



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

"La sola promoción del juicio contencioso administrativo federal no suspende el plazo para que opere la prescripción prevista en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación. Análisis de jurisprudencia."

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Licenciado Munir Reyes El Meharafille

Director de Tesis

Doctor Carlos Espinosa Berecochea

"Investigar es incrementar lo que se sabe
con una verdad nueva por mínima que sea."

PEDRO LAÍN ENTRALGO

DEDICATORIAS

A mi madre, por su amor incondicional, por ser un ejemplo de fortaleza, por educarme con integridad y transmitirme valores inquebrantables. Por enseñarme que nada en la vida se obtiene sin esfuerzo y que todo es resultado de la disciplina y el trabajo persistente.

A mi esposa, por ser mi compañera de aventuras, por elegir compartir cada día a mi lado, por su amor y confianza, por cuidar de mí con tanto esmero, por dotarme de ánimo para nunca rendirme, incluso frente a los desafíos más arduos.

A mi hija, por ser la inagotable fuente de inspiración que alimenta mi mente y el poderoso motor que me impulsa a esforzarme por ser una mejor persona cada día.

A mis hermanos, quienes, a pesar de las diferencias que puedan surgir entre nosotros, sé que cuento con su incondicional apoyo y compañía.

A mis queridas sobrinas, aquellas que, a pesar de la distancia, poseen el extraordinario don de dibujar siempre una sonrisa en mi rostro.

A mis amigos, cuyos nombres no menciono pero que claramente saben quiénes son.

Sin el apoyo de todos ustedes, difícilmente habría sido posible la conclusión de esta etapa profesional.

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Universidad Panamericana, mi más profundo agradecimiento por la invaluable oportunidad de cursar mis estudios de licenciatura y posgrado en sus prestigiosas aulas. Su consideración y apoyo han sido fundamentales para alcanzar el nivel profesional en el que me encuentro actualmente.

A todos mis maestros, un sincero reconocimiento por haberme dedicado su valioso tiempo y paciencia infinita. Gracias por compartir generosamente sus conocimientos y experiencias, que sin duda han sido trascendentales en mi formación. A aquellos con quienes todavía tengo oportunidad de cruzarme en mi camino profesional, pero de manera muy especial, a aquellos que, aunque ya no están con nosotros, dejaron su legado en quienes tuvimos el privilegio de ser sus alumnos.

ÍNDICE

	PÁGINA
ABREVIATURAS	VII
INTRODUCCIÓN	VIII
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
HIPÓTESIS	3
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	3
MARCO TEÓRICO	4
1 CAPÍTULO.	
LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA PRESCRIPCIÓN Y SU EVOLUCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	5
1.1 NOCIONES GENERALES	5
1.1.1 Tipos de prescripción	8
1.1.2 Elementos conceptuales	9
1.1.3 Naturaleza Jurídica	10
1.2 ANTECEDENTES Y REGULACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO FISCAL FEDERAL	12
1.2.1 Código Fiscal de la Federación de 1938	13
1.2.2 Código Fiscal de la Federación de 1967	15
1.2.3 Código Fiscal de la Federación de 1981	17
1.2.4 Su regulación en la actualidad	20
1.3 CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN PARA EFECTOS FISCALES	23
1.3.1 Fundamento	25
1.3.2 Plazos y forma de computarlos	27
1.3.3 Interrupción de la prescripción y sus efectos	29
1.3.4 Suspensión de la prescripción y sus efectos	30
1.3.5 Condiciones para que se configure la prescripción	31
2 CAPÍTULO.	
LA PRESCRIPCIÓN FISCAL EN EL CONTEXTO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN Y EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL	33
2.1 CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	34
2.1.1 Su objetivo	36
2.1.2 Su naturaleza jurídica	37
2.1.3 Sus presupuestos	38
2.1.4 Su regulación	39
2.1.5 Su relación con la prescripción fiscal	40

2.2	CONCEPTO DE JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL ÁMBITO FEDERAL	42
2.2.1	Su objetivo	44
2.2.2	Su naturaleza jurídica	46
2.2.3	Su regulación	46
2.2.4	Sus modalidades	47
2.2.5	Su relación con la prescripción fiscal.....	48
3	CAPÍTULO.	
	ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA QUE RESOLVIÓ LA CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS 73/2023 Y DIO ORIGEN A LA TESIS DE JURISPRUDENCIA PR.A.CN. J/47 A (11A.), BAJO EL RUBRO: "PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA SOLA PROMOCIÓN DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL NO SUSPENDE EL PLAZO PARA QUE OPERE."	50
3.1	CRITERIOS DENUNCIADOS.....	50
3.1.1	El recurso de revisión fiscal 115/2005	50
3.1.2	El recurso de revisión fiscal 114/2021	52
3.2	EXISTENCIA DE LA CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS	54
3.3	INFORMACIÓN Y CRITERIOS CONSIDERADOS AL ANALIZAR LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA	55
3.3.1	Manifestaciones de terceros en calidad de <i>amicus curiae</i>	56
3.3.2	Contradicción de criterios 11/99	57
3.3.3	Contradicción de criterios 266/2009	58
3.3.4	Contradicción de criterios 110/2010	60
3.3.5	Contradicción de criterios 348/2014	61
3.3.6	Amparo directo en revisión 5782/2018	62
3.4	DECISIÓN	66
3.5	REGLAS Y PRINCIPIOS DE DERECHO CONSIDERADOS EN EL PRONUNCIAMIENTO DE LA EJECUTORIA.....	67
3.6	REFLEXIONES SOBRE LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS AL RESOLVER LA CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS 73/2023	69
	CONCLUSIONES	71
	BIBLIOGRAFÍA	75

ABREVIATURAS

CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
IJUNAM	Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
JA	Juicio de Amparo
JCAF	Juicio Contencioso Administrativo Federal
LA	Ley de Amparo
LCE	Ley de Comercio Exterior
LFPA	Ley Federal de Procedimiento Administrativo
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LOTFJA	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
PAE	Procedimiento Administrativo de Ejecución
PR.A.CN.	Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Norte
RITFJA	Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
UMA	Unidad de Medida y Actualización

INTRODUCCIÓN

En el ámbito Fiscal, la prescripción es un mecanismo excepcional mediante el cual se extingue la deuda tributaria. Aunque lo correcto es evitar cualquier circunstancia que la propicie, lo cierto es que esta figura jurídica, desde sus orígenes en el Derecho Romano, se ha ido adaptando a los diversos contextos históricos y sociales propios de cada época, demostrando su relevancia y capacidad de adaptación.

En el caso particular de nuestra disciplina, este instituto jurídico se ha instaurado con la finalidad de propiciar seguridad jurídica y certidumbre a las relaciones entre el Fisco y los particulares, así como con el objeto de proteger tanto los intereses de los contribuyentes como los del Estado, evitando que las obligaciones fiscales permanezcan vigentes indefinidamente en un limbo legal. Como prueba de lo anterior, se destacan las diversas modificaciones que ha experimentado a lo largo de los distintos Códigos Tributarios que han cobrado vigencia en nuestro país. Estas enmiendas han contribuido gradualmente a su perfeccionamiento, evidenciando un proceso continuo de refinamiento y mejora en su regulación, tal y como se expondrá a lo largo del presente estudio.

Desde esta perspectiva, y de acuerdo con su naturaleza jurídica, la prescripción del crédito fiscal emerge, como se verá más adelante, más como un castigo a la Administración por no desplegar oportunamente sus facultades de cobranza que como un derecho inherente al contribuyente. Por lo tanto, bajo esta consideración, dicho mecanismo legal solo se puede materializar cuando el Fisco dispone de plena potestad para ejercer su poder de coacción económica y omite hacerlo dentro del periodo delimitado por la ley. En contraposición, cuando se presenta un obstáculo legal que le impide ejercer sus facultades de cobranza, no se puede atribuir responsabilidad alguna a la autoridad hacendaria por abstenerse de proceder con el cobro coactivo del importe adeudado.

Con base en lo anterior, resulta pertinente poner de manifiesto que, según lo dispuesto en los artículos 144 y 146, párrafo tercero, de nuestro Código Tributario Federal, el plazo de prescripción se pausa cuando el procedimiento de cobro coactivo de la deuda se ve suspendido, ya sea porque el interés fiscal se encuentra debidamente asegurado, o bien, cuando se haya presentado una impugnación y garantizado dicho interés.

No obstante, en el caso particular, emerge una interrogante acerca de qué ocurre con el plazo de prescripción cuando únicamente se ha efectuado la

impugnación sin haber resguardado debidamente el interés fiscal. Esta duda, hasta el momento, había sido abordada de maneras diversas, generando la emisión de criterios judiciales discrepantes. Situación que por algún tiempo generó un ambiente de inseguridad e incertidumbre jurídica en relación con el asunto en discusión, lo que en nuestra opinión, se debía principalmente a la confusión entre dos figuras jurídicas que influyen de manera distinta en el cómputo del plazo de prescripción: la interrupción y la suspensión. A este enredo, se suma la carencia que prevalecía de un análisis serio sobre la naturaleza jurídica de la prescripción, su evolución a través de los distintos Códigos Tributarios que han tenido vigencia y los objetivos buscados mediante el procedimiento económico coactivo y el juicio contencioso administrativo a nivel Federal.

Afortunadamente, el Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Norte (P.R.A.C.N.), con residencia en la Ciudad de México, al emitir su fallo en la contradicción de criterios 73/2023, el cual dio origen a la tesis de jurisprudencia P.R.A.C.N. J/47 A (11a.) que se analizará en esta investigación, no solo profundizó en el examen de cada una de las figuras y conceptos mencionados anteriormente, sino que también se ocupó de contrastar los criterios judiciales más significativos sobre estos temas, con el objetivo de eliminar la coexistencia de las interpretaciones que resultaban disidentes y establecer un criterio jurídico uniforme que en adelante garantice la seguridad jurídica.

En este contexto, a través del presente trabajo, nos proponemos replicar el análisis realizado por el P.R.A.C.N. en relación con la contradicción de criterios resuelta, a fin de reforzar el estudio de los conceptos ya mencionados para identificar posibles omisiones o, en su caso, corroborar y fortalecer las conclusiones a las que llegó ese Cuerpo Colegiado.

De esta manera, a lo largo de nuestro estudio, seguiremos la metodología empleada por dicho Órgano resolutor, sustentada sobre todo en la interpretación semántica, sistemática e histórica de los conceptos y normativas jurídicas relacionadas con la suspensión del plazo de prescripción. Además, adoptaremos un enfoque multidisciplinario que incluirá, entre otros, el método científico, intuitivo y dialéctico.

Siguiendo esta línea de pensamiento, y de acuerdo con lo anteriormente expuesto, nuestro estudio, al igual que el análisis realizado para solventar la contradicción de criterios 73/2023, parte de la premisa de que la regla sobre la suspensión del plazo de prescripción, tal y como se establece en el tercer párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación (CFF), prevé que dicha suspensión solo es aplicable cuando se ordena la suspensión del Procedimiento

Administrativo de Ejecución (PAE) de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 144, por lo que necesariamente habrá de tomarse en consideración que este último precepto condiciona la suspensión del PAE a que se garantice el interés fiscal o, en su defecto, se impugne el crédito fiscal asegurándose dicho interés.

En consecuencia, como se había anticipado, en los capítulos que a continuación serán expuestos, procederemos a realizar un análisis sobre la naturaleza jurídica de la prescripción y su evolución en el marco del CFF. Se tomará en cuenta, además, la suspensión del PAE y la promoción del Juicio Contencioso Administrativo Federal (JCAF) como elementos clave para abordar y resolver la problemática en cuestión. Asimismo, tal como lo llevó a cabo el PR.A.CN., se explorará cómo estos instrumentos legales han sido sometidos a distintas interpretaciones jurisprudenciales, generando confusión y, en ocasiones, injusticias. Lo anterior, con el propósito de ofrecer una visión integral sobre la relevancia que representa delimitar estos conceptos, sus alcances y sus objetivos, ya que aunque parecieran de fácil comprensión, lo cierto es que en la práctica han demostrado que no lo son, provocando la emisión de decisiones equivocadas, trascendentales para el patrimonio de quienes las han resentido. De ahí la importancia de retomar y contrastar este tema con las principales corrientes doctrinales y jurisprudenciales.

En ese orden de ideas, hemos dividido nuestro estudio en tres capítulos. En el primero, abordaremos el análisis doctrinal y legal de la prescripción, partiendo de sus bases en el Derecho Civil, explorando sus orígenes y su desarrollo en el ámbito del Derecho Fiscal, para finalizar, destacaremos cómo inciden figuras jurídicas como la interrupción y la suspensión en su actualización, así como cuáles son las condiciones necesarias para la configuración de este importante instituto legal. En el segundo, llevaremos a cabo un examen comparativo entre el PAE y el JCAF, con el propósito de comprender cómo estas instituciones pueden llegar a influir en el plazo de prescripción de los créditos fiscales. En el tercer capítulo, ahondaremos en el estudio de la Ejecutoria que resolvió la contradicción de criterios 73/2023, así como en el análisis jurisprudencial de las figuras legales mencionadas, como antes se dijo, siguiendo la metodología empleada por el PR.A.CN. al emitir la resolución objeto de nuestro estudio. Finalmente, concluiremos presentando nuestras reflexiones sobre el tema, con el fin de aportar argumentos de valor para la resolución de disputas relacionadas con la prescripción de créditos fiscales, especialmente en casos en que exista la promoción de un JCAF, como uno de los varios factores que, por regla general, en conjunto con la suspensión del PAE, pueden llegar a suspender el cómputo de su plazo.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El objeto de estudio del presente trabajo de investigación está conformado por la tesis de jurisprudencia PR.A.CN. J/47 A (11a.), la cual sustancialmente precisa que la interposición del JCAF por sí sola no suspende el plazo para la prescripción establecida en el artículo 146 del CFF, pues para ello es imprescindible cumplir con dos requisitos fundamentales: la impugnación del crédito y la garantía del interés fiscal.

Asimismo, en el marco de este proyecto, nos proponemos alcanzar los siguientes objetivos:

- Analizar los argumentos presentados por el PR.A.CN. al emitir su fallo en la contradicción de criterios 73/2023, el cual dio origen a la jurisprudencia que se estudia en este trabajo.
- Explorar las razones y fundamentos que motivaron al Pleno para adoptar su postura.
- Profundizar en el estudio del modelo argumentativo planteado para la solución del asunto, con el propósito de corroborar si la decisión tomada por el mencionado Pleno Regional fue acertada o no al resolver que la sola promoción del JCAF no suspende el plazo para que opere la prescripción del crédito fiscal, particularmente, conforme a lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 146 del CFF.
- Entender la lógica detrás de esta interpretación y cómo esta puede o no resultar apegada a las Reglas y Principios de Derecho aplicables al caso.
- Repasar los antecedentes y fundamentos que precedieron a las normativas legales aplicables al caso en discusión.
- Reconsiderar si el plazo de prescripción de un crédito fiscal continúa su curso durante el trámite de este juicio cuando es iniciado con motivo de su impugnación, o si, por el contrario, es necesario garantizar el interés fiscal y, por ende, suspender el PAE, según lo establecido en el artículo 144 del CFF.
- Ofrecer una perspectiva sobre cómo las diversas interpretaciones surgidas en torno al tema en cuestión han conducido a una aplicación

incorrecta de la ley, lo cual, sin duda, ha repercutido negativamente en la resolución de casos similares, afectando a los particulares involucrados.

- Lograr una mejor comprensión de las complejidades y los retos que afronta el sistema judicial en la interpretación de las normas, como uno de los ejes principales de la argumentación jurídica.

En ese contexto, al emprender esta investigación se apuesta por un análisis crítico, dogmático, sistemático y lógico de la prescripción en el ámbito Fiscal, así como de los conceptos vinculados a esta figura jurídica, pretendiendo los fines que a continuación se mencionan:

- Contribuir con una exposición de las principales posturas doctrinales y jurisprudenciales referentes a los aspectos considerados para resolver dicha contradicción de criterios.
- Aportar argumentos útiles para la solución de controversias en las que deba dilucidarse el tema de la prescripción de créditos fiscales, con relación particular al supuesto de la interposición del JCAF, como uno de los diversos motivos que pueden dar lugar a la suspensión del cómputo de su plazo, considerando el contexto y las consecuencias que esta determinación conlleva en el ámbito Jurídico.

Lo anterior, tomando en cuenta los antecedentes y criterios jurisprudenciales en que se apoyó el PR.A.CN. para el pronunciamiento de la Ejecutoria que resolvió la contradicción de criterios 73/2023 y dio origen a la tesis de jurisprudencia PR.A.CN. J/47 A (11a.), por lo que en ese sentido, se repasará la naturaleza jurídica de la prescripción y su evolución dentro del CFF, considerando la suspensión del PAE y la promoción del JCAF como elementos clave para solventar la problemática planteada.

Este enfoque propuesto se justifica por la importancia de abordar esta problemática, dada la presencia de discrepancias en los criterios jurídicos de diferentes tribunales a la hora de resolver sobre la prescripción de un crédito fiscal. Esta circunstancia resalta la necesidad de armonizar la interpretación jurídica, con el objetivo de eliminar dichas divergencias y establecer un criterio jurídico uniforme que garantice la seguridad jurídica. Por consiguiente, como antes se dijo, este análisis intenta también contribuir al debate jurídico proporcionando elementos que permitan una mejor comprensión de las implicaciones de las decisiones judiciales en la materia.

HIPÓTESIS

Conforme a lo expuesto, este estudio, de la misma manera que lo planteó el PR.A.CN. al pronunciar su resolución, parte de la premisa establecida en el artículo 144 del CFF, según la cual, el PAE se suspende, por regla general, cuando se asegura el interés fiscal o, simultáneamente, cuando se tramita el JCAF y se garantiza dicho interés.

Es precisamente del texto de esa disposición legal que se infiere que el plazo de prescripción del crédito adeudado continúa su curso durante la tramitación de dicho juicio, a menos que también se asegure el interés fiscal y, como resultado de ambos, impugnación y garantía, se suspenda el PAE.

De esta manera, se considera que es posible afirmar que para que se suspenda el plazo de prescripción de un crédito fiscal durante el tiempo que tarde en resolverse el JCAF, desde su inicio hasta su resolución, es imprescindible cumplir con dos condiciones: la impugnación del crédito y la garantía del interés fiscal. Lo anterior, a fin de que el PAE quede suspendido, pues en caso contrario el plazo de prescripción no se detendrá y seguirá su trayecto.

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Es importante destacar que la metodología adoptada para explorar el tema propuesto será cualitativa. En consecuencia, nuestra investigación se enfocará primordialmente en el examen de los antecedentes legislativos, así como en el análisis de datos doctrinales y jurisprudenciales relacionados con las distintas figuras jurídicas que constituyen el núcleo de nuestro estudio. Esta postura se asocia con la metodología seguida por el PR.A.CN. al emitir su decisión en la contradicción de criterios 73/2023.

Por lo tanto, la información recopilada durante esta investigación será analizada e interpretada, haciendo uso, en ciertas ocasiones, de métodos inductivos y deductivos, ya que estos métodos frecuentemente se complementan entre sí en la búsqueda del conocimiento y la verdad. Además, durante el desarrollo de nuestro estudio, nos apoyaremos en una amplia gama de metodologías, que incluyen, entre otras, el método científico, intuitivo, exegético, sistemático, histórico y dialéctico. La combinación de estas metodologías enriquecerá nuestro análisis, permitiéndonos abordar el tema desde diversas perspectivas a fin de procurar una comprensión integral de las figuras jurídicas en cuestión y con el propósito de alcanzar un mejor entendimiento de la decisión judicial materia de nuestro estudio.

MARCO TEÓRICO

El análisis de la tesis de jurisprudencia que se aborda en este estudio se efectuará dentro del marco teórico del postpositivismo jurídico, también conocido como antipositivismo, el cual se distingue por su crítica al positivismo jurídico tradicional, argumentando que las leyes no pueden ser entendidas ni aplicadas sin considerar los principios éticos y morales subyacentes. Adicionalmente, se complementará con la teoría de la argumentación jurídica, vista no solo como una herramienta para la interpretación de textos legales, sino también como un medio esencial para el desarrollo del razonamiento analítico y la aplicación de la lógica formal o tradicional. Nos apoyaremos, además, en las teorías generales de las obligaciones y de las contribuciones, ocupándonos especialmente en una de las modalidades de extinción de las obligaciones, proporcionando así una visión integral de cómo estos conocimientos interactúan y se aplican en el ámbito Jurídico.

Por consiguiente, como ya se había adelantado, se realizará un examen sobre la naturaleza jurídica de la prescripción y su evolución en el CFF, la suspensión del PAE y la promoción del JCAF. Se analizará cómo los cambios legislativos y las interpretaciones jurisprudenciales han influido en la evolución de la prescripción, destacando su importancia en la protección de los derechos de los contribuyentes y en la eficiencia de la Administración Fiscal.

Bajo esta premisa, como también se había anticipado, en seguida nos abocaremos al estudio doctrinal y legal de la prescripción, desde su fundamento en el Derecho Civil, explorando sus orígenes y su desarrollo dentro del Derecho Fiscal. Asimismo, realizaremos un estudio comparativo centrado en el PAE y el JCAF, examinando cómo estas instituciones influyen en el plazo de prescripción de los créditos fiscales, apegándonos a la metodología seguida por el PR.A.CN. al emitir su decisión en la contradicción de criterios 73/2023, procurando contribuir con una exposición de las principales posturas doctrinales y jurisprudenciales referentes a los aspectos considerados para resolver dicha contradicción de criterios.

Una vez valorados estos aspectos jurídicos, retomaremos el análisis jurisprudencial de las figuras legales mencionadas, centrándonos en la tesis de jurisprudencia PR.A.CN. J/47 A (11a.), y finalmente concluiremos presentando nuestras reflexiones finales sobre el tema, pretendiendo como se ha dicho, aportar argumentos útiles para la solución de controversias relacionadas con la prescripción de créditos fiscales, específicamente, en casos en que exista la promoción de un JCAF, como uno de los diversos motivos que, por regla general, en conjunto con la suspensión del PAE, pueden dar lugar a la suspensión del cómputo de su plazo.

1 CAPÍTULO

LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA PRESCRIPCIÓN Y SU EVOLUCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

A fin de comprender mejor las razones jurídicas por las que el PR.A.CN. al resolver la contradicción de criterios 73/2023 consideró que la prescripción actúa como una supresión legal frente a la falta de acción del acreedor, que no ejerce los actos necesarios para hacer valer su derecho dentro de los plazos establecidos para ello y concluyó que resultaba indebido sancionar a la autoridad fiscal por no iniciar la gestión de cobro de un crédito fiscal exigible cuando existen obstáculos legales que lo impiden y procedente su castigo cuando, no existiendo impedimento legal, se abstuvo de reclamar su derecho sin ninguna justificación; se considera esencial entender el concepto jurídico de la prescripción, explorar sus orígenes, elementos conceptuales, naturaleza jurídica, significado dentro del Derecho Fiscal y la evolución de su regulación en el CFF. Además, se debe recordar su fundamento, los plazos para su actualización, cómo se contabiliza este periodo, la diferencia de la interrupción y la suspensión del plazo de prescripción y cómo repercuten estas figuras jurídicas en su cómputo, así como las condiciones para su configuración.

