

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Margarita PALOMINO GUERRERO¹

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *La relación jurídica tributaria.* III. *El hecho imponible y el hecho generador.* IV. *Las características de la obligación tributaria.* V. *El nacimiento y la determinación de la obligación tributaria.* VI. *El crédito fiscal.* VII. *Los accidentes en el plazo establecido para el cumplimiento de la obligación tributaria.* VIII. *Fuentes de información.*

I. INTRODUCCIÓN

La obligación² es el vínculo jurídico que constituye a los contribuyentes en la necesidad de dar o hacer, tolerar o permitir. Al respecto, autores, como Leopoldo Rolando Arreola, agregan que la obligación en materia fiscal constituye un vínculo de carácter económico, entre la persona física o moral y el Estado, y solo agregaríamos a esta afirmación que las obligaciones pueden ser materiales o formales, y estas últimas no necesariamente implican contenido económico. Porque el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos³. Basta referir que existe la obligación de presentar declaraciones informativas, o incluso la propia declaración de impuestos, pero esta, si es en ceros, es una obligación de carácter formal.

Bajo este contexto, la pregunta que de inmediato surge es, cuándo emergen y qué carácter tienen las obligaciones tributarias, y la respuesta es, la obligación es sustantiva y tiene carácter *ex lege*⁴, es decir, para que surja es indispensable que esté

¹ Doctora en Derecho y Directora del Seminario en Derecho Fiscal y Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho, UNAM.

² La obligación, del latín *obligatio-onis*, dicen las *Institutas*, es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos por la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad. *Cfr.* VV. AA., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-IJ-UNAM, 1982, t. VI, p. 287.

³ *Cfr.* Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2006, p. 92.

⁴ Está impuesta por una ley con sus características de ser general, abstracta e impersonal, a diferencia de un acto administrativo, que salvo en algunos países, como Uruguay, los retenedores pueden estar señalados en una ley o ser designados por la administración previa autorización legal, es decir, la ley delega en la Administración la designación de los agentes retenedores, lo cual, en nuestra opinión, vulnera la certeza jurídica para el contribuyente, es indispensable que los elementos esenciales, las cargas en general para este, se contengan en ley. *Cfr.* Ríos Granados, Gabriela, "La retención en el Derecho Tributario: obligación *ex lege* de los patrones", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001, pp. 217-218.

contenida la disposición en una norma con rango de ley, lo cual implica que sea producto del proceso legislativo, y si estamos refiriéndonos a obligaciones en materia de contribuciones, en México, nuestra Carta Magna establece en su Artículo 72, inciso h), que debe tener como origen la Cámara de Diputados. En cambio, cuando nos referimos a obligaciones de carácter formal, estas pueden derivar de un acto administrativo, por ejemplo, una revisión de expedición de comprobantes fiscales, incluso en nuestro sistema jurídico en el marco de la Coordinación Fiscal, podemos identificar que la obligación surge a partir de los convenios de colaboración administrativa, esto es, de la voluntad de dos diferentes niveles de gobierno se generan obligaciones para los contribuyentes. En nuestra opinión, la reserva de ley comporta, además, una reserva de competencia, por lo que solo el Poder Legislativo es quien puede regular la materia tributaria, particularmente en lo que corresponde a cargas para los contribuyentes.

Así, es importante distinguir la causa de la obligación tributaria, de la fuente de la obligación. Por lo que nos apoyaremos en lo que establece el primer párrafo del Artículo 6° del Código Federal de la Federación (CFF): “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Por tanto, la obligación debe ser identificada destacando el sujeto y el objeto de la misma. Sostenemos que en materia tributaria dicha obligación surge siempre de la ley, por lo que si nos referimos a los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), así como las que fijan las infracciones y sanciones, su aplicación es estricta.

En este contexto, el sujeto pasivo es quien está obligado, derivado de su actuar que encuadra en el supuesto normativo; esta acción que realiza el sujeto recibe el nombre de hecho generador, y al ser responsable en su acción y que la misma de manera estricta se ajusta a lo dispuesto en la ley, da lugar a que se configure su condición de sujeto pasivo frente al Estado, quien asume el carácter de sujeto activo y, por tanto, de acreedor.

