeto de Extinción	32
3.3.1 Límite Material de la Caducidad	32
3.3.2 ¿Extinción de Facultades?	38
3.3.3 Otro Supuesto de Caducidad: Reclamación de Fianzas	40
3.4 Suspensión del Plazo.....	46
3.5 Naturaleza Jurídica de la Caducidad	55

4. VIAS O FORMAS DE RECONOCIMIENTO DE LA CADUCIDAD	73
4.1 La Caducidad Como Excepción	73
4.1.1 Cuestiones Preliminares de la Caducidad Como Excepción.....	73
4.1.2 La Caducidad y las Causales de Nulidad.....	77
4.1.3 Pérdida del Derecho de Impugnación.....	86
4.2 La Caducidad Como Acción	101
4.2.1 Análisis de la Solicitud de Declaratoria de Caducidad.....	101
4.2.2 Consideraciones Respecto del Derecho de Petición.....	112
4.2.3 Cuestiones de Orden Práctico.....	120
5. CONSIDERACIONES FINALES SOBRE LA CADUCIDAD FISCAL Y LA SEGURIDAD JURÍDICA	122
CONCLUSIONES	131
BIBLIOGRAFÍA	133

CAPITULO 1

INTRODUCCIÓN

La caducidad en materia fiscal, es una institución jurídica creada para conceder certeza y seguridad jurídica a los particulares frente a la inactividad de la Administración Pública. Es definida por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 67 como la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas así como para imponer sanciones por infracción a las leyes fiscales por el transcurso de tiempo.

Además de la seguridad jurídica del gobernado, con la caducidad se pretende poner fin a interminables procesos y procedimientos iniciados por la Administración Pública, con la necesidad y bajo los principios de eficiencia y eficacia que deben revestir su operación.

A pesar de la aparente sencillez con la que el Código Fiscal de la Federación define a la caducidad, existen situaciones en las que sus alcances jurídicos resultan en apariencia limitados o restringidos, con la consiguiente falla de brindar la seguridad jurídica del particular en su calidad de contribuyente. Situaciones en las que en apariencia la caducidad no cumple con la finalidad para la cual fue creada, situaciones que en principio no parecen contrarias al Código Fiscal de la Federación, pero no por ello incuestionables desde un punto de vista jurídico.

Entre ellas, se encuentra el supuesto en el que particular no promueve el medio de defensa correspondiente dentro del plazo legal previsto para ello, teniéndose por consentido tácitamente el acto de la autoridad emitido posterior a la extinción de sus facultades. El particular pierde toda posibilidad de defensa, por interpretación y aplicación de los criterios y tesis de órganos jurisdiccionales. El derecho al reconocimiento de la caducidad queda sujeto únicamente a la reacción del contribuyente dentro del comparativamente corto plazo legal para su impugnación, o de lo contrario, el acto queda firme, dejando en total estado de indefensión al particular que, ya sea por desconocimiento, por error, por olvido o alguna cuestión administrativa interna, no presentó medio de defensa alguno en dicho término.

Así, si se parte de la base de que la caducidad es una figura que se actualiza o cobra vida por el mero transcurso del tiempo y únicamente es su reconocimiento expreso lo que se persigue mediante la petición o solicitud planteada ante la autoridad administrativa, resulta en apariencia contradictorio que la seguridad jurídica y económica del contribuyente, tutelada por la caducidad, dependa de un reconocimiento expreso por parte de autoridad, reconocimiento limitado y restringido al cumplimiento de requisitos tales como la interposición de un medio de defensa en el término legal previsto por las leyes cuando la autoridad, de modo arbitrario, ha emitido y notificado un crédito fiscal o impuesto una sanción fuera del plazo legal para ello.

De lo anterior surgen varias interrogantes. En primer término, si es correcta la interpretación de los tribunales sobre la forma de hacer valer la caducidad. Ello desde el

punto de vista de la naturaleza jurídica de la institución, de los métodos de interpretación y de los valores que se tutelan, incluyendo su contradicción o ajuste a las disposiciones legales ya existentes.

Cobran vida, igualmente, otras interrogantes: ¿La caducidad, por su naturaleza, existe *per se* o es necesario el reconocimiento expreso de autoridad competente? ¿Es jurídicamente correcta la interpretación de los tribunales al tener por improcedente la solicitud administrativa de caducidad posterior a la notificación de un crédito en el que ya operó la caducidad? ¿Es correcto, de conformidad con las normas y métodos de interpretación reconocidos en la ley fiscal, hacer valer la caducidad en vía de excepción?

Sin embargo, todas las interrogantes se pueden concentrar en una pregunta que atiende a los fines de la institución en sí. En efecto, si consideramos que la seguridad jurídica es uno de los principales fines de la caducidad, es necesario plantear si las disposiciones jurídicas en conjunto con los criterios de los órganos jurisdiccionales y doctrinarios mexicanos que integran la figura o institución de la caducidad, proporcionan una efectiva tutela de los derechos y garantías del particular en su calidad de contribuyente, así como el equilibrio adecuado entre los intereses públicos y privados.

CAPITULO 2

ANTECEDENTES EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO

2.1 Código Fiscal de la Federación de 1939

El Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de Diciembre de 1938 y con entrada en vigor a partir del primero de enero de 1939 fue el primero en México que reunió en un único texto las normas de aplicación general a todas las contribuciones¹. En su texto, se incluye un capítulo particular² para la figura de la prescripción como medio de extinción de obligaciones tributarias y en la cual aparecen agrupados bajo los mismos lineamientos, dos tipos de prescripción: la prescripción de la facultad del Estado para determinar y liquidar créditos fiscales, y la prescripción del crédito mismo. De tal suerte, en su artículo 55, se expresaba lo siguiente:

ARTICULO 55.- La prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias, y la prescripción de los créditos mismos, es una excepción que puede oponerse para extinguir la acción fiscal. Si se opone como excepción, y se funda debidamente, la autoridad fiscal declarará la prescripción.

¹ Alfonso Cortina Gutiérrez. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981.

² El capítulo corresponde a la Sección Cuarta “De la Prescripción”.

Igualmente, contenía la prescripción de la acción sancionadora del fisco federal, y la correspondiente a la sanción misma:

ARTICULO 58.- La acción administrativa del fisco para el castigo de infracciones a leyes fiscales prescribe en un plazo de cinco años, que se contará desde el día siguiente a aquel en que se haya cometido la infracción, y si ésta fuere de carácter continuo, desde el día siguiente a aquel en que hubiere cesado.

ARTICULO 59.- Las sanciones administrativas que establece este Código, prescriben en cinco años, que se contarán:(...)

Por otra parte, en su artículo 60 precisaba la prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de recargos, y en el artículo 61, la prescripción que corre a favor del fisco, esto es, la prescripción de la acción de los particulares para reclamar del Fisco el pago de lo indebido.

Finalmente, se señalan los casos de interrupción del cómputo del plazo, así como un único supuesto de suspensión del plazo de la prescripción de créditos fiscales.³

³ El artículo 65 del Código Fiscal de la Federación de 1938 contemplaba la suspensión del plazo de la prescripción del crédito fiscal durante las prórrogas concedidas a la vigencia de la autorización para el pago en parcialidades.

2.2 Reforma y Adición de 1950

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1949 y con entrada en vigor el 1° de enero 1950, el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación se reformó y le fue adicionado un segundo párrafo en el cual se precisa el mecanismo del particular para oponerse a la acción fiscal, quedando redactado en los siguientes términos:

Art. 55. La prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias, y la prescripción de los créditos mismos, es excepción que puede oponerse como extintiva de la acción fiscal.

La excepción a que se refiere el párrafo anterior deberá ser opuesta ante la Procuraduría Fiscal, la cual, si estima que dicha excepción se encuentra fundada debidamente, declarará la prescripción. [en caso de ser desfavorable, procede el juicio de nulidad]

2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1963

Por primera vez en la legislación fiscal mexicana se introdujo la figura de la caducidad, contemplada en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entro en vigor en 1963.

2.4 Código Fiscal de la Federación de 1967

En fecha 1º de abril de 1967 entró en vigor un nuevo Código Fiscal⁴, el cual se expidió como consecuencia de las recomendaciones en materia tributaria formuladas por la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, con la finalidad de lograr que los países latinoamericanos evolucionasen su legislación a fin de que obtuviesen una correcta tributación de sus habitantes en bien de su desarrollo económico⁵. Para ello, dichas organizaciones solicitaron a jurisconsultos sudamericanos la elaboración de un código tributario que se utilizó como orientador del Código Fiscal de la Federación de 1966.

Margáin Manatou⁶ señala que dicho ordenamiento únicamente implica la reestructuración del Código Fiscal de 1938, agrupándose las disposiciones legales en términos del modelo elaborado por los jurisconsultos sudamericanos, se corrigieron errores de técnica legislativa y se subsanaron algunas lagunas.

Sin embargo, resulta significativa la expedición de este Código puesto que marca la separación y diferenciación doctrinal de la prescripción y la caducidad, figuras que hasta entonces, aparecían bajo el mismo tratamiento legal y doctrinal de “prescripción”.

En el anteproyecto del Código se manifiesta que “se separa la prescripción como institución de derecho sustantivo, de otra de carácter procesal que es la extinción de las

⁴ Se publicó en el Diario Oficial de la Federación en fecha 19 de enero de 1967.

⁵ Margáin Manatou, Emilio. *De lo Contencioso Administrativo, De Anulación o de Ilegitimidad*. Porrúa, México, 1998, pag. 66-67.

⁶ *Op. Cit.*, p. 67.

facultades de las autoridades fiscales. La pérdida de facultades no debe confundirse con la prescripción, ya que ésta supone la existencia de un crédito que se extinga y las facultades de la autoridad para actuar no suponen necesariamente la existencia de crédito. La pérdida de facultades por la falta de su ejercicio dentro de un plazo correspondiente más bien al concepto procesal de caducidad.”⁷

En tal virtud, en el artículo 32 del nuevo ordenamiento queda contenida la prescripción de los créditos a favor del fisco federal, y al considerarse como una norma de carácter sustantivo, es ubicado dentro del Título Segundo “Disposiciones Sustantivas” y en el Capítulo II “Del nacimiento y extinción de los créditos fiscales”.

En el artículo 88, fuera de las llamadas disposiciones sustantivas, el Código referido establece que las facultades de la Secretaría de Hacienda para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años⁸. Igualmente, no sólo se eliminan las causas de interrupción y de suspensión del plazo, sino que de modo expreso se establece que el plazo no está sujeto a interrupción ni a suspensión. No obstante que no se menciona textualmente el término “caducidad”, su identificación con la figura es reconocida por los legisladores, juristas y órganos jurisdiccionales.

⁷ Sergio Francisco De La Garza. *Derecho Financiero Mexicano*. 18 Ed., Porrúa, México, 2000, pag. 626.

⁸ Sergio Francisco De la Garza. *Op. Cit.* pag. 625.

2.5 Código Fiscal de la Federación de 1983

El nuevo Código Fiscal de la Federación promulgado y publicado en diciembre de 1981, con el cual queda abrogado el Código Fiscal de la Federación de diciembre de 1966, contempla a la caducidad fiscal dentro de su artículo 67, siendo inicialmente el texto el siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

El artículo queda integrado, en primer término, por la fijación del *dies a quo*⁹ de la caducidad, según se trate de infracciones o bien, de contribuciones que se causan de forma anual, o bien, aquéllas que no se causan anualmente. Ya desde entonces se

⁹ Por *dies a quo* se entiende el día de inicio o de partida para efectos del cómputo de un plazo.

encontraba prevista la posibilidad de solicitar ante las autoridades fiscales la declaratoria de caducidad cuando hubiere transcurrido el plazo para su configuración. Así mismo, se precisa que las facultades de las autoridades tratándose de delitos fiscales no se extinguen conforme a dicha disposición, por ser aplicables las normas de la materia penal.

Lo que es notorio de esta norma, es que aún y cuando señala que el plazo de caducidad no está sujeto a interrupción ni suspensión, el siguiente párrafo indica lo contrario. Al quedar sin efectos una resolución notificada en tiempo por probarse alguna de las causales de nulidad contempladas en tal párrafo, el plazo de cinco años para la extinción de las facultades de las autoridades iniciaba de nueva cuenta a partir de que se practicara la notificación de la resolución que declarara la nulidad del acto. Las causales de nulidad listadas (incompetencia, falta de motivación o fundamentación, vicios formales o de procedimiento) son causales cuya nulidad del acto puede dejar a salvo las facultades de la autoridad para reponer el procedimiento o el acto, o bien, emitir uno nuevo. Carecería de sentido tratándose de alguna causal de nulidad que conllevara a la nulidad lisa y llana del acto, salvo en el caso de la incompetencia, que no obstante tratarse de una nulidad lisa y llana, lo es únicamente en cuanto hace a la autoridad incompetente, quedando a salvo las facultades de la autoridad competente. Sin embargo, es cuestionable en este último supuesto que se inicie de nueva cuenta el cómputo del plazo de caducidad, máxime si la autoridad competente fue omisa en ejercer sus facultades dentro del primer plazo.

La apertura o inicio del nuevo plazo de caducidad una vez notificada la resolución que deje sin efectos el acto viciado, implica realmente la interrupción del plazo previo al momento de notificarse la resolución o acto estimado ilegal, con reinicio del mismo al momento de notificarse su nulidad, pudiendo extenderse indefinidamente las facultades de las autoridades cuantas veces se emitan actos ilegales con su posterior sentencia que los deje sin efectos.

En principio, de conformidad con el artículo Primero Transitorio del Código Fiscal de la Federación publicado el 31 de Diciembre de 1981, el Código entraría en vigor a partir del primero de Octubre de 1982, sin embargo, mediante reforma al transitorio señalado, publicada en el mismo órgano oficial en fecha 30 de Septiembre de 1982, se establece que la entrada en vigor del Código será el día 1 de Abril de 1983.

En fecha 31 de diciembre de 1982, sin haber entrado en vigor el Código Fiscal comentado, se publica la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, reformándose el artículo 67, así como el Artículo Primero Transitorio del Código Fiscal, modificándose por segunda ocasión la entrada en vigor del Código, señalándose como nueva vigencia, finalmente, el primero de enero de 1983, salvo el título VI del procedimiento contencioso administrativo, el cual permaneció con entrada en vigor el 1 de abril de 1983.

2.5.1 Ley Que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales (1983)

Mediante decreto publicado el 31 de diciembre de 1982 y con entrada en vigor a partir del primero de enero de 1983, se reformó el segundo párrafo del artículo 67, y se derogó el antepenúltimo párrafo del Código Fiscal inicialmente publicado en diciembre de 1981 y el cual, hasta ese momento, no había entrado en vigor.

De tal suerte, se incluye por primera vez la suspensión del plazo de la caducidad, el cual se limitaba a la interposición del entonces existente recurso de nulidad de notificaciones:

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

Con gran acierto, se deroga el antepenúltimo párrafo, el cual preveía el reinicio del cómputo del plazo cuando se notificara la resolución que dejara sin efectos una resolución notificada en tiempo, y el cual fue comentado en el apartado correspondiente.

2.5.2 Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales (1985)

El 31 de Diciembre de 1984, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 1985, se publican en el Diario Oficial de la Federación diversas modificaciones a las

disposiciones fiscales, reformándose el artículo 67 fracción I; y adicionándose con dos párrafos siguientes a la fracción III, quedando después los tres párrafos que actualmente son antepenúltimo, penúltimo y último en este mismo orden; para quedar como sigue:

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

La modificación consiste en la eliminación de la aplicación de la fracción en particular cuando estando obligado a presentar declaración del ejercicio, no se hubiere efectuado, por quedar tal supuesto regulado de modo individual en un párrafo adicionado, el cual contempla y regula un nuevo plazo de diez años de caducidad, que opera cuando el contribuyente omitió su inscripción en el registro federal de contribuyentes, no llevare contabilidad, o bien, no presente alguna declaración del ejercicio estando obligado a ello:

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve contabilidad, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se

computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

Mediante el segundo párrafo adicionado, se introduce un nuevo plazo de caducidad, el cual opera tratándose de las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, determinar contribuciones, o imponer sanciones, tratándose de la responsabilidad solidaria de la persona que asuma o tenga a su cargo la administración de una persona moral, incluyendo a los liquidadores y síndicos, párrafo que a la fecha permanece sin modificaciones y que textualmente expresa:

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

2.5.3 Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Legales (1992)

Con motivo de las reformas a diversas disposiciones fiscales publicadas en el Diario Oficial de la Federación en fecha 20 diciembre de 1991, el primero de Enero de

1992 entraron en vigor las modificaciones al primero, segundo y cuarto párrafos del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, adicionándose un quinto y sexto párrafo.

En cuanto al párrafo primero, se elimina la extinción de la facultad de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, permaneciendo únicamente extinción de facultades para la determinación de contribuciones omitidas y la imposición de sanciones por infracciones, como a hasta la fecha se encuentra:

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

El segundo párrafo es modificado, para incluir, como supuesto en el cual opera el plazo de caducidad de diez años, la no conservación de la contabilidad por parte del contribuyente:

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la

declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

A su vez, el cuarto párrafo del mencionado artículo sufre una modificación importante, al incluirse nuevos supuestos en los cuales se suspenderá el cómputo del plazo, tales como el ejercicio de ciertas facultades de fiscalización, así como la interposición de medios de defensa genéricamente considerados:

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

Para complementar la regulación de la suspensión de la caducidad, se adicionan dos párrafos (quinto y sexto), que indican el *dies a quo* y el *dies ad quem*¹⁰ de la suspensión, así como las limitantes o condiciones de la suspensión y el plazo máximo de suspensión incluido el plazo por el que no se suspende:

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye

¹⁰ *Dies ad quem* es el día en que termina un término o plazo.

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

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

2.5.4 Decreto por el que se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican Otras (1996)

Con entrada en vigor a partir del primero de enero de 1995, el 15 de diciembre de 1995 se publica en el Diario Oficial de la Federación el decreto mediante el cual se modifican diversas leyes fiscales, entre ellas, el Código Fiscal de la Federación.

Mediante este decreto se adiciona una fracción al primer párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual marca el *dies a quo* tratándose de la caducidad de las facultades para exigir una fianza a favor de la Federación que haya sido constituida para garantizar el interés fiscal:

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

Con esta adición, se sujeta al plazo de cinco años la caducidad de las facultades de la autoridad para reclamar de la institución afianzadora, el pago de la obligación garantizada, descartándose por completo la aplicación del artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas¹¹, el cual contempla la extinción o liberación de la obligación de la institución de fianzas por caducidad.

2.5.5 Ley que Modifica al Código Fiscal de la Federación y a las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos (1998)

En fecha 29 de diciembre de 1997, con entrada en vigor el primero de enero de 1998, se reforman los párrafos cuarto y sexto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de los supuestos en los cuales se da la suspensión del plazo de la caducidad, se incluye la facultad de comprobación prevista en la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que consiste en la revisión de contabilidad, documentos e informes del contribuyente, responsables solidarios o terceros. Dicha facultad de comprobación se le conoce comúnmente como *revisión de gabinete*. El párrafo en cuestión, queda como sigue:

¹¹ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1950.

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

Se reforma igualmente el párrafo sexto, relativo al plazo máximo de caducidad suspendida, incorporándose limitantes a dicho plazo cuando existan visitas domiciliarias y revisión de contabilidad en las oficinas de la autoridad, condicionando la suspensión del plazo a la conclusión de la visita dentro del plazo de seis meses y dos ampliaciones iguales, sin que el plazo máximo de caducidad suspendida y el plazo por el que no se suspende tratándose de los supuestos mencionados, no pueda exceder de seis años con seis meses:

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

Lo anterior queda en armonía con el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que las visitas domiciliarias así como la revisión de

contabilidad en las oficinas de la autoridad deben concluirse dentro de un plazo de seis meses, prorrogable hasta por dos periodos iguales. Señala el mismo artículo que en caso de que dentro del plazo de seis meses no se hubiere levantado el acta final de visita, o bien, el oficio de observaciones, quedará sin efectos la orden de visita. Resulta lógico que si el plazo por el que no se suspende la caducidad es de cinco años, adicionado por el plazo máximo de caducidad suspendida por el ejercicio de facultades de fiscalización de año y medio (hasta tres periodos de seis meses), el plazo máximo con y sin suspensión, será de seis años y medio.

2.5.6 Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales (2000).

En enero del año 2000 entraron en vigor las reformas publicadas el 31 de diciembre de 1999, reformas que implican modificación a los párrafos cuarto y quinto del artículo 67 del Código Fiscal.

Con la modificación al cuarto párrafo, se pretende reducir la posibilidad de los contribuyentes de desaparecer a fin de evitar la determinación y pago de contribuciones, así como la imposición de infracciones, en su caso. El cierre o abandono del domicilio fiscal sin la presentación del aviso de cambio de domicilio correspondiente, ha sido una práctica común entre contribuyentes que pretenden evadir sus obligaciones fiscales, algunas veces con la intención de que transcurran los plazos de caducidad. A fin de desmotivar tales prácticas y evitar que opere la caducidad de las facultades cuando el contribuyente se encuentre ilocalizable, la modificación del párrafo que se transcribe incluye la ilocalización del contribuyente como nuevo supuesto de suspensión del plazo

de caducidad, el cual concluye cuando el contribuyente es localizado por las autoridades fiscales:

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.¹²

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de este Código.¹³

¹² Las negritas no obran en el texto original.

¹³ *Idem.*

El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, relativo al plazo que tiene la autoridad para concluir las visitas domiciliarias o bien, la revisión de contabilidad en las oficinas de la autoridad, incluye por sí mismo diversos supuestos por los que se suspende el plazo para la conclusión de dichas facultades de comprobación. Así, las fracciones I y II referidas en la reforma al párrafo arriba transcrito, contienen los supuestos de huelga y el fallecimiento del contribuyente, respectivamente. Por concordancia con el artículo 46-A del Código, la suspensión del plazo de caducidad no se sujeta a la condicionante de la emisión de al menos un acta parcial o final, o bien, la emisión de la resolución definitiva, cuando por ministerio de ley, los plazos para el desarrollo y conclusión de la visita se encuentre suspendidos.