En consecuencia, para un mayor entendimiento del caso, a continuación se enunciarán las interpretaciones doctrinales y legislativas que estimamos más relevantes, así como algunos de los criterios judiciales relacionados con el tema en estudio.

1.1 NOCIONES GENERALES

En principio, no debemos perder de vista que la prescripción es un concepto imprescindible en el ámbito del Derecho, con raíces que se remontan a la antigua Roma. Los romanos introdujeron este principio en su sistema legal, conocido en aquel entonces como usucapión. Esta figura jurídica permitía adquirir la propiedad de bienes a través de su posesión de manera ininterrumpida durante un periodo temporal establecido por la ley. Con el paso de los años, este concepto se ha mantenido vigente y ha sido incorporado en diversas formas dentro de las legislaciones modernas, adaptándose a las necesidades y cambios de la sociedad.

En la actualidad, la prescripción sigue siendo un elemento trascendental en el campo del Derecho Civil, así como en otras ramas del Derecho. Incluso su ámbito de aplicación se ha extendido para incluir no solo la adquisición de bienes inmuebles por posesión, sino también la extinción de derechos y obligaciones a lo largo del

tiempo. Esto significa que, bajo ciertas condiciones, tanto derechos como obligaciones pueden desaparecer si no se ejercen o reclaman dentro de los plazos establecidos por la ley.

De esta manera, la evolución de la prescripción a lo largo del tiempo demuestra su importancia y flexibilidad como mecanismo de regulación de las relaciones jurídicas. Aunque sus principios básicos se han mantenido, su aplicación práctica se ha adaptado a los contextos históricos y sociales específicos de cada época. Este proceso de adaptación ha permitido que la prescripción continúe siendo relevante en el complejo entramado legal de las sociedades contemporáneas.

En México, la prescripción representa una piedra angular del Derecho Fiscal, que ha experimentado un notable avance al paso de los años. Su normativa en el ámbito Fiscal ha sido refinada con el objetivo de fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes, al mismo tiempo que busca optimizar la eficiencia administrativa. Indudablemente, es un concepto indispensable al examinar el impacto del tiempo en las relaciones jurídicas y las diversas maneras en que pueden extinguirse las obligaciones fiscales.

Así pues, para fortalecer la comprensión de esta figura, la cual fue objeto de un ejemplar análisis en la contradicción de criterios que originó la jurisprudencia cuyo estudio nos ocupa, en seguida se explorará la prescripción desde sus bases doctrinales y legales, así como su desarrollo en el CFF y sus peculiaridades en el contexto fiscal. Es importante reiterar que el análisis propuesto encuentra sustento en las consideraciones abordadas por el PR.A.CN. al emitir su fallo.

Iniciemos, entonces, nuestro análisis de este importante instituto jurídico, explorando sus orígenes etimológicos para, posteriormente, adentrarnos en su regulación dentro de nuestro marco jurídico actual y entender la importancia de su observancia, así como sus repercusiones en el ámbito Tributario.

Dentro de este contexto, es pertinente señalar que el término prescripción proviene de la locución latina *praescriptio*, y se define como la "acción y efecto de prescribir". Por otro lado, el verbo prescribir, de origen latino *praescribere*, se emplea en el ámbito Jurídico para referirse a la adquisición de un derecho real mediante el transcurso del tiempo bajo las condiciones que la ley estipula. Asimismo, se utiliza para describir la manera en que un derecho se extingue debido a la ausencia de su ejercicio en el periodo que la ley determina.¹

¹ Cfr. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. "Diccionario de la Lengua Española". 22a. ed. Madrid España, Espasa, 2001, 2349 p.

Dicho de otro modo, desde una perspectiva etimológica y dentro del contexto jurídico, el término prescripción se desdobra en dos significados: por un lado, denota la adquisición de derechos y, por otro, señala la extinción de los mismos debido al paso del tiempo, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por la ley.

Las connotaciones mencionadas son reconocidas por el maestro Narciso Sánchez Gómez, quien señala que la prescripción:

Significa modo de adquirir el dominio de cosa ajena, a través de la posesión de ella durante cierto tiempo y con los requisitos marcados por la ley, que también se le conoce como usucapión, que proviene de usar o detentar un bien mueble, inmueble o derecho; de igual forma se refiere a librarse de una obligación que se hubiere contraído y cuyo cumplimiento no se exija dentro del término que indique una norma jurídica.²

El *Diccionario Jurídico Mexicano*, publicado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (IIJUNAM), alude al vocablo "prescripción de acciones" y lo concibe de la siguiente manera:

Modo de adquirir el dominio de cosa ajena, a través de la posesión de ella durante cierto tiempo y con los requisitos marcados por la ley, o de liberarse de una obligación que se haya contraído, y cuyo cumplimiento no se exija durante el término que señala la ley.³

El artículo 1135 del Código Civil Federal (CCF) define a la prescripción como el "medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley".⁴

Esto significa que, si una persona posee un bien durante un tiempo continuado y sin interrupciones, bajo la creencia propia o ajena de ser su legítimo propietario, y nadie reclama ese bien, eventualmente, esa persona puede adquirir legalmente la propiedad del mismo. De manera similar, si una deuda no es reclamada por el acreedor en el plazo que la ley estipula, el deudor puede quedar liberado de la obligación de pagarla. De ahí que la prescripción constituya una herramienta jurídica de gran importancia para proporcionar estabilidad y certidumbre a las relaciones jurídicas.

Es así que la institución jurídica objeto de nuestro análisis, tanto desde una perspectiva doctrinal como legal, reviste dos significados de extraordinaria

² SÁNCHEZ Gómez, Narciso. *"Derecho Fiscal Mexicano"*. 4a. ed. México, Porrúa, 2004, p. 420.

³ PRESCRIPCIÓN DE ACCIONES. En: BARAJAS Montes de Oca, Santiago. *"Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, I-P"*. 3a. ed. México, IIJUNAM/Porrúa, 2022, p. 3429.

⁴ Art. 1135, Código Civil Federal, (Fecha de Consulta: 25 de junio de 2024), disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CCF.pdf>.

importancia. Esta dualidad de significados ha sido también respaldada por el distinguido profesor Antonio Jiménez González al referir que:

La prescripción tal y como se halla prevista en el artículo 1135 del Código Civil Federal adquiere una doble modalidad, por una parte mediante el transcurso del tiempo y determinadas condiciones que han de satisfacerse se adquieren derechos o bienes, o bien se producen efectos liberatorios respecto a obligaciones.⁵

Por lo tanto, podemos deducir que la prescripción, en cualquiera de sus formas, implica la consolidación de una situación de hecho legítima, mediante el simple transcurso del tiempo, y siempre que se cumplan las condiciones que la ley disponga.

1.1.1 Tipos de prescripción

Como se ha venido destacando, la prescripción se define tradicionalmente como el instrumento jurídico mediante el cual se adquiere un derecho o se extingue una obligación por el transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca. En ese sentido, se habla de la existencia de dos tipos de prescripción: la adquisitiva y la liberatoria. La primera, también conocida como prescripción positiva, se caracteriza por ser un medio legal para llegar a adquirir ciertos bienes. En cambio, la prescripción liberatoria, frecuentemente nombrada en la doctrina y la ley como prescripción negativa o extintiva, consiste en la extinción de una obligación, generalmente una deuda, y del correlativo derecho de hacerla efectiva.⁶

Al respecto, la doctora Marta González Aparicio señala que:

... la prescripción presenta una doble faz: prescripción adquisitiva o usucapión, que supone la adquisición de derechos por el paso del tiempo, y prescripción extintiva, que implica la extinción de derechos por el transcurso de un periodo de tiempo determinado.⁷

Sobre este particular, el CCF en su artículo 1136, establece la existencia de dos tipos de prescripción: una positiva y otra negativa. En relación a este tema, el mencionado precepto legal indica de manera precisa lo siguiente: "La adquisición

⁵ JIMÉNEZ González, Antonio. *"Lecciones de Derecho Tributario"*. 9a. ed. México, Thomson, 2004, p. 291.

⁶ Cfr. ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *"Derecho Fiscal"*. 19a. ed. México, Themis, Colección Textos Universitarios, 2005, p. 564.

⁷ GONZÁLEZ Aparicio, Marta. *"La Prescripción de la Deuda Tributaria"*. Valencia España, Tirant lo Blanch, 2020, p. 49.

de bienes en virtud de la posesión se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa."⁸

En apoyo de esta definición legal, podemos citar la tesis aislada de rubro: "PRESCRIPCIÓN, NATURALEZA DE LA.", misma que en apego a esta idea impone el siguiente criterio:

La prescripción es un medio de adquirir el dominio de una cosa o de librarse de una carga u obligación, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley, llamándose, en el primer caso, prescripción positiva, y en el segundo, negativa...⁹

En este contexto, es claro que en el ámbito del Derecho Civil, la prescripción se clasifica en dos categorías, dado que mediante esta figura legal se pueden adquirir o extinguir derechos. La primera categoría es conocida como prescripción positiva o adquisitiva, que permite la adquisición de derechos por el transcurso del tiempo. La segunda, denominada prescripción negativa, extintiva o liberatoria, conlleva la extinción de obligaciones o derechos también por el paso del tiempo.

1.1.2 Elementos conceptuales

A partir de lo expuesto, es posible observar que la prescripción, ya sea adquisitiva o liberatoria, surge cuando coinciden dos elementos fundamentales: el transcurso del tiempo y la satisfacción de los requisitos establecidos por la ley. Estos requisitos suelen estar relacionados con la inactividad del acreedor o del deudor, quienes no han exigido en tiempo y forma el cumplimiento de las obligaciones respectivas.¹⁰

En este escenario, como lo ha destacado el magistrado Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, la prescripción no se actualiza por el simple paso del tiempo. Requiere, además, una inactividad o pasividad por parte de alguno de los sujetos involucrados en la relación jurídica. Esta inactividad se interpreta como una voluntad implícita de renuncia. Por lo tanto, son dos los pilares o elementos fundamentales que dan lugar a la prescripción, el primero, la falta de acción por parte de los interesados, y el otro, el avance del tiempo.¹¹

⁸ Art. 1136, Código Civil Federal, (Fecha de Consulta: 25 de junio de 2024), disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CCF.pdf>.

⁹ Tesis [A.]: Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XLV, p. 5616. Reg. Digital: 359815.

¹⁰ Cfr. ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *op. cit.* [nota no. 6] p. 565.

¹¹ Cfr. ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. "La extinción de la deuda tributaria". *En su*: ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. (Coord.) Manual de Derecho Tributario. México, Porrúa, 2005, p. 260.

Es imperativo destacar también que, en el ámbito de nuestro Derecho Fiscal, se reconoce exclusivamente la modalidad de prescripción negativa, extintiva o liberatoria. A este respecto, la doctora Marta González Aparicio, en su destacada obra *La Prescripción de la Deuda Tributaria*, refiere que la prescripción extintiva se fundamenta en dos elementos cruciales: el transcurso de un periodo determinado y la inactividad de las partes involucradas durante dicho lapso, fenómeno al que se refiere como "el silencio de la relación jurídica".¹²

Además, el Derecho Fiscal reconoce a la prescripción como uno de los mecanismos para extinguir tanto la obligación fiscal como la obligación de reembolso en casos de pagos indebidos. Por lo tanto, la prescripción puede beneficiar a los contribuyentes y perjudicar al Estado, así como favorecer al Estado y desfavorecer a los contribuyentes.¹³

En consecuencia, nuestro análisis se enfocará en esta modalidad de prescripción, la cual fue objeto de estudio por parte del PR.A.CN. al pronunciarse en la resolución que constituye el eje central de este trabajo de investigación.

1.1.3 Naturaleza Jurídica

En lo que respecta a la naturaleza jurídica de la prescripción negativa, liberatoria o extintiva, de particular interés para nuestro análisis, es imperativo resaltar que la doctrina concuerda unánimemente en considerarla como una forma explícita de penalización por parte de la ley ante la inactividad del acreedor, quien ha sido laxo en la gestión de sus créditos.

En este sentido, la prescripción negativa se configura como una sanción directa hacia la autoridad hacendaria, atribuible a su pasividad, por no ejercer su potestad económica coactiva, dentro del tiempo que marca la ley; y, por otro lado, se manifiesta como un castigo inequívoco hacia la apatía del contribuyente, al omitir la reclamación, en el plazo legalmente establecido, de aquel reembolso al que legítimamente tendría derecho, derivado de pagos realizados por error, en exceso o sin causa.

En realidad, la prescripción se considera una forma inusual de extinción de los actos administrativos, ocasionada por negligencia, desconocimiento o descuido en el ejercicio de derechos o facultades de alguna de las partes involucradas en la

¹² Cfr. GONZÁLEZ Aparicio, Marta. *op. cit.* [nota no. 7] p. 50.

¹³ Cfr. RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. "*Derecho Fiscal*". 2a. ed. México, Oxford University Press, Colección Textos Jurídicos Universitarios, 1998, p. 171.

relación jurídica. Lo óptimo es evitar cualquier posibilidad o margen que pueda dar lugar a la prescripción.¹⁴

No obstante, de configurarse la prescripción, el maestro Emilio Margáin Manautou expresa lo siguiente:

...el Derecho Fiscal debe sancionar no solo la negligencia del sujeto activo en vigilar que los contribuyentes cumplan puntualmente sus obligaciones fiscales, sino también la del sujeto pasivo por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente.¹⁵

Lo anterior, a fin de promover una mayor equidad dentro del marco de la relación jurídica existente y en aras de preservar el orden público, así como garantizar la seguridad y certeza en las interacciones entre el Estado y los contribuyentes.

Sobre este particular, el catedrático Refugio de Jesús Fernández Martínez coincide al afirmar que la prescripción es:

...una especie de sanción a la negligencia en la cobranza de un crédito fiscal por parte del fisco, o al contribuyente por no exigir la devolución de cantidades que se le adeudan conforme a la ley dentro del plazo correspondiente.¹⁶

En su obra *Teoría General de las Obligaciones*, Fausto Rico Álvarez y Patricio Garza Bandala nos ofrecen la siguiente explicación respecto al tema que nos ocupa:

La prescripción negativa cumple una importante función social, al dar certeza y seguridad a las relaciones jurídicas, en tanto que por interés público se señala un plazo para que los derechos sean ejercitados. Esto parte de un principio elemental para el derecho de las obligaciones: Nadie puede quedar obligado eternamente, y en tal virtud, si el acreedor no ejerce en un cierto tiempo su derecho, el deudor debe tenerse por liberado en un castigo franco de la ley a la inactividad del acreedor, negligente en el cobro de sus créditos.¹⁷

En suma, y centrándonos en el tema que nos ocupa, la prescripción, en el ámbito Tributario, debe interpretarse como una sanción frente a la tardanza en el proceso de cobro por parte de la autoridad fiscal. No es suficiente que dicha autoridad posea el derecho de crédito y, por consiguiente, esté dotada de las facultades necesarias para hacerlo efectivo. Es imprescindible que el ejercicio de dicho derecho se realice dentro de un marco temporal que el legislador considere

¹⁴ Cfr. SÁNCHEZ Gómez, Narciso. *op. cit.* [nota no. 2] pp. 421-422.

¹⁵ MARGÁIN Manautou, Emilio. *"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"*. 11a. ed. México, Porrúa, 1997, p. 293.

¹⁶ FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *"Derecho Fiscal"*. México, McGraw-Hill, 1998, p. 310.

¹⁷ RICO Álvarez, Fausto y GARZA Bandala, Patricio. *"Teoría General de las Obligaciones"*. 2a. ed. México, Porrúa, 2006, p. 565.

aceptable. Transcurrido este periodo, se asume que ha disminuido o incluso desaparecido el interés de la autoridad por gestionar el cobro. En consecuencia, el deudor queda eximido de la obligación de efectuar el pago.¹⁸

Por tanto, esta figura jurídica se establece como una supresión hacia la autoridad por la omisión en el ejercicio de sus competencias, dentro del tiempo que marca la ley, y en concreto, de sus facultades para el cobro de los créditos determinados en su favor. Pero también, como un castigo al contribuyente, como consecuencia de su apatía, por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente.

La prescripción negativa se erige, además, como un instrumento legal de exoneración de responsabilidades, ya que el sujeto que omite el pago de una obligación prescrita no incurre en una infracción. Este principio se sustenta en la premisa de que la omisión del pago, bajo estas condiciones, ya no se cataloga como una acción contraria a las normativas legales en vigor.

Dicho esto, tras haber formulado las exposiciones anteriores, necesarias para comprender la aplicación práctica de la prescripción negativa, extintiva o liberatoria en el Derecho Fiscal, ahora es momento de examinar la evolución que este instituto jurídico ha tenido en los diferentes Códigos Tributarios que han cobrado vigencia en nuestro país.

1.2 ANTECEDENTES Y REGULACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO FISCAL FEDERAL

En la historia reciente de nuestro país, se han implementado tres Códigos Tributarios, cada uno marcando una evolución distinta en el tratamiento de la prescripción. A pesar de que las bases fundamentales de esta figura jurídica se han mantenido, sus mejoras han sido notables, buscando siempre fortalecer la seguridad jurídica. Asimismo, en el CFF vigente, este instituto ha sido objeto de distintas reformas, con el objetivo de afinar y optimizar su aplicación dentro del marco legal.

A continuación, procederemos a efectuar un breve análisis sobre la trayectoria legislativa de la prescripción en el ámbito Tributario de nuestro país. Es preciso insistir que, en esencia, este estudio se sustenta en las consideraciones expuestas por el PR.A.CN. al momento de dictar su resolución, por lo que nuestra investigación se centra, particularmente, en la prescripción vista como una forma de extinción del

¹⁸ JIMÉNEZ González, Antonio. *op. cit.* [nota no. 5] p. 291.

derecho de la autoridad fiscal para exigir el pago de los créditos determinados a los contribuyentes.

1.2.1 Código Fiscal de la Federación de 1938

El CFF, que fue publicado el 31 de diciembre de 1938 y entró en vigor el 1 de enero de 1939, estableció un marco legal integral en el ámbito Tributario de México. Este importante documento legislativo incluyó tanto disposiciones sustantivas, es decir, aquellas que definen los tributos y las obligaciones de los contribuyentes, como disposiciones adjetivas, esto es, las que especifican los procedimientos a seguir para la correcta aplicación de las normas sustantivas. Sin embargo, dicho ordenamiento legal presentaba algunas inconsistencias que, posteriormente, requirieron correcciones, como fue el caso de la figura jurídica de la prescripción cuyo estudio ahora nos ocupa.

En su momento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se pronunció sobre las discrepancias que se señalan, tal como lo menciona el ex profesor de la Facultad de Derecho de Nuevo León, Sergio Francisco de la Garza, en su magna obra *Derecho Financiero Mexicano*, de la cual pueden advertirse las siguientes líneas:

...como lo ha expresado la SCJN, el artículo 55 del Código Fiscal derogado [1938], disponía 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, era excepción que podía oponerse como extintiva de la acción fiscal.

Como puede observarse, en dicha disposición se contemplaba tanto la prescripción, como otra institución, propiamente de carácter procesal, o sea la extinción de las facultades de las autoridades fiscales, instituciones jurídicas distintas, ya que se decía que prescribían tanto las facultades de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias, como los créditos mismos. Incluso se utilizaba terminología procesal, al disponer que la prescripción era una "excepción" que podía oponerse como extintiva de la acción fiscal.¹⁹

En otras palabras, el ya abrogado Código Fiscal de 1938 establecía en su artículo 55 que la prescripción era aplicable tanto a la facultad de las autoridades fiscales para determinar las obligaciones tributarias en términos monetarios, como a la extinción de los créditos fiscales propiamente dichos. Asimismo, este precepto permitía invocar la prescripción como un mecanismo para extinguir la acción fiscal. De esta manera, se equiparaba erróneamente dos conceptos jurídicos distintos: la caducidad y la prescripción. Este equívoco fue subsanado con la promulgación del

¹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *"Derecho Financiero Mexicano"*. 25a. ed. México, Porrúa, 2003, p. 625.

nuevo Código Fiscal en 1967, que vino a reemplazar al de 1938, estableciendo distinciones claras entre ambas figuras legales.

Desafortunadamente, incluso en la actualidad, persiste la confusión por parte del legislador ordinario entre los conceptos de caducidad de las facultades y la prescripción. Un claro ejemplo de esta confusión se puede observar en el articulado de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), específicamente en el artículo 79. En dicho numeral, el legislador establece que: "La facultad de la autoridad para imponer sanciones administrativas prescribe en cinco años."²⁰ No obstante, el propósito real detrás de este precepto es regular la caducidad de las facultades de comprobación por parte de la autoridad, y no la prescripción de las mismas, como incorrectamente se señala.

Es profundamente lamentable y preocupante enfrentarnos a la presencia de errores legislativos como los mencionados, dado que, una vez implementados en la práctica, tienden a desencadenar interpretaciones y aplicaciones indebidas de la ley, generando confusión y, en ocasiones, injusticias. Esta situación resalta la urgente necesidad de contar con legisladores que posean una preparación más sólida y profunda, con el objetivo de asegurar una mayor precisión y claridad en la redacción de las normativas legales, lo cual es fundamental para garantizar su correcta aplicación y el mantenimiento de la justicia.

Por otro lado, es fundamental destacar que, además de su inclusión en el CFF de 1938, en lo concerniente a nuestro análisis, la prescripción presentaba las siguientes características:

- Conforme a su artículo 57, se estipulaba que la prescripción se perfeccionaría en un plazo de 5 años, que empezaría a contar, por regla general, desde el día siguiente al que las autoridades fiscales pudieron ejercer su facultad o debió realizarse el pago.
- En el artículo 62, se precisaba que el plazo de prescripción se interrumpiría por cualquier acto de la autoridad notificado al deudor que tuviera como objetivo la determinación o el cobro del crédito fiscal, o por cualquier acto o gestión del deudor donde se expresara o reconociera tácitamente la existencia de la obligación fiscal; mientras que el artículo 65 indicaba que el plazo de prescripción se suspendería durante el tiempo que estuviera vigente la autorización para el pago en parcialidades, siempre y cuando se hubiera asegurado el interés fiscal.

²⁰ Art. 79, Ley Federal de Procedimiento Administrativo, (Fecha de Consulta: 25 de junio de 2024), disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/112_180518.pdf.

- Adicionalmente, el artículo 188 señalaba que la interposición del juicio de oposición no detenía la ejecución del procedimiento de cobro, ya que para ello era indispensable asegurar el interés fiscal.

Es importante resaltar que la suspensión desde ese entonces se refería a una circunstancia específica donde el deudor obtiene una ventaja a partir de una decisión que, de manera temporal, lo libera de la obligación de saldar su deuda. Así, de acuerdo con lo establecido en el artículo 188, la suspensión del procedimiento de cobranza solo podía llevarse a cabo a través de la protección del interés fiscal.

1.2.2 Código Fiscal de la Federación de 1967

Como se mencionó anteriormente, el CFF de 1938 incorporó dentro del marco jurídico de la prescripción, tanto a la facultad de las autoridades fiscales para establecer las obligaciones tributarias en valores monetarios, como a la extinción de los créditos fiscales en sí. Sin embargo, fue el CFF, publicado el 19 de enero de 1967, vigente a partir del 1 de abril del mismo año, el que rectificó esta concepción e incorporó el concepto de caducidad para referirse a la extinción de las facultades de las autoridades fiscales. Esta modificación legislativa marcó una delimitación clara entre la prescripción, entendida como el medio legal para la extinción de las obligaciones tributarias frente al Fisco y los créditos a su favor, y la caducidad, que se refiere a la pérdida de facultades de las autoridades fiscales para actuar.