Es importante señalar que la obligación de contribuir al gasto público encuentra sustento en una norma constitucional, de donde se desprende que contribuir no únicamente es pagar, porque hay muchas otras formas de colaborar con el Estado, baste referir la obligación de retener, recaudar, informar, entre otros, y por supuesto pagar las contribuciones. Por tanto, cuando con su actuar el sujeto actualiza el supuesto normativo que contiene el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual se vincula el nacimiento de la relación jurídico tributaria⁵, se hace presente el objeto de la contribución.

Así, el contenido de la norma puede ser abordado desde diferentes perspectivas, dependiendo de dónde surge y cuál es la fuente que le dio causa a lo que establece, restringe o permite. Esto solo puede ser identificable cuando se vincula el sujeto pasivo, llamado

⁵ Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, p. 65.

contribuyente, al supuesto normativo, ya que independientemente de los vínculos que pudieran establecerse con terceros y con el propio sujeto activo, lo que se evidencia es que de actualizar el hecho imponible, surge un derecho y una obligación, que respectivamente exige el sujeto activo al sujeto pasivo. Por tanto, la relación de lo que dispone el supuesto normativo genera lo que, a decir de Miguel de Jesús Alvarado y del Maestro Dino Jarach, es la *ratio* del tributo, dando pie entonces al nacimiento de la obligación tributaria, ya sea formal o material⁶.

Todo lo referido nos permite afirmar que dentro del hecho imponible se pueden contener vínculos con terceros, como son los responsables solidarios, subsidiarios o sustitutos, por lo que el hecho imponible además puede establecer paralelamente vínculos con el contribuyente, obligado principal y terceros, pero todos ellos siempre descritos de manera expresa en la ley.

II. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

En la relación jurídica tributaria, no es suficiente que la norma contemple el supuesto, es decir, el hecho imponible, se requiere que se produzca la acción –el actuar– para que nazca la obligación, por lo que solamente si este encuadra en el supuesto normativo, es en ese preciso momento que se configura la relación jurídico tributaria, por lo que “la relación jurídica que tiene por objeto el tributo, es la relación central del Derecho Tributario, es la que propiamente merece el nombre de relación jurídica tributaria”⁷.

Así, los elementos que se identifican en dicha relación son:

- a) Sujeto activo;
- b) Sujeto pasivo; y
- c) Objeto.

El sujeto activo es el Estado, pero este aún no puede exigir el cumplimiento de la obligación, porque esta nació pero se hará exigible en el momento que la autoridad determine y liquide, y de acuerdo a nuestra legislación, se deberá notificar el crédito fiscal y posteriormente esperar que transcurran 30 días⁸ para que en caso de no pago el Estado pueda, incluso de manera coercitiva, exigir el cumplimiento.

Bajo este contexto, recordemos lo que establece el Artículo 6° del CFF en su párrafo tercero: “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer

⁶ Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año III, número 8, julio de 1999, p. 32.

⁷ Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 49.

⁸ Si no se respetan estos 30 días, se estaría violentando la garantía de audiencia del gobernado y, por ende, un derecho fundamental.

la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”.

La relación jurídica tributaria surge entonces de un presupuesto de derecho que actualiza el propio gobernado, de donde nacen o emanan derechos y obligaciones para ambos sujetos, pasivo y activo, con el alcance que establece la ley, por lo que la correspondencia con el actuar o acción del gobernado es esencial para su configuración.

III. EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR

La potestad tributaria radica en el Poder Legislativo, de tal modo que la creación del hecho imponible es por excelencia la forma de manifestar y ejercer la potestad tributaria, que en nuestro sistema jurídico recae en ese Poder, específicamente en la Cámara de Diputados, quien se debe constituir como Cámara de Origen cuando se trate de contribuciones⁹. Además, este contenido normativo tiene que regirse por los principios que se establecen en el numeral 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, porque solo con todos estos elementos se puede tipificar en ley una carga a los gobernados, lo que da como resultado el hecho imponible, que evidentemente contempla cualquier manifestación de riqueza; todo acto, situación, calidad o hecho lícito que se constituye, por tanto, en el contenido normativo, siempre que no vulnere los principios constitucionales¹⁰. Así, el contribuyente está obligado a cumplir y el Estado, en su carácter de sujeto activo, a exigirle la obligación a la que dio lugar con su actuar.