CAPITULO 3

LA CADUCIDAD EN MEXICO: ELEMENTOS Y CARACTERÍSTICAS

3.1 Principios de la Caducidad

3.1.1 Principio de Seguridad Jurídica

Ignacio Burgoa define a la seguridad jurídica como el *conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etcétera, es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica*¹⁴

Linares Quintana¹⁵ en su *Tratado del Derecho Constitucional*, aporta una definición profunda de seguridad jurídica, al expresar: “*Llámesse seguridad jurídica al conjunto de las condiciones que posibilitan la inviolabilidad del ser humano y la que – al decir de SANCHEZ AGESTA - ‘preesupone la eliminación de toda arbitrariedad y violación en la realización y cumplimiento del derecho por la definición y sanción eficaz de sus determinaciones, creando un ámbito de vida jurídica en la que el hombre pueda desenvolver su existencia con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos, y por consiguiente, con verdadera libertad y responsabilidad’.* La seguridad jurídica es,

¹⁴ Ignacio Burgoa Orihuela. *Las Garantías Individuales*. Porrúa, México, 1994, pag. 504.

¹⁵ Citado en la investigación *JUSTICIA Y DESARROLLO ECONOMICO*, a cargo del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires y el Foro de Estudios sobre la Administración de la Justicia, publicado en www.foresjusticia.org.ar/investigaciones/Justicia_desarrollo.htm (5 de noviembre de 2002)

así, el ambiente sin cuya existencia resulta imposible la manifestación y el cabal desarrollo del individuo, a fin de que – según la acertada expresión de JAURÉS – ‘ninguna persona humana, en ningún movimiento del tiempo, pueda ser apartada de la esfera del derecho’. Sin seguridad jurídica no puede haber libertad, del mismo modo que sin oxígeno es imposible la vida. Solamente la seguridad jurídica avienta del alma humana el temor, o sea, el recelo de un daño futuro, provenga éste de otros individuos o del Estado. La seguridad jurídica equivale así, a la libertad del hombre frente al temor...”.

Para Jesús Pernaleté Túa, la seguridad jurídica es un elemento consustancial al Estado de Derecho, al implicar más que la existencia de un entorno legal que proteja los derechos fundamentales del ser humano y que regule la acción estatal. Para él, la seguridad jurídica implica el respeto al compromiso y las normas establecidas, que exista predictibilidad en la aplicación de la ley y en la conducta de los gobernantes, que se mantiene un orden estable, favorable al desarrollo de las potencialidades humanas¹⁶.

Para lograr la seguridad jurídica en un sistema jurídico-político, es primordial la existencia de un ordenamiento jurídico coherente y su realización. Para ello, reconoce el fundamental papel del poder legislativo: la aprobación de una legislación adecuada, la pureza en la técnica legislativa y la evaluación de los costos y beneficios de los proyectos de ley¹⁷.

¹⁶ Jesús Pernaleté Túa. *Estado de Derecho: Garantía y producto de un desarrollo con rostro humano*. C. I . 6976671. <http://www.encarora.com/Tua.htm>.

¹⁷ Jesús Pernaleté Túa. *Op.Cit.*

Por otra parte, la seguridad jurídica atañe al poder ejecutivo, *en la medida en que se ejecuta el programa constitucional y legal, se respetan los compromisos contractuales asumidos, se protegen los derechos humanos en los estados de excepción, se reglamentan las leyes, cuidando de no alterar su espíritu; propósito y razón, y se ordena una Administración Pública sujeta al principio de la legalidad*¹⁸.

Por último, la seguridad jurídica atañe al poder judicial, *cuando se garantiza la independencia de los jueces, su calidad técnica y ética, la elaboración de una jurisprudencia uniforme y coherente, como la obtención de una justicia accesible, oportuna e imparcial para todos los ciudadanos*¹⁹.

En suma, la seguridad jurídica no puede desatenderse, separarse, de otros dos valores capitales del derecho, la justicia y el bien común.

La figura de la caducidad, al igual que las diversas formas extintivas como la prescripción, y de otorgamiento de efectos al silencio o inactividad administrativa, encuentran fundamento jurídico en el principio de seguridad jurídica, al reconocerse la necesidad de limitar temporalmente el ejercicio de atribuciones o derechos, a fin de evitar la pasividad y el silencio de la administración pública y, en consecuencia, un indefinido estado de incertidumbre.

¹⁸ Jesús Pernaleté Túa. *Op.Cit.*

¹⁹ *Ib idem.*

En efecto, en aras de la seguridad jurídica, dentro del sistema jurídico ha sido necesario establecer límites a las actuaciones de las autoridades, algunas contenidas a nivel constitucional, como son los requisitos de la fundamentación y motivación de los actos; o bien, límites tendientes a garantizar al particular el derecho a una defensa legal, o bien, a proteger los bienes y posesiones del gobernado, entre otras.

Sin embargo, el concepto de seguridad jurídica no debe ni puede agotarse a la expresión de algunos derechos subjetivos públicos previstos en la Constitución.

La seguridad jurídica, en general, se manifiesta a través de las “modalidades jurídicas” a que se refiere Ignacio Burgoa, mediante las cuales se imponen límites a las actuaciones, incluyendo dentro de estas modalidades jurídicas, los plazos de actuación y de reacción a que deben sujetarse los actos, procedimientos y actuaciones de la autoridad en relación con los particulares.

La necesidad de establecer plazos de actuación deviene en la consolidación de situaciones jurídicas, reduciendo la posibilidad de actos arbitrarios y actuaciones caprichosas de la autoridad. Igualmente, elimina la incertidumbre que generarían los procesos y procedimientos indefinidos en el tiempo.

En relación con el derecho de audiencia, si el particular tiene derecho a ser oído y vencido en juicio tratándose de actos que afecten su interés jurídico, su posibilidad de defensa se verá mermada con el transcurso del tiempo, por pérdida o destrucción de información y elementos probatorios, muerte de testigos, etc. En general, mientras más

tiempo transcurra, más difícil le será allegarse y aportar pruebas en juicio que puedan beneficiarle.

Finalmente, con la limitación temporal en las actuaciones y procedimientos, se obtiene mayor predictibilidad en la aplicación de la ley y en la conducta de los gobernantes, rasgo propio de la seguridad jurídica.

En conclusión, es la seguridad jurídica el fundamento de la caducidad fiscal, mediante la cual se otorga certidumbre a las situaciones jurídicas, al contrarrestar la inactividad de la administración pública, a través de la imposición de una limitación temporal.

3.1.2 Principio de eficacia

La administración pública, en aras de la operatividad, tiene necesidad de “pasar página” en el desempeño de sus funciones. Esta es una justificación interna y más que basada en las garantías de los gobernados, encuentra su raíz en los fines de la administración pública, en la cual la eficacia administrativa se convierte en una exigencia.

Así las cosas, en el ámbito sancionador de la administración pública, resulta una realidad la limitación de recursos tanto materiales como humanos de los entes sobre quienes recae tal función, de tal forma que resulta imposible que persigan todas las

infracciones a las leyes administrativas, así como que fiscalicen a todos los contribuyentes y les determinen las contribuciones omitidas. Ante tales limitaciones, el ejercicio de las facultades de fiscalización de la administración pública, como fuente de detección de infracciones cometidas y contribuciones omitidas, se convierte en un procedimiento selectivo, procedimiento que encuentra apoyo y parámetro en la imposición de límites temporales de actuación.

Incluso, resulta cuestionable la relación costo-beneficio que resulta para la administración pública mantener por tiempo indefinido un expediente administrativo.

Además de lo anterior, existen otras razones que pueden repercutir en la eficiencia de las funciones de la administración, como lo son la acumulación de enormes cantidades de expedientes cuya tramitación no concluye a pesar de haber transcurrido varios años a partir de que fueron iniciados.

Por tales motivos, resulta positiva la existencia de plazos de actuación, en pro de la eficiencia administrativa, que si bien se encuentra en un segundo plano respecto de la seguridad jurídica, no por ello es menospreciable, máxime si puede redundar en beneficios colectivos.

3.2 Temporalidad y Efectos Extintivos

El tiempo es un elemento objetivo de la caducidad, es el parámetro de medida de la inactividad. En pro de la seguridad jurídica del particular, debe encontrarse establecido

en ley, no en algún ordenamiento de carácter reglamentario, evitando así que quede sujeto a modificaciones repentinas y arbitrarias por parte de la autoridad administrativa.

El tiempo es la medida de la inactividad. La inactividad debe normarse marcando periodos concretos de tiempo, dentro de límites considerados razonables. De ahí, la importancia de que el ordenamiento jurídico establezca con la mejor precisión, el *dies a quo*, el cual, en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se encuentra precisado en su primer párrafo, dependiendo si se trata de contribuciones, o bien, de la comisión de infracciones.

En consecuencia, no basta el mero transcurso del tiempo, sino que es imprescindible durante tal tiempo, la inactividad de la administración pública, entendiéndose como la omisión o la falta de actuación esperada por el sistema jurídico-político de acuerdo a sus funciones, facultades y atribuciones.

La inactividad debe ser inequívoca, de tal suerte que es necesario que el acto de la autoridad se dé a conocer al particular, a través de su notificación en los términos y con los requisitos que establecen las mismas disposiciones legales. La notificación es un elemento objetivo a través del cual se manifiesta la actuación de la autoridad dentro del tiempo legal. Así, no basta con la actividad por parte de la autoridad dentro del término legal, sino que es necesario que se haga del conocimiento del particular.

Al actualizarse la inactividad de la autoridad dentro del tiempo fijado en la ley, la caducidad se consume de modo automático cuando termina el plazo (*dies ad quem*). Así,

los efectos de la caducidad derivan de consumarse el plazo legal. En consecuencia, la resolución que emita la autoridad a petición del particular, mediante la cual se afirme que los plazos legales para la extinción de facultades han transcurrido, tiene efectos meramente declarativos, no así constitutivos.

En principio, el efecto de la inactividad al concluir el plazo legal, o bien, de la caducidad, es extintivo. Podría llegar a pensarse que la caducidad más que una causa de extinción, es el fundamento de una excepción; sin embargo, esta tesis queda descartada ante la posibilidad del particular de solicitar a la autoridad administrativa la declaratoria de caducidad, con la única condición de que hayan transcurrido los plazos de caducidad previstos en la ley. Probablemente al amparo del Código Fiscal de la Federación de 1938 sería válida tal postura, puesto que el texto del artículo 55 establecía que la prescripción era una excepción que se podía oponer a la acción fiscal, sin que se señalara la posibilidad del particular de solicitar la declaratoria de la entonces prescripción. Si únicamente constituyera el fundamento de una excepción, el particular no podría efectuar acción alguna ante la inactividad de la autoridad, sino que tendría que esperar la existencia y notificación de un acto emitido en contravención al artículo 67 del Código Fiscal para poder reclamar la caducidad.

Es necesario establecer con claridad que la caducidad tiene efectos extintivos, se extingue de pleno derecho la facultad no ejercitada. En cuanto al objeto o materia de extinción, ello se aborda en el siguiente apartado.

3.3 Facultades de la Autoridad como Objeto de Extinción

3.3.1 Límite Material de la Caducidad

La distinta regulación entre caducidad y prescripción hace resaltar las funciones de la autoridad fiscal mediante el desdoblamiento de dos etapas. La primera de ellas consiste en determinar y fijar en cantidad líquida las contribuciones omitidas; la segunda, consiste en la función ejecutora propiamente dicha, la que implica la previa liquidación de la deuda tributaria.

De modo paralelo opera la facultad o potestad sancionadora de la autoridad, cuyas etapas pueden distinguirse por un lado en la acción de imponer una sanción por infracción a las disposiciones fiscales, y en la acción ejecutora, en la cual se hace efectiva la sanción.

Recordamos que antes de las reformas publicadas el 20 de diciembre de 1991 al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se incluía la caducidad de las facultades de las autoridades de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. La inclusión y diferenciación de tal facultad en el primer párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación hasta diciembre de 1991 carecía de sentido al ser inherente a las otras dos facultades invocadas, puesto que el ejercicio de la determinación de contribuciones omitidas así como la imposición de sanciones implican *per se* la comprobación del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En efecto, de la actividad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales deriva la determinación de contribuciones omitidas cuando se trata de incumplimiento de obligaciones de carácter principal/sustantivo. Deriva en la imposición de sanciones cuando el incumplimiento se configura respecto de obligaciones tanto de carácter principal/sustantivo como de obligaciones secundarias/formales.

Al respecto, manifiesta Caballero Sánchez²⁰:

“Una característica singular de la actividad administrativa de exacción de impuestos es su desarrollo desdoblado en dos etapas. La complejidad del sistema tributario y la tendencia de la Administración a formalizar las relaciones a través de cauces procedimentalizados, conduce a que, en un primer momento, se desarrolle una actividad necesaria para determinar el montante de la deuda del tributo (fase de liquidación). Una vez concretada la cuantía, se abre la segunda etapa, consistente en su efectiva cobranza (fase de pago).”

La necesidad de la distinción se justifica plenamente en el sistema jurídico español, puesto que el artículo 64 de la Ley General Tributaria otorga un término de prescripción al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, al igual que a la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada.

²⁰ Rafael Caballero Sánchez. *Prescripción y Caducidad en el Ordenamiento Administrativo*. McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 355.

Otto Mayer²¹ señala que el argumento que se aporta para fundamentar la distinción entre dos etapas es sencillo, ya que el crédito que constituye el impuesto “sólo llega a ser exigible por la fijación, hecha en forma de un acto administrativo, que determina la ejecución de la deuda impositiva. Sin la fijación no existe, pues, crédito vencido”. Lo mismo ocurre con la acción penal y la acción sancionadora, las cuales se desdoblan en dos fases: la persecución del delito o de la infracción, y la ejecución de la pena o sanción.

Con base en lo anterior, existen diversos esquemas o fórmulas legales para lograr la extinción de las situaciones jurídicas. En primer término, el adoptado en el sistema fiscal mexicano, consistente en la fijación de un primer plazo de caducidad para la liquidación y un segundo plazo para la ejecución del crédito líquido. Este esquema se encuentra también en los sistemas alemán, italiano y portugués.

La alternativa al esquema mencionado, consiste en reunir en una única fase toda la tramitación tributaria, con la consecuente aplicación de un único plazo de prescripción de la obligación tributaria; tal como en las legislaciones de ciertos países europeos como Bélgica y Dinamarca.

Sin embargo, aceptar plenamente que existe una primera fase de liquidación sin la cual una contribución no es exigible, implicaría negar el sistema prevaleciente de la autodeterminación de las contribuciones, o incluso, demeritar su valor y funcionalidad dentro del sistema de recaudación. Así lo expresa con claridad Margáin Manautou al

²¹ *Derecho Administrativo Alemán*, citado por Rafael Caballero Sánchez, *Op. Cit.*

precisar las reglas básicas de la determinación de contribuciones, siendo la que nos atañe la que señala que *la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria*²².

En efecto, tratándose de la mayoría de los impuestos directos, la obligación tributaria nace al realizarse el hecho previsto por la norma, es decir, al actualizarse el supuesto de causación del tributo. Al existir la obligación tributaria, su exigibilidad se somete a una época de pago, la cual debe encontrarse perfectamente precisada por el ordenamiento correspondiente. Precisamente por el prevaleciente sistema de autodeterminación de contribuciones²³, en el que particular se encuentra obligado a declarar y enterar la contribución por sí mismo determinada, la extinción en juego es la de las facultades que recaen sobre la determinación de contribuciones *omitidas*, ya sea por un error en cálculo, por autodeterminación y pago menor al realmente correspondido o por omisión total de autodeterminación.

Acorde a lo anterior, y como regla general, los plazos de caducidad empiezan a correr a partir de la exigibilidad de la obligación coincidente con la época de pago. Considero tal la regla general puesto que presupone la autodeterminación y pago de la contribución producida dentro del término legal.²⁴ Igualmente, tratándose de la omisión

²² Emilio Margáin Manautou. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Porrúa, México, 1993, 11va Edición, p.340.

²³ Tratándose de contribuciones federales, el sistema de autodeterminación se lleva a cabo en el Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo, impuestos al comercio exterior e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. De ellos, el Impuesto sobre la renta es relevante por su porcentaje de recaudación.

²⁴ Engañosa puede resultar la caducidad contenida en la Ley del Seguro Social tratándose de aportaciones obrero patronales, puesto que señala que el plazo para que se extingan las facultades de la autoridad para

total de la declaración y, en su caso, entero de la contribución, el plazo de caducidad inicia su cómputo en el momento en que ello debió ocurrir.

De modo excepcional, el plazo corre a partir de la presentación de la declaración y entero de la contribución, cuando ésta se produjo de modo extemporáneo. Con esto se castiga al contribuyente moroso al darle un tratamiento desfavorable frente al contribuyente omiso. Evidentemente, si un contribuyente omite presentar antes de la fecha límite fijada por la ley una declaración anual, a partir del día siguiente a la fecha de vencimiento comienza a correr el término de cinco años para la extinción de las facultades de la autoridad. Sin embargo, si dentro de esos cinco años presenta la declaración omitida, comienza a correr de nueva cuenta el término para que opere la caducidad, considerándose, por interpretación del texto de la ley, que aquél primer plazo de caducidad contado a partir del día siguiente a aquél en que el contribuyente debió presentar su declaración, nunca existió.

Por otra parte, en cuanto a la extinción de la facultad para imponer sanciones por omisiones a las disposiciones fiscales, el hecho que marca el inicio del cómputo lo constituye la comisión de la infracción, existiendo variaciones de acuerdo al carácter de la infracción, sea una infracción continuada o no.²⁵

determinar las aportaciones omitidas empieza a correr a partir de que el hecho fue del conocimiento de la autoridad.

²⁵ Sin embargo, resulta común que dicha disposición no sea respetada por la autoridad, tratándose de la infracción prevista en el primer párrafo del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, consistente en la omisión de enterar contribuciones, cuando se produjo la autodeterminación de modo extemporáneo. Efectivamente, en este caso estaríamos ante dos términos de caducidad, uno que atiende a la facultad de determinar contribuciones omitidas, que corre a partir del acto de autodeterminación extemporánea, y otro que atiende a la facultad de imponer sanciones, que corre a partir de la fecha en que se produjo la infracción, esto es, dentro de la época de pago prevista por la norma.

Si la caducidad implica la extinción de la facultad de la autoridad para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales, y dicha facultad comúnmente se efectúa mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, ¿debe considerarse que la caducidad implica igualmente la extinción de las facultades de comprobación?

En estricto sentido, las facultades de determinación o de imposición de sanciones, son facultades distintas e incluso diferenciadas en los ordenamientos que norman el funcionamiento, facultades y atribuciones de la autoridad fiscal, incluyendo el Código Fiscal de la Federación. Por disposición legal en vasto número de casos la autoridad fiscal no puede ejercer la facultad de liquidar contribuciones e imponer sanciones sin previamente ejercer la facultad de comprobar el cumplimiento o incumplimiento a las obligaciones fiscales. Incluso en los casos de determinación de diferencias en contribuciones por errores aritméticos en declaraciones, existe un ejercicio previo de una facultad de comprobación, aún y cuando no sea notificada al particular por no implicar tal revisión un acto de molestia para el particular. Sin embargo, en virtud de ser facultades distintas -y no varias fases de la misma facultad- en estricto sentido la autoridad sí podría ejercer sus facultades de comprobación transcurrido el plazo fijado para que opere la caducidad. Evidentemente, iniciar facultades de comprobación o fiscalización ante la caducidad de la facultad para determinar contribuciones o imponer sanciones sería totalmente inútil por no mencionar absurdo, puesto que sería ajeno a la finalidad recaudatoria de la autoridad a quien dicha función corresponde. El ejercicio de una facultad de comprobación que a sabiendas no pueda culminar en la determinación de

contribuciones o imposición de sanciones, podría incluso llegar a catalogarse como un desvío de poder, por no perseguir los fines para los cuales se creó dicha facultad. Sólo para el caso de otros efectos o finalidades, tales como penales, por devoluciones, etc., podría justificarse el ejercicio de facultades de comprobación con posterioridad a la caducidad operada.

3.3.2 ¿Extinción de facultades?

La facultad, en sentido jurídico, se refiere a una posibilidad de acción concordante con una norma²⁶. Aún y cuando no se haga uso de las facultades previstas por la ley, las facultades subsisten, ya que su existencia no depende de su ejercicio.

Habiendo establecido en un contexto temporal y material las facultades de la autoridad como objeto de la caducidad, es necesario precisar los alcances jurídicos de la caducidad como figura extintiva, únicamente en relación con las facultades ya comentadas.

Hasta este momento se ha manejado como objeto de extinción a través de la caducidad las facultades de la autoridad, con base en el texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual inicia expresando que *las facultades de las autoridades...se extinguen en el plazo de cinco años...*

²⁶ Eduardo García Maynes. *Introducción al estudio del derecho*. Porrúa, México, 1992, pág. 200.

En cuanto a la literalidad de dicha disposición, se desprende en principio que mediante la caducidad se extinguen las facultades de las autoridades. Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación expresamente contiene las facultades de las autoridades fiscales. Igualmente, mediante los correspondientes reglamentos internos o leyes orgánicas, se delimitan las facultades y atribuciones de las autoridades conforme a su estructura organizacional. En sentido genérico, en tanto no se modifique la facultad otorgada a la autoridad en la ley, ni en el reglamento interior, la facultad permanece, es fija, inalterable y con permanencia en el tiempo. El poder como tal, atribuido por una norma jurídica, en cuanto es genérico, goza de la característica de la imprescriptibilidad. En cambio, es cada supuesto de aplicación del poder, o del ejercicio de la facultad, el que se limita temporalmente mediante la caducidad.²⁷

Creo que no cabe duda alguna en cuanto a que la facultad, como genérica, no se extingue. De ahí, quedan únicamente dos opciones a considerar: a) que se extinga la facultad individualizada o específica, y b) que se extinga la posibilidad de ejercer la facultad.