De esta manera, con la vigencia del Código Fiscal de 1967, el legislador estableció un tratamiento específico para la prescripción como instrumento legal para la extinción de obligaciones ante el Fisco Federal y los créditos a favor de este, diferenciándolo claramente de lo que se considera caducidad, es decir, la extinción de las facultades de acción de las autoridades fiscales.

En relación con el tema en cuestión, De la Garza se expresa textualmente de la siguiente manera:

Efectivamente, el artículo 32 del CFF [1967] contiene una norma de derecho sustantivo que establece un modo de extinción de los créditos fiscales; es decir, prevé el derecho de los particulares para que, por prescripción, en el término de 5 años, se extingan sus obligaciones ante el Fisco Federal y los créditos a favor de este por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos. Esta conclusión se corrobora por la circunstancia de que el artículo 32 pertenece al Título Segundo del ordenamiento legal citado que se intitula 'Disposiciones Sustantivas' y a su Capítulo II 'Del nacimiento y extinción de los créditos fiscales'.

Por su parte, el artículo 88 del ordenamiento legal sujeto a estudio, 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 años, no sujeto a interrupción ni suspensión. Este numeral también contempla un modo de extinción, pero referido únicamente a las facultades de las autoridades para actuar, pues ya ejercitadas las facultades legales y determinado el crédito, la extinción de este último se rige por las reglas relativas a la prescripción.

En resumen, el actual Código Fiscal distingue entre la extinción de los créditos fiscales como consecuencia del transcurso del tiempo y la pérdida, por el mismo motivo, de las facultades de las autoridades administrativas para determinar la existencia de créditos fiscales. La primera está prevista en una norma sustantiva y la segunda en otra de carácter procesal.²¹

Además, el reconocido jurista concluye su exposición señalando que:

En las Notas de Anteproyecto del CFF 1967 se afirma que 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 -se dice- no debe confundirse con la prescripción, ya que esta 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 falta de su ejercicio dentro de un plazo corresponde más bien al concepto procesal de caducidad.²²

Adicionalmente, en el marco de nuestro análisis, es importante señalar que el CFF de 1967 mencionaba las siguientes particularidades de la prescripción:

- De acuerdo con los artículos 19 y 108, se establecía que la omisión en el pago del crédito fiscal dentro de los plazos estipulados lo convertía en exigible, y en caso de no efectuarse dicho pago, se procedería a su cobranza coactiva. Este aspecto del Código resaltaba la importancia de cumplir con las obligaciones fiscales en tiempo y forma para evitar procesos de cobro que podrían resultar en cargas adicionales para el contribuyente.
- En el artículo 157, se especificaba que el PAE quedaría en suspenso al promoverse recursos administrativos o el juicio de nulidad, siempre y cuando se solicitara y se garantizara el interés fiscal. Esto significaba que, bajo ciertas condiciones, el contribuyente tenía la posibilidad de detener temporalmente el proceso de ejecución mientras se resolvían los recursos o juicios interpuestos, siempre y cuando se asegurara que el interés del Fisco estaría protegido durante dicho proceso.

²¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *op. cit.* [nota no. 19] pp. 625-626.

²² *Ibid.* p. 626.

Llama la atención que este Código no especificara en qué situaciones se suspendería el plazo de prescripción, ni siquiera si era posible su suspensión, limitándose a reiterar en su artículo 33 los casos de interrupción aplicables a la prescripción, los cuales ya eran contemplados por el CFF de 1938 en su artículo 62.

Afortunadamente, bajo la vigencia de este ordenamiento, este tema fue objeto de pronunciamiento por parte del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, quien advirtió que la prescripción no podía correr en el supuesto en que estuviera suspendido el PAE. La tesis que contiene este criterio se reproduce a continuación:

PRESCRIPCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.- EL PERIODO DE CINCO AÑOS A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 32 DEL CÓDIGO FISCAL NO TRANSCURRE MIENTRAS SE ENCUENTRE SUSPENDIDO EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación (1967), los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el crédito pudo ser legalmente exigido, debiendo entenderse que la figura consagrada en este precepto constituye, además de una garantía de seguridad jurídica para el particular, una sanción para la autoridad que pudiendo exigir el importe de un crédito a través del procedimiento de ejecución previsto en el Código Fiscal, no lo hace. Debe agregarse que de acuerdo con el texto del precepto, la prescripción se inicia cuando el crédito fiscal es exigible y lógicamente transcurre mientras dicho crédito puede ser exigido, de donde debe inferirse que si por alguna razón legal la autoridad se ve impedida para exigir el crédito, es decir, para realizar el procedimiento de ejecución, esto suspende el término de cinco años de la prescripción pues no se da el supuesto que establece el artículo 32 de que el crédito pueda ser "legalmente exigido", situación que se presenta cuando se ha suspendido el procedimiento de ejecución en los términos del artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, mientras se resuelven los medios de defensa hechos valer por el particular, por lo que mientras se mantenga la suspensión, el término de la prescripción no transcurrirá.²³

Este pronunciamiento se convirtió en un precedente importante para casos similares. La interpretación del tribunal proporcionó claridad sobre cómo debían tratarse los plazos de prescripción en circunstancias donde el procedimiento de cobro se encontrara suspendido.

1.2.3 Código Fiscal de la Federación de 1981

El CFF de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 31 de diciembre de dicho año y en vigor a partir del 1 de enero de 1983, mantuvo la distinción entre los conceptos de prescripción y caducidad.

²³ Tesis II-TASS-7099: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, Año VI, No. 62, febrero de 1985, p. 617.

Particularmente, en lo que respecta a la figura jurídica de la prescripción, el maestro Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez señala de manera enfática que el actual Código define con absoluta precisión en su artículo 146 que la prescripción implica la extinción del crédito, es decir, de la obligación de dar, y no de las demás obligaciones, como lo establecía el Código Fiscal de 1938.²⁴

Esta normativa además, reiteró que las autoridades fiscales tienen la facultad de exigir el pago de los créditos fiscales que no hayan sido pagados o debidamente garantizados. Asimismo, precisó que el procedimiento de ejecución se encuentra en suspenso cuando el interés fiscal esté garantizado y se haya comprobado la iniciación de algún recurso legal o juicio correspondiente.

No obstante, dicho Cuerpo Legal no abordó específicamente las circunstancias bajo las cuales se suspendería el plazo de prescripción. Se limitó únicamente a reiterar que el crédito fiscal se extingue por prescripción en un periodo de 5 años, contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, y que dicho plazo se interrumpe con cada acción de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o mediante el reconocimiento, ya sea expreso o tácito, por parte del deudor sobre la existencia del crédito.

Por fortuna, bajo la vigencia de este ordenamiento, este tema fue objeto de pronunciamiento por parte de la Segunda Sala de la SCJN, quien nuevamente advirtió que la prescripción no podía correr en el supuesto en que estuviera suspendido el procedimiento de cobro. La jurisprudencia que contiene este criterio se reproduce a continuación:

CREDITO FISCAL, PRESCRIPCIÓN INOPERANTE DE LA FACULTAD DE COBRO MIENTRAS ESTE EN SUSPENSO POR HABERSE GARANTIZADO EL. No corre el término de prescripción de la facultad del Fisco para efectuar el cobro del crédito a partir de la orden de suspensión del cobro por haberse otorgado la garantía correspondiente en el recurso interpuesto por el deudor ante la autoridad que fincó el crédito fiscal o ante su superior. De acuerdo con la disposición del antiguo artículo 32 del Código Fiscal de la Federación derogada y que ahora contempla el artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y se inicia a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido, que constituye una sanción en contra de la autoridad por su inactividad relativa a la facultad económico-coactiva. La figura procesal opera cuando la autoridad tiene expedida su jurisdicción para llevar a cabo el ejercicio de la facultad mencionada, si no lo hace, la abstención revela apatía o abandono del cobro. Ahora bien, si la facultad económico-coactiva se encuentra en suspenso por haberse decretado así y se otorga la garantía correspondiente en un recurso interpuesto por el deudor, en este caso no existe la conducta abstinerente de la autoridad que diera lugar a la extinción de sus facultades de cobro, aun cuando el recurso correspondiente se interponga y tramite ante la propia autoridad que fincó el

²⁴ Cfr. DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *"Principios de Derecho Tributario"*. 4a. ed. México, Limusa, 2004, p. 129.

crédito o ante otra superior, porque, siendo cierto que a ellas incumbe dictar una resolución y que la morosidad en que pudieran incurrir para emitirla no es imputable al deudor, tal tesitura no trasciende como factor eficiente para dejar insubsistente la suspensión que impide el ejercicio de cobro, máxime si es dicho deudor quien gestiona el recurso y obtiene suspender ese ejercicio, lo que significa que voluntariamente contribuyó a crear esta situación.²⁵

De acuerdo con esta jurisprudencia, quedaba claramente establecido que la prescripción no podía correr en aquellos casos donde el procedimiento de cobro se encuentre suspendido. La decisión de la Segunda Sala no solo dilucidó el caso en cuestión de manera efectiva, sino que también estableció un precedente fundamental para futuras situaciones análogas, reforzando así la seguridad y la certeza jurídica de los justiciables.

No fue sino hasta el año de 1999, mediante diverso decreto publicado en el DOF el 31 de diciembre de dicho año, que se llevó a cabo la adición de un nuevo párrafo al artículo 146. Esta enmienda reintrodujo el concepto de suspensión, que ya había sido considerado en el Código de 1938, con el fin de establecer que el plazo de prescripción se detiene cuando el PAE es suspendido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 144 de la misma normativa.

El párrafo añadido establecía de manera explícita que, en las situaciones en las que se suspendiera el PAE conforme a lo dispuesto en el artículo 144 del Código, se produciría igualmente una suspensión en el plazo de prescripción.

Así pues, es claro que se establecía como condición *sine qua non* para la suspensión del plazo de la prescripción, la suspensión del PAE.

Esta conclusión se apoya en el contenido del artículo 144 del CFF, el cual especifica claramente que la suspensión del PAE se condiciona, como regla general, a la garantía del interés fiscal o, en su defecto, a la impugnación del crédito fiscal asegurando dicho interés.

Cabe destacar que, aunque existen disposiciones específicas para la aplicación de ciertos recursos administrativos, estos no son objeto de nuestro análisis. Nuestro enfoque se centra exclusivamente en el JCAF, siendo este el único medio de defensa examinado en las consideraciones emitidas por el PR.A.CN. al pronunciar la decisión materia de este estudio.

Con posterioridad, el 9 de diciembre de 2013, se publicó en el DOF otro importante decreto que introdujo reformas, adiciones y derogaciones a varias

²⁵ Tesis [J.]: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo I Primera Parte, p. 257. Reg. Digital: 206547.

disposiciones del CFF. Entre los cambios más significativos se encuentra la modificación al artículo 146, especialmente en lo que respecta a su quinto párrafo. Este párrafo dispuso una regla específica sobre el plazo de prescripción, ofreciendo un beneficio notable para los contribuyentes, ya que a partir de entonces, el plazo de prescripción no puede superar los 10 años contados desde el momento en que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido, incluso si se consideran las interrupciones de dicho plazo. Además, se especificó que los periodos de suspensión no serían considerados dentro del cálculo del plazo máximo de 10 años.

Por otro lado, el Artículo Segundo Transitorio, fracción X, de este último decreto, estableció dos escenarios distintos para los créditos fiscalmente exigibles. El primer escenario se refería a los créditos exigibles antes del año 2005, para los cuales el Servicio de Administración Tributaria (SAT) dispondría de 2 años para efectuar su cobro. Asimismo, este periodo se suspendería si el crédito era objeto de algún medio de defensa. El segundo escenario aplicaría a los créditos exigibles después del 1 de enero de 2005, en cuyo caso el cálculo se ajustaría a las constancias presentes en el expediente administrativo. Así, a partir de entonces, en caso de interrupciones, el plazo no podría exceder de 10 años, constituyendo esto un beneficio significativo para los contribuyentes.

El propósito de esta reforma fue asegurar una mayor certeza jurídica para los contribuyentes, al establecer límites claros para la prescripción de las obligaciones fiscales. No obstante, lo cuestionable es que, si bien el legislador concedió un periodo de gracia de 2 años para el cobro de los créditos fiscales exigibles antes del 1 de enero de 2005, no se advierte cuál fue la razón por la que expresamente se dispuso que dicho plazo se suspendería si estos créditos en particular se controvertían dentro de ese periodo. A pesar de esta situación enigmática, no se profundizará sobre esta última reforma que se menciona, ya que la misma no tuvo mayor impacto en las consideraciones emitidas por el P.R.A.C.N. al pronunciar la decisión que es objeto de este análisis.

1.2.4 Su regulación en la actualidad

Como ya se había adelantado, en el contexto fiscal, la prescripción aplicable es de tipo negativa, conforme lo establece el CFF, el cual contempla dos escenarios específicos para su aplicación:

- La extinción del derecho de la autoridad fiscal para exigir el pago de los créditos fiscales determinados a los contribuyentes, según lo dispuesto en el artículo 146 del CFF.

- La extinción del derecho de los contribuyentes para solicitar la devolución de saldos a favor o de pagos realizados por error, tal como se detalla en el artículo 22, párrafo decimosexto, del CFF.²⁶

Ante ese panorama, resulta imperativo reproducir el texto de la normativa referida, con el objetivo de profundizar en el análisis del tema en cuestión. Por tanto, a continuación se transcriben los artículos 146 y 22, párrafo decimosexto, del CFF, mismos que textualmente disponen lo siguiente:

Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

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

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

El plazo para que se configure la prescripción, en ningún caso, incluyendo cuando este se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. En dicho plazo no se computarán los periodos en los que se encontraba suspendido por las causas previstas en este artículo.

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.

Los plazos establecidos en este artículo no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte.²⁷

Artículo 22.- ...

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular,

²⁶ Cfr. NIETO Martínez, Gerardo y ZENTENO García, Gil Alonso. (Coords.) *"Prácticum. Controversia Fiscal."* México, Dofiscal/Basham/Thomson Reuters, 2022, pp. 80-81.

²⁷ Art. 146, Código Fiscal de la Federación, (Fecha de Consulta: 25 de junio de 2024), disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

...²⁸

De la lectura de los preceptos legales anteriores, sustancialmente puede advertirse que en el ámbito Fiscal, se entiende por prescripción la extinción de la deuda tributaria debido al simple transcurso del tiempo.

Asimismo, en términos de lo dispuesto en el artículo 146 del CFF, se establece que los créditos fiscales prescriben en un plazo de 5 años, y se dispone que este plazo comienza a contar desde el día en que el pago del crédito se torna exigible, y que el cómputo de este plazo puede verse alterado por circunstancias que suspenden o interrumpen el período durante el cual la autoridad está facultada para ejecutar la sanción impuesta al infractor.

De esta manera, cada vez que el acreedor realice una gestión de cobro notificada al deudor, o bien, por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto del crédito fiscal, el plazo de prescripción será interrumpido; y por el contrario, se suspenderá el plazo de la prescripción: a) Cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o, cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal; y b) Cuando el PAE se suspenda.

Es importante señalar que, según el mismo artículo, se considera gestión de cobro a cualquier actuación de la autoridad dentro del PAE, siempre y cuando se notifique al deudor. Esto implica que no basta con un simple aviso de incumplimiento por parte de la autoridad; debe haber una acción ejecutiva para que se considere interrumpido el plazo de prescripción.

El precepto también señala que el plazo máximo para que se configure la prescripción, sin admitir excepciones, incluso en los casos en que este haya sido interrumpido, no debe exceder los 10 años, contados desde el momento en que el crédito pudo ser exigido conforme a la normativa aplicable; y que durante este lapso, no se considerarán los períodos en los que la prescripción haya sido suspendida.

Además, la norma legal en cuestión otorga a los particulares el derecho de solicitar la declaratoria de prescripción, ya sea mediante una acción directa ante las autoridades administrativas competentes o invocándola como excepción al interponer un recurso administrativo o cualquier otro medio de defensa legal que

²⁸ Art. 22, Código Fiscal de la Federación, (Fecha de Consulta: 25 de junio de 2024), disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

sea pertinente; y que las autoridades administrativas tienen la facultad más no la obligación de declarar la prescripción de oficio.

Por otra parte, conforme al artículo 22, párrafo decimosexto, del CFF, el derecho de los contribuyentes a solicitar devoluciones por pagos indebidos también prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Finalmente, no menos importante es señalar que, la prescripción, al ser una vía de extinción de la obligación sustantiva, es parte del Derecho Fiscal sustantivo.

1.3 CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN PARA EFECTOS FISCALES

Expuesto lo anterior, y con el objetivo de ahondar en el análisis del concepto de prescripción en el ámbito Fiscal, se estima prudente consultar algunas de las principales definiciones aportadas por la doctrina, mismas que nos ofrecen distintos puntos de vista cuya valoración resulta indispensable para fortalecer la comprensión de esta importante figura jurídica.

Comencemos entonces citando la definición que nos propone la doctora Doricela Mabarak Cerecedo, quien menciona que:

...la prescripción de una obligación fiscal consiste en liberarse de su pago mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley aplicable al caso.²⁹

La definición proporcionada, aunque concisa, se considera suficientemente clara para entender que la prescripción constituye un instrumento legal para la extinción de la obligación fiscal, esto como resultado del mero transcurso del tiempo y siempre y cuando se satisfagan los requisitos establecidos por la ley para tal propósito.

Por su parte, el distinguido investigador Adolfo Arrijo Vizcaíno nos ofrece el siguiente razonamiento:

...en materia fiscal la prescripción es un instrumento extintivo de obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes como del fisco, por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece.³⁰

Esta definición complementa la anterior, introduciendo la reflexión de que la prescripción actúa tanto en beneficio del contribuyente como a favor del Fisco.

²⁹ MABARAK Cerecedo, Doricela. *"Derecho Financiero Público"*. 2a. ed. México, McGraw-Hill, 2000, p. 186.

³⁰ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *op. cit.* [nota no. 6] p. 565.

A su vez, el célebre profesor Refugio de Jesús Fernández Martínez nos brinda una definición que se distingue por los siguientes elementos:

La prescripción, para efectos fiscales, es la extinción de la obligación de pagar el importe de los créditos fiscales determinados en cantidad líquida, por el transcurso del tiempo previsto por la ley.

Es una forma de extinción de los créditos fiscales a cargo del contribuyente.

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

La prescripción opera tanto a favor del contribuyente como a favor del fisco, incluyendo los accesorios del crédito principal.³¹

Consideramos que este concepto es más adecuado, ya que nos señala con precisión que lo que se extingue mediante la prescripción no es cualquier tipo de obligación fiscal, sino específicamente la obligación de pagar el monto de los créditos fiscales que han sido previamente cuantificados y determinados a cargo del contribuyente, incluyendo los accesorios correspondientes. Además, esta definición afirma que la prescripción actúa como una forma de sanción frente a la negligencia o inactividad del acreedor por no haber exigido el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, dentro del tiempo establecido en la ley.

El magistrado Miguel de Jesús Alvarado Esquivel ha reiterado el razonamiento anterior, enfatizando que lo que prescribe es el crédito fiscal, lo cual comprende la deuda tributaria en su totalidad, incluyendo tanto la cuota como los accesorios legales correspondientes. De esta manera, si la Administración Tributaria no procede a exigir el pago del crédito dentro del plazo establecido en la ley, la deuda se extingue por prescripción, constituyendo esta una causa anormal o subsidiaria para la extinción del adeudo tributario. Por lo tanto, al hablar de la prescripción de la obligación tributaria, apunta, nos referimos de manera estricta a la obligación principal de todo sujeto pasivo, que no es otra que el pago del impuesto en cuestión.³²

Por su lado, el insigne profesor Arturo Pueblita Fernández nos ofrece su valiosa perspectiva, subrayando que un elemento esencial a considerar en la materia fiscal es el papel de la prescripción como una herramienta definitiva para la extinción de las obligaciones tributarias. Asimismo, continúa señalando que esta disposición está claramente delineada en el artículo 146 del CFF, estableciendo una diferencia sustancial con el Derecho Civil, donde una obligación prescrita se convierte en una obligación natural. Nos dice que, en el ámbito Tributario, a partir

³¹ FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *op. cit.* [nota no. 16] pp. 310-311.

³² Cfr. ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. "La extinción de la deuda tributaria". *op. cit.* [nota no. 11] p. 259.

de este enfoque, es fundamental enfatizar que la prescripción sirve como un método de extinción del crédito fiscal, anulando por completo la existencia de la deuda tributaria, sin que se convierta en una obligación natural. En términos más claros, el vínculo obligacional se disuelve completamente del ámbito Legal. Por lo tanto, si un contribuyente realizara el pago de un crédito fiscal que ha sido extinguido por prescripción, este estaría en su pleno derecho de solicitar el reembolso de dicho pago indebido.³³

Adicionalmente, en su obra titulada *Derecho Fiscal Mexicano*, el maestro Narciso Sánchez Gómez hace referencia al investigador Adolfo Arrijo Vizcaíno, citando que:

La prescripción puede hacerse valer tanto como excepción procesal o como solicitud administrativa según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción.³⁴

Basándonos en los conceptos doctrinales previamente expuestos, se podría inferir que la prescripción en el ámbito Fiscal es un instrumento legal que atiende a la seguridad jurídica y a la eficacia administrativa, mismo que extingue por completo la obligación de pagar los montos adeudados por concepto de créditos fiscales que han sido previamente determinados y notificados a su deudor, o bien, libera a la autoridad administrativa de la responsabilidad de devolver cualquier suma que le fuera pagada indebidamente; el cual una vez transcurrido el periodo establecido en la normativa aplicable y satisfechos los requisitos que al efecto se prevean, puede ser invocado por aquellos que posean el derecho para hacerlo, ya sea a través de una acción directa, o mediante una excepción procesal.

1.3.1 Fundamento

Recurriendo de nueva cuenta al eminente jurista Sergio Francisco de la Garza, su sobresaliente obra *Derecho Financiero Mexicano* pone de relieve que:

El fundamento de la prescripción fiscal es el mismo que el del derecho privado, o sea, la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos.³⁵

Destaca, además, que según lo expresado por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación:

³³ Cfr. PUEBLITA Fernández, Arturo. *"Formas de extinción de la deuda tributaria"*. En: RÍOS Granados, Gabriela. (Coord.a) Manual de Derecho Fiscal. México, IJUNAM, 2020, pp. 195-196.

³⁴ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. *op. cit.* [nota no. 2] p. 422.

³⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *op. cit.* [nota no. 19] p. 626.