Bajo este contexto, la situación subjetiva definida en abstracto en una norma con rango de ley constituye el hecho imponible, que se vincula con el Artículo 5° del CFF de nuestro sistema normativo. Este numeral prescribe que la hipótesis jurídica debe ser aplicada de manera estricta y, por tanto, el texto legal de manera expresa debe referir los elementos que lo perfilen tanto en el ámbito cuantitativo como cualitativo, ya que si se incorporan elementos ajenos se incurre en la violación de principios constitucionales y, por ende, la relación jurídico tributaria no generará la obligación.

En este orden de ideas, se identifican como elementos cualitativos al hecho imponible en sí mismo y al sujeto pasivo, y en los elementos cuantitativos o mensurables, podemos identificar los parámetros de la deuda tributaria para cada supuesto, previa identificación de la base imponible, la tasa o tarifa. Nuestra SCJN concretiza señalando que la hipótesis jurídica es el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, que al actualizarse generan consecuencias jurídicas.

Respecto al hecho generador, iniciaremos vinculándolo con el hecho imponible, porque recordemos que únicamente la ley puede establecer o definir a este, y que bajo ninguna circunstancia pueden crearse tributos por otro ente que no sea el Poder Legislativo,

⁹ Artículo 72 constitucional, inciso h), vigente.

¹⁰ Tesis I.15o.A.J/9, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, abril de 2010, p. 2675.

en donde la propia disposición normativa tiene que contener los elementos que permitan tanto a la autoridad como al gobernado identificar si su proceder encuadra en lo dispuesto por la norma, lo cual generará el vínculo que dará, en principio, lugar a la relación jurídica y, posteriormente, al nacimiento de la obligación; estos elementos que aludimos son: el objetivo y el subjetivo en sus dos perspectivas, el activo y el pasivo. Por tanto, cuando el contribuyente realiza o encuadra en la situación de hecho se configura como sujeto obligado y pasivo, y en contraparte, el ente público, que puede exigir el cumplimiento, se constituye en sujeto activo de la relación. Así, el lugar y momento en que se realiza la acción permite resolver problemas de doble tributación, y el segundo nos permite identificar a partir de qué instante nació la obligación.

Entonces, la importancia del hecho generador radica en que determina el elemento y la verificación, en sí misma, de la situación fáctica que da lugar en su conjunto al nacimiento de la obligación del propio hecho generador. Todo esto nos permite afirmar que es fundamental identificar la incidencia o no del tributo, o incluso su exención, o en caso extremo, su evasión. Por lo que si la actividad que realiza el gobernado no encuadra en la norma de manera puntual, nunca surge el sujeto activo que pueda exigirle el cumplimiento de una obligación ni tampoco podrá invocar beneficio alguno, por ejemplo, la exención, en donde esta deberá de ser señalada expresamente en el contenido normativo. En él podemos identificar el aspecto económico, que no es otra cosa que el gravar al contribuyente pero a través de la manifestación de la riqueza, entendida como el indicador de la capacidad contributiva, es decir, la base de medición o base imponible que se sintetiza en los parámetros que permitirán valorar cuantitativamente los hechos.

IV. LAS CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Si afirmamos que la ley establece las circunstancias que llevan a generar la obligación, entonces el texto normativo, contenido en la ley, en el momento que se actualiza la relación jurídica tributaria, da origen al nacimiento de la obligación.

Por lo que, el primer elemento que se configura es que la obligación debe estar en una ley, por ende, no puede ser atribuido a las partes ningún otro factor, ya que la potestad reside exclusivamente en la función legislativa.

El segundo elemento es que al actualizarse el supuesto normativo, son identificables el sujeto activo, que de conformidad al Artículo 31, fracción IV, constitucional, se reconoce como tales a la Federación, los Estados, Municipios y al anterior Distrito Federal –hoy Ciudad de México–; y el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, que atendiendo a lo dispuesto por el Artículo 1º del CFF, se admiten con ese carácter a las personas físicas y/o morales obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.

El tercer elemento es la base, pero antes señalaremos otros aspectos, es decir, después de identificar al sujeto, se debe reconocer lo que será objeto de gravamen atendiendo a la manifestación de la riqueza del contribuyente y, después, en la propia ley se debe contemplar la base, es decir, lo que se traduce en una unidad de medida, que permitirá transformar esos hechos en expresiones numéricas a las que se deberá aplicar la tasa, cuota o tarifa. Aunado a lo referido, la obligación también permite identificar el tiempo y el lugar donde se genera, es decir, permite reconocer el cuándo y en dónde.

