

CAPITULO IV.

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

4.1. Presentación. 4.2. Definición de Obligación Tributaria y Relación Jurídica Tributaria. 4.3. Fundamento de la Obligación Tributaria. 4.4. Elementos de la Obligación Tributaria. 4.5. Sujeto Activo de la Obligación Tributaria. 4.6. Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria. 4.7. Objeto de la Obligación Tributaria. 4.8. Hecho Imponible. 4.9. Nacimiento de la Obligación Tributaria. 4.10. La Base Gravable. 4.11. Determinación de la Obligación Tributaria. 4.12. Extinción de la Obligación Tributaria. 4.13. El Pago. 4.14. La Condonación. 4.15. La Prescripción. 4.16. La Compensación. 4.17. La Caducidad. 4.18. Otras Formas de Extinción de la Obligación Tributaria. 3.19. Las Exenciones.

3.1 Presentación.

Una vez analizados el principio de legalidad y el reglamento como figuras importantes para el análisis de la constitucionalidad de los pagos por medios electrónicos y con el objeto de dejar clara la implicación que tiene la obligación de contribuir al gasto público así como su forma de cumplir con esta imposición mediante el uso de medios electrónicos, resulta oportuno analizar a la relación jurídica entre el estado y el

contribuyente, para estar en posibilidad de definir e identificar los elementos que intervienen en las obligaciones que tiene el contribuyente en materia fiscal, toda vez que de la obligación tributaria principal de contribuir al gasto público, se desprende la presentación de declaraciones por medios electrónicos para la extinción de dicha obligación.

El objeto del presente capítulo radica en definir la obligación tributaria nacida en el artículo 31 fracción IV, sus elementos, nacimiento, determinación y formas de extinción. Dentro de las formas de extinción de las obligaciones fiscales debe determinarse una época y forma de pago, que las disposiciones fiscales señalan para el cumplimiento del tributo.

La relación jurídica Estado-Contribuyentes, en materia fiscal es una relación jurídica que tiene inmersa una obligación. Este apartado se analizará la obligación tributaria u obligación fiscal además de la diferencia entre esta última y la relación jurídica tributaria.

Cabe hacer mención que las leyes fiscales no solamente regulan la cantidad de dinero que el contribuyente deberá entregar al estado para contribuir a los gastos públicos, sino que prevén la cantidad que el estado podrá exigir coactivamente en caso de falta de pago oportuno, así como otras obligaciones que sean propias del contribuyente en materia fiscal como de terceros.

La obligación tributaria se materializa en el vínculo jurídico entre un acreedor que tiene derecho a exigir el impuesto y un deudor en quien recae la obligación del pago es decir tiene obligación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar. Sergio Francisco de la

Garza¹⁰¹ considera que esta relación jurídica en una forma amplia se concibe como relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias, toda vez que las primeras hacen referencia a la obligación de pago de cualquier prestación al Estado y en la segunda son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos que son impuesto, derechos y las contribuciones especiales.

Algunos autores definen a la obligación fiscal cuyo objeto es un dar es conocida como obligación fiscal sustantiva y la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un no tolerar la llamamos obligación fiscal formal.

Dentro la obligación tributaria encuentra principalmente a dos sujetos como ya lo hemos mencionado, el sujeto activo que es el que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, facultad concedida en los preceptos jurídicos aplicables y un deudor o sujeto pasivo.

En forma amplia podemos referirnos al estado como sujeto activo de la relación tributaria, sin embargo son tres los sujetos activos conforme al marco constitucional mexicano según dispone el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Federal y son: la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios; ahora bien, el deudor es el sujeto pasivo de esa relación tributaria que identificamos como persona física o moral mexicana o extranjera cuya situación jurídica coincide con el hecho que genera el gravamen, por actividades diversas como la percepción de utilidades, sueldos, honorarios, premios, una herencia o cualquier otro ingreso proveniente del capital, del trabajo o de al

¹⁰¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.* p. 451.

combinación de ambos, por medio de las cuales queda configurada la esencia de la obligación tributaria.

La Base imponible juega un papel muy importante en la obligación tributaria puesto que su nacimiento se da al realizarse el hecho imponible, lo cual, provoca la necesidad de determinar la cuantía de aquello sobre lo que se hará el pago, por ello se hace presente la existencia de una base.

4.2 Definición de Obligación Tributaria y Relación Jurídica Tributaria.

Margain Manatou define la obligación tributaria de la siguiente manera:

“...el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”¹⁰²

El tratadista Giuliani Funrouge con respecto al concepto de obligación tributaria en análisis lo define de la manera que a continuación se transcribe:

“El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado

¹⁰² MARAGAIN MANATOU, Emilio; *op. cit.* p. 226.

en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.

Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud de cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse recursos precunarios”¹⁰³

“Manuel de Juano define a la obligación tributaria, diciendo que constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio”¹⁰⁴.

Con respecto a la Relación Jurídica Tributaria, Sergio Francisco de la Garza¹⁰⁵ sostiene que de la realización del presupuesto legal o hecho imponible, es decir el hecho previsto por las leyes que genera el gravamen, surge una relación jurídica que tiene la

¹⁰³ GIULLIANI FUNROUGE, Carlos M.; *Derecho Financiero*, Volumen I, Tercer Edición, Ed. Depalma. Buenos Aires, 1976. p. 349.

¹⁰⁴ DE JUANO, Manuel; Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina, 1969 p. 244 citado por SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *op. cit.* p.336.

¹⁰⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *op. cit.* p 446

naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que viene a ser la prestación del tributo. El autor anteriormente citado¹⁰⁶, a la relación, por su naturaleza de obligación la denomina relación tributaria sustantiva y la define como aquella por virtud de la cual el acreedor tributario tiene derecho a exigir al deudor principal o a los responsables del pago del tributo, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie. Las relaciones tributarias formales las define como aquellas cuyo contenido son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar y deben estar relacionadas con una obligación fiscal o tributaria sustantiva.

Por lo anterior Sergio Francisco de la Garza concibe a la relación jurídica tributaria y a la obligación tributaria como dos elementos unidos, toda vez que si bien existe la obligación de la prestación de dar cuyo contenido es el pago, también existe una relación entre el sujeto activo y pasivo con respecto de esa obligación. También el autor en cita considera otras relaciones tributarias cuyo contenido no es solamente la obligación de pago pero están vinculadas con este y estas son aquellas relaciones tributarias cuyo contenido son prestaciones de hacer de tolerar o de no hacer y a esas relaciones u obligaciones las llama formales.

Margain Manatou¹⁰⁷ afirma que es erróneo atribuirles el mismo significado a la obligación tributaria y a la relación jurídico tributaria, puesto que puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de una obligación. Tal es el caso de

¹⁰⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *op. cit.* pp. 457.

¹⁰⁷ MARGAIN MANATOU, Emilio; *op. cit.* p 267.

una persona que al dedicarse a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, provoca el surgimiento de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario, toda vez que se deben una y otra parte una serie de obligaciones sin que sea obstáculo el que el particular caiga en el supuesto de ley que provoca el nacimiento de la obligación tributaria en el sin embargo, si la persona al término de 5 años clausura su negocio por haber tenido pérdidas sin que haya tenido ganancia alguna en ningún ejercicio, entonces nunca tuvo la obligación de dar una prestación al Estado por no haber coincidido nunca con la situación jurídica prevista por la ley para el nacimiento de dicha obligación.