Resulta endeble conceptualmente la idea de la existencia de facultades individualizadas, si se parte de la base de que la facultad, en tanto atribuida por la norma, es genérica, es una. Su ejercicio o aplicación en un caso particular no implica la particularización o individualización de la facultad, puesto que la existencia de facultad no depende de su ejercicio. Por tales razones, considero incorrecta la idea de que la caducidad extingue la facultad individualizada a un supuesto de aplicación. Ello

²⁷ Esto no significa que el ejercicio de facultades no pueda someterse a prescripción.

conduce a la afirmación de la segunda consideración: la caducidad extingue la posibilidad de ejercer la facultad respecto de un caso particular.²⁸

3.3.3 Otro Supuesto de Caducidad: Reclamación de Fianzas

A partir del primero de enero de 1996, entró en vigor la adición del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, incluyéndose la fijación del *dies a quo* para el cómputo de la caducidad de un supuesto que se relaciona con la reclamación de fianzas expedidas por instituciones afianzadoras a favor de la Federación, quedando la parte conducente de la disposición jurídica de la siguiente forma:

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

I...

II...

III...

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

²⁸ Por finalidad práctica, se continuará utilizando la expresión “extinción de facultades” pero deberá entenderse que se refiere a la extinción de la posibilidad de ejercer la facultad, tal como precisado en este apartado.

A fin de analizar el supuesto planteado en la fracción transcrita, es necesario remitirnos inicialmente al artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, el cual, a la letra, expresa:

Cuando la institución de fianzas se hubiere obligado por tiempo determinado, quedará libre de su obligación por caducidad, si el beneficiario no presenta la reclamación de la fianza dentro del plazo que se haya estipulado en la póliza o, en su defecto, dentro de los ciento ochenta días naturales siguientes a la expiración de la vigencia de la póliza.

Si la afianzadora se hubiere obligado por tiempo indeterminado, quedará libre de sus obligaciones por caducidad, cuando el beneficiario no presente la reclamación de la fianza dentro de los ciento ochenta días naturales siguientes a partir de la fecha en que la obligación garantizada se vuelva exigible, por incumplimiento del fiado.

Presentada la reclamación a la institución de fianzas dentro del plazo que corresponda conforme a los párrafos anteriores, habrá nacido su derecho para hacer efectiva la póliza, el cual quedará sujeto a la prescripción. La institución de fianzas se libera por prescripción cuando transcurra el plazo legal para que prescriba la obligación garantizada, o el de tres años, lo cual resulte menor.

Cualquier requerimiento escrito de pago hecho por el beneficiario a la institución de fianzas o en su caso, la presentación de la reclamación de la fianza, interrumpe la prescripción, salvo que resulte improcedente.

La Ley Federal de Instituciones de Fianzas distingue dos momentos. El primer momento es aquél en el que el beneficiario de la fianza debe presentar la reclamación de la misma. El segundo momento es aquél en que el beneficiario debe hacer efectiva la póliza, siendo este un derecho que nace a partir de efectuada la reclamación.

Ambos momentos se limitan temporalmente por plazos: el primero, se sujeta a caducidad, mientras que el segundo, a prescripción.

De conformidad con dicho numeral, la afianzadora se puede liberar de su obligación, ya sea por caducidad, o bien, por la prescripción de la obligación garantizada.

El artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas señala el procedimiento que se deberá llevar a cabo para hacer efectivas las fianzas a favor de la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal, estableciendo que tratándose de fianzas otorgadas a la Federación para garantizar las obligaciones fiscales a cargo de terceros, se estará a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación. A su vez, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 143, establece las modalidades especiales del procedimiento administrativo de ejecución al cual deberán sujetarse las autoridades fiscales para hacer efectiva la fianza que se hubiere constituido para garantizar el crédito fiscal.

Es el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas el que ha dado pie a diversos criterios de los tribunales, en cuanto a si la reclamación y efectividad de las fianzas se debe sujetar o no a los plazos de caducidad y prescripción previstos por el artículo 120 de dicha Ley.

A través de la Jurisprudencia 2a./J. 33/96 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, derivada de la contradicción de tesis 86/95, finalmente se determinó que tratándose de fianzas otorgadas a favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales de terceros, no le era aplicable el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones y Fianzas, por lo que no se sujetan al término de caducidad de 180 días que prevé dicho artículo:

(...) Un procedimiento más, es el que establece el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación, que opera tratándose de fianzas otorgadas a favor de la Federación, para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, y que se identifica con el procedimiento económico coactivo, en el que se aplican normas especializadas que configuran un procedimiento de excepción, congruente con la naturaleza jurídica de las obligaciones garantizadas, el interés social y las facultades de ejecutividad propias del Fisco (...) En consecuencia, la caducidad, como medio de que las afianzadoras se liberen de su obligación de pago, que prevé el multicitado artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, es inaplicable tratándose de las fianzas otorgadas en favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales de terceros²⁹.

²⁹ Tesis 2a./J. 33/96 "FIANZAS OTORGADAS EN FAVOR DE LA FEDERACION PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS, ES INAPLICABLE EL ARTICULO 120 DE LA

El criterio mencionado sirve para extraer la reclamación de las fianzas que garantizan obligaciones fiscales a cargo de terceros, de la aplicación del artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas. Lo curioso es que dicho criterio, emitido en 1996 con motivo de la denuncia de contradicción de tesis realizada por el Segundo Tribunal Colegiado del Primer Circuito en 1995, determina que la exigibilidad de fianzas que garantizan los créditos fiscales no se puede sujetar a la caducidad, haciendo la restricción extensiva a la caducidad prevista en el mismo Código Fiscal de la Federación. Ello, en virtud de que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación contempla la extinción de facultades para determinar contribuciones, y en el caso de las fianzas, el crédito fiscal ya ha sido emitido.

Posterior a los criterios sujetos a contradicción de tesis, y en el mismo año en el cual se emitió la ejecutoria en cuestión, se incorporó al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación una cuarta fracción, misma que ha quedado transcrita al inicio del presente apartado y con la cual, de modo incongruente, la reclamación de fianzas a favor de la Federación queda sujeta a la caducidad fiscal de cinco años. Si bien se obtuvo la eliminación de toda duda respecto de la inaplicabilidad de la caducidad prevista por el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, lo cierto es que la adición de

LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS, EN CUANTO PREVE LA CADUCIDAD EN FAVOR DE LAS INSTITUCIONES GARANTES.”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Parte IV, Agosto de 1996, página 203.

la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación carece de coherencia y concordancia jurídicas.

En efecto, por disposición legal, la reclamación de fianzas se sujeta al plazo de caducidad de cinco años a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, a la vez que resulta inaplicable el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas. La falta de coherencia de la adición se desprende del análisis del texto de la adición mencionada, derivándose las siguientes observaciones:

En primer término, tratándose de la facultad de imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, resulta que queda excluido por incompatible el supuesto de la imposición de sanciones por infracción a las disposiciones fiscales, tratándose de exigibilidad de fianzas a favor de la Federación.

En segundo término, la emisión del *acta de incumplimiento* de la obligación garantizada, notificada a la afianzadora a que se refiere dicha fracción, no tiene soporte legal ni en el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación, ni en la Ley Federal de Instituciones de Fianzas. Puede, en todo caso, considerarse como la reclamación de la fianza a que se refieren los primeros dos párrafos del artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas. Independientemente de ello, mediante la emisión del acta de incumplimiento no existe propiamente la determinación de contribuciones y sus accesorios, puesto que el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, como su nombre lo indica, implica la preexistencia de una obligación previamente determinada y liquidada, excluyéndose así la posibilidad de que se extingan las facultades de

determinación de la autoridad a partir de la emisión de tal acta. Esta era una de las razones por las cuales la ejecutoria de la contradicción de tesis 86/95 descarta la aplicación de plazo alguno de caducidad tratándose de fianzas con las que se garantizan obligaciones fiscales.

El acta de incumplimiento de la obligación garantizada implica: a) una contribución previamente determinada, o bien, la preexistencia de un crédito fiscal, ya sea por determinación de contribuciones, o bien, por la imposición de sanciones económicas; y b) como consecuencia de la exigibilidad de una fianza y preexistencia de obligación determinada, la procedencia de un término de prescripción, acorde al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, es incoherente sujetar a un término de caducidad fiscal la exigibilidad de fianzas por no encuadrar realmente en ninguno de los supuestos a que se refiere el primer párrafo del artículo 67, es decir, es incongruente hablar de la extinción de facultades de determinación de contribuciones e imposición de sanciones, tratándose de la exigibilidad de la obligación fiscal garantizada con una fianza.

3.4 Suspensión del Plazo

La suspensión del plazo consiste en la congelación del cómputo del tiempo por una causa prevista en la norma, y su continuación en el punto en el que se detuvo cuando dicha causa desaparezca. Difiere de la interrupción en cuanto a que en la suspensión el

cómputo se reanuda en el momento en que desaparece la causa que le dio origen, mientras que en la interrupción el cómputo del plazo inicia de nueva cuenta cada vez que se actualiza la causa que le da origen.

Al separarse las figuras de la caducidad y de la prescripción en el Código Fiscal de la Federación de 1967, se establecieron como elementos o características de la caducidad la no suspensión y la no interrupción del plazo.

Posteriormente, y en principio no sujeto a interrupción ni a suspensión en el texto original, el Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1983 introdujo la posibilidad de suspender el plazo para que opere la caducidad en ciertas situaciones, tal como por la interposición del recurso de nulidad de notificaciones (1983), modificándose posteriormente para 1992 la suspensión por el ejercicio de las facultades de comprobación o fiscalización de la autoridad (1992) así como por la promoción de algún medio de defensa, ya fuera recurso administrativo o juicio.

Con esta incorporación, se hace necesario establecer con la mayor claridad posible, el *dies a quo* y el *dies ad quem* del plazo de suspensión, siendo el primero la notificación del ejercicio de las facultades, y el *dies ad quem* la notificación de la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal.

Aunado a lo anterior, se condiciona la suspensión del término, al levantamiento de un acta parcial o final, o bien, de la resolución definitiva, cada seis meses, y finalmente

se prevé un plazo máximo de caducidad que se suspende más el plazo por el que no se suspende, siendo éste de 10 años. Así, el plazo que transcurre entre el *dies a quo* hasta el *dies ad quem* no puede en ningún caso exceder de diez años, con independencia de las ocasiones en las que se suspenda el plazo para que opere la caducidad.

Es hasta las reformas al Código Fiscal que entraron en vigor en 1998, en el que se incluye la revisión de gabinete dentro de los supuestos de suspensión del plazo, adecuándose la norma a las disposiciones de procedimiento de prácticas de visitas domiciliarias y revisiones de gabinete. Finalmente, se reduce el plazo máximo de la caducidad en el que existe suspensión adicionado con el plazo que no se suspende, de diez años a seis años con seis meses. Lo anterior se adecua al ejercicio de visitas domiciliarias o revisiones de contabilidad en las oficinas de la autoridad, para el cual la autoridad puede contar hasta con tres periodos de seis meses para completar la visita o revisión y durante el cual se suspende el cómputo del plazo de la caducidad; plazo que adicionado con el general de caducidad de cinco años, equivale a seis años con seis meses.

Con entrada en vigor las reformas al Código Fiscal de la Federación en enero de 2000, se incorpora un supuesto más de suspensión del plazo: aquél en el cual las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación por no poder localizar al contribuyente, ya sea por haber desocupado su domicilio fiscal sin dar aviso, o bien señale un domicilio incorrecto. La reforma señala: *En estos dos últimos*

*casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente*³⁰.

Como se puede observar, han variado los supuestos de suspensión del plazo con el paso del tiempo, sin embargo permanece inalterable la posibilidad de la suspensión del plazo de la caducidad, al grado de considerarse un rasgo o elemento diferenciador de esta institución, respecto de otras similares, como la prescripción.

La suspensión del plazo como rasgo o característica de la caducidad no ha sido bien vista por algunos estudiosos de la materia. Algunos juristas han criticado la inclusión de la suspensión dentro de la caducidad, en particular, respecto de la suspensión del plazo por motivo de la promoción de medios de defensa. DIONISIO J. KAYE argumenta el inicio de la extinción de la figura de la caducidad en perjuicio de la seguridad jurídica de los contribuyentes que en uso de su legítimo derecho interponen algún medio de defensa³¹.

Lomelí Cerezo, por su parte, cataloga la introducción del elemento como la desnaturalización de la figura jurídica de la caducidad, puesto que se refiere a un acto determinado de ejercicio de un derecho que sólo de esta forma se puede hacer valer, por lo que no cabe la posibilidad de que otros actos interrumpen la pérdida del derecho por el transcurso del tiempo. Concluye que si la administración no ejerce su acción dentro

³⁰ Es criticable el uso del término “reiniciar” tratándose de la suspensión del plazo de caducidad, siendo más adecuado “reanudar”. Reiniciar implica volver a contar desde el principio, propio de la interrupción de los plazos, tal como ocurre con la prescripción, mientras que reanudar implicar continuar en el lugar en el que se había quedado, más propio de la suspensión de plazos.

³¹ Dionisio J. Kaye, *Derecho Procesal Fiscal*. 5 Ed., Themis, México, 1999. Pág. 200.

del plazo legal, en estricto sentido pierde el derecho, por lo que cataloga a la suspensión del plazo como un *contrasentido jurídico*.³²

Contrario a tales perspectivas, diversos estudiosos del derecho administrativo aportan opiniones a favor a la posibilidad de suspender el cómputo del plazo de la caducidad. En particular, Caballero Sánchez expresa que la suspensión supone un término medio entre la interrupción y la no interrupción con la opinión de que puede *producir efectos muy saludables en el sistema*. Igualmente, para Alas, De Buen y Ramos³³ *“la equidad es el fundamento de la suspensión. Este es uno de tantos casos en que las instituciones nacidas en vista de la protección de un interés social, tienen que modificar algo de la rigidez absoluta de sus principios para no caer en la injusticia”*.

Sin emitir juicio alguno respecto de la posible desnaturalización de la figura de la caducidad, o bien, en cuanto a su acercamiento a la equidad y justicia, lo cierto es que en la práctica dicha característica o elemento conlleva consecuencias que pueden implicar un estado de incertidumbre jurídica al particular.

Realmente, uno de los objetivos de la caducidad es evitar la inactividad indefinida de la administración pública, por lo que si la autoridad se encuentra actuando al iniciar facultades de comprobación como las revisiones de contabilidad, ya sea en el domicilio del particular, o en las oficinas de la autoridad, evidentemente existe una manifestación material de su voluntad así como del ejercicio de sus facultades, traducida en una

³² Margarita Lomelí Cerezo. *Derecho Fiscal Represivo*. Editorial Porrúa, México, 1997. Pág. 229.

³³ Citados por Rafael Caballero Sánchez, *Op. Cit.* pág. 323

indudable actuación con la posible consecuencia de la determinación de contribuciones omitidas o la imposición de sanciones. Por lo tanto, resultaría justificable que sus facultades no se extingan en tanto se encuentre realizando actos encaminados a ejercer dichas facultades, siempre y cuando, la realización de tales actos sea hecha del conocimiento del particular interesado.

Por otra parte, en cuanto a la suspensión por causa de la interposición de medios de defensa, considero que la finalidad de su inclusión a partir de 1992 obedece principalmente a evitar el abuso de los particulares mediante la interminable promoción de recursos y juicios con la sola finalidad de hacer transcurrir el tiempo necesario para que opere la caducidad y así evitar que la autoridad administrativa determine créditos fiscales o imponga sanciones por infracciones a las leyes fiscales. En efecto, sin la suspensión del cómputo del plazo, el particular se encontraría en posibilidad de promover un sinnúmero de medios de defensa con independencia de su procedencia, y prolongar los mismos por varios años hasta llegar al *dies ad quem*³⁴.

Efectivamente, se debe buscar un equilibrio entre los intereses de la administración y de los particulares, y así como la autoridad se encuentra impedida para ejercer sus facultades una vez transcurrido el plazo legal, también es necesario contar con los mecanismos que garanticen a la autoridad la posibilidad de ejercer sus facultades durante el tiempo que cuenta para ello.

³⁴ El *dies ad quem* es el día de vencimiento del plazo, mientras que al día de inicio de un plazo se le conoce como *dies a quo*.

Por otra parte, la norma también incluye los mecanismos necesarios para proteger a los particulares del abuso de la autoridad para extender injustificadamente en el tiempo el ejercicio de sus facultades de comprobación. Ello se logra con la inclusión de un tope máximo temporal al que se debe sujetar el plazo sujeto a suspensión y aquél por el que no se suspende el cómputo. Igualmente, tratándose de la suspensión del cómputo durante el ejercicio de las facultades de fiscalización consistentes en la práctica de visitas domiciliarias o bien, de las denominadas revisiones de gabinete, la suspensión queda condicionada al levantamiento de un acta parcial o final cada seis meses o bien, a la emisión de la resolución que ponga fin al procedimiento. Esto se encuentra acorde a la caducidad que opera dentro de los procedimientos de fiscalización en los términos del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación³⁵.

Desafortunadamente, la inclusión de causas de suspensión, con la tendencia a aumentar y contemplar cada vez mayor número de supuestos, plazos y condiciones, tiene la consecuencia de dificultar el cómputo del plazo, convirtiéndose en algo tan complejo que resulta difícil tanto para el particular como para la autoridad poder determinar con exactitud en qué momento operó la caducidad de las facultades.

En efecto, con la anterior recapitulación de modificaciones en cuanto a la suspensión del cómputo del plazo de la caducidad, se puede observar que a partir de la

³⁵ De conformidad con el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, la conclusión de las revisiones de contabilidad que se lleven a cabo en el domicilio del particular o bien, en las oficinas de la autoridad, se encuentra sujeto a un plazo de seis meses, prorrogable hasta por dos periodos iguales. En caso contrario, queda sin efectos la revisión, incluyendo la orden de visita o la solicitud de documentación e información emitida con tal motivo. Esta situación es un ejemplo, dentro de un procedimiento administrativo, de un plazo perentorio, cuyo efecto es la extinción del procedimiento. Equivale a una caducidad de la instancia.

entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación en enero de 1983, la tendencia ha sido incorporar cada vez más supuestos de suspensión del plazo de caducidad, cada uno con condicionantes diferentes, algunos con plazos máximos, otros no, siendo necesario ya sea a través de la ley o mediante tesis y criterios de los órganos jurisdiccionales, la precisión de los momentos de inicio y fin de los plazos de suspensión.

En el mejor de los casos, no se actualiza ninguno de los supuestos para la suspensión del plazo, y no existe duda respecto del momento en el cual opera la caducidad de las facultades, sobre todo en los casos en los que existe una declaración de contribuciones presentada en tiempo, en cuyo caso resulta sencillo computar el plazo de cinco años a que se refiere el primero párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Desafortunadamente, la realidad resulta siempre más compleja, con más matices y más variantes que los posiblemente contemplados por el legislador, y ello puede convertir lo que en apariencia es una disposición legal clara, en la más compleja de las normas.

Un indicio de claridad de una disposición jurídica es la ausencia o escasa emisión de criterios por parte de los órganos jurisdiccionales, puesto que a mayor claridad, menor necesidad de interpretación jurisdiccional. Y el caso del cómputo del término de la caducidad por razón de la suspensión, no cae precisamente en este supuesto planteado.

Así, encontramos criterios que indican la forma en que operan las condicionantes de la suspensión; la forma de computar el plazo de caducidad si no se cumplió finalmente la condición para que opere la suspensión, tratándose del ejercicio de facultades de fiscalización; la forma de computar el plazo cuando existe una nulidad lisa y llana del acto impugnado; cómputo del plazo cuando existe una nulidad o revocación para efectos y se repone procedimiento de fiscalización; y si bien tales criterios aclaran la aplicación del artículo 67 del Código Fiscal, a pesar de ellos no resulta sencillo computar un plazo cuando se acumulan diversos supuestos de suspensión.

La consecuencia final de todo ello es que la autoridad puede fácilmente emitir actos con posterioridad a la extinción legal de sus facultades, y será necesario para el particular someter el cómputo del plazo y posible determinación de caducidad a estudio y decisión de un órgano imparcial, a través de la interposición de medios de defensa. Es por esta complejidad en la definición y precisión del plazo de suspensión y del plazo en que no hubo suspensión que atenta en contra de la certeza y seguridad jurídicas del particular. Y no sólo incide en la seguridad jurídica del contribuyente, sino que repercute en la operatividad de la administración pública.

La seguridad jurídica debe implicar certeza, determinación de las situaciones jurídicas, pleno conocimiento de su situación fiscal. El contribuyente debe contar con la certeza de que, transcurrido el plazo previsto en la ley, las autoridades fiscales no ejercerán sus facultades de determinación de contribuciones o de imposición de sanciones, y en caso de que ello ocurra, debe contar con los elementos suficientes para

poderse percatar de la ilegalidad y proceder a su oportuna y adecuada impugnación. Para ello, es necesario que exista claridad en la ley y que el cómputo del término así como la precisión del *dies a quo* y del *dies ad quem* sean lo más sencillos y precisos posibles, y que eliminen el mayor número de supuestos de excepción.

¿La ventaja? Además de repercutir favorablemente en los gobernados por cuanto incrementa su seguridad y certeza jurídicas al poder computar el plazo sin mayor problema, disminuirán los actos de autoridad notificados posteriormente a la caducidad del plazo, por la misma razón. Igualmente implica un beneficio al aparato gubernamental, por eliminar errores de cómputo del término que conlleven a la emisión y notificación de actos con posterioridad a la caducidad y en consecuencia, ilegales, incrementándose la eficiencia para la determinación y -finalmente- cobro de créditos fiscales.

3.5 Naturaleza Jurídica de la Caducidad

Tradicionalmente, es reconocido y aceptado que la caducidad es una figura o institución de carácter “procesal”, mientras que a la prescripción se le ha atribuido naturaleza “sustantiva”. Así lo ha reconocido la doctrina mexicana en cuanto hace a la caducidad en general, incluida la prevista en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, así como cuanto hace a la prescripción contenida en el artículo 146 del mismo ordenamiento legal, partiendo de los mismos legisladores al introducir la figura de la caducidad fiscal por primera vez en el Código Fiscal de la Federación de 1967.

A fin de analizar la exactitud de esta afirmación, es necesario de modo preliminar distinguir la caducidad fiscal del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, de otras modalidades extintivas que igualmente se conocen con el nombre de “caducidad”.