...la prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del Fisco como los de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del Erario, ni de los negocios de los particulares."³⁶

Desde otra perspectiva, en su renombrada obra *Derecho Fiscal*, el profesor Raúl Rodríguez Lobato nos remite a las aportaciones del prestigioso investigador Emilio Margáin Manautou precisando que:

...si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares al no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente, por lo tanto, en bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.³⁷

Por otro lado, la autora española Manuela Vega Herrero, en su libro *La Prescripción de la Obligación Tributaria*, sostiene que:

El fundamento de esta figura no es otro que el de servir a la seguridad jurídica, evitando la protección indefinida de aquellos derechos que ni se ejercitan por su titular ni se reconoce su existencia por el obligado. Trata, en definitiva, de eliminar la incertidumbre en el tráfico jurídico o, lo que es lo mismo, procurar la certeza del derecho.³⁸

Por añadidura, en su momento, la Tercera Sala de la SCJN en la tesis aislada de rubro: "PRESCRIPCIÓN" impuso el siguiente criterio: "La prescripción se establece por razones de interés público, para no dejar indefinido en el tiempo el ejercicio de los derechos."³⁹

En ese orden de ideas, como ya se había adelantado, se considera que el fundamento o la finalidad primordial de la figura de la prescripción radica esencialmente en garantizar la seguridad jurídica y el respeto al principio de eficacia administrativa.

³⁶ *Idem*.

³⁷ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *op. cit.* [nota no. 13] pp. 171-172.

³⁸ VEGA Herrero, Manuela. *"La Prescripción de la Obligación Tributaria"*. Valladolid España, Lex Nova, 1990, pp. 11-12.

³⁹ Tesis [A.]: Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Volumen LXXIII, Cuarta Parte, p. 49. Reg. Digital: 270435.

1.3.2 Plazos y forma de computarlos

Como se ha venido señalando, la prescripción en materia fiscal, por regla general, se actualiza al transcurrir un periodo de 5 años. Además, con la entrada en vigor de la modificación al artículo 146 del CFF el 1 de enero de 2014, en particular en lo referente a su quinto párrafo, se estableció una regla especial sobre el plazo de prescripción, pues desde esa fecha, el plazo de prescripción, incluso considerando posibles interrupciones que pudieran afectarlo, no podrá exceder los 10 años a partir del momento en que el crédito fiscal pueda ser exigido legalmente, sin contar los periodos de suspensión aplicables.

En ese orden de ideas, podemos deducir que en la actualidad son dos los plazos por los que puede configurarse la prescripción en el ámbito Fiscal, un plazo general de 5 años, y otro especial de 10 años.

Por otra parte, por lo que corresponde a la forma en que corre la prescripción, como se ha dicho con antelación, esta figura opera en beneficio del Fisco cuando este ha recibido una suma que no le corresponde legalmente y, por tanto, está obligado a reembolsar al contribuyente. En tales circunstancias, el plazo de prescripción comienza a contar desde el instante en que se efectuó el abono indebido, ya que de acuerdo con el artículo 22, párrafo decimosexto, del CFF, el periodo que debe transcurrir para que se extinga la obligación del Estado de devolver un pago indebido deberá computarse en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.⁴⁰

En contraste, es importante destacar que, según el artículo 146 del CFF, como se ha evidenciado, la prescripción actúa como un castigo a la autoridad fiscal por su falta de acción, derivada de no ejercer su poder económico coactivo. Desde esta perspectiva, solo puede transcurrir si el Fisco dispone de plena potestad para ejercitar la facultad mencionada. Además, si presupone la existencia de un crédito fiscal debidamente determinado y notificado, resulta indiscutible que el plazo para que se concrete iniciará a partir del momento en que este pudo ser exigido.

Las opiniones doctrinales que se presentan a continuación refuerzan lo expuesto con anticipación.

La doctora Marta González Aparicio nos indica que: "el cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago se inicia desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario".⁴¹

⁴⁰ Cfr. MARGÁIN Manautou, Emilio. *op. cit.* [nota no. 15] p. 297.

⁴¹ GONZÁLEZ Aparicio, Marta. *op. cit.* [nota no. 7] p. 356.

Del mismo modo, el magistrado Miguel de Jesús Alvarado Esquivel ha reafirmado el argumento previo, acentuando que:

...el cómputo del plazo de la prescripción comenzará a transcurrir desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario, pues es a partir de este momento en el que la Hacienda Pública puede ejercer su potestad recaudadora.⁴²

No obstante, consideramos que la contribución más completa sobre este asunto proviene del distinguido profesor Arturo Pueblita Fernández, cuyas palabras nos ofrecen una perspectiva más amplia. Al respecto, nos señala que:

A efecto de conocer a ciencia cierta cuándo se comienza a computar el plazo de prescripción, se debe determinar que los créditos fiscales por regla general se hacen exigibles 30 días después de haber sido determinados, según lo prevé el artículo 65 del CFF. Por lo que si una autoridad fiscal notifica la resolución determinante de un crédito fiscal, una vez que surta efectos la notificación de la misma, se deberán computar 30 días hábiles y a partir del día 31 del plazo, las autoridades podrán exigir coactivamente el pago del crédito fiscal y, por lo tanto, a partir de ese día comienza a computarse el plazo de 5 años de prescripción.⁴³

En este contexto, el maestro José de Jesús Sánchez Piña menciona que la capacidad para exigir el cumplimiento del crédito fiscal emerge en el instante en que la entidad gubernamental, poseedora del derecho sobre dicho crédito, se encuentra legalmente habilitada para instar al deudor al abono del importe adeudado. De tal manera, la facultad de exigir el pago del crédito fiscal se materializa cuando el periodo otorgado al contribuyente para realizar el pago correspondiente concluye sin que haya mediado el entero correspondiente. Una vez finalizado este periodo, tal y como se expondrá en el siguiente capítulo de esta investigación, la autoridad se halla plenamente legitimada para solicitar al deudor el cumplimiento de la obligación pendiente.⁴⁴

Sin embargo, es importante reiterar que en la prescripción existen ciertos acontecimientos que pueden alterar el cómputo del plazo establecido en la ley para que esta opere. Estos sucesos tienen el potencial de suspender o interrumpir el transcurso del tiempo permitido para que la autoridad competente lleve a cabo la ejecución del crédito fiscal adeudado.

⁴² ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. *"La extinción de la deuda tributaria"*. op. cit. [nota no. 11] p. 260.

⁴³ PUEBLITA Fernández, Arturo. *"Formas de extinción de la deuda tributaria"*. op. cit. [nota no. 33] p. 197.

⁴⁴ Cfr. SÁNCHEZ Piña, José de Jesús. *"Nociones de Derecho Fiscal"*. 8a. ed. México, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, S.A. de C.V., 2006, pp. 59-60.

En ese orden de ideas, el plazo de la prescripción que corre tanto a favor como en contra del Fisco puede verse interrumpido o suspendido según se verá a continuación.

1.3.3 Interrupción de la prescripción y sus efectos

Sobre el concepto que en particular se analiza, el magistrado Miguel de Jesús Alvarado Esquivel refiere que:

...la interrupción se presenta como un hecho que impide que la prescripción se produzca y obliga a que el tiempo sea contado de nuevo desde el primer día, prolongándose así y en vía de consecuencia la vida del derecho al cobro.⁴⁵

En el mismo sentido, Fausto Rico Álvarez y Patricio Garza Bandala nos señalan que:

...el efecto de interrumpir la prescripción es destruir completamente todo el plazo transcurrido anteriormente y volver a contarse desde el principio como si nada hubiera pasado.⁴⁶

En ese orden de ideas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 146 del CFF, es importante destacar que la prescripción de una deuda se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, así como por el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto a la existencia del crédito. Además, según se especifica en el precepto legal invocado, cualquier actuación de la autoridad dentro del PAE que se comunique al deudor, se considerará gestión de cobro.

Bajo este contexto, la interrupción de la prescripción, y por ende, la anulación del tiempo transcurrido (sus efectos), se efectúa a través de cualquier gestión de cobro realizada por el Fisco mediante el procedimiento de cobro coactivo, siempre y cuando esta sea notificada legalmente al deudor, o por el reconocimiento, ya sea expreso o tácito, del deudor sobre la existencia de su crédito.

Adicionalmente, conforme al artículo 22, párrafo decimosexto, del CFF, la prescripción también podrá ser interrumpida, y por lo tanto, el tiempo transcurrido anulado, por actos de particulares que reclamen lo pagado indebidamente, así como por actos de las autoridades que busquen realizar dicha devolución.

⁴⁵ ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. *"La extinción de la deuda tributaria"*. op. cit. [nota no. 11] p. 261.

⁴⁶ RICO Álvarez, Fausto y GARZA Bandala, Patricio. op. cit. [nota no. 17] p. 569.

1.3.4 Suspensión de la prescripción y sus efectos

El plazo de la prescripción también es susceptible de suspenderse. En este contexto, el magistrado Miguel de Jesús Alvarado Esquivel señala lo siguiente:

...la suspensión obedece a la existencia de algún obstáculo que impide el ejercicio del derecho, lo cual produce el efecto de que el tiempo que dura no se cuenta para la prescripción, produciendo una paralización temporal de su curso. Una vez que termina la suspensión, corre de nuevo la prescripción y se adicionan el plazo anterior y posterior en la misma para completar el plazo de prescripción.⁴⁷

De manera similar, Fausto Rico Álvarez y Patricio Garza Bandala nos refieren que:

El efecto de suspender el plazo es que, una vez que ha desaparecido la causa de la suspensión, todo el tiempo transcurrido anteriormente cuenta para que opere y solo deberá transcurrir el restante para cumplir el requerido por la ley.⁴⁸

El distinguido maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez concuerda plenamente señalando al efecto lo siguiente:

La suspensión del término de la prescripción se presenta cuando se produce una situación que impide jurídicamente al sujeto activo hacer efectivo el crédito fiscal a su favor.

El efecto o consecuencia de la suspensión del término de la prescripción es el de detener la cuenta del término transcurrido, para reanudarse una vez desaparecida la causa que dio origen a la suspensión.⁴⁹

En ese contexto, conforme a lo dispuesto en el artículo 146 del CFF, es relevante puntualizar que la prescripción de una deuda fiscal se encuentra sujeta a suspensión cuando se actualizan los siguientes supuestos:

- La suspensión del PAE, tal como lo establece el artículo 144 del CFF; o,
- En aquellos casos en que el contribuyente haya cambiado su domicilio fiscal sin notificar el cambio correspondiente, o cuando haya proporcionado un domicilio fiscal incorrecto.

Además, es importante reiterar que, como se ha dicho, según la normativa vigente, el plazo máximo para que se configure la prescripción de un crédito fiscal, incluso si este plazo ha sido interrumpido, no podrá exceder de 10 años a partir de la fecha en que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido; y que, durante este

⁴⁷ ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. *"La extinción de la deuda tributaria"*. *op. cit.* [nota no. 11] p. 260.

⁴⁸ RICO Álvarez, Fausto y GARZA Bandala, Patricio. *op. cit.* [nota no. 17] p. 567.

⁴⁹ FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *op. cit.* [nota no. 16] p. 312.

periodo, no se contabilizarán los tiempos en los que el plazo de prescripción estuvo suspendido.

En este marco, la suspensión de la prescripción, y por ende, la pausa temporal en el cómputo de su plazo (sus efectos), ocurre cuando se presentan las causales mencionadas anteriormente, pues estas situaciones impiden que el acreedor ejerza el cobro del crédito fiscal a su favor, sin que ello implique negligencia por su parte en el cobro del adeudo fiscal.

De esta forma, la suspensión, permitiéndonos utilizar una analogía, se asemeja a cuando el caudal de un río se congela, deteniendo así el flujo del agua. De manera similar, una vez que la causa de la suspensión desaparece, es decir, una vez que el río se descongela, este retoma su curso natural.

Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 22, párrafo decimosexto, del CFF, la prescripción también puede ser suspendida por situaciones que legalmente impidan a los particulares reclamar lo pagado indebidamente, como sería el caso de la interdicción y otras incapacidades establecidas por el Derecho Común.

Así, en atención a las consideraciones anteriores, es importante entender que la suspensión del plazo de prescripción puede ocurrir cuando emerge una circunstancia que, desde el punto de vista legal, impide al acreedor ejercer su derecho sobre un crédito fiscal que le beneficia. Esta situación no anula el tiempo ya transcurrido hasta el momento de la suspensión; más bien, lo que hace es pausar el conteo del plazo, mismo que se reactivará automáticamente al desaparecer el motivo que originó la suspensión, permitiendo que el tiempo continúe su curso desde donde se detuvo.

1.3.5 Condiciones para que se configure la prescripción

Conforme a lo expuesto en este capítulo, podemos deducir que únicamente los créditos fiscales son susceptibles de prescripción. Por lo tanto, para que se dé lugar a esta figura jurídica, es indispensable que exista un crédito fiscal claramente determinado y debidamente notificado por la autoridad al deudor. Además, la prescripción de dicho crédito fiscal requiere que este pueda ser legalmente exigido por parte de la autoridad, condición que se cumple cuando, tras haberse superado el plazo legal para su abono, el deudor no haya procedido al pago de forma voluntaria. De esta manera, el cómputo del plazo de prescripción iniciará desde el instante en que el crédito fiscal sea exigible. Por último, es necesario que haya transcurrido alguno de los plazos establecidos en el artículo 146 del CFF para que se considere la prescripción.

Finalmente, consideramos oportuno añadir que la prescripción de un crédito fiscal no se actualiza de manera automática con el simple paso del tiempo. Para que esta se concrete, es indispensable que el deudor la solicite expresamente ante la autoridad competente, la cual debe emitir una declaratoria oficial al respecto. De no ser así, cuando la autoridad inicie acciones de cobro, el deudor tiene la opción de invocar por vía de excepción la prescripción como defensa legal, sea mediante el recurso administrativo procedente, o bien, a través del JCAF.

Es relevante tener presente, como se ha enfatizado a lo largo de este capítulo, que desde otra perspectiva, también prescribe el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución de pagos indebidos en los mismos términos que el crédito fiscal, conforme a lo establecido en el artículo 22 del CFF. Sin embargo, no abundaremos en esta forma de prescripción, dado que no constituye un punto de interés en nuestro análisis, ya que no fue objeto de examen en las consideraciones emitidas por el PR.A.CN. al emitir la decisión que es materia de este estudio.

2 CAPÍTULO

LA PRESCRIPCIÓN FISCAL EN EL CONTEXTO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN Y EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

Como se destacó en el capítulo previo, la prescripción negativa, extintiva o liberatoria, emerge como una respuesta del sistema jurídico ante la falta de acción del acreedor, quien no ejecuta las acciones necesarias para hacer valer su derecho dentro de los plazos que la ley dispone. En el ámbito Fiscal, y particularmente en lo que respecta a nuestro estudio, esto significa que si la autoridad no efectúa la gestión de cobro del crédito fiscal una vez que este se torna exigible, el período de prescripción comienza a transcurrir. No obstante, como ya se vio, este plazo se detiene, entre otros supuestos, en el momento en que se decreta la suspensión del procedimiento de ejecución. Esto se debe a que, bajo estas circunstancias, la autoridad se encuentra legalmente imposibilitada para ejercer sus facultades de cobro.

En este contexto, resulta oportuno realizar un análisis preliminar sobre la conceptualización del PAE, para que a partir de entonces, estemos en posibilidad de explorar y comprender su objetivo, su naturaleza jurídica y los presupuestos que lo rigen. Este examen inicial nos permitirá, en etapas posteriores, llevar a cabo una revisión somera respecto a los principales preceptos encargados de su regulación dentro del CFF, la eventual posibilidad de obtener su suspensión, y cómo esta invariablemente afecta el cómputo del plazo para la prescripción de los créditos fiscales involucrados.

De la misma manera, en este apartado procederemos con el estudio del concepto del JCAF, delimitando cuál es su propósito y su naturaleza jurídica, a efecto de realizar un examen superficial de su regulación y las diversas modalidades en que este medio de defensa puede interponerse conforme a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

Finalmente, reflexionaremos acerca de cuál es el impacto que esta vía procesal tiene sobre el periodo de prescripción de los créditos fiscales, pues es importante destacar, desde este momento, que la interposición del juicio de nulidad, como comúnmente se le denomina, por regla general, no detiene automáticamente el procedimiento de cobro coactivo; por lo tanto, el acreedor puede proseguir con el PAE, a menos que se ordene la suspensión del mismo, previa garantía del interés fiscal correspondiente.

Siguiendo esta línea de análisis, en adelante continuaremos con la exposición de las interpretaciones doctrinales, judiciales y legislativas que consideramos de mayor importancia, relacionadas con los temas que nos ocupan.

2.1 CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

En el transcurso de esta investigación, de manera reiterada hemos hecho referencia a una facultad específicamente contemplada por la legislación a favor de las autoridades fiscales, conocida como el "procedimiento administrativo de ejecución". Sin embargo, hasta ahora, no hemos ofrecido una definición de esta expresión. Por lo tanto, para facilitar su comprensión, resulta esencial, en primer lugar, dirigir nuestro análisis hacia el estudio etimológico de las palabras que la conforman.

Así, al consultar el *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, respecto a los términos que constituyen la frase en cuestión, hemos encontrado lo siguiente:

La palabra "procedimiento" proviene del latín *procedere*, que significa la relación sucesiva entre un acto que sirve de apoyo al siguiente. La expresión "administrativo" indica propiedad o pertenencia a la administración. Finalmente, el término "ejecución" procede del verbo *executum*, que en latín significa poner en obra una cosa, llevarla a cabo.⁵⁰

De lo anterior, podemos inferir que la conjunción "procedimiento administrativo de ejecución" hace referencia a una serie de actos secuenciales debidamente organizados, que son llevados a cabo por la Administración para alcanzar un fin específico dentro del marco legal.

Al adentrarnos con mayor detalle en el tema, la fuente de consulta previamente mencionada ofrece una definición más explícita de la expresión en estudio. En este sentido, nos proporciona la siguiente explicación:

Se puede definir como la sucesión de actos que las autoridades administrativas deben seguir conforme a la ley, para hacer efectivo un crédito fiscal insoluto, líquido y exigible sobre los bienes del deudor.⁵¹

Por lo tanto, se colige que el objetivo principal de la Administración al implementar este procedimiento es proceder con el cobro de un crédito fiscal que ha alcanzado su etapa de exigibilidad.

⁵⁰ PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. En: CARBALLO Balvanera, Luis y RÍOS Granados, Gabriela. *"Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Tomo II, P-Z"*. México, IJUNAM/Porrúa, 2007, p. 517.

⁵¹ *Ídem*.

La doctrina mexicana ha dedicado esfuerzos significativos para conceptualizar el PAE, término al que en ocasiones se refiere como "procedimiento económico-coactivo o de ejecución forzosa" y "facultad o potestad económica-coactiva".

La doctora Doricela Mabarak Cerecedo se refiere a este tema como uno de los más importantes privilegios del Fisco frente a los contribuyentes y lo denomina "procedimiento económico-coactivo". En su obra titulada *Derecho Financiero Público*, expresa que:

Mediante el ejercicio de las facultades derivadas del procedimiento económico coactivo la autoridad fiscal tiene el derecho de cobrar por la vía ejecutiva los créditos fiscales que el contribuyente no haya pagado en forma voluntaria, una vez vencido el plazo que da la ley para pagar, o bien cuando no haya garantizado el interés fiscal, en caso de que no hubiere estado de acuerdo con el pago de los créditos y hubiere tomado la decisión de impugnarlos por la vía legalmente procedente, en la forma y términos dispuestos por los ordenamientos legales.⁵²

La explicación anterior refuerza nuestra premisa, confirmando que, mediante el procedimiento en discusión, la autoridad hacendaria inicia formalmente la vía ejecutiva para la cobranza de un crédito fiscal en etapa de exigibilidad. Incluso la complementa, al destacar que el mencionado procedimiento tiene, además, el objetivo de salvaguardar el interés fiscal en situaciones donde se decide cuestionar la legalidad de la deuda a través de su impugnación.

Sergio Francisco de la Garza menciona que:

La actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se ha conocido en México tradicionalmente como facultad económica coactiva y el CFF la regula con el nombre de procedimiento de ejecución.⁵³

Asimismo, De la Gaza continúa rememorando que:

Ya el ilustre administrativista mexicano, José Ma. del Castillo Velasco, escribía en 1874 que cuando la autoridad persigue a un deudor de la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está armada de la potestad económico-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer trance y remate de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos de la judicial.⁵⁴

De manera similar, el distinguido académico e investigador Gregorio Rodríguez Mejía señala que este procedimiento se efectúa a través del embargo de activos pertenecientes a los contribuyentes que se hallan en estado de morosidad.

⁵² MABARAK Cerecedo, Doricela. *op. cit.* [nota no. 29] p. 257.

⁵³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *op. cit.* [nota no. 19] p. 805.

⁵⁴ *Ídem.*

El objetivo primordial de esta medida es proceder a la subasta de los bienes embargados, con el fin de canalizar los fondos obtenidos de dicha venta directamente al Erario Público. Rodríguez Mejía complementa su explicación añadiendo que este procedimiento "puede conceptuarse como el conjunto de actividades que lleva a cabo el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales".⁵⁵

Visto lo anterior, es posible conceptualizar el PAE como el conjunto de actos concatenados que las autoridades fiscales están obligadas a seguir, de acuerdo con la normativa vigente, con el objetivo de materializar la cobranza de un crédito fiscal que ha alcanzado su etapa de exigibilidad, incluso en situaciones donde el deudor se oponga a ello. Dicho procedimiento se inicia cuando no se ha efectuado el pago de manera voluntaria tras el vencimiento del plazo legal establecido para ello, o cuando, no estando de acuerdo con la determinación del adeudo y habiendo optado por impugnarlo mediante los canales legales procedentes, no se han proporcionado y formalizado las garantías suficientes para asegurar el interés fiscal. Destacándose que, en ese contexto, la autoridad hacendaria está facultada para proceder al embargo y posterior venta de los bienes del deudor a fin de solventar el adeudo, sin necesidad de solicitar la autorización o intervención de otras autoridades, incluyendo las judiciales.

2.1.1 Su objetivo

Una vez analizados algunos de los conceptos que diferentes autores otorgan a este procedimiento, y como se ha venido anticipando, es posible concluir que el PAE comprende todos aquellos actos, previstos y rigurosamente regulados por la ley, los cuales son ejecutados por la autoridad fiscal, y se encuentran perfectamente interrelacionados y orientados hacia un objetivo común, que es cobrar un crédito fiscal pendiente de pago cuando este se ha vuelto exigible o salvaguardar el interés fiscal en situaciones en las que se opta por cuestionar la legalidad de la deuda mediante su impugnación.

En apoyo a esta postura, consideramos pertinente señalar las contribuciones de Alfonso Cortina Gutiérrez y Sergio Francisco de la Garza en relación con este tema.

Así pues, Cortina Gutiérrez, en su obra *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, expone lo siguiente:

⁵⁵ RODRÍGUEZ Mejía, Gregorio. *Teoría General de las Contribuciones*. México, IJUNAM/Porrúa, 1994, p. 55.

El incumplimiento de la obligación tributaria derivada de la determinación de un crédito fiscal, coloca a los órganos de la administración financiera en la situación de emplear un privilegio que la ley establece; ese privilegio es el de proceder al cobro del crédito fiscal mediante un procedimiento especial que puede ser empleado por la administración financiera.⁵⁶

Por su parte, De la Garza, en su destacada obra *Derecho Financiero Mexicano*, resalta que:

El procedimiento administrativo de ejecución tiene, pues, como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aun en contra de su voluntad.⁵⁷

De acuerdo con lo expresado, podríamos destacar que este procedimiento además representa un privilegio para la autoridad fiscal, ya que mediante el mismo, la ley le otorga una prerrogativa exclusiva para desplegar diversos actos, con el objetivo fundamental de lograr el pago de un crédito que ha alcanzado su etapa de exigibilidad o la garantía del interés fiscal correspondiente, aun frente a la resistencia por parte del deudor o de cualquier individuo responsable del adeudo.