Narciso Sánchez Gómez define por separado a la obligación tributaria y a la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo por la citada obligación, por lo que define a la relación jurídica tributaria de la siguiente manera:

“La relación jurídico tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.”¹⁰⁸

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez también establece la diferencia entre ambos conceptos y expone lo siguiente:

¹⁰⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *op. cit.* p. 341.

“La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”¹⁰⁹

Por tanto la obligación tributaria consiste en aquel deber jurídico que tiene una persona ya sea física o moral de contribuir al gasto público al caer en el presupuesto de hecho o hipótesis contemplada en la ley que da nacimiento al tributo de la manera proporcional y equitativa. La obligación tributaria es una obligación de dar, consistente en una prestación pecuniaria o en especie al estado para el gasto público.

La relación jurídica tributaria es el vínculo entre el Estado y el ciudadano, dónde se busca el acatamiento de la norma jurídica fiscal, que obliga a un hacer, no hacer o tolerar y que tiene relación directa con la obligación tributaria pero dónde no forzosamente debe entregarse una cantidad de dinero al fisco pues como puede dar nacimiento a una obligación tributaria, también la puede modificar, extinguir y transmitir,

4.3 Fundamento de la Obligación Tributaria.

El fundamento de la obligación tributaria la encontramos en la ley, puesto que el artículo 31 de Fracción IV de la Constitución así lo dispone al consagrar el principio de

¹⁰⁹ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; *Principios de Derecho Tributario*, Tercera Edición, Editorial Limusa México, 2001.

legalidad tributaria¹¹⁰. Por lo anterior es que las obligaciones fiscales tienen el carácter de obligaciones ex-lege, “en cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho o fenómeno que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto”¹¹¹.

Pero la razón de fondo es el gasto público, traducible en los servicios que el estado presta a sus ciudadanos, sin embargo Ernesto Flores Zavala¹¹² va más allá y desecha este punto de vista junto con el de Grizioti¹¹³ que considera como fundamento los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado.

En efecto para Flores Zavala el único fundamento de la obligación tributaria o razón de fondo para crear leyes que obliguen al pago del tributo es el gasto público traducible en las tareas que el Estado tiene a su cargo, es decir atribuciones que la colectividad le ha impuesto, por lo que necesita medios económicos para realizarlas. Estas tareas o atribuciones dependen en cierta manera del pensamiento político dominante en la colectividad.

Este razonamiento del autor anteriormente citado me parece razonable pues el Estado no solo presta servicios públicos, pues existen actividades desarrolladas por el Estado que no tienen ese carácter.

¹¹⁰ Supra pp. 8.

¹¹¹ FLORES ZAVALA ERNESTO; *op. cit.* 455.

¹¹² Idem. p135.

¹¹³ Ibidem.

4.4 Elementos de la Obligación Tributaria.

Los elementos que componen a la obligación tributaria son:

Sujeto activo: que siempre es el estado.

Sujeto pasivo o terceros: que son los contribuyentes.

El objeto: es la prestación pecuniaria eventualmente en especie.

3.5 Sujeto Activo de la Obligación Tributaria.

Como ya hemos mencionado, en la obligación tributaria existen dos sujetos que son el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El estado es el sujeto activo de la relación tributaria y es el acreedor del impuesto a que esta obligado a pagar el sujeto pasivo. Por tanto el Estado esta facultado para establecer el impuesto que deberá pagar el contribuyente y realizar actividades tendientes al cobro.

Con respecto al establecimiento del impuesto, cabe hacer mención que un impuesto solamente tiene validez cuando se establece en una ley. Por lo tanto, el establecimiento del impuesto le corresponde únicamente al Poder Legislativo Federal (Congreso de la Unión) y Local (legislaturas de las Entidades Federativas y del Distrito Federal).

Con respecto al cobro podemos mencionar que del estudio del artículo 31, fracción IV, constitucional, los entes del Estado facultados para exigir el cobro de los impuestos son la Federación, las entidades federativas, el Distrito Federal y los municipios.

Ahora bien el artículo 31 Fracción IV de la Constitución deja claro que el sujeto activo se divide en tres: la Federación, los Estados y los Municipios.

Tanto la Federación como los Estados están facultados para establecer y exigir los impuestos necesarios para el gasto público, toda vez que los municipios recaudan impuestos, pues corresponde a las legislaturas de los Estados, según lo establece el artículo 115 Constitucional en su fracción IV.

Por lo anterior cabe mencionar como Flores Zavala¹¹⁴ lo señala, que tanto la Federación como los Estados tienen soberanía tributaria plena y los municipios tienen soberanía tributaria subordinada a la de las entidades Federativas.

Los órganos facultados por el sujeto activo son los facultados por las leyes fiscales expedidas como lo es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, Ley de Servicio de Administración Tributaria, así como la Ley del Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Estos órganos en materia Federal son:

¹¹⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto; *op. cit.* p 55.

- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público que es el órgano encargado de recaudar las contribuciones federales a través de su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria que tiene el carácter de autoridad fiscal y que además de recaudar tiene otras atribuciones como la determinación y liquidación tanto de impuestos como de contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios aplicando la legislación fiscal y aduanera.
- El Instituto Mexicano del Seguro Social, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas obrero patronales y trabajadores, que le corresponden, así como las cuotas para el sistema de Ahorro para el retiro, a cargo de los patrones.
- El Instituto Nacional de la Vivienda para los trabajadores, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por sus patrones.
- El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los trabajadores del Estado por conducto de la tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los trabajadores del citado Instituto, que le corresponden.
- El instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los militares, que le corresponden.

Las obligaciones del Sujeto Activo de la relación tributaria radica en la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones por conducto de sus órganos debidamente facultados para ello.

No obstante lo anterior también deben cumplir con otras obligaciones complementarias, como son la de control, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, las cuales incluyen las del Registro Federal de Contribuyentes y las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales, previstas en el Código Fiscal de la Federación.

4.6 Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral sobre la cual recae la obligación de pago de una prestación determinada al Estado. De acuerdo con la opinión de Flores Zavala¹¹⁵, una persona esta obligada al pago, es decir, es sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando su situación coincide con la que la ley señala como hecho generador de la prestación que el Estado tiene derecho a percibir, es decir, el individuo realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el tributo, así como al individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.

¹¹⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto; *op. cit.* p 55.

Cabe mencionar que la obligación principal es el pago del impuesto y esta es la obligación principal. Otras obligaciones secundarias que surgen de la relación jurídico tributaria son:

- a) De hacer.- Por ejemplo la presentación de declaraciones, llevar libros de contabilidad y expedición de comprobantes como lo dispone el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 28, 29, 30 y 31.
- b) De no hacer.- Por ejemplo, introducir o extraer mercancía del país sin el pago del impuesto respectivo, introducir mercancías de tráfico prohibido y proporcionar datos falsos al registro del Registro Federal de Contribuyentes previstos en los artículos 102, 105 fracción IV y artículo 110 fracción II.
- c) De tolerar.- Como permitir las prácticas de visitas de inspección de libros, locales, documentos de propiedad del causante en ejercicio de las facultades de comprobación previstas en los artículos 41, 42 y 42-A del Código Fiscal de la Federación.