Por tanto, caracterizan a la obligación los siguientes aspectos:

- a) Se contiene en ley;
- b) Se establecen los sujetos activo y pasivo;
- c) Se describe el objeto de la obligación;
- d) Se expresa la base, la tasa y/o tarifa; y
- e) Se prescribe el momento y lugar del devengo del tributo.

Si no se colman estos aspectos en la ley, el acto o resolución de la autoridad estará viciado.

V. EL NACIMIENTO Y LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“La obligación tributaria se caracteriza por su contenido patrimonial, de la que constituye su objeto así como la función típica que cumple, que consiste en hacer llegar al acreedor los ingresos que le son necesarios para su funcionamiento”¹¹.

Es importante el referir que pueden existir relaciones jurídico patrimoniales que en esencia no buscan recursos económicos sino sancionar, como son las multas, incluso existen las obligaciones de carácter formal que no entrañan una cuestión económica pero que es necesario cumplirlas. Por tanto, hablar de relación tributaria en sentido estricto conlleva un contenido económico, y en sentido amplio, contempla deberes formales, en donde no necesariamente se configura un crédito y una deuda tributaria.

Así, la obligación tributaria nace con carácter obligatorio pero nunca voluntario y siempre se desprende del texto de la ley, lo cual permite identificar que las obligaciones económicas en materia tributaria se deben ajustar siempre al principio de legalidad, Artículo 16, y al de legalidad tributaria, Artículo 31, fracción IV, ambos de nuestra Carta Magna. De tal forma que una vez que coincide el actuar del sujeto con lo dispuesto por la ley, el efecto jurídico es la relación jurídico tributaria, y de esta, el nacimiento de la obligación, pero es necesario que la misma se determine y liquide, actos que se dan conjuntamente pero que tienen características propias; la determinación es el razonamiento lógico jurídico que realiza la autoridad, es decir, la valoración y vinculación del actuar del gober-

¹¹ Sainz De Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª. ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991, p. 194.

nado, ahora contribuyente, con lo dispuesto por el texto legal de manera estricta, así, la autoridad expresa las razones por las que nace la obligación; pero esto no es suficiente, es necesario cuantificar la misma, y es entonces cuando se constituye la liquidación, entendida como la expresión numérica de la obligación.

En una perspectiva legal, el Artículo 42 del CFF dispone que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades pueden comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, incluso comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Sin embargo, a partir de lo que dispone el Artículo 6° del CFF, en su párrafo tercero, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deciden realizar la determinación, los contribuyentes están obligados a proporcionarle la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Esto es, nuestro sistema, en principio, contempla la autodeterminación, lo que implica que cada sujeto debe, en el momento en que encuadra en el supuesto normativo, cumplir, ya que ha nacido la obligación, por lo que ese sujeto pasivo debe dar cumplimiento a la misma; sin embargo, esto no siempre sucede, en algunos casos por negligencia o por desconocimiento o por el simple deseo de no cumplir, aunque ninguno de esos supuestos tiene justificación, son razones por las que es la propia autoridad quien debe verificar entonces su debido cumplimiento, ya que por disposición expresa de nuestra Carta Magna no es una cuestión volitiva, es una obligación del gobernado.

Es prudente señalar que la autoridad en el ejercicio de sus facultades puede verificar si el obligado cumple, y en caso contrario, se podrán determinar los créditos correspondientes, lo cual implica que si bien es cierto que la obligación tributaria ya nació, esta podrá hacerse exigible solo cuando esté expresada en cantidad líquida, además de haber sido notificada formalmente al contribuyente, esto es, de manera personal, de lo contrario, el acto estará viciado. Solo en ese momento estaremos en presencia de la notificación del crédito fiscal, el cual cabe mencionar aún no es exigible por la autoridad, ya que resulta indispensable garantizar el derecho de audiencia al contribuyente, por tanto debemos esperar a que pague dicho crédito fiscal o, en su caso, lo impugne; entonces, solamente si ya transcurrió el plazo de 30 días se puede hacer exigible la obligación, incluso en contra de su voluntad, porque el derecho del acreedor le permite exigir pago de lo que tiene derecho a recibir, y si es necesario, con mecanismos coercitivos, como lo es el procedimiento administrativo de ejecución.