En primer lugar, y como figura más común, está la llamada “caducidad de la instancia”. Es aquella que opera dentro de procedimientos o procesos de carácter litigioso o impugnatorio, compartimentados en fases, en los trámites que exigen la intervención del sujeto que ostenta la posición activa. El interés público que existe en el desarrollo taxativo de los distintos procedimientos obliga a imponer plazos rígidos de actuación, cuyo cumplimiento determina la terminación anticipada del procedimiento o proceso sin resolver el fondo de la cuestión debatida. Se le llama “caducidad procesal” o “de la instancia” e incluso se conoce como “perención”. El objeto de la caducidad de la instancia es el proceso.

Podría decirse que una variedad menor de la caducidad de la instancia es la denominada *preclusión*. La preclusión se manifiesta por el impulso de oficio de los procesos, en los cuales, transcurrido el término legal para efectuar un trámite, se pasa al siguiente sin dilación, cerrándose la posibilidad de que las partes cumplieren su actuación. El objeto de la preclusión es un trámite.

Como se puede observar, en la caducidad de la instancia, la sanción o efecto de la inactividad es más grave, ya que su consecuencia es la conclusión del proceso entero, mientras que la preclusión se limita a cerrar el trámite y continuar con el siguiente.

Fuera de estos tipos de caducidad que se encuentran dentro de procedimientos o procesos, existe otro tipo de caducidad que para efectos prácticos se denominará “caducidad carga”³⁶. Es el tipo de caducidad que opera con la falta de actuación necesaria para el ejercicio de una posición jurídica activa. Existe diversidad de supuestos en los que se observa este tipo de caducidad, comunes en cuanto a rasgos o elementos caracterizadores, como su automaticidad, la imposibilidad de interrumpir su cómputo, su efecto extintivo radical y la posibilidad de su apreciación de oficio. Entre ellos, se encuentran las acciones de impugnación, en las que existe una carga sobre el particular o la necesidad de reaccionar ante los actos de la administración que le son desfavorables o le causan un perjuicio. Dicho deber de reaccionar debe ser dentro de un plazo establecido, a fin de evitar la pérdida del derecho de impugnar, ya sea ante la misma administración pública, ante un tribunal de justicia contenciosa administrativa e, incluso, ante el poder judicial tratándose del juicio de amparo.

Es de diferenciarse este tipo de plazo de caducidad con la perención, puesto que en el primero se tiene acceso a un procedimiento de carácter litigioso o contencioso, mientras que el segundo ocurre dentro del procedimiento o proceso mismo, siendo incluso distintos sus efectos, puesto que el primero importa la pérdida de un derecho y en consecuencia la firmeza del acto administrativo, mientras que el segundo implica la terminación anticipada de un proceso, sin que se decida el fondo del asunto. Claro, en

³⁶ El término de “caducidad carga” ha sido propuesto por Caballero Sánchez (*Op. Cit.*), para diferenciarlo de otros tipos de caducidad, entre ellos de la caducidad de la instancia.

ambos casos el elemento común es la inactividad del sujeto, como ocurre con otras figuras extintivas, como la prescripción.

En general, la caducidad carga se observa en el caso de peticiones ante la administración pública sujetas a un plazo de actuación, operando la extinción por caducidad de una facultad o derecho de acudir ante la administración pública en demanda de una actuación. Este supuesto implica el ejercicio de derechos o de facultades, siendo optativo para el sujeto titular del derecho o facultad, y cuyo inejercicio dentro de un plazo establecido en ley, implica la pérdida del mismo. Así como el ya comentado plazo de impugnación, existen numerosos supuestos dentro de nuestra legislación. Se cita como ejemplos el derecho del particular de solicitar prórrogas para la exhibición de documentos dentro de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete.

Caballero Sánchez, en cuanto a este tipo de forma extintiva, manifiesta que es el concepto genuino de caducidad, en cuanto coincide con los rasgos del concepto de caducidad de derecho privado, en el cual se le define como el “plazo fatal para el ejercicio de un derecho”.

De las modalidades de caducidad que han quedado precisadas, resulta claro que tratándose de la “caducidad de la instancia”, puede afirmarse indiscutiblemente que es una figura típicamente procesal o procedimental, toda vez que siempre se da dentro de un proceso o un procedimiento. Sin embargo, siendo que el objeto de la que llamamos “caducidad carga” no es la extinción o conclusión de un procedimiento o proceso por

inactividad, sino la extinción de un derecho o una facultad por su inejercicio sin implicar necesariamente un proceso o un procedimiento, tal como ocurre con la caducidad fiscal contenida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, es inexacto atribuirle tajantemente naturaleza procesal, al resultar que no es una forma de terminación de un proceso o procedimiento, como ocurre con la caducidad de la instancia.

Analicemos la exposición de motivos del anteproyecto del Código Fiscal de la Federación de 1967, en el cual por primera ocasión, distingue entre prescripción y caducidad, catalogando a la caducidad como una institución de carácter procesal:

“se separa la prescripción como institución de derecho sustantivo, de otra de carácter procesal que es la extinción de las facultades de las autoridades fiscales. La pérdida de facultades no debe confundirse con la prescripción, ya que ésta supone la existencia de un crédito que se extinga y las facultades de la autoridad para actuar no suponen necesariamente la existencia de crédito. La pérdida de facultades por la falta de su ejercicio dentro de un plazo correspondiente más bien al concepto procesal de caducidad.”³⁷

De la lectura de lo anterior se desprenden las siguientes relaciones: *facultad-caducidad-procesal*, *crédito-prescripción-sustantivo*, en donde el elemento o criterio diferenciador entre uno y otro instituto jurídico lo constituye la existencia o inexistencia de un crédito fiscal.

³⁷ En énfasis es mío.

inactividad, sino la extinción de un derecho o una facultad por su inejercicio sin implicar necesariamente un proceso o un procedimiento, tal como ocurre con la caducidad fiscal contenida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, es inexacto atribuirle tajantemente naturaleza procesal, al resultar que no es una forma de terminación de un proceso o procedimiento, como ocurre con la caducidad de la instancia.

Analicemos la exposición de motivos del anteproyecto del Código Fiscal de la Federación de 1967, en el cual por primera ocasión, distingue entre prescripción y caducidad, catalogando a la caducidad como una institución de carácter procesal:

“se separa la prescripción como institución de derecho sustantivo, de otra de carácter procesal que es la extinción de las facultades de las autoridades fiscales. La pérdida de facultades no debe confundirse con la prescripción, ya que ésta supone la existencia de un crédito que se extinga y las facultades de la autoridad para actuar no suponen necesariamente la existencia de crédito. La pérdida de facultades por la falta de su ejercicio dentro de un plazo correspondiente más bien al concepto procesal de caducidad.”³⁷

De la lectura de lo anterior se desprenden las siguientes relaciones: *facultad-caducidad-procesal*, *crédito-prescripción-sustantivo*, en donde el elemento o criterio diferenciador entre uno y otro instituto jurídico lo constituye la existencia o inexistencia de un crédito fiscal.

³⁷ En énfasis es mío.

Este criterio diferenciador muy probablemente se basa en el derecho alemán, al establecer la caducidad para la extinción de la facultad de determinar un crédito y la prescripción para la extinción del crédito en sí. Sin embargo, este criterio de diferenciación ha sido ya superado por la doctrina y legislación extranjera; no así en la mexicana³⁸.

Realmente no presenta problemática alguna la utilización de la caducidad para la extinción de facultades y de la prescripción para la extinción de créditos fiscales, sino que es cuestionable que la sola existencia de un crédito frente a una facultad sea el criterio para catalogar una u otra figura como sustantiva o procesal, y en consecuencia, denominarla prescripción o caducidad. Esta es la premisa de la cual parte el legislador para separar o diferenciar las figuras de caducidad y prescripción, y de la cual surgen las interrogantes: ¿Es suficiente la existencia de un crédito como criterio de distinción entre una figura procesal y una de naturaleza sustantiva? ¿Es la existencia de un crédito diferencia primordial de tal suerte que justifique la sujeción ya sea a un plazo de caducidad o a uno de prescripción?

Para determinar lo anterior, es preciso realizar una comparación entre la caducidad y la prescripción.

En primer término, tanto la caducidad fiscal como la prescripción constituyen hechos jurídicos, por cuanto constituyen un suceso al que el ordenamiento jurídico

³⁸ Emilio Margáin. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Pág. 341.

atribuye la virtud de producir, por sí o en unión de otros, un efecto jurídico, en ambos casos, extintivo de un derecho³⁹.

Ambas figuras encuentran su razón de ser en los principios de seguridad jurídica así como en la garantía de eficacia, ya comentadas en el capítulo correspondiente.

La caducidad es el mecanismo que permite sujetar derechos o facultades a un plazo de ejercicio. En un tracto o periodo único de tiempo debe optarse por el empleo o no de esos poderes. Por su parte, la prescripción es un mecanismo extintivo de situaciones jurídicas nacidas con duración indefinida o no determinada.

En derecho público, por razón del interés general, los derechos y facultades se otorgan para ser ejercidos, de lo contrario, se pierde –no la facultad- sino la posibilidad de su ejercicio por el transcurso del tiempo. Por el contrario, en materia civil la posibilidad de perder un derecho se plantea cuando existe inmisión patrimonial, a la que responde el titular del derecho con una posición pasiva. En tal virtud, la prescripción se evita mediante el ejercicio inespecífico del derecho, que demuestre la no consolidación del estado de hecho de inactividad, ejercicio que debe repetirse periódicamente. En cambio, la caducidad exige una actuación concreta e infungible, que es la que permite salvar el plazo.

³⁹ José Castán Tobeñoas, *Derecho Civil Español, Común y Foral*, t. I, Vol. 2, 14ª. Edición revisada por De los Mosos, Ed. Reus, Madrid, 1987, p. 936. Citado por Caballero Sánchez, *Op. Cit.*, pág. 66.

Como resultado de lo anterior, por lo general la prescripción atañe a derechos de contenido patrimonial, que permiten un uso continuado, mientras que la caducidad está orientada hacia las múltiples facultades de actuación, previstas en el marco de mecanismos de derecho público, como pueden ser los procedimientos o las diversas facultades de acción e impugnación. Sin embargo, a menudo las facultades de actuación o de reacción tienen un fondo de carácter patrimonial, por lo que es cuestionable si debe sujetarse a un plazo de prescripción, en cuanto a derechos patrimoniales, o bien, de caducidad, en cuanto a la necesidad de reaccionar ante una situación jurídica concreta. Finalmente, la determinación de contribuciones siempre tendrá un fondo de carácter patrimonial.

No obstante que la doctrina tradicional tiende a expresarse por la independencia e individualización entre ambas figuras, resulta innegable que ambas constituyen regímenes de extinción de derechos a causa de su inejercicio. Algunos juristas extranjeros admiten la unidad de ambas figuras, diferenciables únicamente por cuanto hace a la posibilidad o imposibilidad de interrupción del plazo, o por su orientación hacia la limitación de situaciones jurídicas consolidadas (prescripción) o en formación (caducidad). Alas, De Buen, y Ramos, planteaban la interrogante: “*¿Cómo se distinguirá si es un derecho sujeto a caducidad o un derecho sujeto a prescripción extintiva? Y esta pregunta debe contestarse: si el derecho se extingue fatalmente en el término fijado, es un derecho sujeto a caducidad; si el derecho puede subsistir indefinidamente, mediante*

*la ejecución de actos interruptivos establecidos por la ley, es un derecho sujeto a prescripción*⁴⁰.

Evidentemente, existen casos en los que resultaría absurdo considerar la existencia prolongable indefinidamente de algunos derechos, como es el derecho de impugnar algún acto, sujeto a caducidad. Resultaría absurdo pretender que la materialización del ejercicio del derecho, consistente en la presentación de un recurso o demanda ante autoridad competente, se interrumpiera el plazo con el efecto de iniciar de nuevo su cómputo. Al contrario, el ejercicio del derecho no interrumpe el plazo, y en caso de no ejercerse en tiempo, el derecho de impugnación del acto particular se extinguirá definitivamente.

Es comprensible, tratándose del derecho-carga de reacción que implica la impugnación de un acto, que el mismo se sujete a un plazo fatal sin posibilidad de interrupción, justificado ante la necesidad de consolidar situaciones jurídicas, como la firmeza de una resolución o sentencia. Sin embargo, existen otros supuestos en los que realmente no es tan clara la catalogación en alguna de las dos formas extintivas, como lo es en los casos del ejercicio de facultades. Así, en cuanto a las facultades sancionadoras de la autoridad, en derecho administrativo, tratándose de las facultades de las autoridades para imponer sanciones por infracciones a las leyes fiscales, su extinción se sujeta a un plazo de *caducidad*. Por el contrario, en materia penal, la extinción de las facultades del Estado para ejercitar la acción penal se encuentra sujeta a un plazo

⁴⁰ Citados por Rafael Caballero Sánchez, *Op. Cit.*, pág. 78.

catalogado tanto por la doctrina, como por la ley, de prescripción⁴¹. Puesto que en ambos casos se trata de extinción de facultades sancionadoras o represivas, la extinción de las facultades del estado para ejercer la acción penal es equiparable a la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para imponer sanciones por infracciones a las leyes fiscales; no obstante ello, a uno se le ha encuadrado como prescripción y al segundo como caducidad.

Efectivamente, a diferencia del derecho fiscal, en derecho penal se otorga el mismo tratamiento tanto a la extinción de la acción penal como a la extinción de las sanciones. Ambas se extinguen en un plazo denominado “prescripción”. Ahora bien, es notorio que uno atiende a una facultad de ejercer una acción, mientras que el otro atiende a la sanción en sí, por lo que podríamos equiparar la acción penal a las facultades de las autoridades para imponer sanciones o determinar contribuciones omitidas, así como equiparar la sanción a un crédito fiscal en sí. Bajo tal esquema, y aplicando los argumentos del legislador en el anteproyecto del Código Fiscal de la Federación de 1976, tendríamos que el ejercicio de la acción penal es de carácter procesal, por lo que debe sujetarse a un plazo de *caducidad*, y no debería confundirse con la prescripción, puesto que ésta supondría la existencia de una sanción que se extinga, y las facultades del estado para ejercer la acción penal no suponen necesariamente la existencia de una sanción.

⁴¹ El artículo 100 del Código Penal Federal establece: *Por la prescripción se extinguen la acción penal y las sanciones, conforme a los siguientes artículos.*

En derecho penal no existen tales catalogaciones, tal como no existían en el derecho fiscal hasta antes del Código Fiscal de la Federación de 1967. No obstante la analogía entre las facultades sancionadoras de la autoridad penal y de la autoridad administrativa, la diferencia en el esquema utilizado en derecho penal en contraste con el utilizado en derecho fiscal no es indicativo del anacronismo del primero ni de la incorrección del segundo. Simplemente, dentro de un orden jurídico, es indicativo de incoherencia.

La existencia o inexistencia de un crédito no es relevante para diferenciar una figura de otra y, por ende, su naturaleza, máxime si consideramos que ambas comparten rasgos característicos como los efectos extintivos, la inactividad o inejercicio del titular del derecho o de la facultad, la razón de ser basada en la seguridad jurídica y en la necesidad de concretar una situación jurídica por el transcurso del tiempo, la posibilidad de que en ambas exista una cuestión de carácter patrimonial. Salvo la posibilidad de interrupción de uno de los términos, contra la suspensión de otro, realmente no resulta jurídicamente tan clara la diferencia entre una y otra figura y, en consecuencia, la diferencia entre la naturaleza jurídica o el carácter atribuible de “sustantivo”, o bien, de “procesal”.

Por lo anterior, resulta impreciso catalogar una u otra figura como procesal o sustantiva con base en el criterio de la existencia o inexistencia de un crédito fiscal. La existencia de un crédito frente a una facultad no es suficiente para calificar de procesal o sustantivo a las figuras extintivas, puesto que ambas implican la pérdida de un derecho.

Pero el carácter de “procesal” no ha sido de atribución exclusiva de los legisladores en la exposición de motivos, ni tampoco de los doctrinarios mexicanos, sino que ha sido admitida por los órganos jurisdiccionales mediante la emisión de criterios, pero, a diferencia de los legisladores, le atribuyen el carácter de “procedimental”, como aparece en el criterio que a continuación se transcribe:

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- La extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones, establecida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, es una institución de carácter adjetivo (procedimental), en tanto que se refiere al plazo de que disponen para el ejercicio de sus facultades de revisión y de determinación de obligaciones fiscales, así como para imponer las sanciones que procedan por infracciones a las leyes tributarias, en tanto que no se comprenden conceptos de carácter sustantivo, como lo son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa de las contribuciones, pues sólo regula el tiempo que le concede la ley a la autoridad tributaria para iniciar un procedimiento y aplicar las sanciones que se deriven de las infracciones que sean imputables a los sujetos pasivos de la relación tributaria. No sólo son procedimentales las normas jurídicas que se refieren a los actos integrantes de un procedimiento, sino aquellas otras que atribuyen facultades a la autoridad para iniciarlo, así como las que afectan la continuidad y atañen a la eficacia del mismo, tal es el caso de los presupuestos procesales o procedimentales, como: la competencia, la legitimación y la personalidad; o bien la caducidad. Consecuentemente, se apega a este criterio doctrinario el texto del artículo 67 del

Código Fiscal de la Federación, en tanto dispone que el plazo de la caducidad no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del Código Tributario Federal, y cuando se interponga un recurso administrativo o algún juicio. (26)

Juicio de Nulidad No. 100(14)23/98/4238/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de septiembre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 más con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Antonio Rodríguez Martínez. (Tesis aprobada en sesión de 8 de septiembre de 1998)⁴²

Es cuestionable el criterio del entonces Tribunal Fiscal de la Federación al atribuir a la caducidad fiscal contenida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación el carácter de “procedimental”, por las razones siguientes:

1. El criterio se basa en que el artículo 67 sólo regula el tiempo que le concede la ley a la autoridad tributaria para iniciar un procedimiento y aplicar las sanciones que se deriven de las infracciones que sean imputables a los sujetos pasivos de la relación tributaria. Mas afirmar que el artículo 67 sólo regula el tiempo, constituye una restricción al concepto y naturaleza de la figura, puesto que si bien la disposición jurídica contempla un plazo y por ende incluye el tiempo, considero que lo esencial

⁴² Tesis IV-P-2aS-45, publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación correspondiente al Año I, Cuarta Epoca, No. 5, Diciembre de 1998, p. 242.

de la norma es la extinción de la facultad en sí (o mejor dicho, de la posibilidad de su ejercicio). Efectivamente, regula el ejercicio en sí de una facultad, utilizando el tiempo como límite, como ya fue señalado con antelación en el apartado relativo al ámbito material de la caducidad.

2. En segundo término, es impreciso afirmar que el artículo 67 regula el tiempo que le concede la ley a la autoridad para *iniciar un procedimiento*, puesto que como ya fue comentado con antelación, la determinación de contribuciones no necesariamente ni en todos los casos comprende parte de un "procedimiento" entendiéndose como tal el conjunto sucesivo de actos regulados por la ley. Incluso, aún en el caso de visitas domiciliarias, puede interpretarse que el acto consistente en la determinación de contribuciones o imposición de sanciones, si bien es derivado del procedimiento de fiscalización, constituye un acto fuera de dicho procedimiento, ello en interpretación del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación que establece que la visita domiciliaria concluye con la emisión del acta final.

3. De acuerdo a la tesis, hay dos tipos de normas, aquéllas de carácter sustantivo, que comprenden conceptos como el objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones, y aquéllas de carácter procedimental, en las que se incluyen todas las demás, es decir, *no sólo son procedimentales las normas jurídicas que se refieren a los actos integrantes de un procedimiento, sino aquellas otras que atribuyen facultades a la autoridad para iniciarlo, así como las que afectan la continuidad y atañen a la eficacia del mismo...* percepción que se antoja errónea toda vez que no reconoce la existencia de normas jurídicas que no regulen alguno de los siguientes: a) actos

integrantes de procedimientos, b) facultades para iniciar procedimientos, c) actos que afecten continuidad de procedimientos, y d) normas que atañen a la eficacia de un procedimiento. Como se puede observar, de acuerdo al presente criterio, las normas jurídicas que no son sustantivas, necesariamente, por exclusión, son procedimentales y se refieren, directa o indirectamente, a procedimientos.

4. Considero más adecuada la clasificación de disposiciones jurídicas fiscales proporcionada por Cárdenas Elizondo⁴³, quien al clasificar las disposiciones desde el punto de vista de su ámbito material de validez, establece cuatro categorías de normas de derecho fiscal: sustantivo, administrativo o formal, procesal y penal. Para la primera categoría, la referente a normas de derecho fiscal sustantivo, señala que son las normas *relativas al establecimiento y obtención de los ingresos fiscales, así como de las relaciones jurídicas que se originen entre el Fisco y los particulares con dicho propósito*. En segundo término, en cuanto a la categoría de normas de derecho fiscal administrativo o formal, las define como *aquellas que rigen la actividad tanto del Fisco como la que deben realizar los particulares y demás órganos de la Administración Pública, con relación a la tutela de los ingresos fiscales, pues no es suficiente que el Estado establezca la determinación de los ingresos que necesita para el cumplimiento de sus fines, ya que también requiere imponer tanto a los particulares como a los demás órganos de la Administración Pública vinculados con el Fisco, deberes que implican una colaboración para asegurar que los ingresos se perciban cabal y puntualmente; es decir, estas normas de carácter complementario*

⁴³ Francisco Cárdenas Elizondo. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*. Porrúa, 1997, México, pág. 64.

o formal, asegurarán la efectividad de las normas del Derecho Fiscal Sustantivo. En cuanto a las denominadas normas de Derecho Procesal Fiscal, establece que son aquellas *que regulan los procesos que tienen como fin dirimir las controversias que se susciten entre el Fisco y los particulares*, puntualizando en que las demás normas de procedimiento para hacer posible los ingresos fiscales van incluidas dentro del Derecho Fiscal Administrativo o Formal, por comprender éste las normas que tienen por objeto facilitar la aplicación y cumplimiento de las normas fiscales sustantivas. Considero más adecuada la clasificación proporcionada por Cárdenas Elizondo, al contemplar una categoría de disposiciones jurídicas que sin implicar conceptos relativos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, etc., tampoco norman procedimientos entre el Fisco y el particular. Así, la caducidad fiscal a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, entra dentro del grupo de normas o disposiciones que si bien no incluyen conceptos "sustantivos", tampoco se refieren a procedimiento alguno. Sin embargo, partiendo de tales conceptualizaciones, la prescripción no encuadraría de modo exacto en el concepto de disposición sustantiva, puesto que no implica un concepto relativo al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y si bien por prescripción se condiciona la extinción de un crédito fiscal, mediante la caducidad se condiciona su nacimiento.