Ernesto Flores Zavala¹¹⁶ especifica que existen ocasiones en que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero sí las secundarias; esto acontece cuando la situación de un individuo se encuentra prevista en la ley, sin embargo no se realiza el hecho generador del tributo, por lo que si bien el sujeto pasivo encuadra en un supuesto ley con respecto de aquel que le obliga al pago, lo cierto es que no nació la obligación de pago. Como ejemplo podemos mencionar el cálculo del impuesto sobre la renta, puesto que, para calcular el resultado fiscal al cual se le aplicará la tasa del impuesto, es necesario que a la utilidad

¹¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto; *op. cit.* p. 59.

fiscal del ejercicio se le disminuyan las perdidas, en este sentido si las perdidas son mayores a la utilidad fiscal el resultado fiscal reflejará que no ha obtenido ingreso suficiente que pueda ser gravado, sin embargo, tendrá la obligación de presentar su declaración anual conforme a las disposiciones de la ley del Impuesto sobre la Renta como cualquier otro contribuyente.

Narciso Sánchez Gómez define a las terceras personas como aquellas que pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria y que no tienen la obligación principal solo las secundarias, de la manera que a continuación se transcribe:

“Obligaciones de terceros, son las que corresponden a las personas físicas y morales que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal o directo ya sea voluntariamente o por mandato legal y que por lo tanto deben de colaborar con la Hacienda Pública para determinar, retener y enterar el importe de una contribución, en observancia de las prestaciones normativas en al materia.”¹¹⁷

Como obligaciones secundarias por parte de los terceros se entienden que son las mismas que ya fueron mencionadas anteriormente.

¹¹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *op. cit.* 378-380

La doctrina a tomado en cuenta diferentes clasificaciones con respecto a los sujetos pasivos de la relación tributaria al respecto Narciso Sánchez Gómez ¹¹⁸ clasifica a los sujetos pasivos en cuatro siguiendo la tradición doctrinal mexicana. Estos son:

1.- Sujeto pasivo principal.- Aquella persona física o moral nacional o extranjera sobre la cual recae el deber contributivo por estar obligado y lleva directamente acabo el hecho y se encuentra en la situación jurídica de hecho que genera el tributo por ello tiene la responsabilidad principal.

2.- Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria.- Es aquella persona física o moral, nacional o extranjera que en virtud de haber establecido una relación jurídica con el sujeto pasivo principal, adquiere concomitantemente la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente la norma jurídica. Los sujetos pasivos con responsabilidad solidaria se encuentran previstos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

3.- Sujetos pasivos con responsabilidad sustituta.- Es aquella persona, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe, con respecto de un acto jurídico generador del tributo a los que la ley hacer responsables del pago bajo determinadas circunstancias, como es el caso de los retenedores o de las personas a las que les imponga la ley la obligación de recaudar contribuciones a cargo del sujeto pasivo principal, como son los fedatarios o funcionarios públicos que actúan por receptoría, que

¹¹⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, *op. cit.* p.369-374

deben hacer certificaciones de documentos, expedir constancias o registrar un acto jurídico. La obligación por sustitución se hace presente cuando el funcionario público, fedatario, o el articular de que se trate, no se cerciora del cálculo y del pago correcto del impuesto y por lo tanto debe responder por el gravamen hasta por el monto del mismo en nombre del deudor principal.

4.- Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva.- Dicha responsabilidad se presenta cuando el adquirente de un bien ó de una negociación debe responder por disposición de la ley del monto de un gravamen, como sujeto pasivo obligado directamente al pago del mismo, por haber dejado insoluto su pago por el propietario anterior, que no pago en tiempo ese deber a contribuir.

En opinión de Mayolo Sánchez Hernández¹¹⁹, la calidad de sujeto pasivo puede recaer en:

- Una persona física.
- Una persona moral privada, como son las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles constituidas de conformidad con las leyes del país en donde tengan su domicilio social.
- Organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia; verbigracia, PEMEX e IMSS.

¹¹⁹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. Seunda edición. Editorial Porrúa. México, 1988, pp 200 y 201.

- La Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios cuando actúan como sujetos de derecho privado. Cuando actúan en ejercicio de sus funciones de derecho público, serán sujetos cuando así lo dispongan las leyes especiales.
- Las agrupaciones sin personalidad jurídica propia. Se asimilan a personas morales privadas. Por ejemplo, una sociedad de hecho (sociedad irregular).
- Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano.

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se consideran sujetos pasivos, de acuerdo con el artículo 1 de la LISR, las personas físicas y morales que tengan el carácter de:

a) Residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

b) Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

c) Residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

4.7 Objeto de la obligación tributaria.

El objeto de la obligación tributaria consiste en dar la prestación que tiene derecho a percibir el estado cuando dicho deber nace, es decir cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador del impuesto.

Refugio de Jesús Fernández¹²⁰ y Rodríguez Lobato¹²¹ coinciden en definir al objeto del impuesto como un deber de dar que se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de derecho público.

4.8 El Hecho Imponible.

El hecho imponible¹²² precisa el objeto del tributo y provoca el nacimiento de la obligación tributaria el término “hecho imponible” fue acuñado por el argentino Dino Jarach, quien sobre la denominación empleada comenta lo siguiente:

“... hecho imponible es una expresión sintética, y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; que habla de

¹²⁰ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús; *op. cit.* p 225.

¹²¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; *op. cit.* p. 111

¹²² En México, la referencia al hecho imponible se encuentra en la fracción I del artículo 2 del CFF, al utilizar la expresión “situación jurídica o de hecho”.

“imponible” y el adjetivo con la terminación “ble” indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es “imponible”, sino “impuesto”. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Está gravado. A pesar de sus imperfecciones, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del Derecho Penal que, estructuralmente, es muy parecida a la nuestra. En el Derecho Penal se habla, en efecto, de hecho punible, donde el adjetivo “punible” es mucho más exacto que en materia de derecho tributario; allí no debe estar necesariamente sujeto al castigo, porque ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras que en nuestra materia es ineludible la consecuencia jurídica del hecho o sea la obligación. Pero existe una analogía que permite adoptar las palabras “hecho imponible” en vez de “punible”. Esta terminología tiene otra ventaja: señala que este hecho o este conjunto de hechos definidos por la ley en todos sus aspectos objetivos y subjetivos, constituyen formalmente considerados desde el punto de vista de la obligación tributaria que va a nacer de ellos un hecho y no un acto”.¹²³

¹²³ JARACH, Dino; El hecho imponible, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A. Buenos Aires, 1943. citado por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. cit.*, pp. 115 y 116.

El término hecho imponible también es denominado como presupuesto de hecho. Al respecto, el alemán Albert Hensel opina lo siguiente:

“...el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado.”¹²⁴

Fernando Sáinz de Bujanda define al hecho imponible como “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”, así como “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”¹²⁵.