VI. EL CRÉDITO FISCAL

Es el derecho subjetivo que corresponde al sujeto activo de esa relación llamada jurídico tributaria, y que invariablemente su contenido debe establecerse en una ley, en la que no solo se describa cuándo nace la obligación y fundamente el derecho del sujeto activo para exigir el cumplimiento de esta, además, debe estar determinada y expresada en forma líquida, obligación que se constituye en crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo llamado contribuyente¹².

Bajo este contexto, tenemos que el Artículo 4° del CFF estatuye que un crédito fiscal es todo lo que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, de la responsabilidad de sus servidores públicos o de particulares, incluso a los que las leyes les den ese carácter.

Destaca que se contemplan no únicamente las contribuciones y sus accesorios, sino incluso los aprovechamientos y los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir. Bajo esta tesitura, es importante recordar que en México el contribuyente puede autodeterminarse y el fisco tiene, a través de sus facultades de fiscalización, la posibilidad de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones, y en caso contrario, puede determinar y liquidar¹³ el crédito fiscal, o incluso comprobar la comisión de delitos fiscales, por lo que al afirmarse que crédito fiscal es todo lo que tiene derecho a recibir el Estado, inclusive por cuenta ajena, resulta sumamente amplia y confusa la descripción que nos da el legislador¹⁴.

En este orden de ideas, la obligación nace como consecuencia de la relación jurídica tributaria, una vez que coincide el hecho imponible y el hecho generador, pero es necesario que esta se determine y liquide, para que en un segundo momento sea notificada al contribuyente y este se haga sabedor de la existencia del crédito fiscal, es decir, de la deuda que se constituyó a favor del Estado como sujeto activo. De no ser notificada formalmente dicha obligación el acto estaría viciado y, por ende, sería nulo.

Al respecto, debemos distinguir que son distintos los momentos en que nace la obligación tributaria de cuando se hace exigible el crédito fiscal y cuándo puede ejecutarse su cobro.

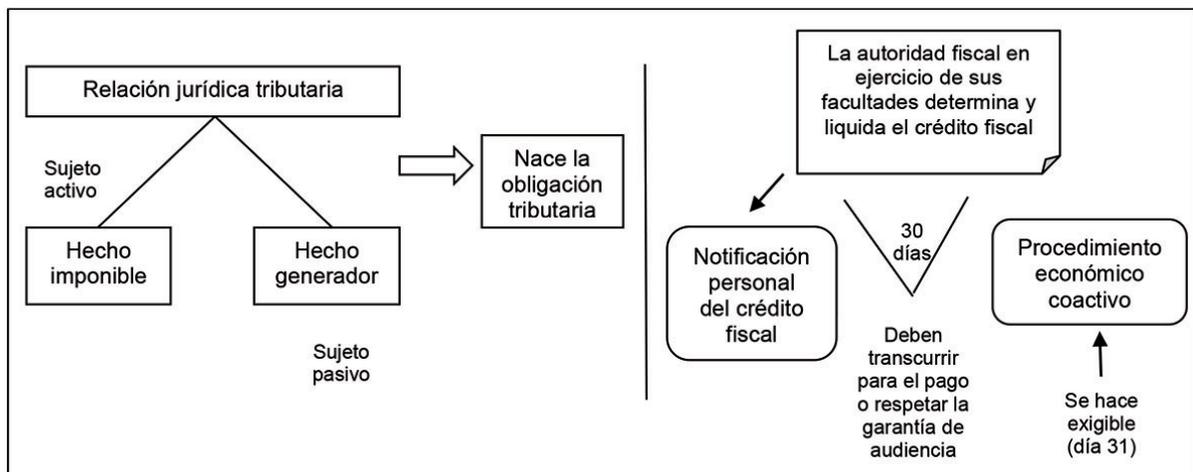
¹² *Ibidem*, p. 272.

¹³ Determinar y liquidar son operaciones que conjuntamente se presentan pero entrañan actos distintos; la determinación consiste en el razonamiento lógico jurídico que realiza la autoridad, es decir, el encuadre del hecho generador y hecho imponible que da lugar a la relación jurídico tributaria, mientras que la liquidación es la expresión numérica de la obligación.