2.1.2 Su naturaleza jurídica

En seguida, procedemos a exponer las perspectivas de diversos expertos en la materia, quienes se han dedicado al estudio de las características distintivas que definen la esencia del PAE. A menudo, este procedimiento ha sido erróneamente equiparado con un proceso judicial. No obstante, compartimos la opinión de los distinguidos autores mencionados a continuación, quienes sostienen que, en esencia, nos encontramos ante un procedimiento de naturaleza administrativa.

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza, al estudiar este aspecto, refiere que se han suscitado numerosas contradicciones con la doctrina extranjera, particularmente en lo que respecta a la naturaleza de este procedimiento. A pesar de estas discrepancias, De la Garza sostiene firmemente que, desde su perspectiva:

Es un procedimiento administrativo tanto porque el órgano que lo ejecuta es la Administración, como porque materialmente, no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia.⁵⁸

⁵⁶ CORTINA Gutiérrez, Alfonso. *"Ciencia Financiera y Derecho Tributario"*. México, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos Volumen I, 1981, p. 165.

⁵⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *op. cit.* [nota no. 19] pp. 808-809.

⁵⁸ *Ibid.* p. 808.

Jesús Quintana Valtierra y Jorge Yáñez Rojas coinciden con De la Garza, pues de manera semejante, concluyen que:

...el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración pública centralizada como porque materialmente no tiene por finalidad la resolución de ninguna controversia.⁵⁹

De igual forma, Raúl Rodríguez Lobato afirma que:

El procedimiento económico-coactivo es un procedimiento administrativo tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es la Administración; desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito, aunque dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia.⁶⁰

Hasta este punto, los autores mencionados anteriormente coinciden en inferir que el procedimiento en análisis posee una naturaleza administrativa. Esta conclusión, refieren, se debe a que es ejecutado por la Administración y su objetivo primordial es materializar la cobranza de un crédito fiscal, sin que su propósito sea resolver alguna controversia.

A partir de lo expuesto, podemos reafirmar nuestra postura expresada más arriba, en el sentido de que estamos ante un procedimiento de naturaleza administrativa. Asimismo, esta conclusión se fortalece al considerar quién es la autoridad responsable para llevar a cabo dicho procedimiento, así como la finalidad y objetivos que se persiguen mediante su ejercicio.

2.1.3 Sus presupuestos

Con relación a lo antes explicado, es inconcuso que, para que la autoridad fiscal esté facultada legalmente para dar inicio al PAE en contra de un deudor, resulta esencial la satisfacción de ciertos requisitos clave. Estos no son otros que las bases fundamentales que sustentan la estructura de dicho procedimiento.

En este contexto, el *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero* define estos elementos esenciales como "presupuestos del procedimiento", detallando que son los siguientes: "a) existencia de un crédito fiscal (no es aplicable a aquel de

⁵⁹ QUINTANA Valtierra, Jesús y ROJAS Yáñez, Jorge. *"Derecho Tributario Mexicano"*. 4a. ed. México, Trillas, 1999, p. 267.

⁶⁰ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *op. cit.* [nota no. 13] p. 240.

naturaleza diferente); b) insoluto (no procede por crédito extinguido); c) líquido (no puede iniciarse respecto de obligaciones fiscales indeterminadas o indeterminables); d) determinado por resolución administrativa (esta constituye la base ejecutiva del procedimiento); y, e) exigible (no procede si aún no vence el plazo legal de pago del crédito determinado)."⁶¹

En nuestra opinión, para que la autoridad fiscal actúe de manera equitativa y apegada a la legalidad en el proceso de recaudación de deudas mediante el uso de su poder coactivo, es fundamental la presencia de ciertos elementos imprescindibles que constituyen la base del procedimiento de cobro coactivo. Estos elementos esenciales pueden resumirse de la siguiente manera:

- La existencia de un crédito fiscal debidamente determinado y notificado al deudor.
- Que el crédito fiscal haya alcanzado su etapa de exigibilidad, permitiendo así su cobro coactivo.

2.1.4 Su regulación

Las facultades que posee la autoridad fiscal para actuar dentro del marco del PAE se encuentran reguladas en el CFF, concretamente en el Título V, Capítulo III, denominado "Del procedimiento administrativo de ejecución", abarcando desde el artículo 145 hasta el 196-B. Específicamente, el artículo 145 destaca que las autoridades fiscales están facultadas para exigir el pago de créditos fiscales que no hayan sido cubiertos o garantizados conforme a lo estipulado por la legislación vigente, a través de este procedimiento.

No obstante, la posibilidad de suspender dicho procedimiento, particularmente está contemplada en el artículo 144, como un mecanismo de protección para evitar la ejecución de créditos fiscales que aún no han sido aceptados o consentidos por el deudor, debido a que han sido impugnados. Por lo tanto, mientras estos créditos no se consideren firmes o estén *sub judice*, es viable solicitar la suspensión de su cobro ante la autoridad recaudadora así como frente al Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), siempre y cuando se garantice el interés fiscal respectivo.

En lo que interesa, en su primer párrafo el numeral en cita textualmente dispone lo siguiente: "No se ejecutarán los actos administrativos cuando se

⁶¹ PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. *op. cit.* [nota no. 50] p. 518.

garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales."⁶² Más adelante, el mismo párrafo establece que si, "se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución".⁶³

En ese orden de ideas, debemos tener en claro, para efectos de esta investigación, que de no cubrirse o garantizarse en tiempo y forma los créditos fiscales que se hayan determinado y notificado a los contribuyentes, es decir, conforme a las formas y plazos señalados por la ley, las autoridades fiscales podrán exigir su pago o garantía a través del PAE, con posibilidad de llegar hasta sus últimas consecuencias, a fin de obtener su cobro, o bien, para asegurar el interés fiscal correspondiente. Asimismo, dicho procedimiento solo podrá suspenderse, por disposición de la ley, cuando se garantice el interés fiscal o cuando no se esté de acuerdo con el adeudo liquidado y se acredite su impugnación garantizando el interés fiscal concerniente.

Por lo tanto, en caso de controversia, para la suspensión del PAE será condición *sine qua non* acreditar la impugnación que se hubiere intentado y garantizar el interés fiscal conducente.

Cabe reiterar, además, que la suspensión del procedimiento puede ser decretada tanto por el superior jerárquico de la autoridad ejecutora como por el TFJA, a petición del deudor.

En este contexto, no debe pasar desapercibido que, si bien conforme a la ley el PAE puede ser detenido o suspendido cuando el crédito fiscal haya sido debatido mediante la presentación del JCAF, para que ello ocurra será indispensable asegurar el interés fiscal mediante el cumplimiento cabal de los requisitos establecidos por la ley, pues en caso contrario, la autoridad hacendaria tendrá expedita la facultad de continuar con el procedimiento económico coactivo para recuperar el cobro del crédito fiscal o, en su defecto, para asegurar el interés fiscal correspondiente.

2.1.5 Su relación con la prescripción fiscal

En virtud de lo anterior, es posible deducir que, como se ha evidenciado a lo largo de este análisis, la omisión en el pago de un crédito fiscal dentro de los plazos fijados por la ley lo convierte en exigible.

⁶² Art. 144, Código Fiscal de la Federación, (Fecha de Consulta: 25 de junio de 2024), disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

⁶³ *Ídem*.

Ahora bien, si el contribuyente no efectúa el pago de ese crédito fiscal de manera voluntaria, o bien, salvaguarda el interés fiscal en situaciones donde decide cuestionar su legalidad mediante su impugnación; una vez que el crédito es exigible, la autoridad fiscal está facultada para procurar su cobro aún en contra de la voluntad del deudor, sin que para ello sea necesario solicitar la aprobación o intervención de otras autoridades, incluida la judicial, y para ello, puede hacer uso de sus facultades de cobranza mediante una serie de actos administrativos que, en su conjunto, forman el PAE.

No obstante, como se había adelantado, existe la probabilidad de obtener la suspensión del procedimiento de ejecución. Esta posibilidad se fundamenta claramente en el texto del primer párrafo del artículo 144 del CFF, normativa que, como se analizó en el capítulo previo, es referenciada explícitamente por el tercer párrafo del artículo 146 del mismo Cuerpo Legal. Esto significa que la figura jurídica de la suspensión del PAE es aplicable exclusivamente en relación con los actos administrativos emitidos por la autoridad que establezcan un crédito fiscal a cargo de un contribuyente y, para que esta sea posible, es requisito indispensable garantizar el interés fiscal correspondiente.

Por lo tanto, debe quedar claro que la suspensión del PAE es procedente únicamente en casos de ejecución coactiva de actos administrativos por parte de la autoridad, los cuales determinen créditos fiscales a cargo de los particulares.

En este contexto, es imperativo destacar que si la autoridad fiscal no demuestra que su capacidad de ejecución de cobro fue restringida debido a la concesión de la suspensión del PAE, se debe inferir, siguiendo lo establecido en el tercer párrafo del artículo 146 del CFF, que la sola presentación del JCAF no suspende el curso del plazo de prescripción. Esto se debe a que, bajo estas circunstancias, la autoridad encargada de la recaudación no se encuentra limitada en modo alguno para llevar a cabo sus actos de cobro conforme a lo establecido por el artículo 144 del CFF.

Por otro lado, en situaciones donde se ha otorgado la suspensión del PAE, la autoridad hacendaria sí enfrenta un impedimento legal para continuar con el procedimiento de ejecución forzosa del crédito fiscal, lo que resulta en la suspensión del plazo de prescripción.

Para fortalecer este argumento, es pertinente referirse a la siguiente tesis del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

PRESCRIPCIÓN. LA INTERPOSICIÓN DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO INTERRUMPE NI SUSPENDE EL TÉRMINO PARA QUE OPERE DICHA FIGURA CONTEMPLADA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA

FEDERACIÓN, A MENOS QUE EXISTA EL OTORGAMIENTO DE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO EN DICHO JUICIO Y QUE EL CRÉDITO SE ENCUENTRE GARANTIZADO. PRESCRIPCIÓN, NATURALEZA DE LA. De una interpretación conjunta de lo dispuesto por los artículos 144 y 146 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que si bien mediante la prescripción se extinguen los créditos fiscales, al transcurrir el término de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, y que dicho término se interrumpe con cada gestión de cobro que se notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito, la sola interposición del juicio no trae consigo la suspensión ni la interrupción del término para que opere tal prescripción, ni mucho menos requiere que exista sentencia firme para que la autoridad pueda proceder al cobro de los créditos fiscales, sino requiere que el procedimiento administrativo de ejecución se encuentre suspendido durante la tramitación y resolución del juicio y que los créditos se encuentren garantizados, pues en caso contrario la autoridad se encuentra facultada para ejecutar o en su caso continuar la ejecución de tales créditos.⁶⁴

De ahí que sea razonable concluir que, como ya se venía anticipando, el plazo de prescripción de un crédito fiscal no puede transcurrir mientras su procedimiento de cobro esté en suspensión, dado que, bajo estas circunstancias, no se puede inferir que haya apatía o negligencia por parte del acreedor hacendario.

2.2 CONCEPTO DE JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL ÁMBITO FEDERAL

Aunque en la práctica es más común que los particulares recurran a este medio de defensa contra la Administración, es importante recordar que esta última también puede valerse del mismo contra los particulares. Esta situación se presenta cuando se dictan resoluciones administrativas que favorecen a los gobernados y, posteriormente, la autoridad las identifica como perjudiciales o incorrectas; sin embargo, carece de atribuciones para revocarlas.

En este contexto, Alfonso Nava Negrete, citado por Quintana Valtierra y Rojas Yáñez, define al juicio contencioso administrativo como "un proceso administrativo promovido por los administrados o por la administración pública, o contra actos de esta última ante órganos jurisdiccionales".⁶⁵

Partiendo de esta premisa, Alfonso Cortina Gutiérrez, en su obra *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, nos comparte la siguiente reflexión:

Estos juicios son de dos clases; la primera es la de todas aquellas controversias que los particulares, los contribuyentes, inician contra los órganos de la administración

⁶⁴ Tesis VII-CASR-8ME-11: Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año IV, No. 39, octubre de 2014, p. 697.

⁶⁵ QUINTANA Valtierra, Jesús y ROJAS Yáñez, Jorge. *op. cit.* [nota no. 60] p. 325.

financiera; la segunda clase de juicios es la de los que órganos de la administración financiera pueden iniciar en contra de los particulares.

La primera categoría representa la situación normal de la fase contenciosa del procedimiento tributario; un contribuyente inconforme con la resolución dictada por las oficinas financieras, impugna esa resolución y entonces la parte activa del proceso tributario deja de estar a cargo de la administración pública que antes oficiosamente la desarrollaba, para que sea una demanda presentada por el particular la que dé impulso a la segunda fase del proceso formativo de la relación del impuesto. Esta situación peculiar, esta clase de juicios, que pueden los particulares promover contra la administración pública, tienen la característica de que el actor de ellos es el deudor o el presunto deudor del crédito que se va a discutir.⁶⁶

Es precisamente en esta categoría de juicios, es decir, aquellos en los que el promotor es el deudor o el potencial deudor de un crédito, mientras que el demandado es la Administración, en los que centraremos nuestro estudio, pues esta variante del juicio es la que fue objeto de estudio por el PR.A.CN. al pronunciarse en la resolución que constituye la piedra angular de este trabajo de investigación.

Así pues, tenemos que el juicio contencioso administrativo es definido por el *Diccionario Jurídico Mexicano* como el medio de defensa:

...a través del cual se resuelven de manera imparcial los conflictos suscitados entre los gobernados y las autoridades de la administración pública, mediante el cual se cuestiona la legalidad de los actos emitidos por estas y que afectan la esfera jurídica de aquellos.⁶⁷

Por otro lado, los profesores Margarita Palomino Guerrero y Halley Gabriel Alejandro Ávila Fernández, al realizar un riguroso análisis sobre las vías y modalidades del JCAF, nos ofrecen la siguiente explicación sobre el tema en cuestión:

El juicio contencioso administrativo se configura como un medio de control jurisdiccional de los actos y resoluciones de la Administración Pública, es el mecanismo a través del cual los gobernados pueden lograr la defensa de sus derechos cuando estos se vulneran por el actuar irregular de la autoridad, es decir, es el medio de defensa contra procedimientos, actos y resoluciones administrativas de carácter jurisdiccional y por acción o instancia de parte afectada, tradicionalmente se le conoce como Juicio de Nulidad.⁶⁸

⁶⁶ CORTINA Gutiérrez, Alfonso. *op. cit.* [nota no. 57] pp. 179-180.

⁶⁷ JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. En: ACEVES Gutiérrez, Laura Emilia. *"Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, I-P"*. 3a. ed. México, IJUNAM/Porrúa, 2022, p. 2624.

⁶⁸ PALOMINO Guerrero, Margarita y ÁVILA Fernández, Halley Gabriel Alejandro. *"Vías y modalidades del juicio contencioso administrativo federal."* En: CONTRERAS Bustamante, Raúl [et al.]. (Coords.) *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*. México, Facultad de Derecho UNAM/Tirant lo Blanch, 2023, p. 217.

Apoyándonos en lo anteriormente expuesto, se puede inferir que el JCAF es un medio de defensa de naturaleza jurisdiccional, el cual generalmente es conocido bajo la denominación de "juicio de nulidad" y puede ser ejercido mediante petición de la parte que se vea afectada. Asimismo, se utiliza para controvertir procedimientos, actos y resoluciones administrativas que sean percibidos como contrarios a la normativa vigente.

2.2.1 Su objetivo

Como ya se anticipó, el propósito fundamental del juicio contencioso administrativo radica en someter las decisiones y actos emanados de la Administración a una revisión imparcial por parte de órganos jurisdiccionales independientes. Esta evaluación crítica tiene como finalidad primordial garantizar la salvaguarda de los derechos de los particulares frente a posibles abusos o resoluciones arbitrarias por parte de las autoridades gubernamentales. Adicionalmente, este proceso persigue ofrecer un marco de estabilidad y certeza legal en las interacciones entre los administrados y el Estado, consolidando así un entorno de justicia y equidad en el ámbito Administrativo.

Alberto Cándido Sánchez Pichardo, en su destacada obra *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*, resalta que estos mecanismos "son establecidos por el legislador en la legislación aplicable para otorgar seguridad, protección y defensa a los gobernados contra los actos del Estado".⁶⁹

Ahora bien, centrémonos en el JCAF, el cual constituye el objeto de nuestro análisis. Observamos que la doctrina jurídica establece que este proceso en particular "tiene como objetivo dotar a los administrados de un medio de defensa, el cual permite dirimir las controversias que se puedan suscitar entre estos y la administración pública".⁷⁰ Asimismo, encontramos que "tradicionalmente, en el juicio contencioso administrativo federal se busca la anulación de una resolución administrativa, o bien, que el tribunal condene a la autoridad a realizar determinado acto".⁷¹

En su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, el maestro Narciso Sánchez Gómez destaca que:

El Contencioso Administrativo es un juicio que se entabla ante un organismo jurisdiccional ubicado dentro del marco del Poder Ejecutivo o del Poder Judicial, que

⁶⁹ SÁNCHEZ Pichardo, Alberto Cándido. *"Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa"*. 9a. ed. México, Porrúa, 2010, p. 123.

⁷⁰ NIETO Martínez, Gerardo y ZENTENO García, Gil Alonso. *op. cit.* [nota no. 26] p. 268.

⁷¹ *Ídem.*

tiene por objeto resolver una controversia suscitada entre un particular y una autoridad administrativa, como consecuencia de un acto o resolución dictada por esta última y que lesiona los derechos o intereses del primero.⁷²

Como puede observarse, la doctrina es unánime en admitir que el propósito fundamental del juicio contencioso administrativo radica en proporcionar a los particulares un mecanismo de defensa eficaz contra las acciones de la Administración que se perciban como arbitrarias. Este proceso legal se erige como un baluarte esencial para la protección de los derechos de los individuos frente a posibles excesos o desviaciones de poder por parte de las entidades gubernamentales.

Por otro lado, los académicos Juan Carlos Roa Jacobo y José Ricardo Pérez Huerta, al estudiar el juicio de nulidad, como tradicionalmente se le conoce al JCAF en México, refieren que:

...desde su creación y hasta el momento presente, el juicio contencioso administrativo ha sido un juicio dinámico, con cambios importantes en su estructura y procedimiento, siempre buscando la celeridad en la expedición de resoluciones y la adecuada impartición de justicia como misión.⁷³

En resumen, podríamos decir que este medio de defensa se concibe como instrumento para contrarrestar acciones ilegítimas por parte de la Administración Pública, y su finalidad trasciende la mera anulación de actos administrativos; ya que buscan además, de manera fundamental, restablecer al particular en el pleno goce de sus derechos e intereses jurídicos que hayan sido vulnerados. Esta perspectiva amplía el horizonte de la justicia administrativa, enfatizando no solo en la invalidación de actos contrarios al Derecho, sino en la reparación y protección efectiva de los derechos de los individuos frente a la Administración, pues es solo de esta manera que se puede otorgar seguridad, protección y defensa a los gobernados contra los actos del Estado.

Es importante destacar que el juicio de nulidad o contencioso administrativo no tiene como propósito la suspensión de la ejecución del acto que se impugna. En consecuencia, este tipo de juicio no produce efectos suspensivos, lo que significa que el acreedor puede continuar con el procedimiento de cobro coactivo del crédito fiscal debatido, sin que la presentación de dicho medio de defensa afecte su continuidad.

⁷² SÁNCHEZ Gómez, Narciso. *op. cit.* [nota no. 2] p. 575.

⁷³ ROA Jacobo, Juan Carlos y PÉREZ Huerta, José Ricardo. "*Medios de defensa en materia fiscal*". En: OROZCO Felgueres, Carlos. (Coord.) *Los Derechos de los Contribuyentes*. México, Dofiscal/Thomson Reuters, 2022, p. 154.

2.2.2 Su naturaleza jurídica

Dadas las circunstancias expuestas, como se ha señalado, específicamente el contencioso administrativo tiene por objeto substanciar y resolver litigios de índole administrativa.

Bajo esa premisa, por su naturaleza jurídica, el contencioso administrativo se configura como un "proceso administrativo", puesto que queda a cargo de una autoridad jurisdiccional; además de estar integrado por una secuencia de actos interrelacionados cuyo propósito primordial es dirimir un conflicto entre la Administración y los particulares, sometiendo las decisiones y actos emanados de la primera a una revisión imparcial por parte de esa autoridad jurisdiccional que reviste carácter independiente.

Esta postura es ampliamente respaldada por la doctrina jurídica, tal como se evidencia en la obra *Practicum Controversia Fiscal*, en la que al interpretar el JCAF, encontramos que este es concebido como un "proceso", y como tal se compone de diversas fases encaminadas a la obtención de una sentencia definitiva que pueda alcanzar la categoría de cosa juzgada. Asimismo, los diversos autores de la obra concluyen que, como cualquier "proceso judicial", comienza con la presentación de una demanda, a través de la cual el demandante ejerce su derecho a solicitar la intervención del órgano jurisdiccional competente para resolver el conflicto.⁷⁴

2.2.3 Su regulación

Las compilaciones normativas fundamentales que rigen el JCAF son la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (LOTFJA), la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) y el Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), este último aplicándose de manera supletoria a la LFPCA. Asimismo, el Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (RITFJA) y los acuerdos promulgados por la Sala Superior desempeñan un papel crucial en la regulación de dicho proceso.

Además, es importante destacar que el JCAF se lleva a cabo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), entidad encargada de su tramitación; órgano jurisdiccional que, por regla general, como se dijo anteriormente, a petición del deudor, también tendrá la atribución de suspender el procedimiento de ejecución de los créditos fiscales controvertidos, suspensión que en términos de lo dispuesto por el artículo 28 de la LFPCA, "surtirá sus efectos si se ha constituido o se

⁷⁴ Cfr. NIETO Martínez, Gerardo y ZENTENO García, Gil Alonso. *op. cit.* [nota no. 26] p. 268.

constituye la garantía del interés fiscal ante la autoridad ejecutora por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales aplicables".⁷⁵

2.2.4 Sus modalidades

En lo que concierne al JCAF, el *Diccionario Jurídico* señala que: "Actualmente, conforme a la legislación federal, puede revestir cuatro formas, a saber: 1. Tradicional; 2. En línea; 3. Sumario; 4. Resolución exclusiva de fondo."⁷⁶

En efecto, el JCAF, también conocido como juicio de nulidad, se rige principalmente por la LFPCA. Asimismo, como se ha venido señalando, a través de este juicio se dirimen las disputas entre los administrados y las entidades de la Administración Pública Federal, asegurando así la protección de los derechos de los particulares frente a posibles actos arbitrarios de esta última. Existen, no obstante, distintas variantes de este juicio, las cuales muy brevemente se describen a continuación:

- Juicio en la vía tradicional: Esta forma de juicio se caracteriza por la presentación de promociones y documentos en formato papel, conformando un expediente físico.
- Juicio en línea: Esta modalidad permite la presentación, tramitación y resolución del juicio a través de medios electrónicos. Es indispensable que el demandante proporcione un correo electrónico; de lo contrario, el proceso se llevará a cabo en la vía tradicional. Para participar, es necesario contar con la Firma Electrónica Avanzada y las credenciales de acceso al Sistema de Justicia en Línea.
- Juicio en la vía sumaria: Se caracteriza por su tramitación simplificada y acelerada, con plazos procesales reducidos y sentencia dictada por un único Magistrado. Es aplicable a la impugnación de resoluciones definitivas cuyo importe no supere 15 veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA) vigente en la Ciudad de México, elevada al año al momento de su emisión.
- Juicio de resolución exclusiva de fondo: En esta modalidad, se priorizan los argumentos de fondo sobre los formales o procesales. Quizá el mayor

⁷⁵ Art. 28, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, (Fecha de Consulta: 25 de junio de 2024), disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf>.