No se debe confundir el hecho imponible o presupuesto de hecho con el hecho generador puesto que el hecho generador es “el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la

¹²⁴ HENSEL, Albert; *Diritto Tributario; Milano*, 1956, p. 721. Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. cit.*, p. 410.

¹²⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*; Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Vol. XV. Num. 60. Citado por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; *Op. cit.*, p. 115.

hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario”¹²⁶, a diferencia del hecho imponible, el cual es una construcción hipotética que sólo cuenta con una existencia ideal en la norma tributaria.

Con el objeto de dejar claro las diferencias entre el hecho imponible y hecho generador Ataliba¹²⁷ elabora un cuadro en el que medularmente se expresa lo siguiente:

- El Presupuesto de hecho es una descripción genérica de un hecho en una ley en tanto que el hecho generador es el hecho concretamente ocurrido en el mundo fáctico, por lo que es tangible.
- En el Presupuesto de hecho hay una designación de un sujeto activo y en el presupuesto de hecho este sujeto activo ya está determinado.
- En el presupuesto de hecho existe un criterio genérico para la identificación del sujeto pasivo, así como un criterio de fijación del momento en que este se configura mientras que en el hecho generador el sujeto pasivo ya está determinado y se da la realización en un momento determinado.
- En el hecho imponible existe una eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar, mientras en el hecho generador existe un modo y lugar determinado.

¹²⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. cit.*, p. 115.

¹²⁷ ATALIBA, Geraldo; *Hipotesis de Incidencia Tributaria*, Segunda Edición, Sao Paulo, 1975. citado por De la Garza, Sergio Francisco. *Op. cit.*, p. 413.

- En el hecho imponible hay un criterio genérico de medida y en el hecho generador se da una medida determinada.

4.9. Nacimiento de la obligación tributaria.

Como se mencionó anteriormente el hecho imponible juega un papel muy importante en el nacimiento de la obligación tributaria, puesto que al momento de realizarse el presupuesto jurídico de hecho y convertirse en un hecho generador es cuando nace la obligación tributaria. Tal aseveración la constatamos en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que dispone que el momento de la acusación del impuesto es conforme se realizan las situaciones jurídicas de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes.

Quintanilla Valtierra y Rojas Yañez al respecto manifiestan los siguientes:

‘El presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia... Es definido por Sainz de Bujanda como el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria... La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo...tales como el capital, la renta y los consumos-los hechos tributariamente relevantes, como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumos de bienes o servicios, las importaciones y exportaciones de mercancía

extranjera y nacional.- Es a partir de dichas fuentes que el legislador determinará la hipótesis de incidencia, la que puede estar redactada de la siguiente forma: a) Las empresas que perciban ingresos globales por un ejercicio fiscal; b) Las personas que obtengan ingresos pro prestación de servicios profesionales.”¹²⁸

Raúl Rodríguez Lobato señala de manera clara el nacimiento de la obligación tributaria tratándose de impuestos, derechos y contribuciones especiales. El autor en cita menciona:

“Tratándose de los impuestos, la obligación tributaria nace para el contribuyente en el momento en que se realiza el hecho jurídico que la ley como su presupuesto. En cuanto a los derechos, la obligación nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla un particular.”¹²⁹

¹²⁸ QUINTANILLA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge; *Derecho Tributario Mexicano*; Editorial Trillas, México, 1977, p. 92 y 93.

¹²⁹ RODRÍGUEZ LOBATO Raúl; *op. cit.* p. 120.

García Mullin¹³⁰ resalta la importancia que tiene el momento del nacimiento de la obligación tributaria pues distingue el momento en que se origina la obligación y otros en los que se originan deberes tributarios de carácter formal como la presentación de declaraciones. Por lo que también ayuda a determinar la ley aplicable en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación por el particular.

4.10. La Base Gravable.

Al nacimiento de la obligación tributaria por realizarse el hecho imponible, surge la necesidad de determinar la cuantía de aquello sobre lo que se hará el pago, por ello se hace presente la existencia de una base.

Para Flores Zavala la base gravable es “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”¹³¹. No obstante lo anterior, Antonio Jiménez González define el concepto de base gravable o base imponible de la siguiente manera:

‘Está constituida por el valor o magnitud del elemento objetivo al que deberá aplicarse la alícuota para obtener el monto del impuesto a pagar. [...] Todo hecho generador debe responder a una lógica interna rigurosa, si su elemento objetivo es sintomático de capacidad contributiva a juicio del legislador, obvio que la base gravable no podrá ser otra magnitud que

¹³⁰ GARCÍA MULLIN, Roque; *El devengo en el Código Tributario*, en Revista Tributaria, Tomo II, n. 5, Montevideo, 1975 citado por DE LA GARZA Sergio Francisco; *op. cit.* p. 549.

¹³¹ Flores Zavala Ernesto; *op. cit.* p. 115.

una proporción de tal elemento objetivo. Por tanto, la base gravable deberá ser el mismo elemento objetivo, sólo que en la proporción que del mismo establezca el legislador. Una manera de quebrantar tal lógica es definiendo uno como elemento objetivo de un hecho generador y otra como la base gravable del mismo tributo”.¹³²

Como podemos constatar de la transcripción anteriormente hecha, el autor toma como sinónimos al hecho generado y al hecho imponible. Para Paredes Montiel y Rodríguez Lobato comentan que la base imponible debe ser considerada en conexión con el hecho imponible y proyectada en armonía con el principio de proporcionalidad¹³³.

4.11. Determinación de la Obligación Tributaria.

“La determinación de la obligación fiscal consiste en al constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.”¹³⁴

Giuliani Funrouge define a la determinación de la obligación tributaria “como el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del

¹³² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Op. cit.*, p. 77.

¹³³ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. cit.*, pp. 225-227.

¹³⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *op. cit.* p. 121.

presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”¹³⁵.

Margain Manatou¹³⁶ señala que debe tenerse presente que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, pues la determinación del crédito fiscal es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley, es decir la obligación nace de una ley, pero su cuantificación normalmente requiere de la determinación. En este sentido las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben de estar incorporadas en la ley no en un reglamento por lo dispuesto por el principio de legalidad tributaria.

Conforme al Derecho Fiscal de nuestro país, a la determinación de la obligación fiscal puede estar a cargo de las siguientes personas:

1.- Por los Sujetos Pasivos Principales (autodeterminación).- Dichas personas están obligadas a respetar los preceptos legales que dan nacimiento a la obligación fiscal por lo están obligados a llevar la contabilidad, expedir documentos, hacer balances, para que en forma impresa se demuestre el hecho generador y se realicen las operaciones aritméticas que conduzcan a cuantificar el porcentaje del gravamen que debe enterarse al fisco en dinero o en especie, lo cual en palabras de Narciso Sánchez Gómez “debe hacerse en la

¹³⁵ GIULIANI FUNROUGE, Carlos M.; *op. cit.* p. 364.

¹³⁶ MARGAIN MANATOU, Emilio; *op. cit.* p. 315.

fecha, período o momento estipulado en la ley sobre la materia, para que el cumplimiento de ese deber tributario se haga en su oportunidad, de manera concreta, completa y justa.”¹³⁷.