5. Sólo en caso de la llamada caducidad de la instancia, se puede hablar con toda certeza de una disposición de carácter procedimental o procesal, puesto que regula las actuaciones dentro de un procedimiento, supuesto que no ocurre tratándose de la caducidad prevista en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Probablemente se ha confundido por cuanto a que para el ejercicio de las facultades

de imposición de sanciones o de determinación de contribuciones suele implicar un procedimiento previo de fiscalización (visita domiciliaria, revisión de gabinete, etc.). Sin embargo, la existencia previa de un procedimiento le otorga el mismo carácter a la facultad o derecho en sí, puesto que el procedimiento de fiscalización, por sí mismo, se encuentra sujeto a un plazo de caducidad. Este plazo de caducidad, si tiene el efecto de terminar anticipadamente el procedimiento de fiscalización⁴⁴. Sin embargo, es el procedimiento el que se extingue, quedando a salvo las facultades de la autoridad para iniciar de nueva cuenta el procedimiento de fiscalización, en tanto dichas facultades no se extingan conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

6. En conclusión, si bien el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación que norma la caducidad de facultades no es una norma que se catalogue como de carácter sustantivo, por no determinar conceptos tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución, ni fijar infracciones y sanciones, o bien excepciones a las leyes, ello en los términos del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, tampoco puede catalogarse como norma de carácter procedimental por exclusión, sino que corresponde al ámbito de las normas de derecho formal o administrativo, al regular la actividad de las autoridades fiscales, y de modo indirecto, la aplicación de las normas fiscales sustantivas. Evidentemente, para lo anterior parto de la premisa de que son disposiciones sustantivas aquéllas a que se refiere el primer párrafo del

⁴⁴ Al respecto, el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación fija el plazo de seis meses para la conclusión de la visita domiciliaria o de la revisión de gabinete, quedando sin efectos la orden de visita o el oficio de solicitud de documentación, así como todas las actuaciones realizadas al amparo de la misma, en caso de que dentro de dicho término no se emita el Acta Final o el Oficio de Observaciones, respectivamente.

artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, esto es, a las que determinan cargas para el particular, señalan excepciones a las mismas, fijan sanciones e infracciones; premisa en la que se basa el criterio antes transcrito. Así, la caducidad es de carácter adjetivo, o formal, por cuanto a que la extinción de facultades no es esencial dentro de una ley tributaria, sino que constituye una disposición auxiliar para el funcionamiento de las relaciones jurídicas entre el particular y la autoridad, tanto para la seguridad jurídica de uno, como para la eficiencia del segundo.

CAPITULO 4

VIAS O FORMAS DE RECONOCIMIENTO DE LA CADUCIDAD

4.1 La Caducidad Como Excepción

4.1.1 Cuestiones Preliminares de la Caducidad Como excepción

Tanto por doctrina como mediante los criterios de los órganos jurisdiccionales, se ha difundido que la caducidad se puede hacer valer “en vía de excepción” al referirse a la posibilidad de invocar la caducidad dentro de un medio de defensa.

Toda vez que el texto mismo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación no señala la oposición de la caducidad como *excepción*, e incluso como causal de ilegalidad en el juicio contencioso administrativo, seguramente la interpretación de los tribunales de la materia proviene de texto anterior del ordenamiento invocado.

Efectivamente, el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938, en su artículo 55 señala que la prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias, y la prescripción de los créditos mismos, “*es una excepción que puede oponerse para extinguir la acción fiscal*”

Dentro del contexto del Código Fiscal de la Federación de 1938, cobra sentido la expresión de *excepción* en cuanto se opone a la *acción fiscal*, entendida ésta precisamente como el ejercicio de la facultad de determinar en cantidad líquida la obligación tributaria ... oposición a realizarse ante la Procuraduría Fiscal, es decir, dentro del ámbito administrativo.

Así las cosas, se determinó que la oposición de la caducidad como excepción extintiva de la acción fiscal, únicamente podía hacerse valer ante la Procuraduría Fiscal, y sólo en caso de negativa, en contra de la resolución se podía promover el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, determinándose que el Tribunal carecía de competencia para conocer de dicha excepción directamente cuando se impugnara la determinación en cantidad líquida de prestaciones tributarias, y sólo podía examinarla cuando se impugnara la resolución dictada por la Procuraduría Fiscal respecto de la procedencia de la determinación en cantidad líquida de la prestación tributaria⁴⁵.

En tal contexto, la caducidad se ejercía realmente como *excepción* ante la autoridad administrativa, pero no ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, puesto que en el juicio contencioso administrativo el acto impugnado lo constituía la resolución desfavorable en sí, pudiéndose alegar sólo de modo indirecto la caducidad de las facultades.

⁴⁵ Margarita Lomelí Cerezo. *El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal*. Cecsá, México, 1961, pág. 279.

Podría presuponerse que el tribunal de la materia adopta el criterio de la *prescripción como excepción* del Código Fiscal de la Federación de 1938 y lo aplica al Código Fiscal de la Federación de 1967 y al vigente desde 1983. Sin embargo, dicha adopción resulta incorrecta por encontrarse descontextualizada. Lo anterior, en atención al texto literal del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual, en ningún momento señala ya sea textualmente o bien, mediante inferencias, que la caducidad es una excepción extintiva de la acción fiscal, puesto que únicamente se limita a manifestar que se puede solicitar la declaratoria de caducidad ante la autoridad fiscal.

Las disposiciones jurídicas que norman el juicio contencioso administrativo, no señalan, de modo expreso, la figura procesal de las *excepciones*, contrario a lo que sucede en el Código Federal de Procedimientos Civiles, en cuyo artículo 329 establece que *la demanda deberá contestarse negándola, confesándola u oponiendo excepciones*.

El Código Fiscal de la Federación se limita a señalar, como partes de una demanda, además del nombre del demandante, la resolución impugnada, las partes demandadas, los terceros interesados, los hechos, las pruebas y *los conceptos de impugnación*, también referidos en la práctica común como *agravios*. En la expresión de los conceptos de impugnación, deben hacerse valer causales de ilegalidad, puesto que la demostración de la actualización de alguna de ellas es la que da lugar a la declaratoria de ilegalidad, o bien, de nulidad del acto impugnado (*Arts. 237, 238 y 239 Código Fiscal de la Federación*). Tales causales de ilegalidad o de nulidad son las descritas en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y deben considerarse la parte medular de una

demanda en el juicio contencioso administrativo, puesto que del examen que efectúe el órgano jurisdiccional de ellas, será el sentido de la sentencia que se emita.

Mientras tanto, a diferencia de lo anterior, el Código Federal de Procedimientos Civiles, en el ya mencionado artículo 329, señala como partes de la contestación, no así de la demanda, las excepciones que puede oponer el demandado en contra de la acción ejercitada por la parte demandante.

La equivalencia a las excepciones de la materia procesal civil se encuentra en el artículo 213 del Código Fiscal de la Federación, en cuya fracción II se señala como parte de la contestación de la demanda, *Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.*

Por tanto, podríamos concluir preliminarmente que aún y cuando carecen de denominación expresa, las *excepciones* sí están contempladas dentro del procedimiento contencioso administrativo, pero únicamente como parte de la contestación de la demanda, no así, como parte integrante de la demanda. En tal caso, se puede aplicar de modo supletorio alguna disposición del Código Federal de Procedimientos Civiles relativa a las excepciones únicamente para cuanto hace a la contestación de la demanda, y toda vez que ni el Código Fiscal de la Federación ni el Código Federal de Procedimientos Civiles prevén como parte de la demanda las excepciones, resulta cuestionable que se alegue la supletoriedad para pretender introducir la figura de las excepciones como parte de la demanda del juicio contencioso administrativo.

A pesar de lo anterior, si consideramos que una excepción en sentido amplio es aquello que se opone a una acción, y la determinación de la autoridad de créditos fiscales o la imposición de sanciones es una *acción fiscal*, entonces es correcto considerar que la caducidad se puede oponer como excepción a la acción fiscal. El ejercicio de las excepciones es procedente a través de los medios de defensa previstos en la ley, en el caso particular, el recurso de revocación ante la misma autoridad administrativa, o bien el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Nominalmente descontextualizado, pero admisible en esencia, es posible obtener el reconocimiento de la caducidad en *vía de excepción*.

4.1.2 La Caducidad y las Causales de Nulidad

A través de los medios de defensa se puede invocar la caducidad como motivo de ilegalidad del acto que se impugne, ya sea mediante la interposición de un recurso administrativo o bien, mediante un procedimiento contencioso administrativo.

Tratándose de la interposición de un recurso administrativo, como lo es el recurso de revocación tratándose del Código Fiscal de la Federación vigente, la “excepción” de la caducidad se hace valer a través de la expresión de los agravios, entendidos como los argumentos lógico-jurídicos a través de los cuales se plantea y demuestra que el acto reclamado o impugnado viola las disposiciones legales. Es suficiente, para la procedencia de un agravio, que el particular demuestre que el acto administrativo

recurrido no se ajustó a las disposiciones legales, incluyendo aquélla que establece los requisitos de los actos que deben notificarse, contenidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, a través del procedimiento contencioso administrativo o también llamado juicio de nulidad, el tribunal revisor de la legalidad de los actos administrativos, es competente para decretar la nulidad del acto impugnado cuando se actualice alguna de las causales de ilegalidad o nulidad contenidas en el artículo 238 del Código Fiscal: incompetencia, omisión de requisitos formales, violación al procedimiento, apreciación errónea de hechos, etcétera. Dependiendo de la causal de nulidad acreditada y de las circunstancias particulares del caso, serán los efectos de la sentencia, pudiendo declararse la nulidad lisa y llana o bien para efectos de que se reponga un procedimiento, se emita un nuevo acto, o bien, sin obligar ni impedir a la autoridad administrativa a actuar de modo determinado.

En tal virtud, en principio es necesario encuadrar la violación o vicio del acto en alguna causal de nulidad a fin de que la sentencia misma cumpla con las formalidades de fundamentación y motivación. Si la nulidad de un acto es consecuencia de la actualización de al menos una causa de ilegalidad de las previstas en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, bajo tal premisa la caducidad debe encuadrarse igualmente en alguna de ellas, a fin de que sea procedente la nulidad del acto. Sin embargo, tratándose de la caducidad, es inexacta su ubicación en alguna de las causales de nulidad reconocidas por el Código Fiscal, como a continuación se plantea:

A. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del cual deriva la resolución. La incompetencia se presenta en diversos casos. El primero de ellos es en la invasión de funciones *ratione personae*, que se da cuando el acto es emitido por quien no tiene atribuida la facultad que se está ejerciendo, o bien, cuando se ejercen funciones que corresponden a otra autoridad con la que no existe vínculo jurídico⁴⁶. La invasión de funciones *ratione loci*, cuando la autoridad actúa fuera del área geográfica que legalmente tiene asignada⁴⁷. Incompetencia por invasión *ratione temporis*, que se presenta cuando se toman decisiones por funcionarios que han dejado de serlo o que deben cesar de inmediato su cargo⁴⁸. En resumen, la incompetencia se actualiza cuando una autoridad ejerce facultades que no le son atribuidas por ley u otro medio legal válido, como un decreto delegatorio de facultades, ya sea por razón de materia o por razón de territorio. La emisión de un acto de autoridad y su notificación, o bien, sólo su notificación una vez extintas las facultades de la autoridad no implica incompetencia de la autoridad emisora, puesto que la autoridad sigue siendo competente para determinar contribuciones e imponer sanciones. Como quedó precisado en el capítulo correspondiente, el objeto o la materia de la caducidad es el ejercicio una facultad en un caso particular, por lo que la autoridad pierde la posibilidad de determinar créditos o imponer sanciones no de modo genérico, sino circunscrito a determinadas situaciones. Por lo tanto, la competencia de una autoridad queda intacta, puesto que ella se deriva de la misma ley.

⁴⁶ Emilio Margáin Manautou. *De lo Contencioso Administrativo*. Pág. 19-20.

⁴⁷ *Op. Cit.*, pág. 21.

⁴⁸ *Op. Cit.*, pág. 22.

Esto es apoyado por criterios diversos de los órganos jurisdiccionales, los cuales coinciden en considerar como vicios o motivos de ilegalidad independientes la caducidad de la incompetencia.⁴⁹

Aunado a lo anterior, la diferencia se encuentra entre los efectos de la sentencia que declare la nulidad por incompetencia de la autoridad emisora, de la que declare la nulidad por caducidad. Aún y cuando en ambos casos se decretaría una nulidad lisa y llana, en la primera las facultades de la autoridad realmente competente quedan a salvo (en caso de que alguna autoridad tenga competencia para emitir el acto en cuestión), mientras que en la segunda esta situación no se da, puesto que la caducidad opera independientemente de la autoridad que hubiere emitido el acto, e incluso protege al particular de actos de otras autoridades con competencia para realizar la determinación de contribuciones o la imposición de sanciones.

B. Omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la

⁴⁹ Véase en tal sentido la Tesis IV.1o.A.4 A, "INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO. SUBSISTE PARA COMBATIR LA RESOLUCIÓN DE LA SALA FISCAL QUE DECRETÓ LA NULIDAD LISA Y LLANA SI EN ELLA NO SE ESTUDIÓ LA EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD, CUYO ESTUDIO ES PREFERENTE A LA DE COMPETENCIA EN EL ACTO DE REQUERIMIENTO DE UN CRÉDITO FISCAL.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, Junio de 2001 Página 723 Materia Administrativa; y la Tesis III.2o.A.85 A, "NULIDAD LISA Y LLANA. EL ESTUDIO PREFERENTE DE LAS CAUSAS RELACIONADAS CON EL FONDO DEL ASUNTO QUE PUDIESEN DETERMINARLA, NO IMPLICA QUE INDEFECTIBLEMENTE SE EXAMINE LA TOTALIDAD DE LAS CUESTIONES DE FONDO, SINO QUE ESTÁ LIMITADO A CASOS ESPECÍFICOS COMO CUANDO SE ALEGA PRESCRIPCIÓN, CADUCIDAD, INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD EMISORA DEL ACTO, ETCÉTERA.", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XV, Abril de 2002, Página 1303, Materia Administrativa.

ausencia de fundamentación y motivación, en su caso. Una resolución que se haya emitido con posterioridad a la extinción de facultades, jurídicamente no afecta la defensa del particular ni trasciende al sentido de la resolución, puesto que la resolución tendrá el mismo sentido extintas o no las facultades. No se puede encuadrar tampoco en un supuesto de ausencia total de fundamentación y/o motivación. Aunado a lo anterior, la nulidad que se obtenga por acreditarse esta causal, generalmente es para el efecto de que la autoridad reponga el acto con todos los requisitos formales, o bien dejándose a salvo las facultades de la autoridad para que, de estimarlo procedente, emita un nuevo acto.

- C. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada. Margáin Manautou limita esta causal a dos supuestos: violaciones en el procedimiento de notificación, y violaciones en el procedimiento administrativo de ejecución⁵⁰, sin considerar que no son los únicos procedimientos que contemplan las leyes fiscales. De cualquier forma, esta causal implica la existencia de un procedimiento, supuesto en el que no encuadra la caducidad. La determinación de contribuciones o la imposición de sanciones no necesariamente derivan de un procedimiento, y en caso de que derivasen del ejercicio de una facultad de fiscalización, tal como una visita domiciliaria, la notificación del acto con posterioridad al *dies ad quem* de la caducidad, no constituye en sí una violación al procedimiento. Al no existir procedimiento, no puede considerarse que haya trascendido al sentido de la resolución, o bien que afecte la defensa del particular.

⁵⁰ *De lo contencioso administrativo*. pág. 36.

- D. Hechos que lo motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada. Estos supuestos constituyen la primera parte de la causal de nulidad contenida en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación. Principalmente atiende a los hechos que motivan la resolución o el acto, por lo que incide en el fondo del asunto. En tal virtud, no corresponde encuadrar a la caducidad en este supuesto, puesto que el hecho que motivaría una determinación de contribuciones o la imposición de una sanción –aun extemporánea-, sería la omisión del pago de las primeras, o bien, la comisión de infracciones, respectivamente, y la apreciación de tales hechos no interfiere con el momento en el cual se notifique el acto al particular. Esta causal atiende a cuestiones de fondo del asunto, lo cual, en caso de la caducidad, no es aplicable.
- E. Si se dictó en contravención a las disposiciones aplicadas o dejó de aplicarse las debidas. Estos supuestos integran, conjuntamente con los indicados en el punto anterior, la segunda parte de la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación. A diferencia del anterior, tiende a centrarse en las disposiciones legales o fundamentos aplicados o aplicables en el caso particular, ya sea que la autoridad realice una interpretación o aplicación errónea de la disposición en que se apoya al emitir una resolución, o bien, que deje de aplicar las disposiciones debidas que favorecen al contribuyente; aún así, esta causal atiende igualmente al fondo del asunto. Tratándose de la caducidad, si bien es cierto que para la emisión del acto la autoridad dejó de aplicar el artículo 67 del Código Fiscal de

la Federación –o de lo contrario no se emitiría el mismo- lo cierto es que ello no propiamente es una cuestión de fondo del asunto⁵¹.

- F. La resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponde a los fines para los cuales la Ley confiere dichas facultades. Comúnmente asociada a la cuantificación de multas, esta causal implica el ejercicio de facultades discrecionales de la autoridad. Tratándose de la determinación de contribuciones así como de la imposición de sanciones (no su cuantificación), el ejercicio de tales facultades no es discrecional, sino que debe sujetarse estrictamente a las disposiciones legales. Por lo tanto, el ejercicio de las facultades fuera de tiempo no puede implicar el llamado “desvío de poder”.

Por último, es posible establecer algunas diferencias entre las causales de nulidad y la caducidad, tanto por la relación que existe entre el acto y el vicio o violación invocado, como por los efectos de la sentencia que declare su nulidad.

En primer término, la caducidad no es un vicio inherente al acto administrativo, tal como lo sería la indebida fundamentación o motivación. Tampoco adquiere su ilegalidad por derivar de otro acto viciado ni resultar de un procedimiento viciado, como podría ocurrir con violaciones de procedimiento en las que el acto adolece del mismo vicio que el acto origen o del cual deriva, o bien, del procedimiento del cual deriva. Podría llegar a

⁵¹ En búsqueda de obtener una resolución que declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, es común que el actor intente encuadrar cualquier violación formal o vicio de procedimiento en esta causal de nulidad. Así, la violación procesal en la cual se hubiere inobservado una formalidad del procedimiento, podría encuadrarse en este supuesto, al alegar que la autoridad no aplicó la disposición legal procedimental correspondiente.

equipararse la caducidad con la incompetencia, puesto que en ambas, depende del ejercicio de facultades, con la diferencia, como se mencionó con antelación, de que en la incompetencia hay ausencia de facultades genéricas, y en la caducidad, hay extinción de facultades individualizadas a un caso concreto.

Finalmente, la diferencia entre ambos vicios a nivel normativo, es que siendo los dos sobre cuestiones de orden público, únicamente la incompetencia está prevista específicamente como causal de nulidad.

En segundo término, en cuanto a los efectos de la sentencia que declare la nulidad del acto, encontramos que tratándose de caducidad, la sentencia siempre será lisa y llana, puesto que el acto no puede dar lugar a reposición ni pueden quedar –por extintas- a salvo las facultades de la autoridad. Frente a ello, los otros supuestos en los que procede declarar la nulidad lisa y llana, son:

a) Por incompetencia. Siempre será nula lisa y llanamente la resolución o el acto emitido, dictado o tramitado por autoridad incompetente. Sin embargo, la sentencia no impide a la autoridad competente, en su caso, de ejercer sus facultades emitiendo, si así considera conveniente, una resolución igual o similar a la emitida por la autoridad incompetente. A diferencia de ello, la nulidad por caducidad impide, tanto a la autoridad emisora como a cualquier otra, dictar una resolución adversa al sentido de la sentencia.

b) Esta última característica es común a las sentencias en las cuales se juzga y resuelve sobre el fondo del asunto, como en los casos en los que la autoridad dejó de

aplicar la disposición debida o contravino la aplicada, o bien, los hechos que motivaron la resolución no se realizaron. En tales casos, al igual que la nulidad por caducidad, ninguna autoridad queda en posibilidad legal de emitir otra en materia del fallo examinado. La diferencia entre la nulidad por estos vicios y la nulidad por caducidad radica en el juicio sobre el fondo del asunto. En efecto, en el primero de los supuestos se juzga sobre el fondo del asunto (la procedencia de la multa, la causación y determinación del impuesto), mientras que en la nulidad por caducidad no se examina el fondo, por ser la caducidad de estudio preferente sobre las cuestiones de fondo, y su prueba suficiente para decretar la nulidad del acto.

Como se puede observar, no es posible encuadrar la caducidad en alguna causal de ilegalidad de las expresamente contenidas en el Código Fiscal de la Federación. Esto nos conduce a la idea de que no constituye una causal de nulidad, sino de facto constituye una “excepción” que se opone a la acción fiscal. Esto, aún y cuando el Código Fiscal de la Federación no contemple el ejercicio de excepciones dentro de la tramitación del procedimiento contencioso administrativo y no sea aplicable supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, puesto que este ordenamiento legal únicamente contempla a las excepciones como parte de la contestación de la demanda, no así de la demanda misma.

Finalmente, nos encontramos con que las disposiciones que norman el procedimiento contencioso administrativo no prevén la posibilidad de hacer valer excepciones mediante la promoción de la demanda, y únicamente limitan la declaratoria de nulidad a la actualización de las causas o causales de ilegalidad en su texto previstas.

Por otra parte, del análisis efectuado a tales causas de ilegalidad, así como de los efectos de las sentencias, es de determinarse que la caducidad no puede encuadrarse en causal de ilegalidad alguna, constituyendo la caducidad, en consecuencia una “excepción” de facto que se puede hacer valer en la demanda y que tendrá, su acreditamiento, la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.