⁷⁶ JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. En: CUAQUENTZI Gutiérrez, Daniel. *"Diccionario Jurídico"*. 2a. ed. México, Facultad de Derecho UNAM/Tirant lo Blanch, 2023, p. 847.

atractivo de esta forma de juicio sea que una vez admitida la demanda, se ordenará suspender de plano la ejecución del acto impugnado, sin que sea necesario garantizar el interés fiscal hasta que se dicte la resolución que ponga fin al juicio. La demanda se presenta por escrito, pero el procedimiento es mayormente oral, favoreciendo la interacción directa entre el juez y las partes. El monto mínimo para acogerse a esta modalidad es más de 200 veces la UMA vigente en la Ciudad de México, elevada al año al momento de su emisión.

Es importante destacar, como ya se adelantó, que el juicio de resolución exclusiva de fondo ofrece como principal ventaja la posibilidad de que, una vez admitida a trámite la demanda, el Magistrado instructor ordene la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada. Esta suspensión se efectúa sin necesidad de que el demandante garantice el interés fiscal, manteniéndose hasta que se resuelva el juicio, algo parecido a lo que ocurre con los recursos administrativos.

2.2.5 Su relación con la prescripción fiscal

De lo expuesto anteriormente, es posible concluir que el propósito primordial del JCAF, también conocido como juicio de nulidad, es someter las decisiones y actos emitidos por la Administración a una revisión imparcial por parte de órganos jurisdiccionales independientes. No obstante, este recurso legal no posee efectos suspensivos. Esto implica que, independientemente de si se ha interpuesto o no, el acreedor tiene la facultad de continuar con el procedimiento económico coactivo para recuperar el cobro del crédito fiscal determinado, o bien, para asegurar el interés fiscal pertinente.

En ese contexto, es importante destacar que la simple interposición de un JCAF no detiene automáticamente el plazo para la prescripción de un crédito fiscal, excepto en el caso de este juicio bajo su modalidad de resolución exclusiva de fondo, en el que existe la posibilidad de que, admitida a trámite la demanda, se suspenda de plano la ejecución del acto impugnado sin que sea necesario que el particular otorgue garantía alguna. Por tanto, con la excepción de esta modalidad del juicio contencioso administrativo, para que se produzca una suspensión efectiva de este plazo, es imprescindible que se dicte formalmente la suspensión del PAE.

Sirve de apoyo a este razonamiento, la tesis de la Sala Superior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de rubro: "SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO. SURTE SUS EFECTOS A PARTIR DE QUE SE CONSTITUYE LA GARANTÍA EXIGIDA EN EL PLAZO LEGAL", la cual, en esencia disponía que la suspensión de la ejecución del acto impugnado podrá ser

concedida por el órgano jurisdiccional si se cumplen los requisitos establecidos para su otorgamiento. Sin embargo, la ejecución del acto impugnado no se detendrá si no se cumple con el requisito de efectividad, que implica la constitución de la garantía correspondiente dentro del plazo fijado por la ley, por lo que en caso de que, habiendo sido otorgada la suspensión, el demandante no garantice el interés fiscal ante la autoridad ejecutora dentro del mencionado plazo, la medida cautelar no surtirá efecto, lo que dejará a la autoridad fiscal en plena libertad para proceder con la ejecución del crédito fiscal impugnado, sin necesidad de una declaratoria adicional, ya que la falta de cumplimiento del requisito de efectividad en el tiempo requerido implica que la medida cautelar otorgada no tendrá efectos suspensivos.⁷⁷

En consecuencia, si como se ha visto, el JCAF no tiene efectos suspensivos, la sola presentación de este medio de defensa, con excepción de su modalidad de resolución exclusiva de fondo, de ninguna manera interfiere para que el Fisco pueda continuar con el PAE, y por ende, durante su tramitación el plazo de prescripción continúa su curso.

⁷⁷ *Cfr.* Tesis VI-P-2aS-554: Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, Año III, No. 32, agosto de 2010, p. 121.

3 CAPÍTULO

ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA QUE RESOLVIÓ LA CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS 73/2023 Y DIO ORIGEN A LA TESIS DE JURISPRUDENCIA PR.A.CN. J/47 A (11A.), BAJO EL RUBRO: "PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA SOLA PROMOCIÓN DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL NO SUSPENDE EL PLAZO PARA QUE OPERE."

Como se ha demostrado, una vez decretada la suspensión del PAE, exista o no JCAF interpuesto, se detiene el plazo de prescripción, el cual se reactiva al cesar la causa de la suspensión, lo que confirma la premisa enunciada desde el inicio de este estudio, en el sentido de que la sola presentación del JCAF, por regla general, no implica la suspensión del cómputo de la prescripción, pues el acreedor mantiene imperante su facultad para continuar con el procedimiento económico coactivo a fin de recuperar el cobro del crédito fiscal o, en su defecto, para asegurar el interés fiscal correspondiente, a no ser que se ordene la suspensión del PAE.

El siguiente paso será profundizar en el análisis de la Ejecutoria que resolvió la contradicción de criterios 73/2023 y dio origen a la tesis de jurisprudencia en estudio, con el propósito de reforzar nuestra hipótesis a partir de los argumentos desarrollados al momento del pronunciamiento de la resolución en cuestión.⁷⁸

3.1 CRITERIOS DENUNCIADOS

Los criterios denunciados constan en las resoluciones emitidas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el recurso de revisión fiscal número 115/2005, y por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del mismo circuito, al fallar el recurso de revisión fiscal número 114/2021. A continuación, se ofrece una breve exposición de los hechos y antecedentes más relevantes que conforman cada caso.

3.1.1 El recurso de revisión fiscal 115/2005

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el recurso de revisión fiscal 115/2005, examinó un caso que sustancialmente presentaba las particularidades que a continuación se describen:

⁷⁸ Para mayor referencia sobre lo que será expuesto en este epígrafe, se recomienda remitirse a la "CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS (ANTES CONTRADICCIÓN DE TESIS) 73/2023": Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Undécima Época, Libro 33, enero de 2024, Tomo V, p. 4653. Reg. Digital: 32076.

- Un contribuyente (persona física) interpuso un juicio de nulidad en contra de actos derivados del PAE (mandamientos de ejecución, requerimientos de pago y actas de embargo), que fue instaurado con el fin de recuperar diversos créditos fiscales. El argumento central fue que el plazo de prescripción correspondiente ya había transcurrido.
- Por su parte, la demandada (SAT) argumentó que la prescripción no había surtido efecto, ya que con anterioridad el contribuyente había iniciado un juicio de nulidad que fue sobreseído. Contra esta decisión, el contribuyente promovió un amparo directo que le fue negado. Por lo tanto, a lo largo de estos procesos, el período de prescripción se encontró temporalmente en suspenso.
- Tras seguir el trámite del juicio y acumularse un proceso relacionado, el 3 de enero de 2005 se dictó una sentencia. Esta sentencia reconoció la prescripción de uno de los créditos fiscales, al haber transcurrido más de 5 años desde la fecha en que dicho crédito pudo ser exigido legalmente. Esta decisión se basó en lo establecido por el artículo 146 del CFF, declarando la nulidad lisa y llana de los actos impugnados.
- Inconforme con esta decisión, la autoridad demandada interpuso un recurso de revisión fiscal, que fue turnado al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.
- Finalmente, dicho Tribunal Colegiado determinó que, en este caso, sí procedía la prescripción del crédito fiscal conforme al artículo 146 del CFF, que establece un plazo de 5 años para la extinción del crédito fiscal, iniciando desde la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

En nuestra opinión, el análisis realizado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al abordar el recurso de revisión fiscal 115/2005, evidencia una interpretación desafortunada de los conceptos de interrupción y suspensión. Esta confusión se manifiesta inicialmente cuando se sostiene que la suspensión implica la "interrupción" de un proceso. Posteriormente, se acentúa al afirmar que la mera presentación del juicio de nulidad no es suficiente para "interrumpir" el plazo de prescripción, argumentando que es imprescindible que la parte demandante haya obtenido una suspensión del cobro del crédito en el juicio de nulidad y lo haya demostrado asegurando el monto del crédito.

No obstante, vale la pena resaltar que el Tribunal Colegiado sí hizo hincapié en que la iniciación de un juicio de nulidad por parte del contribuyente contra una resolución que establece un crédito fiscal no es adecuada para "interrumpir" el plazo

de prescripción; conclusión que se basa en que la autoridad no llevó a cabo ninguna acción de cobro dentro del PAE, ni el contribuyente aseguró el crédito fiscal, condiciones necesarias para considerar la "interrupción" o, en lo que respecta a la figura jurídica de la suspensión del plazo de prescripción, la suspensión del derecho de cobro por parte de la autoridad fiscal.

De ahí que, si bien el Primer Tribunal en Materia Administrativa del Cuarto Circuito profundizó en el análisis sobre la "interrupción" de la prescripción, es importante destacar que, hacia el final de su exposición, hizo mención explícita a la suspensión del plazo prescriptivo en aquellos casos en los que se hubiera interpuesto algún medio de defensa. Asimismo, no debe pasar inadvertido que la parte demandada, en su contestación dentro del juicio de origen, enfatizó que, a su consideración, el plazo de prescripción no transcurrió durante el desarrollo del juicio contencioso administrativo en todas sus fases, incluyendo el amparo directo, argumentando que, por tanto, dicho plazo se encontraba suspendido.

Este criterio dio origen a la tesis IV.1o.A.27 A, que establece que el juicio de nulidad interpuesto por el contribuyente contra la resolución que determinó el crédito fiscal no es suficiente para "interrumpir" la prescripción, de acuerdo con lo establecido por el artículo 146 del CFF.⁷⁹

3.1.2 El recurso de revisión fiscal 114/2021

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el recurso de revisión fiscal 114/2021, analizó un caso que presentaba las características que se detallan a continuación:

- Un contribuyente (persona moral) interpuso un juicio de nulidad en contra de actos derivados del PAE (resoluciones relacionadas con el nombramiento de interventor con cargo a la caja), que fue instaurado con el fin de recuperar diversos créditos fiscales. El argumento central fue que el plazo de prescripción correspondiente ya había transcurrido.
- Por su parte, la demandada (IMSS) sostuvo que la prescripción no había tenido efecto en relación con ciertos créditos fiscales, argumentando que

⁷⁹ Al respecto, consúltese el criterio *"PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. EL JUICIO DE NULIDAD INTERPUESTO POR LA ACTORA CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINÓ EL CRÉDITO RESPECTIVO, NO ES APTO PARA INTERRUMPIRLA, DE CONFORMIDAD CON LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."* Tesis [A.]: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, marzo de 2006, p. 2065. Reg. Digital: 175511.

previamente el contribuyente había interpuesto un juicio de nulidad y durante el proceso de este juicio, el plazo de prescripción se mantuvo temporalmente suspendido.

- Tras seguir el trámite del juicio, el 5 de abril de 2021 se dictó una sentencia. Esta sentencia reconoció la prescripción de ciertos créditos fiscales, dado que habían transcurrido más de 5 años desde la fecha en que estos créditos pudieron ser exigidos legalmente. Esta decisión se basó en lo establecido por el artículo 146 del CFF, declarando la nulidad lisa y llana de algunos créditos fiscales, mientras que otro fue validado.
- Inconforme con esta decisión, la autoridad demandada interpuso un recurso de revisión fiscal, que fue turnado al Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. Por su parte, el contribuyente presentó una revisión adhesiva.
- Finalmente, el Tribunal Colegiado determinó que no era aplicable la prescripción de los créditos fiscales de acuerdo con el artículo 146 del CFF. Esta decisión se fundamentó en que la interpretación hecha por la Sala de origen sobre los artículos 144 y 146 del CFF fue considerada errónea; pues si bien dicha Sala había concluido que el plazo máximo de 10 años para la prescripción, mencionado en el último artículo citado, había transcurrido, lo cierto es que esta resultó ser contraria a la posición adoptada por la Primera Sala de la SCJN al resolver el amparo directo en revisión 5782/2018, estableciendo un precedente diferente.

En nuestra opinión, el análisis realizado por el Tribunal Colegiado, en relación con el recurso de revisión fiscal 114/2021, sobre los conceptos de interrupción y suspensión, es acertado. Sin embargo, al incorporar en su análisis la interpretación sostenida por la Primera Sala de la SCJN al resolver el amparo directo en revisión 5782/2018, distorsiona la figura jurídica que debía examinar, específicamente, la suspensión del plazo de prescripción.

Se argumenta que, aunque el estudio realizado por el Segundo Tribunal Colegiado parece fundamentarse en la interpretación de la Primera Sala de la SCJN al abordar el amparo directo en revisión 5782/2018, en realidad, al plantear la cuestión jurídica que busca resolver, lo hace de manera incorrecta. No se enfoca en el medio de defensa que debe analizarse, que es el JCAF, sino que, al formular la pregunta a resolver, se refiere a la interposición de un medio de defensa en general. Esto conduce a que la respuesta a su pregunta sea equivocada.

Además, es importante entender que cuando se suspende el PAE, conforme al artículo 144 del CFF, también se suspende el plazo de prescripción de un crédito fiscal. Sin embargo, al promover un medio de defensa contra la determinación de un crédito fiscal, es necesario prestar atención al medio de defensa seleccionado para impugnarlo, ya que de ello dependerá si es necesario o no asegurar el interés fiscal para que dicho medio de defensa tenga efectos suspensivos.

No todos los medios de defensa contra un crédito fiscal tienen efectos suspensivos. En algunos casos, como el JCAF, para que el PAE quede suspendido, será necesario garantizar el interés fiscal. De lo contrario, el derecho de la autoridad demandada para exigir el cobro del crédito una vez que este haya alcanzado su etapa de exigibilidad, estará libre para llevarse a cabo en cualquier momento, ya que la ejecución del crédito no estaría detenida, permitiendo al acreedor continuar con el procedimiento económico coactivo para recuperar el cobro del crédito fiscal determinado o para asegurar el interés fiscal correspondiente.

En el análisis de la ejecutoria, incluso el propio Tribunal Colegiado señala que, al estudiar el amparo directo en revisión 5782/2018, la Primera Sala de la SCJN adoptó una interpretación literal de lo dispuesto por los artículos 144 y 146 del CFF. Esta interpretación, de forma que consideramos equivocada, se centró en que los artículos en cuestión se referían, en general, a la interposición de medios de defensa. Lectura que llevó a la Primera Sala a concluir que la intención del legislador al excluir los períodos de suspensión del plazo máximo de 10 años para la prescripción a causa de la interposición de medios de defensa, tenía como objetivo prevenir que los contribuyentes utilizaran tácticas para manipular el término de prescripción de un crédito fiscal, y que las disposiciones analizadas buscaban que la presentación de cualquier medio de defensa suspendiera, invariablemente, el cómputo del plazo de prescripción, al no mencionar que para que dicha suspensión operara, debía estar otorgada la suspensión como medida cautelar en los medios de defensa. Esta interpretación, a nuestro juicio, es lamentable y desatiende la naturaleza jurídica de la figura de la prescripción.

3.2 EXISTENCIA DE LA CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS

Con base en los hechos y antecedentes expuestos, el PR.A.CN. tras analizar la denuncia de contradicción de criterios 73/2023, concluyó que efectivamente existe una discrepancia de interpretaciones entre el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del mismo circuito. Esta divergencia se centra en la interpretación del artículo 146 del CFF. Los criterios para determinar esta contradicción implicaron un análisis interpretativo, el uso del arbitrio judicial, la

identificación de un punto de conflicto en las interpretaciones y la formulación de una pregunta específica a resolver. La controversia se enfocó en si la sola promoción del JCAF suspende o no el plazo para la prescripción de un crédito fiscal, sobre lo cual ambos tribunales adoptaron posturas opuestas. Mientras el Primer Tribunal Colegiado sostiene que la iniciación del juicio de nulidad no interrumpe ni suspende el plazo de prescripción, el Segundo Tribunal Colegiado argumenta que la mera interposición de un medio de defensa sí constituye una causa de suspensión del plazo de prescripción mencionado en el artículo 146 del CFF, apoyándose en la interpretación proporcionada por la Primera Sala de la SCJN al resolver el amparo directo en revisión 5782/2018.

Es importante resaltar que, en contraposición al voto disidente presentado por la magistrada Rosa Elena González Tirado, compartimos la postura sobre la existencia de esta discrepancia de criterios. Esto se debe a que, tal como lo determinó con una mayoría de votos el PR.A.CN., a pesar de que el Primer Tribunal en Materia Administrativa del Cuarto Circuito abordó con mayor profundidad el tema de la interrupción de la prescripción, lo cierto es que al final de su argumentación hizo referencia explícita a la suspensión del plazo en casos donde se haya interpuesto un medio de defensa, en particular, el juicio de nulidad. Situación que como se menciona en la Ejecutoria analizada, se apoya en la tesis aislada de rubro: "CONTRADICCIÓN DE TESIS. LOS CRITERIOS JURÍDICOS EXPRESADOS A MAYOR ABUNDAMIENTO SON DE TOMARSE EN CUENTA PARA RESOLVER AQUÉLLA.". En esencia, esta tesis establece que no es indispensable que los criterios divergentes sean aquellos que fundamenten las decisiones en casos específicos, ya que las observaciones marginales o complementarias pueden establecer interpretaciones que difieran de las emitidas por otros órganos jurisdiccionales, marcando así la postura que un Tribunal Colegiado de Circuito podría mantener ante ciertas problemáticas jurídicas en el futuro.⁸⁰

3.3 INFORMACIÓN Y CRITERIOS CONSIDERADOS AL ANALIZAR LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Para resolver el asunto en cuestión, el PR.A.CN. tomó en cuenta distintas manifestaciones aportadas por terceros en su calidad de *amicus curiae* y fundamentó su decisión en una serie de pronunciamientos emitidos por la SCJN. Estos se centran en aspectos cruciales relacionados con la prescripción fiscal, el PAE y el JCAF.

⁸⁰ Sobre el particular, consúltese la Tesis [A.]: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, julio de 2006, p. 12. Reg. Digital: 174764.

En este contexto, resulta esencial abordar, aunque sea de manera general, los criterios jurídicos involucrados. El objetivo es comprender su importancia y cómo estos influyeron en la resolución del caso presente.

3.3.1 Manifestaciones de terceros en calidad de *amicus curiae*

Para resolver la contradicción de criterios 73/2023, el P.R.A.CN. consideró las contribuciones presentadas a manera de alegatos por diversas autoridades federales. Estas, actuando en calidad de terceros interesados y sin poseer legitimación formal para intervenir en los litigios que originaron la contradicción, participaron voluntariamente con el objetivo de proporcionar información relevante y objetiva. Sin embargo, desde nuestro punto de vista los argumentos presentados adolecían de una completa falta de objetividad, pues bastan un par de años de experiencia como abogado postulante en la materia para identificar la falacia y frivolidad de las afirmaciones formuladas.

Entre otras circunstancias, las autoridades involucradas sostenían que no existía contradicción de criterios entre las decisiones tomadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el recurso de revisión fiscal número 115/2005, y por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del mismo circuito, al fallar el recurso de revisión fiscal número 114/2021.

Lo anterior se debía, aducían, a que no había puntos de conexión entre las resoluciones en debate, ya que, aunque ambas analizaron lo establecido por los artículos 144 y 146 del CFF, decían que lo cierto era que su análisis se centró en figuras distintas: la interrupción y la suspensión del plazo de prescripción. Figuras que incluso son confundidas frecuentemente por las propias autoridades federales al presentar sus argumentos. Además, de manera astuta y con el objetivo de generar confusión en el P.R.A.CN, intentaron engañar al Órgano resolutor, argumentando que un crédito fiscal se vuelve exigible una vez que su determinación es firme, ya sea porque el contribuyente no la impugnó o porque, habiéndolo hecho, la resolución del Fisco fue confirmada por los Tribunales competentes. Específicamente, se apuntaba, de manera por demás falsa y dolosa, que es hasta ese momento cuando el crédito puede ser legalmente exigido mediante el PAE aludido en el artículo 145 del CFF.

Se mencionó también que, según la contradicción de criterios 11/99 resuelta por la Segunda Sala de la SCJN y el amparo directo en revisión 5782/2018 a cargo de la Primera Sala de la SCJN, en caso de que se interponga el JCAF contra la determinación del crédito, será hasta el momento en que se notifique al

contribuyente la resolución que confirme esa determinación cuando inicie el plazo de la prescripción, pues es hasta este momento cuando el pago puede ser legalmente exigido. Lo anterior, sin tomar en cuenta lo que respecto a la exigibilidad de un crédito fiscal dispone el artículo 63 del CFF.

Se argumentó, además, que el hecho de no solicitar la suspensión del PAE y no garantizar el interés fiscal no es un criterio válido para determinar si durante el trámite del JCAF transcurre o no el plazo de prescripción, ya que esto podría resultar en que, mediante la interposición de este medio de defensa, el propio contribuyente pueda manipular el plazo para que, de manera artificial, se configure o no la prescripción en su beneficio; lo que podría conducir inclusive a estrategias por parte de los contribuyentes para configurar la prescripción como una sanción a la autoridad por no ejercer sus facultades dentro de los plazos legales establecidos.

Se sostuvo que permitir que el plazo de la prescripción solo se suspenda cuando, en la interposición del JCAF se haya solicitado la suspensión de la ejecución del acto impugnado y se haya garantizado el interés fiscal correspondiente, forzaría al Fisco Federal a exigir el cobro de los créditos incluso cuando no estén firmes en los casos en que estos no se hayan garantizado conforme a las disposiciones legales vigentes.

Nada más equivocado desde el punto de vista de aquellos de nosotros inmersos en la práctica de esta disciplina, ya que estamos plenamente conscientes de que, si no se efectúa el pago de los créditos fiscales puntualmente, o en su defecto, no se solicita la suspensión de su cobro coactivo mediante la garantía del interés fiscal y la acreditación de la impugnación correspondiente, nada podrá impedir que la autoridad ejerza su poder de coacción económica.

Afortunadamente, al estudiar la contradicción de criterios 73/2023, el PR.A.CN. realizó un análisis sobresaliente y ejemplar sobre la prescripción fiscal dentro del marco del PAE y el JCAF, descartando los argumentos infundados y engañosos previamente mencionados.

3.3.2 Contradicción de criterios 11/99

La contradicción de criterios 11/99, analizada por la Segunda Sala de la SCJN, se ocupó en establecer si era posible que el plazo de prescripción comenzara a correr en ausencia de un crédito fiscal determinado. De manera concluyente, la Segunda Sala estableció que la determinación de un crédito fiscal es un requisito indispensable para que este pueda ser exigido legalmente y, por ende, para que se inicie el conteo del plazo de prescripción. En otras palabras, sin la determinación

del crédito por parte del Fisco, no existe un derecho a exigir su cobro, siendo esta determinación una condición necesaria para que proceda la prescripción.