Como ejemplo de lo anterior podemos mencionar el artículo 10 de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente que dispone que “las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido la tasa del 35%” y en su último párrafo dispone que “el impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal” así como el artículo 175 de la ley en cita que dispone que “las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligados a pagar el impuesto anual mediante declaración que presentarán durante el periodo comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas”.

2.- Por los Responsables Solidarios.- Estos son terceros que actúan por receptoría sin la intervención de la autoridad fiscal. Tal es el caso previsto en el artículo 26 del Código Fiscal Federal que considera como responsables solidarios a las siguientes personas; Retenedores y recaudadores; personas que efectúen pagos provisionales por terceros; liquidadores y síndicos; Directores, gerentes generales o administrador único; etc.

3.- Por la Autoridad Fiscal.- Esta determinación es operante cuando la administración pública descubre que se ha omitido por error, ignorancia, imposibilidad física del causante o dolo al cumplimiento de la obligación fiscal. Para ello puede valerse

¹³⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *op. cit.* p.350.

de la colaboración del sujeto pasivo sobre el cual recae la obligación principal o puede valerse de terceras personas.

Esta aseveración de fundamenta sobre la base de la Facultad Reglamentaria que tiene el Ejecutivo¹³⁸ el presidente hace una delegación de facultades en los secretarios de Estado y demás servidores, facultades como la de fiscalizar y determinar contribuciones.

Tal es el caso de la Servicio de Administración Tributaria que en su artículo 7 de su ley tiene facultades concedidas como: ‘I Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable; IV Determinar liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas contribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal; VII. Vigilar y asegurar las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones’.

Entre otros artículos que sirven de fundamento para la determinación de la obligación por parte de la autoridad fiscal destacan lo siguientes:

El artículo 41 del Código Fiscal cuyo contenido dispone:

“Artículo 41.- [...]

¹³⁸ Supra. p. 84.

I.- Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsiguiente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.”

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que contiene las facultades de fiscalización, hace referencia a la determinación de contribuciones al establecer:

“**Artículo 42.-** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para...”

El artículo 48, fracción VIII del Código Fiscal Federación se refiere a: “La resolución que determine las contribuciones omitidas se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción”.

El artículo 51 del mismo Código señala que las autoridades fiscales al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución.

Otra forma de determinación consiste en el “común acuerdo entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, o por mandato de ley, en dónde el segundo se encarga de proporcionarle los datos, documentos constancias o informes pertinentes a la primera, para que llegue a concretizar el acto, operación tipo de ingresos o actividad que dio origen al tributo, para que con base en esos elementos, se finque la esencia de la base gravable, se pueda formular la liquidación de la contribución, y con ello se proceda a verificar el pago de la misma, ese tipo de medidas también se les conoce en el Derecho Fiscal con el nombre de contrato tributario”¹³⁹.

Los métodos reconocidos por la doctrina para la determinación de la obligación tributaria son los siguientes:

El Método Indiciario.- Consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, elementos documentos o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente, del objeto, ingresos o

¹³⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *op. cit.* p. 350.

acto gravado, para determinar, con mayor precisión, la capacidad contributiva del sujeto pasivo o pagador del gravamen, para que la base gravable y la liquidación del tributo estén apegada a derecho. Los métodos indiciarios más importantes son: el basado en la capacidad abstracta de producción de maquinaria y clase de materia prima a emplearse, el apoyado en giro el negocio y capital invertido, el de la teoría de los signos externos de riqueza.

Método Objetivo.- Es el método más común de los adaptados en las leyes especiales y consiste en establecer una cuota o tasa en razón del peso, medida, volumen y valor o calidad de las mercancías o bienes gravados, y no requiere grandes investigaciones para precisar la base gravable y calificar el porcentaje del impuesto a pagar, pues una vez que se especifique el hecho que dio nacimiento a la contribución se debe aplicar la cuota o tasa al porcentaje de medida, valor de bienes, operaciones o insumos gravados.

Método Declarativo.- Consiste en una manifestación formal de ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. Rodríguez Lobato lo define como:

‘El método declarativo consiste en imponer legalmente al causante a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible.’¹⁴⁰

La declaración puede ser meramente informativa; es decir, sólo presenta los datos necesarios para cuantificar la obligación fiscal u otros exigidos por la ley, o puede ser de

¹⁴⁰ RODRIGUÉZ LOBATO, Raúl; *op. cit.* p.123

pago; es decir, además de contener los datos de la informativa también contiene la cuantía de la obligación fiscal a cubrir.

Margain Manatou¹⁴¹ dice que los principales métodos declarativos son:

Declaración Jurada.- Es decir el contribuyente manifiesta que bajo juramento los datos vertidos en la declaración son ciertos.

Declaración por inspección de libros en libros.- Es el derecho a exigir a los contribuyentes la presentación de libros de contabilidad y documentos comprobatorios de las operaciones registradas.

Declaración exigida al pagador del crédito fiscal.- Este es el caso de terceros, que hacen las veces de retenedores o responsables solidarios de la obligación fiscal.

4.12. Extinción de la Obligación Tributaria.

Por extinción de la obligación tributaria entendemos la desaparición de la relación jurídica-tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo principal o responsable solidario. Es decir una vez que se ha satisfecho la conducta de hacer o de tolerar, termina la razón que le dio origen al deber contributivo, en cuanto quedan fehacientemente cumplidas las pretensiones del fisco, logrando el entero de una prestación contributiva.

¹⁴¹ MARGAIN MANATOU, Emilio; *op. cit.* p. 234

Por ello la persona Moral o Física que se encontraba obligada al otorgamiento de una prestación al Estado, cumple con dicho deber, mediante el pago de una cantidad específica dispuesta en las leyes, o bien que el pago sea exigido en ejercicio del poder coactivo de la Administración Pública, cuando descubra la omisión contributiva.

No obstante lo anteriores las formas de extinción de la obligación tributaria en nuestra legislación mexicana son: el pago, condonación, compensación, prescripción y caducidad.

4.13. El Pago.

El pago consiste en la entrega de la prestación debida al fisco una vez que ha nacido la obligación tributaria. El artículo 2062 del Código Civil Federal aplicable en toda la república y que es supletorio a la materia fiscal define al pago como “la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido.”

Narciso Sánchez Gómez define al pago como “la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física o moral que se encuentre comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal”¹⁴²

¹⁴² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *op. cit.* p. 391.

Margain Manatou¹⁴³ dice que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que señala la ley, el cual se establece en comodidad del causante y en atención al control que pueda tener la hacienda pública del propio causante.

Este mismo autor indica que pueden distinguirse los siguientes casos, a propósito del nacimiento y del pago de la obligación fiscal:

- a) ‘El gravamen se paga antes de que nazca la obligación fiscal. En este caso, primero se paga el futuro crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo. Por regla general esto lo encontramos establecido en aquellos impuestos que tienen como objeto mercancías de difícil control cuando han salido de su zona de producción o explotación.
- b) El Gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal. En este caso coinciden los momentos de causación y de pago, o sea, el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. La coincidencia de los dos momentos es recomendable en aquellos impuestos que gravan actos, contratos u operaciones, por los cuales la persona señalada como sujeto pasivo directo no tiene obligación de registrarse como contribuyente.
- c) El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal. En este caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga este. Esta situación es visible en aquellos tributos que gravan actividades por las cuales se sujeta a registro al

¹⁴³ MARGAIN MANATOU, Emilio; *op cit* p. 280-285

contribuyente y cuyos rendimientos serán más cuantiosos y económicos si se hace más cómodo el pago.”¹⁴⁴

El artículo 2065 del Código Civil Federal aplicable supletoriamente a la materia fiscal indica que “el pago puede ser hecho por el mismo deudor, por su representante o por cualquier otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación”. El artículo 2067 estipula que “puede hacerse igualmente por un tercero ignorándolo el deudor”.