4.1.3 Pérdida del Derecho de Impugnación

¿Qué ocurre si dentro del plazo legal el particular no promueve un medio de defensa en contra de un acto de autoridad ilegal por haberse dado a conocer ya extintas las facultades?

Al igual que la inactividad de la administración pública para la caducidad, el particular puede ser omiso en promover un medio de defensa en tiempo por ignorancia, negligencia, olvido, error en el cómputo del término, o bien, por real desconocimiento del acto por parte del representante legal de una empresa en caso de que el acto se hubiere notificado con un tercero que hubiere traspapelado o archivado el asunto.

Sin embargo, se reconoce que una resolución administrativa en la cual la autoridad efectúe la determinación y fijación en cantidad líquida de un crédito fiscal, y contra la cual no se promueve medio de defensa alguno dentro del término legal, tiene como consecuencia la firmeza del acto y, por tanto, que el cobro quede subsistente. Esto, en

razón de que resulta necesario un mínimo de seguridad jurídica, la cual *se cristaliza con la firmeza de las resoluciones administrativas que permite saber a todos los componentes de una sociedad a qué atenerse en un momento determinado*. Por lo tanto, la impugnación fuera del plazo legal debe sobreseerse. En efecto, aún y cuando no exista consentimiento del acto, opera la definitividad por el inejercicio del derecho de impugnación.

De acuerdo a Villaseñor Arai, la falta de impugnación de una resolución de carácter fiscal dentro del término establecido en la ley puede atender a dos motivos, uno de ellos, el consentimiento en sí, ya sea expreso o tácito, y el segundo motivo, simplemente por la preclusión del derecho de impugnar el acto sin que ello entrañe consentimiento.

Villaseñor Arai afirma que, no obstante la firmeza de una resolución administrativa por su falta de impugnación, existe una excepción, la cual se configura cuando la resolución fiscal contiene algún vicio que constituya una cuestión de orden público, como lo es la incompetencia de la autoridad emisora del acto.⁵²

Señala dicho jurista que los vicios sobre cuestiones de orden público originan que los actos sean inexistentes. *Por ese vicio de inexistencia se faculta a la juzgadora a estudiar dichas cuestiones, aun de oficio, y las mismas pueden ser hechas valer en*

⁵² Salvador Villaseñor Arai. *El Acto Consentido en el Juicio ante el Tribunal Fiscal*. Editorial Jus, México, 1974.

cualquier tiempo por el agraviado, aún cuando el plazo para la impugnación hubiese precluido.

Continúa manifestando que *cuando existan vicios sobre cuestiones de orden público en alguna resolución fiscal, el vicio de que adolezca puede hacerse valer en cualquier tiempo no importando que el derecho de impugnación haya precluido*⁵³.

De tal suerte, dicho autor manifiesta que tratándose de una resolución que tenga vicios sobre cuestiones de orden público, el consentimiento nunca llega a configurarse y por tanto nunca se podrá considerar un acto consentido⁵⁴.

De lo anterior surgen dos preguntas:

- a) ¿Es la caducidad una cuestión de orden público?
- b) En caso afirmativo, ¿el sistema permite la impugnación de actos administrativos cuando se aleguen cuestiones de orden público en cualquier tiempo?

Villaseñor Arai⁵⁵ señala que dentro del Derecho Público existe un “orden” [público], que es una serie de principios fundamentales que tienen por objeto garantizar una cierta seguridad en las relaciones jurídicas, principios que deben ser mantenidos para el efecto de que los ordenamientos vigentes tengan aplicación efectiva. Dentro del orden público, existe la cuestión de orden público, la ley de orden público y la nulidad de orden público.

⁵³ *Op. Cit.* Pág. 172.

⁵⁴ *Ib idem*

⁵⁵ Paul Bernard en *La notion d'ordre public en droit administratif*, citado por Villaseñor Arai, *Op. Cit.*

En cuanto a la primera, es el instrumento esencial del juzgador que sirve para salvaguardar la aplicación efectiva del ordenamiento jurídico. Son aquellas cuestiones que, de pasarse inadvertidas, harían nugatoria la labor del juez y además traerían como consecuencia la inoperancia de todo el ordenamiento jurídico. Por ello, el juez debe estudiarlas de oficio aún y cuando la ley no lo señale y las partes no la invoquen.

Las cuestiones de orden público tienen como finalidad específica la operancia del sistema jurídico y, por ende, la propugnación por la seguridad jurídica.

En el ámbito del derecho positivo mexicano, el concepto de orden público no se ha definido, sin embargo, Messineo⁵⁶ lo define como ...*"el conjunto de los principios fundamentales, por los cuales está informado el ordenamiento jurídico (italiano), y el correspondiente interés en que determinados principios encuentren aplicación incondicional"*.

Manifiesta por tanto Cárdenas Elizondo que, en principio, tienen el carácter de orden público las normas del Derecho Público, excepto aquéllas cuya observancia no sea de aplicación incondicional, es decir, que no sean susceptibles de renuncia o derogables.⁵⁷

⁵⁶ Francisco Messineo, *Manual de Derecho Civil y Comercial*, tomo I, trad. De Santiago Sentis Melendo, Ed. Jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1954, pág. 47; citado por Francisco Cárdenas Elizondo *Op. Cit.*, p. 63

⁵⁷ Francisco Cárdenas Elizondo. *Op. Cit.*, pág. 62. Hace la aclaración de que la distinción entre derecho público y derecho privado no debe confundirse con el contenido de las normas jurídicas concretas que integran cada una de las ramas, puesto que en ambas se contienen normas de interés público como de interés privado.

Así las cosas, la estimación del orden público en principio corresponde al legislador al dictar una ley. Sin embargo ello no es ajeno al juzgador quien puede apreciar su existencia en los casos concretos que se le sometan para su resolución.

Lo anterior se observa claramente en diversos criterios de los órganos jurisdiccionales, en cuanto le otorgan o reconocen a ciertas cuestiones el carácter de orden público, tal como ha sucedido con las cuestiones de competencia, ya claramente reconocida como una cuestión de orden público dentro de la jurisprudencia.

Por su parte, la jurisprudencia ha catalogado como cuestiones de orden público, la competencia de la autoridad, la prescripción, las causales de improcedencia y la caducidad de la instancia, entre otros.

Aun y cuando las leyes no definen el concepto de “orden público”, encontramos algunas pautas de diferenciación entre las cuestiones o disposiciones de orden público de las de orden privado dentro del Código Civil Federal. Así, en su artículo 8º establece lo siguiente:

Los actos ejecutados contra del tenor de las leyes prohibitivas o de interés público serán nulos, excepto en los casos en que la ley ordene lo contrario.

Igualmente señala que en el llamado derecho privado ocurre lo contrario que en el derecho público, puesto que predominan las normas de interés privado sobre aquéllas de interés u orden público, al prevalecer el principio de la autonomía de la voluntad de las partes.

Igualmente, el artículo 6º del Código Civil Federal expresa que la voluntad de los particulares no puede eximir de la observancia de la ley, ni alterarla o modificarla. Sólo pueden renunciarse los derechos privados que no afecten directamente al interés público, cuando la renuncia no perjudique derechos de terceros.

De esto, se puede inferir que son rasgos de disposiciones de orden público la aplicación incondicional así como su irrenunciabilidad.

En el mismo sentido, Cárdenas Elizondo establece como criterio de distinción entre normas de orden público de las de orden privado, la derogabilidad o no de la norma por los particulares, cuando expresa: *el criterio para distinguir entre una y otra clase de norma jurídica ofrece en la práctica serias dificultades, puesto que en cada caso deberá investigarse si la norma es susceptible de ser o no derogada por los particulares*⁵⁸.

De tal suerte, si de la ley no se desprende el carácter de orden público de una disposición por falta expresa del legislador de otorgarle tal carácter, y no existe referencia en jurisprudencia respecto del carácter de la misma, será necesario realizar un análisis de dicha disposición para determinar su carácter; determinando la existencia o inexistencia de los siguientes elementos: su aplicación incondicional y la posibilidad de su renuncia. Así, en el caso particular, debe determinarse si la norma que prevé la

⁵⁸ Francisco Cárdenas Elizondo. *Op. Cit.* pág. 64.

caducidad es de aplicación incondicional, y si es posible renunciar a la caducidad operada.

Para ello, es necesario en primer lugar determinar si la caducidad goza de aplicación incondicional. Un indicativo de ello sería el carácter de oficiosidad, es decir, si la autoridad puede apreciar y declarar la caducidad de sus facultades de oficio o si es necesaria una acción del particular, ya sea la solicitud ante ella planteada o bien su invocación en un medio de defensa.

En cuanto a la literalidad de la ley, no se establece que la caducidad se pueda apreciar de oficio por la autoridad competente. Sin embargo ello no necesariamente implica su prohibición. En otro sentido, si la autoridad advierte que sus facultades se han extinguido por el transcurso del tiempo, debe abstenerse de emitir actos en contrario, puesto que atentaría en contra de los principios de legalidad y seguridad jurídica, e incluso podríamos llegar a considerar que mediante el silencio administrativo de la autoridad, o su inactividad, ha consentido la caducidad. Ello va ligado al hecho de que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece que los particulares *pueden* solicitar la declaración de la caducidad a las autoridades fiscales. El vocablo *puede* en contrario al vocablo *debe* implica en el caso de los particulares el ejercicio de una opción, sin embargo, su omisión en ejercer dicha opción no implica por sí misma la renuncia tácita a la caducidad operada.

Así las cosas, la voluntad del contribuyente no puede eximir a la autoridad del cumplimiento y observancia de la ley, y si la autoridad debe sujetar el ejercicio de sus

facultades a una serie de plazos y términos legales, entonces no puede extraerse a ellos aún y cuando el particular así lo desee.

Por otra parte, depende del carácter que se le otorgue al acto de la autoridad en el cual se confirma la caducidad de sus facultades. En efecto, se debe considerar que la manifestación de la autoridad emitida en respuesta a la solicitud del particular para decretar la extinción de facultades tiene efectos declarativos, no así constitutivos. La anterior apreciación no merece mayor comentario, puesto que ello se puede desprender del mismo texto de la ley en cuanto le otorga al particular la posibilidad de solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales. Pensar que la declaración de la autoridad en tal sentido tiene efectos constitutivos, equivaldría a sujetar la seguridad jurídica del particular a la emisión de un acto administrativo, por no mencionar la tramitología excesiva y en ocasiones no muy cortos periodos de respuesta por parte de la autoridad.

Así lo señala Gómez Puente⁵⁹ al analizar los efectos de la declaratoria de caducidad de los expedientes administrativos y descartar la posibilidad de efectos constitutivos de la declaratoria de caducidad: *“Si la preocupación motriz de la regulación es afrontar la seguridad jurídica deducida de la inercia administrativa, ¿cómo habría querer el legislador que los efectos por él dispuestos dependiesen de una decisión de la Administración?, ¿cómo habría de consentir que la perención quedara al arbitrio de una nueva decisión/omisión administrativa?”*.

⁵⁹ Marcos Gómez Puente, *¿Caducan los expedientes tributarios de inspección paralizados por causa de administración?* Núm. 3, Julio-Septiembre 1997, www.law.unican.es/administracion/ESTU/97001.htm

Los efectos extintivos de la caducidad por el solo transcurso de tiempo, los efectos meramente declarativos del acto mediante el cual la autoridad resuelva en sentido positivo la solicitud de declaratoria del particular y el deber de la autoridad de abstenerse de emitir actos que infrinjan el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, son indicativos de la aplicación incondicional de la disposición legal, puesto que la extinción de facultades por el transcurso del tiempo ocurre con independencia de la voluntad de las partes.

Habiendo determinado que la caducidad es de aplicación incondicional, falta determinar si la caducidad es una cuestión renunciable por el particular.

En cuanto a la doctrina, nos encontramos ante dos vertientes: aquélla que le otorga el carácter de renunciable y aquélla que establece su irrenunciabilidad.⁶⁰

En cuanto a la vertiente que establece la irrenunciabilidad de la caducidad, encuentra sustento en el carácter oficioso de la institución. Tal es la opinión de Dionisio J. Kaye al puntualizar que la caducidad opera de pleno derecho, por ministerio de ley, siendo por tanto innecesaria una resolución judicial que la declare⁶¹. Daniel Diep Diep, por su parte, resulta mucho más crítico en cuanto a la posibilidad del particular para solicitar la declaración de caducidad a la autoridad. Califica dicha disposición de *inútil* e

⁶⁰ Idéntica situación ocurre con la prescripción de los créditos fiscales, existiendo ambas vertientes en cuanto a su carácter renunciable e irrenunciable. Sin embargo, ello depende de la discusión doctrinaria de la materia sujeta a extinción, ya sea el derecho de cobro, o bien, el derecho de crédito.

⁶¹ *Op. Cit.*, pág. 189.

*innecesario, así como anacrónico y vergonzante en cualquier régimen que se presuma de derecho*⁶².

Por otra parte, en cuanto a la postura que le concede a la caducidad el carácter de renunciabile, se basa precisamente en la posibilidad de consentir tanto expresa como tácitamente la caducidad. En esta corriente se encuentra Narciso Sánchez Gómez, quien señala que tanto en la prescripción como en la caducidad el interesado puede renunciar al beneficio obtenido⁶³. Puesto que carece de mayor explicación la referencia de Sánchez Gómez hacia la renuncia tácita de la caducidad, se podría inferir que alude a la falta de impugnación del acto, una vez operada la caducidad. Sin embargo, ello nos lleva al inicio del presente capítulo, que precisamente comprende la posibilidad de consentir tácitamente un acto emitido ya extintas las facultades de la autoridad.

Afirmar que se puede renunciar tácitamente a la caducidad en virtud del consentimiento tácito que opera al no promover un medio de defensa, contradice la afirmación inicial de Villaseñor Arai, en cuanto a que el consentimiento no se puede configurar tratándose de actos que contienen vicios que constituyan cuestiones de orden público. Afirmar que una disposición o cuestión legal es renunciabile por el hecho de que la omisión de promover un medio de defensa implica consentimiento tácito, conduce al

⁶² Daniel Diep Diep. *Exégesis del Código Fiscal de la Federación*, Editorial Pac, México, 2001, pág. 287. Dentro de su crítica al último párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación expresa: *...tal vez como medida dictatorial o de ostentación imperial se hubiera justificado en el pasado con el fin de que sólo cuando el sápatra dijera que el tiempo ha transcurrido se pudiera aceptar por los súbditos que efectivamente transcurrió; pero en nuestro tiempo, este señalamiento ya no sólo resulta anacrónico, sino hasta vergonzante en cualquier régimen que se presuma de derecho.*

⁶³ Narciso Sánchez Gómez. *Derecho Fiscal Mexicano. Derecho Fiscal Mexicano*. 2 Ed., Editorial Porrúa, México, 2001, pág. 418.

absurdo de afirmar que todas las disposiciones legales son renunciables, incluyendo las de orden público.

En efecto, “*Las leyes que rigen el procedimiento son de orden público, y no pueden dejarse, en consecuencia, a la voluntad de las partes...*” sostiene un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶⁴. De tal suerte que, bajo el supuesto de ser verdadera la premisa sostenida por los legisladores en el anteproyecto del Código Fiscal de la Federación de 1967 y por los integrantes del área jurisdiccional, consistente en sostener la naturaleza procesal o procedimental de la caducidad, y siendo que toda norma procesal es de orden público y por tanto irrenunciable, sería incongruente admitir la posibilidad de renunciar a la caducidad operada, mediante el consentimiento tácito por preclusión.

Incluso, el artículo 7º del Código Civil Federal, en cuanto a la posibilidad de renuncia de derechos privados que no afectan directamente al interés público, establece lo siguiente:

La renuncia autorizada en el artículo anterior no produce efecto alguno si no se hace en términos claros y precisos, de tal suerte que no quede duda del derecho que se renuncia.

Por disposición general del Código Civil Federal, no cabe la posibilidad de renunciar “tácitamente” a un derecho, de tal forma que queda eliminada la posibilidad de

⁶⁴ Criterio emitido por la Tercera Sala, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, 157-162 Cuarta Parte, página 149.

renunciar a la caducidad por un consentimiento tácito, toda vez que no se efectuó en términos claros ni precisos, ni mucho menos puede afirmarse que no existe duda del derecho que se renuncia.

En conclusión, de acuerdo a la afirmación inicial, en el sentido de que no puede existir consentimiento tácito de un acto emitido con vicios sobre cuestiones de orden público, y al considerar que la caducidad es una cuestión de orden público en virtud de su irrenunciabilidad, su oficiosidad y por operar de pleno derecho, y no ser de aplicación condicional o condicionada, entonces se concluye lógicamente que no cabe el consentimiento tácito de un acto que se hubiere emitido y/o notificado una vez extintas las facultades de la autoridad.

Partiendo de la premisa de que la caducidad es una cuestión de orden público y, por tanto, el acto emitido con tal vicio es inexistente, resta determinar si es posible la impugnación del acto en cualquier tiempo si se alega una cuestión de orden público.

Delicada resulta la afirmación de Villaseñor Arai en sostener tal postura, puesto que si bien es cierto que los tribunales de la materia han reconocido que la incompetencia de la autoridad es una cuestión de orden público y que las cuestiones de orden público deben incluso examinarse de oficio, también es cierto que en ningún momento se ha establecido -ni el ley, ni mediante criterio jurisprudencial- la procedencia del juicio contencioso administrativo en cualquier tiempo cuando se aleguen vicios de orden público.

Seguramente lo anterior tiene razón en cuanto a la operatividad en los tribunales, en donde, al recibirse una demanda, se revisan los requisitos de procedencia, tales como la existencia de un acto, el señalamiento de las partes, la personalidad del promovente, etc, así como que la impugnación se haya efectuado dentro del término de cuarenta y cinco días hábiles.

Si bien no se expresa lo anterior de modo concreto, ello se desprende del artículo 209 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en el cual se señala como requisito para la presentación de la demanda, la exhibición de la constancia de notificación, cuya única función –salvo que ésta se impugne- es probar la presentación en tiempo del medio de defensa.

De lo contrario, el órgano jurisdiccional aplicará de modo inmediato la causal de improcedencia prevista en la fracción IV del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, sin entrar al estudio del fondo del asunto y sin efectuar siquiera el estudio de oficio de cuestiones de orden público. Irónico resulta, puesto que el examen de las causales de improcedencia se ha considerado una “cuestión de orden público” en sí misma. De lo anterior debemos concluir que las mismas disposiciones legales no permiten la impugnación de actos administrativos fuera del plazo de cuarenta y cinco días hábiles, aún y cuando se aleguen cuestiones de orden público.

Así, la omisión de impugnar un acto no debe implicar su consentimiento tácito, debe limitarse a la renuncia tácita del derecho de impugnación, no así a la renuncia tácita de la caducidad.

Habiendo determinado que la caducidad es una cuestión de orden público, la omisión de impugnar un acto con tal vicio no debe implicar su consentimiento tácito, sino que debe limitarse a la renuncia de ejercer un derecho de impugnación, por ser irrenunciable la caducidad. Desafortunadamente, el sistema jurídico no permite su impugnación fuera del plazo que marca la ley para ello.

Por la necesidad de dar certeza y firmeza a las resoluciones y diversas situaciones jurídicas, no es factible dejar abierto indefinidamente la promoción de un medio de defensa. Por otro lado, tampoco sería factible dejar abierto el plazo de impugnación para el caso en que se aleguen cuestiones de orden público, puesto que el mero dicho del particular en un demanda, de que el acto contiene vicios sobre cuestiones de orden público no implica su veracidad, sino que en todo caso corresponderá al Tribunal decidir y resolver si la cuestión alegada efectivamente es de orden público. Así, el Tribunal tendría que entrar al estudio del fondo del asunto para determinar si es procedente o improcedente el medio de defensa por extemporáneo. La actualización de una causal de improcedencia quedaría supeditada al análisis del fondo del asunto.

Claro que la importancia de las cuestiones de orden público no ha sido totalmente ignorada dentro del procedimiento contencioso administrativo. La relevancia de estas

cuestiones se manifiesta a través de su estudio preferencial sobre el estudio de cuestiones de fondo y de forma, pudiendo incluso ser de estudio e invocación oficiosa por parte del Tribunal.

Si la caducidad es una institución creada para otorgar seguridad jurídica al particular y por su naturaleza opera de pleno derecho y es irrenunciable, ¿es correcto que la seguridad jurídica del particular quede supeditada a la promoción de un medio de defensa en un plazo corto? Si la autoridad cuenta con un plazo de cinco años para determinar contribuciones omitidas o imponer una sanción y a pesar del largo plazo lo emite y notifica pasados los cinco años –a los seis, diez o veinte años, indistintamente– ¿es acorde con los principios de justicia y seguridad jurídica que el derecho al reconocimiento de la caducidad de facultades (y por tanto de la inexistencia del crédito fiscal) se reduzca a cuarenta y cinco días hábiles o al tiempo fijado en la ley para la promoción de un medio de defensa? En principio no, salvo que exista otra opción para el particular de obtener el reconocimiento de la caducidad.

La solicitud ante la autoridad administrativa de declaratoria de caducidad, es otra forma de obtener el reconocimiento de la caducidad sin necesidad de promover un medio de defensa. La procedencia o improcedencia de esta vía aún después de vencidos los plazos de la impugnación del acto con caducidad fiscal se aborda en el apartado siguiente.

4.2 La Caducidad Como Acción

4.2.1 Análisis de la Solicitud de la Declaratoria de Caducidad

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo, establece el derecho del particular de solicitar a la autoridad la declaratoria de caducidad, una vez que hayan transcurrido los plazos para tal efecto:

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.

Este derecho, constitucionalmente, implica el ejercicio del derecho de petición, reconocido en el artículo octavo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Mediante una solicitud, si el particular considera que ha transcurrido el plazo general de cinco años para la determinación de contribuciones y sus accesorios o bien, para la imposición de sanciones, el particular puede solicitar ante la autoridad fiscal que declare la extinción de facultades. La autoridad, si cuenta con los elementos necesarios, tras de analizar el caso concreto y efectuar el cómputo del plazo de acuerdo a la ley y a los datos y hechos particulares, puede emitir una resolución en la cual se declare la caducidad de las facultades de la autoridad, o bien, negar la caducidad por considerar que no han transcurrido los plazos para ello. Por disposición constitucional, la autoridad

debe fundar y motivar debidamente su resolución, ya sea declarando la caducidad, o bien, negando su actualización.