Asimismo, se determinó que, para que comience a correr el término de 5 años referido en el artículo 146 del CFF, y se considere actualizada la prescripción, es requisito previo que exista un crédito fiscal determinado y notificado al causante. Si el contribuyente no efectúa el pago o no garantiza su monto dentro del plazo legal, entonces se da inicio al periodo de prescripción. Esta interpretación es esencial para distinguir entre los conceptos de caducidad y prescripción, y para entender que el plazo de prescripción comienza a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

El análisis de la Sala sobre la naturaleza y la evolución de la prescripción y la caducidad en el ámbito Fiscal fue considerado muy acertado, especialmente por aclarar la confusión existente entre ambas figuras. Sin embargo, se critica que, al resolver la contradicción, la Sala haya confundido términos jurídicos fundamentales relacionados con la firmeza de un crédito fiscal y su exigibilidad. Lo que produjo que equivocadamente se señale que un crédito fiscal se vuelve exigible una vez que la resolución que lo determina alcanza firmeza, ya sea porque el contribuyente no la impugnó o porque, habiéndolo hecho, la resolución del Fisco fue confirmada. A pesar de las confusiones mencionadas, lo relevante que se extrae de la resolución de esta contradicción es la afirmación de que, para que se inicie el plazo de prescripción, es condición *sine qua non* que exista una resolución, debidamente notificada, que establezca un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

Esta postura interpretativa dio origen a la tesis jurisprudencial 2a./J. 15/2000, cuyo rubro es el siguiente: "PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE".⁸¹

3.3.3 Contradicción de criterios 266/2009

La contradicción de criterios 266/2009, resuelta por la Segunda Sala de la SCJN, se centró en esclarecer el alcance del artículo 135 de la Ley de Amparo (LA), modificado por decreto publicado en el DOF el 24 de abril de 2006. El fondo de la discusión giró en torno a la obligatoriedad de los particulares de realizar un depósito en efectivo del total del crédito fiscal ante la Tesorería de la Federación, entidad

⁸¹ Tesis [J.]: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, febrero de 2000, p. 159. Reg. Digital: 192358.

federativa o Municipio correspondiente, para que la medida cautelar dictada por el juez federal en el juicio de amparo (JA) tenga efecto, en aquellos casos en que el interés fiscal previamente se hubiese garantizado mediante el embargo en vía administrativa practicado dentro del PAE, como sería el caso del embargo de la negociación con la designación de un interventor con cargo a la caja.

Con el objetivo de dilucidar las razones detrás de la reforma al artículo 135 de la LA, la Segunda Sala decidió examinar la exposición de motivos. De esta revisión, se identificó que la modificación legislativa buscaba principalmente prevenir que ciertos sujetos, dedicados a la importación de mercancías extranjeras, emplearan el JA y, en particular, el mecanismo de suspensión, como estrategia para eludir el pago de cuotas compensatorias y otros gravámenes considerados como aprovechamientos según el artículo 63 de la Ley de Comercio Exterior (LCE).

Además, se reconoció que el legislador pretendió eliminar cualquier duda, en aras de la seguridad jurídica, acerca de la necesidad de que el quejoso realice el mencionado depósito en efectivo como requisito de efectividad al solicitar el amparo contra el cobro de contribuciones y aprovechamientos, siempre que el crédito esté determinado y el interés fiscal no haya sido satisfecho.

Al interpretar el artículo 135 de la LA, se concluyó que el depósito previo en efectivo es exigible solo cuando el cobro del adeudo no haya sido garantizado de otra manera, ya que su propósito es justamente asegurar el interés fiscal. Se advirtió que, aunque la redacción del artículo podría no ser la más adecuada, era evidente que este requisito debía cumplirse solo cuando el interés fiscal relacionado con el adeudo controvertido no hubiere sido asegurado, excluyendo los casos en los que el quejoso ya haya garantizado el interés fiscal ante la autoridad tributaria conforme a cualquiera de las modalidades que la legislación fiscal prevé, ya que admitir lo contrario implicaría forzar al deudor a garantizar dos veces el mismo crédito fiscal, lo cual sería excesivo y desproporcionado respecto a su capacidad económica.

Por consiguiente, se resolvió que corresponde a la discreción del juez determinar si, aun cuando exista un embargo, es procedente o no requerir el depósito en efectivo conforme a lo dispuesto en el artículo 135 de la LA, decisión que debe fundamentarse en el análisis de las pruebas que obren en el expediente.

En el contexto de este estudio, es pertinente destacar que, para la emisión de la resolución objeto de análisis, el PR.A.CN. fundamentó su decisión en los principios establecidos por la Segunda Sala. Específicamente, en lo sustentado por esta en cuanto a que el PAE comienza cuando, tras vencer el plazo otorgado para el pago del crédito fiscal, el mismo no ha sido liquidado, o bien, cuando el contribuyente ha optado por ejercer medios de defensa sin haber garantizado el

monto adeudado estando obligado a ello. Bajo estas circunstancias, y en conformidad con lo estipulado en el artículo 151 del CFF, la autoridad fiscal está facultada para requerir al deudor el pago del crédito. En caso de no acreditarse dicho pago, procederá al embargo de bienes del deudor en cantidad suficiente para satisfacer tanto el crédito fiscal como los accesorios legales correspondientes.

Esta interpretación dio lugar a la tesis jurisprudencial 2a./J. 167/2009, cuyo rubro es el siguiente: "GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. ES INNECESARIO EL DEPÓSITO DEL TOTAL EN EFECTIVO DEL CRÉDITO FISCAL Y SUS ACCESORIOS ANTE LA TESORERÍA CORRESPONDIENTE, PARA QUE SURTA EFECTOS LA SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 135 DE LA LEY DE AMPARO, SI LA AUTORIDAD PREVIAMENTE PRACTICÓ EMBARGO SOBRE LA NEGOCIACIÓN CON INTERVENCIÓN CON CARGO A LA CAJA, SIEMPRE QUE A JUICIO DEL JUEZ DE AMPARO EL INTERÉS FISCAL DEL CRÉDITO EXIGIBLE ESTÉ SUFICIENTEMENTE GARANTIZADO."⁸²

3.3.4 Contradicción de criterios 110/2010

Esta contradicción, resuelta por la Segunda Sala de la SCJN, giró en torno a la interpretación del artículo 117, fracción II, inciso a), del CFF. El debate se centró en delimitar si es admisible el recurso de revocación contra el requerimiento de pago y embargo desde el momento de su notificación, en casos donde se argumente la extinción del crédito fiscal, o si, por el contrario, debería prevalecer lo establecido por el artículo 127 del mismo Código, vigente desde el 29 de junio de 2006.

Tras un análisis de las disposiciones involucradas, la Sala concluyó que sí es procedente interponer dicho recurso en contra del requerimiento de pago y embargo, a partir de su notificación, conforme al artículo 121 del CFF, siempre que se discuta la extinción del crédito fiscal por cualquiera de sus causas, o si se cuestiona que su monto excede al real debido a errores imputables a la exactora.

Se determinó que el legislador otorgó esta posibilidad de impugnación cuando se alegue la extinción del crédito fiscal o que su monto es incorrecto, sin necesidad de esperar hasta la publicación de la convocatoria de remate, según lo dispuesto en el artículo 127 del CFF, con el propósito de definir si efectivamente existe el crédito fiscal y si la cantidad reclamada es correcta antes de proceder con el PAE.

⁸² Tesis [J.]: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, octubre de 2009, p. 73. Reg. Digital: 166151.

Para abordar el problema, fue trascendental conceptualizar el PAE, el cual fue definido como el conjunto de actos y formalidades que la autoridad fiscal ejecuta para hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal no pagado o no garantizado. También se dijo que dicho procedimiento se encuentra conformado por diversas etapas que buscan satisfacer el pago del crédito o asegurar el interés fiscal de manera coactiva, aun en contra de la voluntad del deudor. Y que este se fundamenta en los artículos 14 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), derivado de la obligación a cargo de los particulares de cubrir las contribuciones establecidas por la ley y del derecho del Estado de cobrarlas de manera forzosa cuando no se cumplen en los términos previstos.

Esta interpretación jurisprudencial quedó plasmada en la tesis 2a./J. 99/2010, cuyo rubro es el siguiente: "REVOCACIÓN. EL RECURSO PREVISTO CONTRA LOS ACTOS REFERIDOS EN EL INCISO A) DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 117 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PROCEDE INDEPENDIENTEMENTE AL DEL INCISO B) DE DICHA FRACCIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 29 DE JUNIO DE 2006)."⁸³

3.3.5 Contradicción de criterios 348/2014

Esta contradicción, a cargo de la Segunda Sala de la SCJN, se centró en establecer si el recurso de revocación contra el crédito fiscal, determinado por la autoridad debido al incumplimiento en la presentación de declaraciones conforme al artículo 41, fracción II, del CFF, debe presentarse siguiendo dicho artículo, o si, por el contrario, debe esperarse hasta la publicación de la convocatoria de remate, siguiendo lo previsto en el artículo 127 del mismo Código.

Para resolver esta cuestión, fue necesario realizar un análisis sistémico y examinar el proceso legislativo que originó el primer precepto legal en disputa, con el objetivo de comprender la intención detrás de la norma. De esta manera, la Sala concluyó que lo dispuesto en los artículos 41, fracción II, y 127 del CFF, no son hipótesis normativas contrarias, pues el artículo 127 especifica que, en casos de violaciones cometidas antes del remate, el recurso de revocación se debe interponer desde el momento en que se publica la convocatoria respectiva, situación que aplica para la impugnación del crédito fiscal determinado de manera presuntiva y requerido por la autoridad en términos del artículo 41, fracción II.

⁸³ Tesis [J.]: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, julio de 2010, p. 308. Reg. Digital: 164229.

Por lo tanto, el artículo 41, fracción II, al indicar que la impugnación de la resolución que determina el crédito fiscal procede hasta el PAE, debe interpretarse como una referencia al artículo 127 del CFF. Esto significa que es este último el que regula el momento de impugnación del crédito determinado de forma presuntiva ante el incumplimiento de la presentación de las declaraciones por parte del contribuyente.

Es importante señalar que esta conclusión no contradice lo dispuesto en el artículo 117 del mencionado Código, ya que este artículo solo establece las hipótesis de procedencia del recurso de revocación, mientras que el artículo 121, que establece los plazos para su promoción, excluye expresamente las situaciones excepcionales reguladas por el artículo 127.

Al abordar este problema, la Segunda Sala reiteró que el PAE comprende una serie de actos y formalidades que la autoridad fiscal ejecuta para hacer efectivo un crédito fiscal no pagado o garantizado por el contribuyente, así como que este procedimiento incluye etapas como el requerimiento de pago, embargo, avalúo, remate y adjudicación, todas dirigidas a satisfacer el cobro de contribuciones a favor del Fisco Federal cuando el crédito es firme o no ha sido debidamente garantizado por el contribuyente.

Esta interpretación dio origen a la tesis jurisprudencial 2a./J. 10/2015, cuyo rubro es el siguiente: "RECURSO DE REVOCACIÓN CONTRA EL CRÉDITO FISCAL DETERMINADO POR OMISIÓN EN LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DEBE INTERPONERSE HASTA LA PUBLICACIÓN DE LA CONVOCATORIA DE REMATE, EN CONGRUENCIA CON EL NUMERAL 127 DEL PROPIO ORDENAMIENTO."⁸⁴

3.3.6 Amparo directo en revisión 5782/2018

En lo que respecta al amparo directo en revisión 5782/2018, en lo que interesa, este se originó de un litigio en el cual se puso en tela de juicio la constitucionalidad del quinto párrafo del artículo 146 del CFF, así como de la fracción X del artículo segundo transitorio del decreto de reformas publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013, vigente a partir del 1 de enero de 2014.

El artículo 146 del CFF, en vigor a partir del 1 de enero de 2014, establecía que la prescripción o la extinción de los créditos fiscales por el simple transcurso del

⁸⁴ Tesis [J.]: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo II, marzo de 2015, p. 1480. Reg. Digital: 2008655.

tiempo, operaría en 5 años. Este artículo precisaba que el plazo comenzaría a correr a partir de la fecha en que el pago pudiera ser legalmente exigido, detallando las maneras en las cuales se podría interrumpir o suspender dicho plazo. En particular, el quinto párrafo, objeto de este análisis, disponía que el plazo, incluso tras haberse interrumpido, no podría superar los 10 años contados desde que el crédito fiscal pudiera ser legalmente exigido, destacando que los períodos de suspensión no se incluirían en este cómputo de 10 años.

Por otro lado, la fracción X del artículo segundo transitorio señalaba que el plazo para el cómputo de la prescripción de 10 años sería aplicable para los créditos fiscales exigibles a partir del 1 de enero de 2005, y que en cuanto a los que habían alcanzado su etapa de exigibilidad antes de esta fecha, la autoridad fiscal dispondría de un plazo máximo de 2 años para efectuar su cobro a partir de la entrada en vigor del decreto cuestionado, salvo que los créditos fueran objeto de controversia durante ese plazo de 2 años, en cuyo caso, el plazo se suspendería.

La parte quejosa argumentaba que las disposiciones impugnadas vulneraban la garantía constitucional y el derecho humano a la seguridad jurídica, al permitir que los contribuyentes quedaran indefinidamente expuestos al ejercicio de la potestad económica coactiva de las autoridades hacendarias. Esencialmente, sostenía que al impedirse que los casos en que operara la suspensión de la prescripción sean incluidos en el cómputo del plazo máximo de 10 años establecido por el quinto párrafo del artículo 146, como límite para la prescripción de los créditos fiscales exigibles, hacía inalcanzable dicho plazo. Argumentaba además que, si la interrupción del plazo de prescripción no detiene el cómputo de este respecto a su límite máximo de 10 años, entonces no se justifica que la suspensión del mismo sí lo haga.

Por otro lado, la quejosa consideraba que el plazo de 2 años, establecido por la fracción X del mencionado precepto transitorio impugnado, como límite máximo para la prescripción de los créditos fiscales exigibles antes del 1 de enero de 2005, en realidad introducía un plazo adicional para la prescripción de estos créditos, lo que generaba, según su perspectiva, una incertidumbre para los contribuyentes, así como una flagrante violación a los derechos de seguridad jurídica, igualdad y proporcionalidad tributaria.

El Tribunal Colegiado a cargo de la resolución, tras analizar el contenido y el proceso legislativo de las disposiciones cuestionadas, negó la protección constitucional, argumentando que dichas disposiciones respetaban los principios constitucionales reclamados. En su fallo, destacó que la finalidad del legislador era generar certidumbre jurídica, estableciendo un límite temporal a la facultad de la autoridad hacendaria para realizar el cobro de adeudos tributarios exigibles,

evitando así que esta atribución se extendiera de manera indefinida, pues previo a la reforma, el artículo 146 del Código Tributario establecía un periodo de 5 años para la prescripción, el cual podía extenderse indefinidamente debido a las interrupciones causadas por las acciones de cobro del Fisco, situación que generaba una considerable incertidumbre para los contribuyentes, quienes enfrentaban múltiples y reiterados actos de cobro coactivo.

Para contrarrestar estas circunstancias, el legislador decidió que si las autoridades fiscales no ejecutaban el cobro de un crédito fiscal dentro del plazo de 10 años, perderían la facultad de hacerlo, estableciendo así un límite claro y brindando seguridad jurídica a los contribuyentes.

Adicionalmente, el legislador introdujo un periodo de gracia de 2 años para el cobro de créditos fiscales exigibles antes del 1 de enero de 2005, reconociendo que, de no ser así, miles de créditos fiscales se volverían incobrables al no estar contemplados en el nuevo marco normativo.

El Tribunal Colegiado enfatizó que esta medida buscaba proporcionar certeza a los particulares sobre la limitación temporal de las acciones de cobro por parte de la autoridad, con el fin de armonizar el sistema de prescripción y ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes con créditos exigibles antes del cambio normativo.

Respecto a la fracción X del artículo segundo transitorio del decreto impugnado, el Tribunal consideró que el plazo máximo de 2 años para el cobro de créditos fiscales anteriores a 2005 estaba justificado y no violaba el principio de seguridad jurídica, ya que estos créditos no contaban con un plazo de prescripción de 10 años. Esta distinción entre créditos fiscales anteriores y posteriores a 2005 se sustentaba en criterios objetivos y razonables, relacionados con la finalidad y efectos de la medida legislativa.

Fue así que en el contexto del recurso de revisión en amparo directo 5782/2018, la parte recurrente expuso que el Tribunal Colegiado no abordó adecuadamente el estudio del segundo concepto de violación en la demanda de amparo directo. Específicamente, argumentó que el análisis realizado por el Tribunal respecto al quinto párrafo del artículo 146 del CFF fue superficial, al limitarse a considerar de manera genérica que la suspensión no se contabiliza dentro del plazo máximo de 10 años para la prescripción, sin entrar en detalle sobre la situación particular de la interposición de un medio de defensa como uno de los posibles motivos para la suspensión del plazo de prescripción de créditos fiscales. Además, señaló que el Tribunal omitió estudiar la fracción X del artículo segundo transitorio del decreto de reformas impugnado, particularmente en cuanto a cómo la

suspensión derivada de la interposición de un medio de defensa podría extender el plazo máximo de 2 años establecido por el legislador.

En ese orden de ideas, la Primera Sala de la SCJN, sustancialmente, consideró fundados los agravios presentados por la quejosa, reconociendo que las disposiciones cuestionadas no fueron analizadas, particularmente, en lo que respecta a la interposición de un medio de defensa como causa de suspensión del plazo de prescripción de créditos fiscales. Sin embargo, la Sala concluyó que ni el artículo 146, quinto párrafo, del CFF, ni la fracción X del segundo artículo transitorio violaban el derecho a la seguridad jurídica, al no permitir que la suspensión de la prescripción compute dentro del plazo máximo de 10 y 2 años en ellos establecidos.

La Primera Sala argumentó que las disposiciones fueron creadas con el objetivo de otorgar seguridad jurídica en cuanto a la extinción de las obligaciones fiscales, promoviendo un ejercicio eficiente de la facultad de cobro por parte de la autoridad hacendaria y evitando prácticas dilatorias por parte de los contribuyentes.

En este sentido, la Sala señaló que la suspensión del plazo de prescripción, bajo las condiciones establecidas, buscaba prevenir que el contribuyente, mediante la interposición de medios de defensa con fines dilatorios o al permanecer ilocalizable, impidiera el ejercicio de las facultades de cobro de la autoridad. Por lo tanto, la Sala concluyó que no era procedente que la suspensión del plazo de prescripción operara en beneficio del contribuyente y se computara dentro de los 10 años establecidos en el artículo 146 en cuestión, o bien, dentro de los 2 años contemplados en la fracción X del segundo artículo transitorio.

En nuestra opinión, el fallo emitido resultó un tanto desafortunado, ya que, por un lado, equipara la desaparición de un contribuyente de su domicilio fiscal, esto es, cuando el contribuyente abandona su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente o cuando ha registrado de forma errónea su domicilio fiscal, con la acción de interponer un medio de defensa. Aunque en ambos escenarios interviene la voluntad del contribuyente, es evidente que no pueden ser vistos como equivalentes. Mientras que en el caso de la desaparición del domicilio fiscal puede existir dolo por parte del contribuyente, esto no se aplica en la situación de interponer un medio de defensa, especialmente cuando se trata de la presentación de un JCAF, en el cual, por lo general, se debe asegurar el interés fiscal para suspender el PAE. Asimismo, es inadmisibles suponer que el objetivo principal de presentar un juicio de nulidad sea dilatar el plazo de prescripción de un crédito fiscal o invalidar el periodo efectivo para que la autoridad ejecute sus facultades de cobro.

Por otra parte, creemos que la Primera Sala, al emitir el fallo en cuestión, parte de una premisa incorrecta al pretender los mismos efectos para los medios de

defensa que se promuevan para créditos que hayan sido exigibles a partir del 1 de enero de 2005 y para créditos anteriores. Lo anterior, pues aunque el legislador concedió un periodo de gracia de 2 años para el cobro de los créditos exigibles antes del 1 de enero de 2005, considerando que dicho plazo se suspendería si se controvertían dentro de ese periodo, lo cierto es que para los créditos exigibles a partir del 1 de enero de 2005, no existe ni existía disposición legal que autorizara a ello. Por lo tanto, consideramos desacertado que la Primera Sala haya concluido que la interposición de un medio de defensa no interrumpe el plazo para que se configure la prescripción, sino que lo suspende, y que en todo caso, la simple interposición del juicio es la que suspende el plazo de 5 años de la prescripción, mientras que la suspensión otorgada dentro del medio de impugnación lo que busca es evitar un acto de ejecución del acto impugnado en ese medio de defensa.⁸⁵

3.4 DECISIÓN

Finalmente, el PR.A.CN. determinó que, de acuerdo con cada uno de los criterios judiciales analizados, el estudio de las reglas sobre la suspensión de la prescripción señaladas en los artículos 144 y 146 tercer párrafo del CFF, así como una interpretación exegética, sistémica e histórica de la prescripción en materia fiscal y su interacción con el PAE y el JCAF, la simple interposición de este medio de defensa no suspende el plazo de prescripción. Esto se debe a que la suspensión del plazo prescriptivo solo tiene lugar cuando se ordena la suspensión del PAE.

Esta decisión, en esencia, se fundamenta en que la autoridad puede proseguir con el PAE, salvo que se ordene la suspensión del mismo, siempre que se asegure el interés fiscal. Esto se apoya en la premisa, discutida en los capítulos iniciales de esta investigación, en el sentido de que la prescripción en el ámbito Fiscal actúa como una sanción hacia el acreedor que no ejerce su derecho dentro del periodo establecido por la ley. Por tanto, si no se suspende el procedimiento de ejecución de un crédito fiscal, no existe obstáculo legal que impida su cobro coactivo para la autoridad exactora. En esos términos, si el acreedor no procede al cobro forzoso, es razonable que transcurra el plazo de prescripción. En cambio, si se suspende el PAE, no hay motivo para sancionar a la autoridad fiscal con la prescripción de la deuda, ya que es claro que esta no puede ejercer sus facultades de cobro debido a dicho impedimento, y no por negligencia o desinterés.

⁸⁵ Para mayor referencia sobre lo expuesto en esta sección, se recomienda remitirse a la Sentencia de la Primera Sala de la SCJN, recaída al juicio de amparo directo en revisión 5782/2028, disponible en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2019-02/ADR-5782-2018-190207.pdf.