Narciso Sánchez Gómez¹⁴⁵ al respecto opina que indiscutiblemente el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos pasivos principales y por los responsables solidarios tiene su inspiración en el Derecho Civil, incluyéndose el caso de diversas formas de garantía del interés fiscal que se encuentran en el Código Tributario Federal y en los Códigos Tributarios Federales, defiriendo con respecto a que la garantía por ser exigencia propia de los intereses públicos que deben protegerse, sobre todo para no obstaculizar el desarrollo normal de las actividades del estado.

Sergio Francisco de la Garza afirma que el objeto del pago está sujeto a los siguientes principios:

- a) ‘Principio de Identidad. - Por virtud de la cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.

¹⁴⁴ Ibidem.

¹⁴⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *op. cit.* p. 392.

- b) Principio de Integridad.- Por virtud de la cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Además todo pago extemporáneo de contribuciones propicia el nacimiento de accesorios legales, que son: multas, recargos, gastos de ejecución e indemnizaciones que también deben ser enterados conforme a la ley.
- c) Principio de Indivisibilidad.- Por virtud de la cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de un convenio expreso o por el otorgamiento de una prórroga que se autorice legalmente.”¹⁴⁶

En el Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación prevé que las contribuciones se deben de pagar en al fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas y para le caso de que haya falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso.

Al respecto resulta oportuno remitirnos al contenido del artículo 6° que preceptúa lo siguiente:

“Artículo 6. - [...]

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

¹⁴⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *op. cit.* p. 599.

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

III. (Se deroga).

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina

registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente...”

Como excepción al artículo 6º, dispone el artículo 65 del propio Código Fiscal de la Federación que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

Por otro lado el artículo 66 prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferida o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 36 meses y durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo accesorios, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago diferido o en parcialidades, exigirán se garanticen el interés fiscal. Dicha autorización terminara en el momento en que desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente; en el momento en que el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial; en el momento en el que omita el pago de las parcialidades, con sus recargos, a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que vence la parcialidad.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional y en caso de efectuarse pagos en el extranjero se podrá realizar en la moneda del país de que se trate, pero para este último efecto se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación, en el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones.

Por su importancia y directa relación con el tema de la presente tesis resulta oportuno transcribir el artículo 20 séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación que es del tenor siguiente:

“Artículo 20. - [...]

Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento de este Código. **Los contribuyentes obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, deberán efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La citada**

dependencia podrá autorizar a otros contribuyentes a efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos.”

(Lo subrayado es nuestro)

De lo anterior se desprende la obligación de presentar pagos provisionales mensuales mediante la transferencia electrónica de fondos se encuentra dispuesta en este artículo junto con el 31 del mismo Código cuyo contenido con respecto a al punto en comento es el siguiente:

“Ar tículo 31.-[...]

Los contribuyentes que estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, en lugar de utilizar las formas a que se refiere el párrafo anterior, **deberán presentar, a través de medios electrónicos, las declaraciones, o los avisos establecidos en las disposiciones fiscales que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, y cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto. Adicionalmente, los contribuyentes podrán presentar las declaraciones o avisos correspondientes en las formas aprobadas por la citada dependencia, para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que**

reciba el documento de que se trate, debiendo cumplir los requisitos que dicha Secretaría señale mediante reglas de carácter general. Los contribuyentes distintos de los anteriores podrán presentar a través de medios electrónicos declaraciones y avisos, en los casos y reuniendo los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.”

(Lo subrayado es nuestro.)

De este modo la ley impone a los medios electrónicos como idóneos para los pagos provisionales de los impuestos y delega a la Secretaria de Hacienda y crédito público la facultad de reglar en este rubro.

En caso de que no se realizare el pago de las contribuciones dentro del plazo legal establecido, el monto de las mismas se actualizará siguiendo las estipulaciones conducentes y se causarán recargos en concepto de indemnización al fisco federal, en observancia del artículo 21 del Código Tributario; así como se impondrá la sanción que correspondiente que es la multa o sanción pecuniaria por el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Mario Pugliese al respecto opina lo siguiente:

‘El pago debe efectuarse por el sujeto pasivo designado por la ley, tratándose de un deudor directo o de un responsable del tributo, y en el

segundo caso puede existir una obligación nacida simultáneamente o con posterioridad a la del deudor directo.

Quien esta legalmente obligado con otros sujetos pasivos a satisfacer un adeudo tributario, no solo tiene la obligación, sino el derecho de efectuar el pago del tributo a fin de evitar que el adeudo fiscal se agrave con multas y recargos y que en su contra se inicie un procedimiento ejecutivo de cobro. Por eso se abroga en los créditos y en los privilegios del Estado, sino también y principalmente con apoyo en las normas de Derecho Privado”.¹⁴⁷

Margain Manatou¹⁴⁸, define diversas formas de pago y estas son:

El pago liso y llano.- Es aquel que efectúa el contribuyente sin objeción alguna. Este tipo de pago puede tener dos consecuencias: el pago de lo debido y el pago de lo indebido.

El pago de lo debido.- El pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.

El pago de lo indebido.- Consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda. Los ejemplos se pueden presentar; por un lado, cuando el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero la hacer el pago a la Hacienda Pública entrega por error una cantidad mayor a la que legalmente le corresponde pagar; por otro lado, el

¹⁴⁷ PUGLIESE Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Editorial Porrúa, S. A., México 1976 citad por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *op. cit.* p.395.

¹⁴⁸ MARGAIN MANATOU, Emilio; *op. cit.* p. 282 y 283

contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error.

El pago de lo indebido también puede ser por error de hecho o de derecho. En el primer caso, el pago tiene su origen en situaciones que hacen creer al particular que es deudor del crédito fiscal que se le reclama, En el segundo caso, deriva de la interpretación errónea de la ley fiscal, tal es el caso de la persona que paga un tributo creyéndose deudor del mismo y la ley lo exime o libera de esa obligación. Pues en ambos casos surge el derecho de devolución de lo pagado indebidamente y se encuentra instituida la instancia de devolución para que opere de oficio o a gestión de parte siguiendo las prescripciones de los preceptos fiscales creados en la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

El artículo 22 del Código Fiscal obliga a las autoridades fiscales a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las demás disposiciones legales. Si no se cumpliera dicha obligación por parte del fisco, entonces este deberá pagar intereses en concepto de indemnización en términos del artículo 21 del mismo Código aplicable.

Otras formas de pago son:

El pago bajo protesta.- Es aquél que el contribuyente que inconforme respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta su adeudo. Se presenta cuando el particular intenta algún medio de defensa como el recurso administrativo o juicio de nulidad.