Cabe recordar que la resolución que emita la autoridad en la que declare la caducidad tiene efectos meramente declarativos, no así constitutivos; incluso constituye una resolución favorable al particular por implicar el reconocimiento expreso de la autoridad respecto de la existencia de la caducidad en un caso particular.

Para que el particular acceda al derecho de petición, debe ocurrir únicamente un supuesto, que hayan transcurrido los plazos a que se refiere el artículo 67 del Código, sin existir más limitante o restricción para el particular⁶⁵.

No existe mayor problema cuando el particular solicita la declaratoria de caducidad a la autoridad transcurrido el plazo para ello, es decir, cuando la autoridad ha sido omisa en ejercer sus facultades. Sin embargo, si habiendo transcurrido el plazo a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal, es decir, ya extintas las facultades, la autoridad determina contribuciones omitidas o bien, impone sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, los tribunales han restringido el acceso a la petición a que nos hemos referido.

En efecto, los tribunales han concluido que la caducidad se puede hacer valer mediante dos vías: la llamada *vía de excepción*, cuyo estudio se abordó en capítulo

⁶⁵ Evidentemente la promoción o solicitud se debe sujetar a otras formalidades establecidas para la generalidad de las promociones que se presenten ante la autoridad, tal como que contenga los datos del contribuyente, su firma, etcétera.

anterior, a través de la promoción de medios de defensa, o bien, en *vía de acción*, nombrándole así a la solicitud del particular ante la autoridad para que ésta declare la extinción de sus facultades.

Han determinado que el ejercicio de tales vías son excluyentes entre sí, al considerar que la vía de excepción es procedente una vez que la autoridad haya emitido una resolución en contravención al artículo 67 del Código, lo cual, en la especie, resulta razonable; y han determinado que la vía de acción únicamente es procedente si la autoridad no ha emitido y notificado acto alguno.

El criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito contenido en la Tesis I. 3°. A. 559 A, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Parte XIV-Septiembre, página 284 y que a continuación se transcribe, es emitido al amparo del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el primero de enero de 1983, el cual ya contiene en su artículo 67 la figura de la caducidad.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, ARTICULO 67. PREVE LOS SUPUESTOS Y LOS TERMINOS EN LOS CUALES PROCEDE LA CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL.

La figura de la caducidad se encuentra prevista en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la cual opera según sea el supuesto en que se ubique el contribuyente; esta figura, es en cierta forma un medio de defensa para el contribuyente, porque al hacerla valer, cuando procede, se eliminan para él responsabilidades u obligaciones que pueden derivarse de diversas acciones que haya realizado; por otra parte, la

caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica la pérdida o extinción de una facultad o derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. La figura en comento, pertenece al derecho adjetivo o procesal y tiene un término de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones y disposiciones tributarias, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones. Puede hacerse valer por vía de acción y en vía de excepción. En la primera, cuando sin que se haya determinado un crédito fiscal, transcurrió el plazo legal para determinarlo, y en vía de excepción, cuando es la autoridad la que pretende cobrar un crédito fiscal que ha prescrito o bien cuando habiendo caducado sus facultades para determinarlo, lo determina y lo notifica al contribuyente, de esta manera, el solo transcurso del tiempo consuma la figura jurídica de la caducidad. En el citado artículo 67 del Código Fiscal encontramos esencialmente, tres supuestos para que opere la caducidad, que son: 1) Los cinco años que comienzan a partir del día siguiente a aquel en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos). Tratándose de la presentación de declaraciones complementarias el plazo de cinco años empezará a computarse a partir del día siguiente al en que se presenten, por lo que se refiere a conceptos modificados en relación con la última declaración de la misma contribución en el ejercicio; 2) Los cinco años computados a partir del día siguiente al en que se presentó o debió presentarse la declaración de aviso que corresponda a una contribución que no se haya calculado por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlos mediante declaración y; 3) Los cinco años iniciados a partir del día siguiente a aquél en

que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o hubiere cesado su consumación o realizado la última conducta de hecho. Este plazo de caducidad fue prolongado a diez años en los siguientes casos: a) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes; b) Cuando el contribuyente no lleve su contabilidad y; c) Cuando no presenta alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla. En este caso los diez años comenzarán a computarse a partir del día siguiente a aquel en que debió haber presentado la declaración del ejercicio. Debe advertirse que el plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales puede ser suspendido cuando se interponga un recurso administrativo o se promueva el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación o el juicio de amparo, o bien, cuando se trate de los supuestos a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que consisten en las facultades investigadoras de las autoridades respecto de la comprobación fiscal, como son las prácticas de visitas domiciliarias y solicitud de información a los contribuyentes o contadores dictaminadores, las cuales también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, pero tratándose de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguen en términos del citado artículo 67 del ordenamiento fiscal invocado, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes

Revisión fiscal 573/94. Refacciones Autoeléctricas Vercina, S.A. de C.V. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 23 de mayo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Como se puede observar del texto del criterio arriba transcrito, el Tribunal Colegiado de Circuito resolutor asienta que la caducidad se puede hacer valer por vía de acción y en vía de excepción, y determina que es procedente en vía de acción antes de que se haya determinado el crédito fiscal, mientras que procede en vía de excepción cuando se determina y notifica un crédito al contribuyente cuando han caducado las facultades de la autoridad.

Sin embargo, si el actual texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación – aún considerado desde la entrada en vigor del actual Código Fiscal en 1983- no señala limitación alguna a la procedencia de las vías de acción y de excepción, e incluso no incluye de modo expreso la posibilidad de hacer valer la caducidad en vía de excepción, es posible encontrar el antecedente en los criterios emitidos bajo la vigencia del Código Fiscal de la Federación de 1967, como se puede desprender claramente de la lectura del criterio aislado II-TASS-490, publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación correspondiente al Año II, Segunda Epoca., No. 8. Septiembre a Octubre de 1979, p. 246⁶⁶:

⁶⁶ En el mismo sentido, los criterios aislados II-TASS-476 *CADUCIDAD O PRESCRIPCIÓN, CUANDO Y CÓMO PROCEDE PLANTEAR LAS.*, publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año II, Segunda Epoca, No. 8. Septiembre a Octubre de 1979, p. 24; y II-TASS-751 *CADUCIDAD O PRESCRIPCIÓN.- CUANDO Y COMO PROCEDE PLANTEARLAS.*, publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación correspondiente al Año II, Segunda Epoca, No. 9 Suplementario. Julio a Diciembre de 1979, p. 62.

CADUCIDAD O PRESCRIPCIÓN. DEBEN PLANTEARSE COMO EXCEPCION CONTRA EL COBRO DE UN CREDITO FISCAL.- *De conformidad con el artículo 168 del Código Fiscal de la Federación, la prescripción o la caducidad pueden hacerse valer en vía de acción antes de que se determine o notifique el cobro de un crédito fiscal, pero una vez que esto suceda sólo podrán oponerse como excepción al plantearse el recurso correspondiente; por tanto solicitar se declare la caducidad ante la oficina ejecutora no constituye ni formal ni materialmente un recurso y en consecuencia es válida la resolución que desecha tal petición.*

Revisión 609/75/2332/75. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 17 de abril de 1979, por unanimidad de 9 votos. Ponente: Mag. Lic. Alfonso Nava Negrete.

Si retrocedemos aún más en el tiempo, al Código Fiscal de la Federación de 1938, observamos que las disposiciones normativas que regulaban la figura de la prescripción, entonces utilizada igualmente para la extinción de facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones e imponer sanciones, no contemplaba la posibilidad de ejercer la ahora llamada “vía de acción”, al contrario, expresamente en el artículo 55 le otorgaba el carácter de “excepción”, al establecer que la prescripción es una excepción que puede oponerse para extinguir la acción fiscal:

ARTICULO 55.- La prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias, y la prescripción de los créditos mismos, es una excepción que puede oponerse para extinguir la acción fiscal. Si se opone como excepción, y se funda debidamente, la autoridad fiscal declarará la prescripción.

Al amparo de la reforma de diciembre de 1949, se precisó la forma de hacer ejercer la vía de excepción de la prescripción, al adicionarse un párrafo al artículo 55 que señalaba la autoridad ante la cual se debía oponer la excepción de la prescripción:

La excepción a que se refiere el párrafo anterior deberá ser opuesta ante la Procuraduría Fiscal, la cual, si estima que dicha excepción se encuentra fundada debidamente, declarará la prescripción.

Como se puede observar en un principio, en el Código Fiscal de la Federación de 1938 expresamente se reconocía que la prescripción era una excepción; no contemplaba la solicitud de caducidad, sino la defensa en sí en contra de actos determinados de la autoridad en contra del particular.

A partir del Código de 1967 y con la separación de las figuras de prescripción y de caducidad, se abre la posibilidad de hacer valer la caducidad mediante dos vías, ya sea

por solicitud ante la autoridad, o bien, mediante los medios de defensa. Así, la interpretación de los órganos jurisdiccionales y que actualmente rige corresponde a la emitida al bajo la vigencia de este Código.

Pero la diferencia es que el Código Fiscal actual (vigente desde 1983) no contempla de modo expreso a la caducidad como *excepción*, como lo hacía el Código de 1938; por el contrario, reconoce el derecho del particular de hacer valer la caducidad *en vía de acción*.

En tal virtud, aparece que el criterio transcrito no es acorde con el texto de la legislación actual, y muy probablemente para su emisión fue deficiente el análisis de las disposiciones legales vigentes que realizaran los tribunales. Lo cierto y notorio es que encontraron sustento en los criterios anteriores y decidieron adoptarlos para una normativa distinta, resultando en un anacronismo interpretativo. En efecto, es un criterio derivado de otros criterios emitidos durante la vigencia de una ley distinta, y si hubo modificación de las disposiciones interpretadas, no es adecuada la subsistencia del criterio inicial.

Si de la interpretación literal de la ley no se derivan más requisitos o condiciones para el ejercicio de la *vía de acción*, es procedente analizar si existe alguna otra razón jurídica por la cual deba restringirse su ejercicio en la forma determinada por los tribunales, de tal suerte que no puede ejercerse posterior a la emisión y/o notificación de un acto que adolezca de caducidad de facultades.

Probablemente sí hay una cuestión importante y que podría interferir e incluso determinar la adecuación y conveniencia del criterio de los tribunales. Ello sería la cuestión del acto consentido.

Como mencionado previamente, la falta de impugnación de un acto dentro del plazo legal acarrea por disposición de ley, el consentimiento tácito del acto.

En principio, si el acto ilegal por caducidad no se impugnó dentro del término, goza de firmeza y se tiene por consentido tácitamente por el particular. En ese orden de ideas, podríamos pensar que en virtud de la firmeza del acto es contradictorio solicitar se declare la caducidad, puesto que la resolución que recayera a la solicitud en cuanto a declarar la caducidad sería contraria al acto emitido por la autoridad y que, para efectos legales, goza de firmeza.

Lo anterior en principio es cierto. Los actos no impugnados en tiempo, en cuanto a la necesidad de consolidar situaciones jurídicas, son actos que gozan de firmeza y ello impide al particular su impugnación posterior.

Sin embargo, el objeto y los efectos de la declaratoria de caducidad en comparación con una sentencia de nulidad, son distintos. En efecto, cuando se ejerce la vía de acción, la resolución emitida únicamente se manifestará respecto de la extinción de facultades de la autoridad para determinar contribuciones o para imponer sanciones, ello en relación a las contribuciones correspondientes a cierto ejercicio o periodo, o bien respecto de una infracción en particular.

Por su parte, mediante el ejercicio de la vía de excepción, la sentencia que declare la nulidad se pronunciará, principalmente, en cuanto a la ilegalidad de un acto y por tal motivo, decretará su nulidad lisa y llana, y si bien para ello es necesario que el tribunal determine y por tanto, declare que ha operado la caducidad de las facultades, ello es referido únicamente hacia las contribuciones o sanciones específicamente determinadas o impuestas en el acto impugnado.

Así, el acto materia de la sentencia será distinto del que sea materia de la solicitud de caducidad.

La sentencia emitida por el Tribunal decretará la nulidad de un acto, e implícitamente contendrá la declaratoria de caducidad referida al acto nulo; la resolución que recaiga a una solicitud de caducidad, únicamente declarará la extinción de las facultades de la autoridad, sin referenciarlo a acto específico alguno.

En el capítulo anterior se estableció que tratándose de actos emitidos con vicios sobre cuestiones de orden público, incluyendo la caducidad, el consentimiento del particular no puede llegar a configurarse, en virtud de la inexistencia del acto. Así, en caso de la falta de impugnación de un acto de esta índole, teóricamente no puede configurarse el consentimiento tácito. En contraposición a esto, las disposiciones legales que rigen el procedimiento impiden la promoción del medio de defensa fuera del término legal, aun tratándose de actos con vicios sobre cuestiones de orden público. Sin embargo, si por un lado no se configura el consentimiento tácito del acto, y por otro lado

la ley no permite la promoción del medio de defensa en cualquier tiempo, entonces no existe razón para prohibir la solicitud de declaratoria de caducidad ante la misma autoridad administrativa, vía que no es considerada como un medio de defensa.

Si una razón para no permitir el ejercicio de la *vía de acción* en cualquier tiempo es el consentimiento tácito del acto, eliminada la posibilidad de consentir un acto emitido con caducidad, queda eliminada de igual manera la razón de la prohibición.

En conclusión, debe admitirse la solicitud de declaratoria de caducidad en cualquier tiempo, de modo simultáneo, previo o posterior a la promoción de un medio de defensa, e incluso, con omisión del medio de defensa dentro del plazo legal, ello en atención a su interpretación literal y a la imposibilidad de configurarse el consentimiento tácito por ser la caducidad una cuestión de orden pública.

4.2.2 Consideraciones Respecto del Derecho de Petición

El artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Esta disposición constitucional reconoce el derecho de petición de los ciudadanos el cual contiene dos restricciones: que se realice por escrito y que se realice de manera pacífica y respetuosa.

Ha sido reconocido que el derecho de petición no implica ni garantiza una respuesta favorable a los intereses del particular por parte de la autoridad, sino que pretende garantizar la emisión de una respuesta, limitándose el deber constitucional de la autoridad ante la petición formulada por el particular, al hecho de dar contestación, independientemente del sentido para que se tenga por respetada la garantía. Si bien es cierto que la respuesta que emita la autoridad debe cumplir con otros requisitos esenciales, tales como la debida motivación y fundamentación, lo cierto es que la cuestión de legalidad es independiente del respeto del derecho de petición. Si la autoridad emite respuesta al particular pero es omisa en fundarla y motivarla, la violación importa únicamente la de la garantía consagrada en el artículo 16 de la Constitución. Este es el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al considerar que las garantías del artículo 8 constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide y no a que se resuelvan las peticiones en tal sentido⁶⁷.

Por tratarse de un derecho subjetivo público, el derecho de petición no puede ser restringido mediante leyes ordinarias, ni mucho menos a través de reglamentos u

⁶⁷ Ignacio Burgoa. *Op. Cit.*, pág. 377.

ordenamientos de otra índole. En algunos casos, es regulado, tal como ha ocurrido con la incorporación de resoluciones fictas, que por razones de eficacia administrativa y seguridad jurídica, implica otorgarle un sentido ya sea afirmativo o negativo al silencio administrativo.

El último párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación contempla expresamente la posibilidad del gobernado de acudir ante la autoridad administrativa y efectuar una solicitud, lo que conlleva el claro ejercicio del derecho de petición. Además de ello, dicha disposición en apariencia establece una condición consistente en el transcurso del plazo legal. Sin embargo, dicha condición del transcurso del plazo legal no es una condición para ejercer el derecho de petición en sí, sino que es una condición que de cumplirse debe, en principio, garantizar una respuesta favorable al particular, esto es, en el sentido de declarar la caducidad de las facultades de la autoridad.

Lo anterior encuentra su explicación en el hecho de que, si efectivamente ha transcurrido el plazo legal, la autoridad no tiene motivo de fondo por el cual negar la declaratoria de caducidad. Evidentemente, por alguna cuestión meramente formal, tal como que el particular no haya acreditado su personalidad ante la autoridad, o bien, aún a solicitud de la autoridad, no haya presentado los elementos necesarios para efectuar el cómputo del plazo (como lo sería una declaración anual) y en consecuencia, no se pueda probar el transcurso del plazo legal, la autoridad podría emitir una resolución en la cual se abstenga de decretar la caducidad de las facultades, sin pronunciarse respecto del fondo y quedando a salvo los derechos del particular. En caso contrario, si el particular exhibe los elementos necesarios para acreditar el transcurso del plazo legal y cumple con

los demás requisitos legales de forma, no existe razón o motivo legal válido por el cual la autoridad pueda negarse a decretar la caducidad de las facultades.

Por otra parte, si el plazo para que opere la caducidad no ha transcurrido aún, en virtud del derecho de petición, el particular jurídicamente no se encuentra impedido de solicitar la declaratoria de caducidad ante la autoridad administrativa. Claro, el resultado coherente será una negativa a su solicitud.

Con lo anterior, queda demostrado que la condición del transcurso del tiempo o del plazo para que opere la caducidad no es condición para la acción del particular de solicitar la declaratoria de caducidad, sino que realmente es condición o requisito indispensable para obtener una respuesta favorable a sus intereses.

Si el transcurso del tiempo no es condición para el ejercicio de la acción, sino únicamente para obtener una respuesta favorable, y de la lectura del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación no se desprende más “condición” que la ya mencionada, entonces no existe más limitante, a nivel de ley ordinaria, para el ejercicio de la caducidad en *vía de acción* que los contenidos en el artículo octavo constitucional.

Queda claro, entonces, que los límites del derecho de petición y en este caso, de la solicitud de declaratoria de caducidad, son los expresamente previstos por el artículo 8º constitucional, y que la condición para obtener la declaratoria de caducidad, es únicamente el transcurso del plazo legal, además de los requisitos formales del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tales como firma del solicitante, acreditamiento

de la personalidad, etc. De tal suerte, la exigencia de una condición adicional, no prevista por la ley, por parte de las autoridades, resultaría contraria al texto mismo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

A través de la interpretación reinante en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa así como en los tribunales colegiados de Circuito, se introduce un nuevo requisito o condición no previsto en la ley ordinaria, al sujetar la procedencia de la declaratoria de caducidad a la inexistencia de un acto de autoridad notificado al particular, incluso cuando haya sido emitido ya extintas las facultades de la autoridad.

Aun y cuando no constituya jurisprudencia firme, no existe criterio alguno en sentido contrario, y no obstante que carece de obligatoriedad, no deja de implicar una interpretación jurisdiccional, así como una directriz o pauta de actuación, tanto para las autoridades administrativas, como para los órganos jurisdiccionales que se encarguen de ventilar alguno litigio relacionado.

La interpretación de los tribunales da pie a actuaciones de la autoridad administrativa con sujeción a ella, así como la resolución de controversias ventiladas ya sea ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o bien, ante los tribunales colegiados resolviendo con apoyo en los criterios ya mencionados y en detrimento de los derechos del particular.

En efecto, si un particular solicita ante la autoridad administrativa la declaratoria de caducidad al haber transcurrido el plazo legal a que se refiere el mismo artículo 67

del Código Fiscal de la Federación, y la autoridad se percató que existe una resolución emitida por ella misma y notificada al particular ya habiendo caducado sus facultades, bajo la interpretación de los tribunales, la autoridad administrativa negará la declaratoria de caducidad por considerar “improcedente” la vía utilizada.

Debe estimarse tal actuación de la autoridad ilegal, por contravenir el texto mismo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, al negarse a resolver sobre una cuestión planteada por exigir mayores condiciones que las que marca la misma ley.

Pero las repercusiones de esta actuación no se limitan al ámbito de legalidad, sino que pueden llegar a afectar la esfera del gobernado en cuanto a sus derechos subjetivos públicos.

La negativa a resolver una cuestión planteada, por requerir mayores requisitos y condiciones que los que marca la ley ordinaria y el artículo 8º constitucional, implica la contravención a esta disposición. Si bien existe una respuesta por parte de la autoridad, lo cierto es que es para rechazar al particular la procedencia de su petición.

Si la resolución constituyera una negativa (de fondo) a declarar la caducidad, entonces probablemente nos situemos ante alguna cuestión de indebida motivación, o bien, de apreciación errónea de los hechos. Pero si la autoridad se abstiene de pronunciarse respecto de la configuración o no de la caducidad, y se limita a desechar la solicitud, entonces, nos encontramos ante una violación del derecho de petición.

En principio, es suficiente que la autoridad emita una respuesta y la haga del conocimiento del particular. Sin embargo, ello es inexacto, puesto que la respuesta debe ser congruente con la petición del particular. Así lo ha sostenido la Suprema Corte, al determinar que *por no dar congruente contestación a la solicitud que se haga ante una autoridad, se lesionan los intereses jurídicos del ocursoante, en virtud de que atento lo ordenado por el artículo 8º constitucional, las autoridades tienen obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que se hará conocer en breve término al peticionario*⁶⁸.

Por “congruencia en la resolución” se debe entender que se resuelva sobre si procede o no conceder la pretensión que deduce, y en caso de negativa a conceder la pretensión, es necesario que se diga con toda claridad y precisión cuáles son los preceptos aplicables, qué requisitos concretos debió satisfacer el peticionario en opinión de la autoridad y cuáles serían las consecuencias de satisfacerlos o no, a fin de que con esa respuesta el gobernado supiese ya a qué atenerse respecto a su pretensión, respecto de su acatamiento o respecto de la impugnación de la respuesta recibida⁶⁹.

Sin embargo, no se puede pasar por alto la interpretación previa de los tribunales colegiados, al sostener en tesis diversa⁷⁰ en cuanto a que si bien es cierto que es un absurdo estimar que se satisface la obligación constitucional con una respuesta incongruente, no menos cierto es que la respuesta no es incongruente por el hecho de

⁶⁸ “PETICIÓN, INTERES JURÍDICO EN EL AMPARO POR VIOLACIONES AL DERECHO DE.” Segunda Sala, Apéndice de 1988, Parte II, Tesis 1321, página 2149.