Así, la resolución de la contradicción de tesis 73/2023 dio lugar a la tesis jurisprudencial PR.A.CN. J/47 A (11a.), cuyo título es: "PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA SOLA PROMOCIÓN DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL NO SUSPENDE EL PLAZO PARA QUE OPERE". Sustancialmente, esta tesis establece que, de acuerdo con la doctrina, la jurisprudencia de la SCJN sobre la suspensión del plazo de prescripción de créditos fiscales, y la interpretación histórico-legislativa, sistemática y semántica del artículo 146 del CFF, se deduce que la suspensión del plazo prescriptivo ocurre, entre otros supuestos, cuando se suspende el PAE. Esto último está condicionado a que, siendo exigible el crédito, se asegure el interés fiscal, independientemente de la interposición del JCAF. Por lo tanto, es incorrecto afirmar que el plazo de prescripción se suspende con la sola promoción del juicio mencionado sin asegurar el interés fiscal, ya que, en este escenario, la autoridad no cuenta con impedimento material o jurídico para cobrar el crédito en cuestión.⁸⁶

3.5 REGLAS Y PRINCIPIOS DE DERECHO CONSIDERADOS EN EL PRONUNCIAMIENTO DE LA EJECUTORIA

Partiendo de la Ejecutoria que originó la tesis de jurisprudencia PR.A.CN. J/47 A (11a.), se observa que el Órgano resolutor llevó a cabo un ejercicio interpretativo de las disposiciones legales aplicables a la suspensión del plazo de prescripción en el ámbito Fiscal, a partir de la situación particular de la interposición del JCAF como uno de los posibles factores que podrían ocasionar su suspensión. La Ejecutoria en cuestión fundamentalmente versa sobre el examen de la regla de la suspensión del plazo de prescripción establecida en el tercer párrafo del artículo 146 del CFF, la cual dispone que la suspensión del plazo de prescripción solo procede cuando se ordena la suspensión del PAE en los términos del numeral 144 del mismo Código.

En ese sentido, la interpretación semántica del mencionado tercer párrafo del artículo 146 del CFF, que señala que la suspensión del plazo de la prescripción solo se actualizará cuando se suspenda el PAE en los términos del artículo 144 de ese Código, exige como condición *sine qua non* que se suspenda el PAE. Por lo tanto, para determinar bajo qué circunstancias se suspende el procedimiento de ejecución, de acuerdo con este párrafo del precepto en análisis, fue necesaria la remisión al contenido del artículo 144 del CFF, conforme al cual, la suspensión del PAE se condiciona, como regla general, a que se asegure el interés fiscal o, en su caso, se impugne el crédito fiscal y se garantice el interés fiscal, cuando se

⁸⁶ Sobre el particular, consúltese la Tesis [J.]: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Undécima Época, Libro 33, Tomo V, enero de 2024, p. 4732. Reg. Digital: 2028031.

controvierta el crédito a través del JCAF, considerando que existen otras reglas para el caso de la presentación de los recursos administrativos.

Como puede advertirse, en el caso concreto, del contenido de los artículos analizados, fácilmente puede deducirse que la suspensión del procedimiento de cobro es indispensable para la suspensión del plazo de prescripción, de modo que parecería suficiente la lectura de los numerales en cuestión para concluir que la sola promoción del JCAF no es adecuada para suspender el plazo de prescripción de los créditos fiscales. No obstante, lo cierto es que al momento de la aplicación de las normas en estudio, se han presentado criterios divergentes al respecto, por lo que con el propósito de erradicarlos, en su análisis el PR.A.CN. no solo abarcó la interpretación de las reglas de la suspensión del plazo de prescripción antes apuntadas, sino que también profundizó en el principio de seguridad jurídica para fundamentar las conclusiones obtenidas respecto al alcance y significado de las disposiciones legales aplicables en el caso concreto, particularmente en lo que respecta a si la mera promoción del JCAF es suficiente para suspender el plazo de prescripción, conforme a los artículos 144 y 146 tercer párrafo del CFF.

En este contexto, para el PR.A.CN. fue imprescindible analizar también la relación entre el principio de seguridad jurídica y los límites temporales establecidos para el ejercicio de las facultades de cobro por parte del Fisco.

De esta manera, la tarea interpretativa incluyó la revisión de la literalidad de las normas involucradas, el sentido gramatical de la prescripción y su interacción con figuras jurídicas relacionadas, como la interrupción y la suspensión, cuyos efectos varían y afectan de manera distinta el cómputo del plazo de prescripción, así como las condiciones para su actualización. Además del análisis de la naturaleza jurídica de la prescripción a la luz de los principios de seguridad jurídica y eficacia administrativa.

Así pues, el estudio sistémico de las normas que inciden directa o indirectamente en la prescripción y en el cómputo de su plazo, tuvo como finalidad unificar criterios y proporcionar certeza jurídica, eliminando así la coexistencia de interpretaciones que, como se ha visto a lo largo de este estudio, resultan disidentes sobre cómo debe aplicarse la normativa en estudio.

Fue así que el análisis realizado por el Pleno Regional se fundamentó en la interpretación de las Reglas y Principios de Derecho relativos a la suspensión del plazo de prescripción de los créditos fiscales en el contexto de la promoción del JCAF.

Debe añadirse que el PR.A.CN. también tomó en consideración las diversas reformas al Código Tributario Federal, las cuales han incorporado reglas especiales para distintos supuestos, manteniendo siempre como eje central la seguridad jurídica y la certeza en las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes. De ahí que, en nuestra opinión, el estudio realizado por el Pleno Regional al resolver la contradicción de criterios 73/2023 resulte ejemplar y constituya un referente indispensable para la resolución de futuras controversias en situaciones que involucren la suspensión del plazo de prescripción, con lo que la Ejecutoria en cuestión no solo resuelve un caso particular, sino que también contribuye a la construcción de precedentes que, sin duda, ayudarán a guiar las decisiones de los órganos jurisdiccionales en situaciones análogas, lo que asegura una aplicación más uniforme y predecible de las normas interpretadas, beneficiando tanto a la Administración Tributaria como a los contribuyentes.

3.6 REFLEXIONES SOBRE LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS AL RESOLVER LA CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS 73/2023

Ahora bien, teniendo en cuenta que la regla sobre la suspensión del plazo de prescripción, como lo prevé el tercer párrafo del artículo 146 CFF, solo se actualiza cuando se ordena la suspensión del PAE según lo dispuesto en el numeral 144, el cual condiciona la suspensión a que se garantice el interés fiscal o, en su defecto, se impugne el crédito fiscal asegurando su cobro, en los casos en que el crédito se dispute a través del JCAF, resulta relevante tomar en cuenta que la regla de suspensión se refiere a una situación en la que el deudor obtiene una resolución que temporalmente hace inexigible el pago de la deuda, lo que proporciona certeza legal a la relación jurídica entre el contribuyente y el Estado, asegurando así la protección a la seguridad jurídica de ambas partes. Asimismo, la doctrina es unánime al señalar que el plazo prescriptorio puede suspenderse cuando se presenta una situación que, desde el punto de vista jurídico, impide al acreedor hacer efectivo su crédito.

Desafortunadamente, como se ha visto, no pasa lo mismo con los criterios judiciales, ya que mientras algunos han confundido los conceptos de interrupción y suspensión del plazo de prescripción de los créditos fiscales, otros han enredado las nociones de exigibilidad y firmeza de estos; confusiones que en ocasiones han sido aprovechadas por la autoridad para inducir al error a los Tribunales, provocando el dictado de resoluciones perjudiciales para los intereses de los afectados.

De lo anterior, se sostiene que el análisis realizado por el PR.A.CN. al resolver la contradicción de tesis 73/2023 y emitir la jurisprudencia PR.A.CN. J/47 A (11a.), ha desempeñado un papel fundamental en fortalecer la seguridad y certeza jurídica

en las relaciones entre los particulares y el Fisco, ya que este precedente cobra relevancia al disponer claramente que es inapropiado sostener que el plazo de prescripción se suspende simplemente con la iniciación del JCAF sin garantizar el interés fiscal. Así, fue posible corregir interpretaciones judiciales previas que sugerían que la mera promoción de un JCAF detenía el plazo para la prescripción. Esto se debe a que, bajo estas circunstancias, la autoridad no está impedida, ni material ni legalmente, para proceder con el cobro del crédito fiscal en disputa, lo que nos permite advertir que tanto las disposiciones vigentes en el momento en que se presentó la contradicción de criterios resuelta como las actuales, mantienen la premisa sostenida a lo largo de este trabajo de investigación en el sentido de que para la suspensión del plazo de prescripción de los créditos fiscales, no basta la sola promoción del JCAF, pues es necesario además asegurar el interés fiscal cuando se solicita la suspensión del PAE, incluyendo los casos en que esta suspensión se pida ante el TFJA.

No es óbice para arribar a la anterior conclusión el contenido de la tesis 1a. XI/2024 (11a.) de la Primera Sala de la SCJN, de rubro "PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. SE INTERRUMPE CON LA INTERPOSICIÓN DE MEDIOS DE DEFENSA CON LOS QUE SE RECONOCE EXPRESA O TÁCITAMENTE LA EXISTENCIA DEL CRÉDITO", de la que se tuvo conocimiento momentos antes de finalizar este estudio, pues a pesar de que en dicha tesis se establece de manera contundente que el plazo de prescripción de un crédito fiscal puede ser interrumpido tantas veces como el contribuyente recurra a medios de defensa contra el crédito o actos derivados del mismo, siempre que en dichos medios se reconozca, de manera explícita o implícita, la existencia del crédito.⁸⁷ Lo cierto es que en este último criterio no se abordó específicamente la cuestión relativa a la suspensión del periodo de prescripción, mientras que el análisis del PR.A.CN. al dirimir la contradicción de tesis 73/2023 se sustentó exclusivamente en la interpretación de las Reglas y Principios de Derecho aplicables a la suspensión del periodo de prescripción de los créditos fiscales en el contexto de la promoción del JCAF.

Por consiguiente, es indiscutible que, por regla general, los créditos no serán ejecutados si se garantiza el interés fiscal y se presenta impugnación contra ellos mediante la vía del JCAF ante el TFJA. En caso contrario, la autoridad fiscal está legitimada para iniciar el PAE para el cobro forzoso del adeudo tributario, una vez que este ha alcanzado su etapa de exigibilidad, con el objetivo de recuperar el importe de la deuda y sus accesorios, o bien, para salvaguardar el interés fiscal pertinente.

⁸⁷ Sobre el particular, consúltese la Tesis [A.]: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Undécima Época, Libro 37, Tomo II, mayo de 2024, p. 2259. Reg. Digital: 2028895.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Desde sus orígenes en el Derecho Romano, la prescripción ha subsistido gracias a su relevancia y capacidad de adaptación a los distintos contextos históricos y sociales propios de cada época, jugando un papel fundamental como promotora de la seguridad jurídica. En nuestra disciplina, representa un mecanismo jurídico de suma importancia, el cual, mediante el simple transcurso del tiempo y tras el cumplimiento de ciertos requisitos legales, de modo excepcional, permite la extinción de la deuda tributaria. Esencialmente, busca prevenir que las obligaciones fiscales perduren de manera indefinida, otorgando certeza a las diversas relaciones que pueden presentarse entre los contribuyentes y el Estado, procurando además la eficiencia administrativa.

SEGUNDA. En la actualidad, conforme lo dispone el artículo 146 del CFF, son dos los plazos por los que puede configurarse la prescripción fiscal: un plazo general de 5 años y otro especial de 10 años. Adicionalmente, para verificar su actualización cobran gran relevancia los conceptos de interrupción y suspensión, pues estos pueden llegar a influir de maneras muy diferentes en el cómputo del plazo de la prescripción, y aunque a primera vista estos términos puedan parecer de fácil comprensión, la realidad demuestra lo contrario. En la práctica, la confusión de estos términos, como se ha demostrado a lo largo de este estudio, ha conducido a la emisión de fallos judiciales equivocados, con consecuencias significativas para el patrimonio de los particulares afectados.

TERCERA. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 del CFF, el plazo de prescripción de la deuda se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, así como por el reconocimiento expreso o tácito de este último respecto a la existencia del crédito. Por otro lado, se suspende en casos donde se haya interpuesto un medio de defensa, y en particular, tratándose del juicio de nulidad, cuando se haya ordenado la suspensión del PAE, tal como lo establece el artículo 144 del mismo ordenamiento legal, o bien, existiendo o no medio de defensa, entre otros supuestos, en aquellos casos en que el contribuyente haya cambiado su domicilio fiscal sin notificar el cambio correspondiente, o cuando haya proporcionado un domicilio fiscal incorrecto.

CUARTA. La regla de la suspensión del plazo de prescripción establecida en el tercer párrafo del artículo 146 del CFF dispone que la suspensión del plazo de prescripción procede solo cuando se ordena la suspensión del PAE en los términos del numeral 144 de ese mismo Código. Por lo tanto, para determinar bajo qué circunstancias se suspende el procedimiento de ejecución, es necesaria la remisión

al contenido del artículo 144 del Código Fiscal, conforme al cual, la suspensión del procedimiento de cobro coactivo se condiciona, como regla general, a que se asegure el interés fiscal o, en su caso, se impugne el crédito y se garantice dicho interés, cuando el adeudo se controvierta a través del JCAF. De modo que, para que se suspenda el plazo de prescripción de un crédito fiscal durante el tiempo que tarde en resolverse el juicio de nulidad, desde su inicio hasta su resolución, es imprescindible cumplir con dos condiciones: la impugnación del crédito y la garantía del interés fiscal. Lo anterior, a fin de que el procedimiento de ejecución forzosa quede suspendido, pues en caso contrario, el plazo de prescripción no se detendrá y seguirá su trayecto.

QUINTA. La prescripción solo se materializa cuando el Fisco, teniendo la plena capacidad de ejercer su poder de coacción económica, opta por no hacer uso de ella dentro del periodo concedido por la normativa vigente. Así, en escenarios donde existan impedimentos legales que limiten sus facultades de ejecución, no procede atribuir responsabilidad a la autoridad fiscal por abstenerse de efectuar la recaudación forzosa de la cantidad adeudada. Por ende, esta figura jurídica se erige principalmente como una sanción hacia la autoridad por la falta de acción en el ejercicio de sus facultades de cobro, dentro del tiempo definido por la ley, respecto de los créditos a su favor.

SEXTA. Como se ha destacado en este análisis, la omisión en el pago de un crédito fiscal dentro de los plazos legales lo convierte en exigible. De esta manera, si el contribuyente no efectúa el pago de manera voluntaria, o decide impugnar la legalidad del mismo sin haber garantizado el interés fiscal, la autoridad hacendaria está facultada para exigir el pago del crédito una vez que este sea exigible, incluso en contra de la voluntad del deudor, sin requerir la aprobación o intervención de otras autoridades, incluida la judicial. En consecuencia, ante este escenario, la autoridad fiscal puede ejercer sus facultades de cobro a través de una serie de actos administrativos que conforman el PAE, sin necesidad del consentimiento del deudor. Sin embargo, es posible solicitar la suspensión del procedimiento de ejecución, opción claramente contemplada en el primer párrafo del artículo 144 del CFF, numeral al que expresamente nos remite el tercer párrafo del artículo 146 del mismo Código. No obstante, para que esta suspensión sea viable, es indispensable garantizar el interés fiscal correspondiente.

SÉPTIMA. El PAE permite a la autoridad hacendaria efectuar el cobro forzoso del adeudo tributario una vez que este ha alcanzado su etapa de exigibilidad y es iniciado con el objetivo de recuperar el importe de la deuda y sus accesorios, o bien, para proteger el interés fiscal respectivo.

OCTAVA. El juicio de nulidad o contencioso administrativo, por su parte, no busca recuperar el importe del adeudo ni mucho menos obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado, sino someter a revisión de un órgano jurisdiccional imparcial la determinación de la deuda tributaria cuando esta se considera desproporcionada, arbitraria o de injusticia manifiesta. Pues cabe advertir que este medio de defensa, por regla general, no genera efectos suspensivos, lo que permite al acreedor continuar con el procedimiento de cobro coactivo del crédito fiscal en disputa, a menos que se ordene la suspensión del PAE, sea por la Administración Tributaria o por el propio TFJA, previa garantía del interés fiscal correspondiente constituida ante la autoridad exactora.

NOVENA. Si, como se ha demostrado, por regla general, el juicio de nulidad no posee efectos suspensivos, esto implica que, salvo en su modalidad de resolución exclusiva de fondo, de la cual, debe destacarse, no hizo referencia el PR.A.CN. al emitir su fallo en la contradicción de criterios 73/2023 que dio origen a la tesis de jurisprudencia analizada en esta investigación, la presentación de este medio de defensa no impide que el Fisco dé inicio y continúe con el PAE hasta sus últimas consecuencias. En ese sentido, es inconcuso que, durante la tramitación del JCAF, el plazo de prescripción sigue su curso, a menos que se garantice el interés fiscal y, en consecuencia, se ordene la suspensión del procedimiento de ejecución.

DÉCIMA. Si bien no fue materia de la contradicción de criterios 73/2023 analizada, conviene aportar a este estudio que el juicio de resolución exclusiva de fondo ofrece la ventaja de que, una vez admitida la demanda, el Magistrado encargado del caso puede dictar la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada. Esta medida cautelar se concede sin necesidad de presentar garantías que cubran el interés fiscal, manteniéndose vigente hasta la emisión de una sentencia definitiva en el juicio. Así, esta modalidad del JCAF constituye la excepción a la regla general, ya que, bajo cualquier otra alternativa, para lograr la suspensión del plazo de prescripción, es indispensable la emisión formal de la suspensión del PAE mediante el aseguramiento del interés fiscal.

UNDÉCIMA. Conforme a la exposición doctrinal, histórico-legislativa y judicial realizada a lo largo de este estudio, consideramos que el análisis efectuado por el PR.A.CN. para el pronunciamiento de la Ejecutoria que resolvió la contradicción de criterios 73/2023 y dio origen a la tesis de jurisprudencia PR.A.CN. J/47 A (11a.), es ejemplar y, como se anticipó, se erige como un referente indispensable para la resolución de futuras controversias relacionadas con la suspensión del plazo de prescripción. La conclusión alcanzada, en el sentido de que la sola promoción del JCAF no es suficiente para suspender el plazo de prescripción de los créditos fiscales, además de confirmar la premisa enunciada desde el principio de esta

investigación, en nuestra opinión, encuentra su fundamento principal en el análisis de la regla de suspensión del plazo de prescripción establecida en el tercer párrafo del artículo 146 del CFF, misma a la que ya hemos hecho referencia en el cuarto numeral de este apartado, así como en la observancia al principio de seguridad jurídica. Por tanto, como oportunamente se mencionó, consideramos que el estudio realizado por el PR.A.CN., fundamentalmente, se sustentó en la interpretación de las Reglas y Principios de Derecho que son aplicables a la suspensión del periodo de prescripción de los créditos fiscales, exclusivamente en el contexto de la promoción del JCAF.

DUODÉCIMA. Desde nuestro punto de vista, quizá para enriquecer aún más el análisis llevado a cabo por el PR.A.CN., habría resultado interesante, como en su momento lo expresó mediante la formulación de su voto particular la magistrada Rosa Elena González Tirado, ahondar más sobre la exigibilidad del crédito fiscal a fin de definir con mayor precisión el momento a partir del cual se torna cobrable la deuda tributaria. Además, partiendo de este último concepto, se podría haber delimitado su distinción con la firmeza del crédito fiscal, pues aunque coincidimos en que estos términos no eran puntos que se hubieran tratado en las resoluciones que generaron la denuncia de contradicción de criterios 73/2023, lo cierto es que al igual que las figuras de la interrupción y la suspensión del plazo de prescripción, como se vio en el análisis de los criterios considerados al analizar la problemática planteada, particularmente en la contradicción de criterios 11/99 resuelta por la Segunda Sala de la SCJN, tienden a confundirse en la práctica, lo que puede derivar en resoluciones sumamente injustas y lesivas para los particulares que resienten sus efectos.

BIBLIOGRAFÍA

I. Legislación consultada disponible en <https://www.diputados.gob.mx>:

- Código Civil Federal.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

II. Obras consultadas:

ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. (Coord.) *"Manual de Derecho Tributario"*. México, Porrúa, 2005.

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *"Derecho Fiscal"*. 19a. ed. México, Themis, Colección Textos Universitarios, 2005.

CONTRERAS Bustamante, Raúl [et al.]. (Coords.) *"Derecho Procesal Administrativo Mexicano"*. México, Facultad de Derecho UNAM/Tirant lo Blanch, 2023.

CONTRERAS Bustamante, Raúl y DE LA FUENTE, Rodríguez, Jesús. (Coords.) *"Diccionario Jurídico"*. 2a. ed. México, Facultad de Derecho UNAM/Tirant lo Blanch, 2023.

CORTINA Gutiérrez, Alfonso. *"Ciencia Financiera y Derecho Tributario"*. México, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos Volumen I, 1981.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *"Principios de Derecho Tributario"*. 4a. ed. México, Limusa, 2004.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. *"Derecho Financiero Mexicano"*. 25a. ed. México, Porrúa, 2003.

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *"Derecho Fiscal"*. México, McGraw-Hill, 1998.

- GONZÁLEZ Aparicio, Marta. *"La Prescripción de la Deuda Tributaria"*. Valencia España, Tirant lo Blanch, 2020.
- JIMÉNEZ González, Antonio. *"Lecciones de Derecho Tributario"*. 9a. ed. México, Thomson, 2004.
- MABARAK Cerecedo, Doricela. *"Derecho Financiero Público"*. 2a. ed. México, McGraw-Hill, 2000.
- MARGÁIN Manautou, Emilio. *"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"*. 11a. ed. México, Porrúa, 1997.
- NIETO Martínez, Gerardo y ZENTENO García, Gil Alonso. (Coords.) *"Prácticum. Controversia Fiscal."*. México, Dofiscal/Basham/Thomson Reuters, 2022.
- OROZCO Felgueres, Carlos. (Coord.) *"Los Derechos de los Contribuyentes"*. México, Dofiscal/Thomson Reuters, 2022.
- QUINTANA Valtierra, Jesús y ROJAS Yáñez, Jorge. *"Derecho Tributario Mexicano"*. 4a. ed. México, Trillas, 1999.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *"Diccionario de la Lengua Española"*. 22a ed. Madrid España, Espasa, 2001.
- RICO Álvarez, Fausto y GARZA Bandala, Patricio. *"Teoría General de las Obligaciones"*. 2a. ed. México, Porrúa, 2006.
- RÍOS Granados, Gabriela. (Coord. a) *"Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Tomo II, P-Z"*. México, IJUNAM/Porrúa, 2007.
- RÍOS Granados, Gabriela. (Coord. a) *"Manual de Derecho Fiscal"*. México, IJUNAM, 2020.
- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *"Derecho Fiscal"*. 2a. ed. México, Oxford University Press, Colección Textos Jurídicos Universitarios, 1998.
- RODRÍGUEZ Mejía, Gregorio. *"Teoría General de las Contribuciones"*. México, IJUNAM/Porrúa, 1994.
- SÁNCHEZ Gómez, Narciso. *"Derecho Fiscal Mexicano"*. 4a. ed. México, Porrúa, 2004.

SÁNCHEZ Pichardo, Alberto Cándido. *"Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa"*. 9a. ed. México, Porrúa, 2010.

SÁNCHEZ Piña, José de Jesús. *"Nociones de Derecho Fiscal"*. 8a. ed. México, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, S.A. de C.V., 2006.

SOBERANES Fernández, José Luis (Coord.). *"Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, I-P"*. 3a. ed. México, IJUNAM/Porrúa, 2022.

VEGA Herrero, Manuela. *"La Prescripción de la Obligación Tributaria"*. Valladolid España, Lex Nova, 1990.

III. Otras fuentes consultadas:

- Jurisprudencias, Precedentes y Tesis consultadas en <https://sjf.scjn.gob.mx>.
- Ejecutorias en <https://www.scjn.gob.mx>.