El pago provisional.- Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco. Generalmente se presenta por los impuestos sobre la renta, al valor agregado o sobre producción y servicios.

El pago definitivo.- Es aquel que deriva de la autodeterminación por parte del contribuyente y no esta sujeta a revisión por parte del fisco. Tal es el caso del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, los cuales son hechos después del cierre del ejercicio.

El pago de anticipos.- Es el que se hace a cuenta de una cantidad perteneciente al fisco.

El pago extemporáneo.- Es aquel que se entera fuera del plazo legal y puede asumirse en dos formas espontáneo o a requerimiento. En el primero no media algún requerimiento alguno y el contribuyente presenta su pago fuera del plazo estipulado por la ley, en el segundo, “es una consecuencia de la excitativa que hace la autoridad fiscal al contribuyente mediante un mandamiento de ejecución”¹⁴⁹.

4.14. La Condonación.

‘Jiménez González la define como una ‘Institución de raigambre civilista, se erige en el prototipo del acto de disponibilidad plena respecto

¹⁴⁹ MARGAIN MANATOU, Emilio; *op. cit.* p. 282 y 283

a los derechos de parte de su titular al grado de implicar una radical renuncia a los mismos. Como acto remisivo de la deuda se sustenta en un acto de liberalidad y por ende se está ante una decisión graciable”¹⁵⁰.

Con fundamento en el artículo 39 fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación, nos encontramos en un acto discrecional.

Tratándose de la condonación de contribuciones, la discrecionalidad radica en el juicio seguido por las autoridades fiscales cuando advierta daños a la economía en diversos sectores o zonas del país por catástrofes u otros factores. Esta potestad esta con relación a la situación política para advertir cuando es prudente llevar a acabo la misma. Ahora bien, se puede condonar una parte o la totalidad de una contribución.

En el caso de la condonación de multas, estas deben ser firmes es decir que no se hayan impugnado mediante medio de defensa alguno, este queda totalmente al arbitrio de la autoridad.

El acto condonatorio dado su naturaleza no da posibilidad alguna de que cause agravio su negativa o su concesión parcial toda vez que no significa una reducción en los bienes o en el ingreso del contribuyente.

¹⁵⁰ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio; *op. cit.* p. 284.

4.15. La prescripción.

‘La prescripción constituye una institución llamada a servir al valor seguridad jurídica, aportado sobre todo certidumbre.’¹⁵¹

Esta figura tiene efectos meramente liberatorios, pues puede liberarse del pago igual que la autoridad fiscal puede liberarse de la obligación de devolver cantidades pagadas en demasía o en forma indebida. Para ello debe cumplirse el plazo de cinco años a partir de la fecha de inicio de la exigibilidad del crédito tributario tiempo que debe computarse por días de calendario según el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo este plazo se interrumpe con cualquier gestión de cobro o la solicitud de llevar a cabo pagos en parcialidades.

Lógicamente para que la prescripción opere es necesario la existencia de una determinación del pago de la obligación en cantidad líquida.

4.16. La compensación.

Esta se encuentra prevista en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, su antecedente es civilista y opera cuando dos personas tienen simultáneamente, recíprocamente y por propio derecho los caracteres de acreedores y deudores, extinguiéndose las deudas hasta el límite menor.

¹⁵¹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio; *op. cit.* p 283 y 284.

Sin embargo, solo son compensables las deudas de créditos referibles a contribuciones pagables mediante declaración. Sólo opera tratándose de la misma contribución salvo autorización expresa, puede operar de oficio o a instancia del administrado, no son compensables deudas tributarias frente a créditos cuya devolución se haya solicitado.

4.17. La Caducidad.

‘Es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que está sujeta a suspensión. Con ella se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afecten la seguridad jurídica de los particulares, al tener certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades una vez transcurrido el término expresado en la ley.’¹⁵²

Con fundamento en los artículos 30 y 67 del Código Fiscal son dos las facultades que se extinguen con la caducidad, para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios y para imponer sanciones por infracciones en materia del entero de dichas contribuciones.

¹⁵² SÁNCHEZ CORDERO DÁVILA, Jorge A. Caducidad. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa, S. A., México, 1985, Tomo II. P. 14. citado por SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *op. cit.* p. 411.

El plazo de extinción de las facultades de la autoridad en materia fiscal es de cinco años, a partir del día siguiente a aquel en que:

- ⊗ Se haya presentado la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de declaración complementaria, el plazo se computará a partir del día siguiente a aquel en que se presentó la misma, únicamente por los conceptos modificados.
- ⊗ Se haya prestado o debió prestarse, declaración o aviso que no corresponde a contribuciones que se calculen por ejercicios.
- ⊗ Se haya cometido la infracción a las disposiciones fiscales si se trata de infracciones de carácter continuo o continuado. El plazo se computa del día siguiente a aquel en que hubiera cesado la consumación o se hubiera realizado la última conducta (continua) o de hecho (continuado).
- ⊗ A partir de cuando se causaron las contribuciones, cuando no haya obligación de pagarlas mediante declaración.
- ⊗ A partir de que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, respecto de la exigibilidad de fianzas otorgadas a favor de la Federación, y constituidas para garantizar el interés fiscal.

La caducidad se configura a partir de tres años:

- ⊗ La caducidad operara en tres años, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, tratándose de responsabilidad solidaria de síndicos y

liquidadores prevista en el artículo 26 fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

La caducidad se extenderá a 10 años:

- ⊗ Cuando los contribuyentes no hayan presentado solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes si están obligados a ello).
- ⊗ No lleven contabilidad
- ⊗ Por los ejercicios en que no se presentó alguna declaración del ejercicio.

El plazo se reducirá a cinco años, cuando el contribuyente presente la declaración omitida. Se indica en el artículo 67 del Código Fiscal, que el plazo de cinco años sumado al tiempo transcurrido entre la fecha que debió presentarse y cuando se presentó no exceda de diez años.

4.18. Otras Formas de Extinción de la Obligación Tributaria.

La cancelación.- Esta contemplada en el artículo 146-A del Código Fiscal para no exigir el pago de una obligación fiscal, cuando resulta incobrable o incosteable su requerimiento. Se considera que un crédito es incobrable o incosteable cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son completamente insolventes y es incosteable cuando su escasa cuantía es anti-económico su cobro. La cancelación o libera del cobro al sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues si un deudor deja de ser insolvente deberá cubrir su adeudo tributario.

La dación en pago.- Es de carácter civilista y consiste en que una obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa diferente a la que se le debía, pero en igualdad de valor y porcentaje a la obligación original. Ello ocurre cuando una vez embargados bienes suficientes mediante el procedimiento administrativo de ejecución, por el no pago oportuno en lugar de a la almoneda de remate, la Hacienda Pública decide adquirir en propiedad esa clase de bienes en adjudicación, como pago de finiquito de la obligación reclamada.

La Revocación.- Se refiere a la extinción de los actos administrativos mediante una resolución que dicta una autoridad administrativa competente para dejarlos sin efecto, cuando en forma injustificada o ilegal se esta requiriendo de pago de un tributo.