⁶⁹ “PETICIÓN, DERECHO DE. RESPUESTAS AMBIGUAS.” Tribunales Colegiados de Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, 115-120 Sexta Parte, página 123

⁷⁰ “PETICIÓN, DERECHO DE. CONGRUENCIA Y LEGALIDAD.” Tribunales Colegiados de Circuito, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, 75 Sexta Parte, página 47.

que se diga al solicitante que se estima que faltan elementos formales o materiales en la petición, para poderle dar curso en cuanto al fondo de lo pedido. En tal caso, lo que procedería sería impugnar la legalidad de la exigencia de tales elementos o requisitos, pero no podría decirse válidamente que la autoridad omitió dictar un acuerdo congruente con la petición, pues la congruencia del acuerdo no debe ser confundida con la legalidad de su contenido.

Con base en este último criterio, negar a un particular estudiar y resolver su petición con base en requisitos y condiciones no establecidos en ley, puede no implicar la violación al artículo octavo constitucional, pero aún en este caso, el particular puede acudir a los tribunales revisores de la legalidad y plantear la indebida fundamentación y motivación del acto de la autoridad, sin tener que llevar la controversia a los tribunales de constitucionalidad en los cuales, sin duda alguna, existiría el riesgo de negarse el amparo por considerarse que la sola existencia de una respuesta –aún de improcedencia o rechazo del estudio de la cuestión efectivamente planteada- es suficiente para tenerse por respetado el derecho de petición.

En el caso particular de la solicitud de caducidad que se plantee ante las autoridades administrativas, la autoridad puede resolver en el sentido de rechazar el estudio de la cuestión planteada ante ella (caducidad) por existir una liquidación notificada. Aun y cuando la autoridad se niega expresamente a resolver la cuestión planteada por introducir condiciones y requisitos no previstos en el mismo artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la sola existencia de la negativa expresa será suficiente para tenerse por respetada la garantía o derecho de petición previsto en el

artículo 8° constitucional. No obstante ello, condicionar la resolución de la cuestión planteada ante la autoridad (fondo) a requisitos o condiciones no previstos por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, como lo es la inexistencia de una liquidación notificada al particular, es una contravención directa al mencionado artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

4.2.3 Cuestiones de Orden Práctico

Fuera del ámbito jurídico, dentro del ámbito fáctico, los particulares suelen carecer de interés en solicitar la declaratoria de caducidad de las facultades de las autoridades, cuando aún no se ha emitido ni notificado acto alguno por la autoridad. No existe razón de orden práctico evidente por la cual un particular, ante el desconocimiento del acto de autoridad, solicite a la autoridad declare que se han extinguido sus facultades para determinar contribuciones correspondientes a cuando menos cinco años atrás, o bien, para imponer sanciones por infracciones cometidas al menos cinco años atrás. Al contrario, existiría preocupación del particular de levantar sospechas hacia la autoridad, temiendo la programación de auditorías ya sea por el ejercicio cuya caducidad se solicita, o bien, posteriores. Normalmente, si el contribuyente considera que tiene un historial fiscal “limpio” y que ha cumplido cabalmente con todas sus obligaciones fiscales y en estricto apego a las disposiciones de la materia, no tendría que preocuparse de solicitar a la autoridad la declaratoria de caducidad.

Así, el último párrafo del artículo 67 del Código Fiscal es una disposición que desde una perspectiva práctica carece de sentido si se limitara su uso únicamente de modo previo a la notificación de un acto de la autoridad. Por el contrario, adquiere vigencia si el particular, al tener conocimiento de actos de la autoridad con posterioridad a la extinción de facultades, puede acudir ante la autoridad administrativa a solicitarle la declaratoria de caducidad correspondiente.

CAPITULO 5

CONSIDERACIONES FINALES SOBRE LA CADUCIDAD FISCAL Y LA SEGURIDAD JURÍDICA.

La caducidad en materia fiscal es una institución jurídica mediante la cual se extingue de pleno derecho la posibilidad de que la autoridad ejerza sus facultades de determinación de contribuciones e imposición de sanciones, por el sólo transcurso del tiempo. Está motivada en el principio de seguridad jurídica y busca proteger al particular de los estados prolongados de inactividad administrativa.

Limitado a las facultades de determinación de contribuciones y sus accesorios, así como a la facultad sancionadora de las autoridades fiscales, la materia de extinción lo constituye no la facultad genérica prevista en ley, sino la posibilidad de ejercer dicha facultad de forma individualizada, respecto de cada contribuyente y sobre contribuciones, actos o hechos ocurridos en un momento determinado o determinable en el tiempo.

Son rasgos característicos la posibilidad de suspender el plazo, siempre conforme a los supuestos y condiciones señalados en la misma ley, y siempre existiendo un plazo máximo durante el cual se suspende el plazo adicionado con el tiempo durante el cual no existe suspensión, a fin de evitar la permanencia indefinida de las facultades de la autoridad en el transcurso del tiempo.

Asimismo, por operar por el mero transcurso del tiempo, existe automaticidad en la caducidad fiscal, siendo innecesaria la declaración de la autoridad para que quede constituida; por tanto, son declarativos los efectos de la resolución que en su caso emita la autoridad en la cual apruebe o consienta la caducidad de facultades.

Catalogada inexactamente como figura procesal o procedimental, motivo por el cual se hace la distinción entre caducidad y prescripción en principio por los legisladores y posteriormente por la doctrina mexicana, la caducidad es una institución correspondiente al derecho *adjetivo o formal*, por no constituir una cuestión de carácter esencial dentro de una ley tributaria, sino que constituye una disposición auxiliar para el funcionamiento de las relaciones jurídicas entre el particular y la autoridad, tanto para la seguridad jurídica del primero, como para la eficiencia del segundo.

Como quedó expuesto, la caducidad es una cuestión de orden público, y como tal, no es renunciable por el particular. Su importancia ha sido reconocida en el ámbito procesal, de tal forma que su existencia es suficiente para destruir totalmente la acción fiscal que verse sobre la misma materia que la caducidad, se puede incluso apreciar de oficio y es de estudio preferente por encima de cualquier otra causa de ilegalidad, incluso por encima de la incompetencia de la autoridad.

Igualmente, se concluyó que la caducidad dentro del procedimiento contencioso administrativo constituye una excepción en su sentido más amplio, por no encuadrar en ninguna de las causas o causales de ilegalidad previstas por el apartado del procedimiento contencioso administrativo del Código Fiscal de la Federación, ni estar

prevista expresamente en la Ley. Sin embargo, es oponible a cualquier acción del fisco, pudiendo así obtenerse el reconocimiento de la caducidad fiscal a través del ejercicio de la llamada vía de excepción.

Finalmente, se concluyó que no existe impedimento legal para el ejercicio de la vía de acción cuando han transcurrido los plazos de promoción de medios de defensa.

Sin embargo, si se considera que la seguridad jurídica constituye la finalidad de la caducidad fiscal ante la inactividad de la administración pública, es posible afirmar que su regulación a través de las disposiciones jurídicas en conjunto con los criterios jurisdiccionales, son insuficientes para lograr un estado de seguridad jurídica en el particular.

En efecto, las disposiciones jurídicas en conjunto con los criterios de los órganos jurisdiccionales y doctrinarios mexicanos que integran la figura o institución de la caducidad en materia fiscal, no proporcionan una efectiva tutela de la seguridad jurídica del contribuyente. Pero la causa de la tutela inefectiva atiende en grado importante a la interpretación que han efectuado tanto los órganos jurisdiccionales a través de la emisión de tesis y jurisprudencias, como la reiteración de tales criterios por parte de la doctrina mexicana. En menor grado, atiende a la ley en sí, a su sobrerregulación y casuismo en ciertos casos, como lo son los supuestos y plazos de suspensión.

En cuanto a esto último, es notoria la tendencia legislativa a introducir cada vez más supuestos de suspensión del plazo de caducidad, así como condiciones para que

operen los plazos, excepciones, etcétera. Ello lleva a una complejidad en el cómputo del plazo, en algunos casos hasta el grado en que ni el particular ni la autoridad administrativa pueden determinar con precisión el *dies ad quem*. Lo anterior suscita controversia al respecto y hace necesario que un tercero imparcial juzgue y determine la existencia o no de la caducidad.

El cómputo complejo de un plazo tiene como consecuencia crear un estado de incertidumbre en el particular. Resulta contradictorio que la aplicación de la disposición legal que contempla a la caducidad, provoque incertidumbre y poca claridad sobre los hechos y actuaciones que pretende regular. Esto incide negativamente en el nivel de seguridad jurídica a que tiene derecho el particular.

El cómputo sencillo de plazos evita actos de autoridad en violación a la disposición, así como la tranquilidad del particular al no necesitar acudir a un experto, o bien, a los tribunales, para determinar el cómputo de los plazos.

Ahora bien, la interpretación de los tribunales sobre el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, así como de la doctrina mexicana, ha delimitado la forma de solicitar o hacer valer la caducidad fiscal. Con base en tales interpretaciones, es aceptado que la declaratoria de caducidad únicamente se pueda solicitar ante las autoridades fiscales siempre y cuando no exista acto alguno notificado al particular. Por el contrario, ante la existencia de un acto notificado, únicamente procede la promoción de los medios de defensa, esto es, el ejercicio de la vía de excepción.

Así, si la caducidad es una institución creada para otorgar seguridad jurídica al particular y, por su naturaleza, opera de pleno derecho y es irrenunciable, la seguridad jurídica del particular no debe quedar supeditada a la promoción de un medio de defensa en un plazo corto. Si la autoridad cuenta con un plazo de cinco años para determinar contribuciones omitidas o imponer una sanción, y a pesar del largo plazo lo emite y notifica pasados los cinco años –a los seis, diez o veinte años, indistintamente- no es acorde con los principios de justicia y seguridad jurídica que el derecho al reconocimiento de la caducidad de facultades (y por tanto de la inexistencia del crédito fiscal) se reduzca a cuarenta y cinco días hábiles o al tiempo fijado en la ley para la promoción de un medio de defensa. Esto, aunado al impedimento de solicitar la declaratoria de la caducidad ante la autoridad administrativa, provoca que el particular quede en estado de indefensión, implicando pérdida de la seguridad jurídica.

Sin embargo, la causa es la errónea interpretación y consecuente aplicación de las disposiciones legales. Es necesario que se reconozca que tratándose de actos que contengan vicios sobre cuestiones de orden público, como lo es la caducidad fiscal, el consentimiento del particular no puede llegar a configurarse, en virtud de la inexistencia del acto. Por lo tanto, no puede configurarse el consentimiento tácito ni la renuncia tácita. Y con ello no debe interpretarse que el medio de defensa se pueda hacer valer en cualquier tiempo, sino que debe permitirse la solicitud de declaratoria de caducidad ante la autoridad administrativa en cualquier tiempo. Las disposiciones legales que rigen el procedimiento impiden la promoción del medio de defensa fuera del término legal, aún tratándose de actos con vicios sobre cuestiones de orden público. Sin embargo, como no se configura el consentimiento tácito del acto y la ley no permite la promoción de un

medio de defensa, entonces no existe razón para prohibir la solicitud de declaratoria de caducidad ante la misma autoridad administrativa. Dicha prohibición, se reitera, no se encuentra en la ley, sino en los criterios de los órganos jurisdiccionales, así como en la doctrina mexicana.

Para que la caducidad fiscal realmente otorgue seguridad jurídica al particular, es necesario interpretarla en el sentido de admitir la solicitud de declaratoria de caducidad en cualquier tiempo, de modo simultáneo, previo o posterior a la promoción de un medio de defensa, e incluso, con omisión del medio de defensa dentro del plazo legal, ello en atención a su interpretación literal y a la imposibilidad de configurarse el consentimiento tácito por ser la caducidad una cuestión de orden público.

Tal interpretación será acorde a la naturaleza, características y elementos de la caducidad fiscal, así como a la realización del fin para la cual fue creada: la seguridad jurídica.

Para lograr una mayor seguridad jurídica a través de la caducidad fiscal, se proponen las siguientes modificaciones legislativas:

- Precisar, en el párrafo que contempla el derecho del particular de solicitar a la autoridad la declaratoria de caducidad, que el ejercicio de dicha opción es independiente de la promoción de los medios de defensa. Como se mencionó, el ejercicio de la vía de excepción no es excluyente al ejercicio de la vía de acción,

máxime que no existe limitación alguna prevista en el Código Fiscal de la Federación, con lo cual se eliminaría la teoría de la renuncia tácita de la caducidad operada por la falta de promoción de un medio de defensa en tiempo.

- Especificar ciertas características esenciales de la caducidad fiscal, reconociéndole expresamente su carácter de cuestión de orden público, la automaticidad de sus efectos, y, finalmente, la imposibilidad de renunciarse expresa o tácitamente por el particular.
- Unificar los plazos para que opere la caducidad. Simplificar causas de suspensión, condiciones para que opere la suspensión y cómputo de plazos máximos. Todo ello con la finalidad de simplificar el cómputo del plazo y evitar actos extemporáneos de la autoridad, en primer término, así como certidumbre y claridad en el cómputo al particular, en segundo término. Esto redundaría en un beneficio a ambas partes por eliminarse la controversia sobre el cómputo del plazo y la necesidad de acudir ante un tercero imparcial para que juzgue sobre la materia.
- Eliminar del artículo de la caducidad el supuesto de reclamación de las fianzas expedidas por instituciones afianzadoras a favor de la Federación a cargo de terceros para garantizar obligaciones fiscales, por carecer de coherencia jurídica y legislativa al no encuadrar en ninguna de las facultades extingüibles por caducidad.

Como menciona Pernalet Túa⁷¹, para lograr la seguridad jurídica en un sistema jurídico-político, es primordial la existencia de un ordenamiento jurídico coherente y su realización. En el caso particular, es importante la función del poder legislativo, quien debe actuar a través de la aprobación de una legislación adecuada, que exprese y transmita la esencia de las instituciones que en ella se contienen y evite, en la medida de lo posible, interpretaciones alejadas del derecho.

Por otra parte, la seguridad jurídica atañe al poder ejecutivo, se logrará en la medida en que las autoridades fiscales respeten y actúen en apego a la ley, y se abstengan de determinar contribuciones o imponer sanciones cuando ya ha operado la caducidad; siendo incluso necesario el reconocimiento de oficio de la caducidad cuando se esté en tal supuesto.

Por último, la seguridad jurídica atañe al poder judicial, a través de la emisión de criterios uniformes y coherentes, realizando interpretaciones de la ley que se apeguen a la esencia y principios tutelados por la misma. Por la misma razón la seguridad jurídica atañe al poder ejecutivo, ante la existencia de tribunales administrativos materialmente jurisdiccionales, igualmente facultados para emitir criterios dentro de sus funciones.

⁷¹ *Op. Cit.*

A través de la caducidad fiscal no se trata de despojar a las autoridades fiscales de sus facultades de tal forma que carezcan de herramientas para realizar sus funciones, sino que esta institución debe entenderse como una herramienta para brindar al particular la debida seguridad jurídica y provocar el ejercicio oportuno de las facultades de la autoridad fiscal. Es precisamente el ejercicio oportuno y eficiente de las facultades con el correlativo respeto a los derechos del contribuyente, lo que traerá beneficios colectivos.

CONCLUSIONES

- La caducidad en materia fiscal es una institución jurídica mediante la cual se extingue de pleno derecho la posibilidad de que la autoridad ejerza sus facultades de determinación de contribuciones e imposición de sanciones, por el solo transcurso del tiempo; está basada en el principio de seguridad jurídica y busca proteger al particular de los estados prolongados de inactividad administrativa.
- Es una institución de derecho *adjetivo* o *formal*, opera por el mero transcurso del tiempo, goza de automaticidad y son declarativos los efectos de la resolución que la apruebe o reconozca. Es una cuestión de orden público y no es renunciable por el particular.
- En el ámbito procesal, su existencia destruye la acción fiscal, es apreciable de oficio y de estudio preferente, constituyendo una excepción en su sentido más amplio, por no encuadrar en ninguna de las causas de ilegalidad previstas por el apartado del procedimiento contencioso administrativo del Código Fiscal de la Federación, ni estar prevista como tal expresamente en la Ley.
- Las disposiciones jurídicas en conjunto con los criterios de los órganos jurisdiccionales y doctrinarios mexicanos que integran la figura de la caducidad en materia fiscal, no proporcionan una efectiva tutela de la seguridad jurídica del

contribuyente, principalmente por los criterios de los órganos jurisdiccionales y su reiteración por parte de la doctrina mexicana. En menor grado, por una sobrerregulación y casuismo, así como la complejidad en el cómputo del plazo.

- Para que la caducidad fiscal realmente otorgue seguridad jurídica al particular, es necesario interpretarla en el sentido de admitir la solicitud de declaratoria de caducidad en cualquier tiempo (*vía de acción*), de modo simultáneo, previo o posterior a la promoción de un medio de defensa, e incluso, con omisión del medio de defensa dentro del plazo legal, ello en atención a su interpretación literal y a la imposibilidad de configurarse el consentimiento tácito por ser la caducidad una cuestión de orden público.
- Reconocer que el ejercicio de la vía de excepción no es excluyente del ejercicio de la vía de acción; reconocer expresamente su carácter de cuestión de orden público, la automaticidad de sus efectos y la imposibilidad de renunciarse expresa o tácitamente por el particular; así como unificar los plazos para que opere la caducidad, simplificar causas de suspensión, condiciones para que opere la suspensión y cómputo de plazos máximos; son modificaciones legislativas propuestas para lograr una mayor seguridad jurídica a través de la caducidad fiscal.

BIBLIOGRAFIA

Armienta, Gonzalo. *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*. Manuel Porrúa, Mexico, 1977.

Booth, Wayne C, Gregory G. Colomb y Joseph M. Williams. *Cómo Convertirse en un Hábil Investigador*. Editorial Gedisa, Barcelona, 2001.

Briseño Sierra, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal; El Régimen Federal Mexicano*. 2da. Ed., Cárdenas, Editor y Distribuidor, Mexico, 1975.

Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Porrúa, México, 1994.

Caballero Sánchez, Rafael. *Prescripción y Caducidad en el Ordenamiento Administrativo*. Mcgraw-Hill, Madrid, 1999.

Cardenas Elizondo, Francisco. *Introducción Al Estudio Del Derecho Fiscal*. Porrúa, México, 1997.

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, Fernández y Cuevas, José Mauricio, Coaut., Compañ G., Maria del Carmen, Coaut., Miguel Calzado, Ma. Jesús de, Coaut. *Derecho Fiscal*. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991.

Código Fiscal De La Federación (1939).

Código Fiscal De La Federación (1967).

Código Fiscal De La Federación (1983).

Código Fiscal De La Federación (2002).

Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires y el Foro de Estudios sobre la Administración de la Justicia *Justicia y Desarrollo Económico*. 5 de noviembre de 2002, www.foresjusticia.org.ar/investigaciones/Justicia_desarrollo.htm.

Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos

Cortina Gutiérrez, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981.

- Cueva, Arturo De La. *Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa, México, 1999.
- De La Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 18 Ed., Porrúa, México, 2000.
- Diep Diep, Daniel. *Exégesis del Código Fiscal de la Federación*. 3 Ed., Editorial Pac, México, 2001.
- Dublán, Manuel. *Derecho Fiscal*. Librería de Manuel Porrúa, S.A., México, 1975.
- Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill, México, 2000.
- Fernández Y Cuevas, José Mauricio. *Derecho Constitucional Tributario*. Dofiscal Editores, México, 1983.
- Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*. Porrúa, México, 1991.
- García Maynez, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. Porrúa, México, 1992.
- Gómez Puente, Marcos. *¿Caducan los expedientes tributarios de inspección paralizados por causa de administración?* Julio-Septiembre 1997, Núm. 3, 10 de junio de 2002, www.law.unican.es/administracion/ESTU/97001.htm.
- Gómez Puente, Marcos. *La Inactividad Administrativa*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997.
- Hernández Estévez, Sandra Luz, Rosalío López Durán. *Técnicas de Investigación Jurídica*. Oxford University Press, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, 2000.
- Hernández Marín, Rafael. *Historia de la Filosofía del Derecho Contemporánea*. Tecnos, Madrid, 1989.
- Hernandez Sampieri, Roberto, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio. *Metodología de la Investigación*. Mc Graw-Hill, México, 1997.
- Kaye, Dionisio J. *Derecho Procesal Fiscal*. 5 Ed., Themis, México, 1999.
- Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 2 Ed., Editorial Porrúa, México, 1997.
- Lomelí Cerezo, Margarita. *El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal*. Cecsca, México, 1961.

Margáin Manautou, Emilio. *De lo Contencioso Administrativo, De Anulación o de Ilegitimidad*. Porrúa, México, 1998.

Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 14 Ed., Actualizada, Editorial Porrúa, México, 1999.

Margáin Manautou, Emilio. *Ley de Justicia Fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación de 1938*. Editorial Porrúa, México, 1997.

Martínez López, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*. 4 Ed., Ediciones Contables y Administrativas, México, 1968.

Martínez López, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano ; Comentarios al Código Fiscal, Fundados en Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación y Ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*. Editorial Porrúa, México, 1959.

Pérez De Ayala , José Luis, Eusebio González. *Curso de Derecho Tributario*. 2 Ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978-79.

Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario : Parte General*. 10 Ed., Civitas, Madrid, 2000.

Pernaleté Túa, Jesús. *Estado de Derecho: Garantía y producto de un desarrollo con rostro humano*. C. I . 6976671, 5 de noviembre de 2002. <http://www.encarora.com/Tua.htm>.

Porras y López, Armando. *Derecho Procesal Fiscal; Doctrina, Legislación, Jurisprudencia*. 2ª Ed. Textos Universitarios México, 1974.

Quintana Valtierra, Jesús , Jorge Rojas Yáñez. *Derecho Tributario Mexicano*. Trillas, México, 1988.

Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. 2 Ed., Editorial Porrúa, México, 2001.

Sánchez Hernández, Mayolo. *Derecho Tributario*. 2 Ed., Adicionada y Actualizada, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988.

Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. 7 Ed., Cárdenas, Editor y Distribuidor, Tijuana, 1986.

Villaseñor Arai, Salvador. *El Acto Consentido en el Juicio ante el Tribunal Fiscal*. Editorial Jus, México, 1974.