El aviso de baja, clausura o cierre de un negocio.- Se trata de otra forma de extinción de la obligación tributaria por que la persona moral o física a dejado de realizar el acto previsto en el presupuesto de hecho, con ello también se interrumpen sus obligaciones declarativas.

La confusión de derechos.- Surge cuando simultáneamente se reúnen en una sola persona las calidades de deudor y acreedor. Un ejemplo: Si una persona muere y no deja herederos ni existe persona alguna que tenga derecho a los bienes, el Estado heredera los bienes, sin embargo si esa persona tenia adeudos de un impuesto se entiende que por confusión de derechos quedan extintos por configurarse en la misma persona (fisco) las calidades de acreedor u deudor.

La novación fiscal.- Se trata de un acto consensual entre el fisco y el contribuyente, es decir, por medio de la novación se puede lograr el entero de una prestación impositiva que reviste el carácter de rezago, prácticamente se refiere a los adeudos causados en ejercicios anteriores y que se pacta la forma y manera de hacer su pago en ejercicios posteriores. Esta aplica a las prórrogas o el diferimiento del pago en cuestión a plazos y en parcialidades.

El convenio o concordato.- Esta figura se refiere a las facilidades otorgadas al sujeto pasivo para realizar el pago por su elevada cuantía o por su falta de determinación exacta del monto que se adeude, por lo que se celebra un convenio en respeto a los principios de proporcionalidad y equidad, lo cual en la práctica tiene relación con las prórrogas y los pagos en parcialidades.

Prestación de Servicios.- Ante la carencia de recursos por parte del sujeto pasivo, este ofrece sus servicios en asistencia técnica o profesional con el objeto de cubrir el adeudo fiscal del cual es acreedor y es entonces cuando se habla de un pago por prestación de servicios.

4.19. Las exenciones.

Narciso Sánchez Gómez opina que en el caso de las exenciones “se trata de todos aquellos supuestos previstos por la norma fiscal que quedan liberados de la obligación contributiva por razones sociales, económicas y políticas, sobre todo tienden a proteger a

las personas de bajos ingresos en dinero o en especie, o que carecen de ellos, también llevan a cabo la finalidad de impulsar actividades agrícolas, ganaderas, artesanales, industriales, prestación de servicios de diversa índole a la colectividad, o cuando se trate de bienes del Estado destinados a un servicio público, al uso común de la Federación, de la Entidades Federativas y de los Municipios; realmente se refieren a una excepción de la regla general de causación de una prestación fiscal, y deben instruirse en al legislación tributaria, para alcanzar la justicia y equidad entre población...”¹⁵³

Giuliani Funrouge, señala con respecto de las exenciones lo siguiente:

“Una consecuencia inevitable de poder gravar, es la de desgravar, de eximir de la carga tributaria...”¹⁵⁴

El tratadista Flores Zavala, manifiesta de acuerdo a lo anterior:

“La Suprema Corte dijo: la prohibición que contiene el artículo 28 Constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trate de favorecer intereses de determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio , no cuando por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda categoría de personas por medio de leyes que contienen un carácter general(Tomo XVI, Pág. 541. Prontuario, Tomo VIII Pág. 88)”

¹⁵³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *os. Cid.* p. 358

¹⁵⁴ GIULIANI FUNROGE, Carlos M.; *op. cit.* pp. 286 y 287.

‘En efecto la exención es un privilegio; es decir, una ganancia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de una obligación al conceder una exención de impuestos, significa dispensar el cumplimiento de la obligación de pagarlos. Pero ese deber de enterar contribuciones, empieza con la capacidad contributiva, de manera que si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene. La exención que otorga la ley no tiene otro valor mas que la de un reconocimiento, por parte del Estado, de la inexistencia de la obligación de pagar impuestos, por lo mismo, no es contrario al artículo 28 constitucional.’¹⁵⁵

Por tanto no obstante la prohibición del artículo 28 constitucional, en atención a los principios de proporcionalidad y equidad, son constitucionalmente válidas las exenciones por su naturaleza tendiente a proteger intereses de gran valor ya sean de tipo social y económico.

Arrijo Vizcaíno explica las razones por las cuales se hace presente la figura de la exención de la siguiente manera:

“A. De equidad, significa que la exención de impuestos opera, más que como privilegio como un instrumento de justicia social y distributiva, por

¹⁵⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto; *op. cit.* p. 192.

ello, quienes no tienen capacidad contributiva por sus bajos ingresos, escasa riqueza o por no tenerla, deben quedar liberados de la obligación contributiva y se debe tratar en igualdad de condiciones a todas aquellas personas físicas o morales que se encuentren en esa misma circunstancia.

B. Conveniencia, dentro de la variada gama de exenciones que contempla nuestra Legislación Fiscal, nos encontramos que se ha eliminado de la regla general de causación a determinados organismos, instituciones y agrupaciones que, dado el papel que desempeñan dentro de la vida social, se ha considerado conveniente no sujetarlas a cargas tributarias, dicha conveniencia puede ser de orden institucional, público o para proteger la economía de ciertos sectores de la población.

C. Razones de política económica. Mediante los llamados paquetes de estímulos fiscales encaminados a fomentar las actividades industriales mediante las exenciones, para el impulso a industrias nuevas y necesarias, la creación de nuevos polos de desarrollo, o para apoyar la agricultura, ganadería, las artesanías.”¹⁵⁶

Las características de la exención según Margain Manatou¹⁵⁷ son:

-Que es un privilegio que se otorga al sujeto de un impuesto y debe estar expresa en la ley.

¹⁵⁶ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; *op. cit.* p. 327-329.

¹⁵⁷ MARGAIN MANATOU, Emilio; *op. cit.* p. 275-277.

-Al crearse una exención su aplicación debe ser para el futuro y es indebido por parte del particular, el pretender darle efectos retroactivos para favorecer situaciones pasadas, pues ello significaría dar origen a la inseguridad jurídica o falta de firmeza en las disposiciones respectivas.

-La exención es temporal y personal, pues será de observarse mientras no se modifique la ley, en el segundo supuesto sólo favorece a la persona física o moral contemplada en la norma.

Por ello se puede concluir que las exenciones si bien para algunos autores es un privilegio, lo cierto es, que su fundamento es la justicia tributaria sobre la base de los principios de capacidad y equidad, principios contemplados en nuestra constitución junto con el de legalidad y son fundamentales para el cumplimiento de la obligación tributaria, pues las contribuciones deben ser proporcionales a la capacidad que tiene el sujeto para contribuir y debe tratarse en igualdad de condiciones a quienes se encuentren en las mismas circunstancias. En este orden de ideas, si el sujeto del impuesto por sus circunstancias económico-sociales carece de la capacidad contributiva para cumplir con la obligación fiscal, deberá estar exento del impuesto, junto con todos aquellos que estén bajo las mismas circunstancias.

La Exenciones encuentran su nacimiento en las leyes pues estas serán de acuerdo a los términos y condiciones que las leyes dispongan tal y como lo preceptúa el artículo 28 Constitucional. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente tesis de jurisprudencia:

“EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA. El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe "las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes", reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.”

Apéndice de 1995, Octava Época, Pleno, Tomo: I, parte SCJN, tesis 136, página 140.