¹⁴ El CFF de 1967 contenía en su Artículo 18 el concepto de crédito fiscal, el cual era más concreto, sin embargo no se adoptó en el Código de 1983, por el contrario, hoy tenemos un contenido que propicia controversias.

En este orden de ideas, el Artículo 65 del CFF establece que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia de sus facultades y los créditos fiscales que se generen deben pagarse o garantizarse, incluso con sus accesorios, dentro de los 30 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos para su notificación, salvo en el caso de estimación del impuesto omitido, que podrá hacerse efectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución (PAE), a partir del tercer día siguiente a aquel en que sea notificado el acuerdo respectivo¹⁵.

Así, una vez notificado el crédito fiscal al contribuyente, la autoridad deberá esperar para que el gobernado pague o impugne el acto o resolución, y solo posteriormente la autoridad estará en posibilidad de ejecutar el crédito fiscal, es decir, aplicar el procedimiento económico coactivo¹⁶. Por lo que para exigir el pago, de conformidad con el Artículo 151 del CFF, tenemos el siguiente cuadro, en donde se identifica la secuencia de cada una de las fases referidas hasta llegar a la notificación del crédito y, en su caso, proceder con las acciones necesarias para su ejecución.



¹⁵ Cfr. Artículo 65 del CFF. Hablar de garantizar es referirnos al principio *solve et repete*, que condiciona el accionar judicial en materia tributaria cuando el acto atacado contiene la obligación de pagar una cantidad líquida, previamente a su impugnación, se debe garantizar y luego proceder a su impugnación, sin embargo, si interponemos el mecanismo de defensa consistente en el recurso administrativo de revocación no es necesario garantizar, lo anterior de conformidad a lo prescrito por el Artículo 144 del CFF vigente.

¹⁶ Al respecto, referiremos el supuesto que se contempla en el Artículo 4-A del CFF, en donde identificamos claramente que se permite que la autoridad puede establecer el cumplimiento del pago de impuestos y sus accesorios que sean exigibles por los Estados extranjeros en el marco de asistencia mutua para su cobro, siempre que exista tratado para evitar la doble tributación; sin embargo, en nuestra opinión, no se puede ejecutar por la autoridad mexicana dicho crédito fiscal, ya que el contribuyente nunca fue oído y vencido en juicio. En virtud de que le es requerido el crédito y no hay ninguna vía por la cual él pueda manifestar su dicho, esta situación resulta violatoria de sus derechos fundamentales.

VII. LOS ACCIDENTES EN EL PLAZO ESTABLECIDO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El vencimiento de la fecha para cumplir con el pago del crédito fiscal puede aplazarse o anticiparse. En materia tributaria, el titular del crédito es el Estado en su carácter de acreedor y sujeto activo. Pero la obligación no solo puede ser de carácter económico (obligación material), también se prevén las obligaciones formales.

Al respecto, coincidimos en que tanto las obligaciones materiales y formales pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción¹⁷, y como todo devenir evolutivo, una vez que surge la obligación, esta deberá cumplirse, si en efecto nació de la configuración de la relación jurídico tributaria, por lo que el sujeto pasivo contribuyente deberá dar cumplimiento, ya sea pagando para extinguir la obligación material o verificando lo prescrito por la norma; por ende, de ella se desprende: a) quién debe pagar; b) quién puede cobrar y; c) la prestación, esta última en principio es indivisible, se debe cubrir de manera íntegra y en la forma que se estipule.

Así identificamos tres elementos: el subjetivo, el objetivo y el formal¹⁸. Incluso podríamos agregar un elemento temporal que aludirá al momento en que debe realizarse el pago¹⁹, desde el momento en que ya estando liquidada la deuda se le notificó al obligado o en la fecha que expresamente señale la ley, sin embargo en algunos tributos, como el impuesto al valor agregado (IVA) o el impuesto especial sobre producción y servicios (IESPyS), quien en términos reales soporta el tributo es el consumidor, sin que encuadre en la relación jurídico tributaria, en los cuales, entre otros, se grava al enajenante y no a la persona física o moral que consuma o gaste.

Baste referir que en los impuestos indirectos, como el IVA, al que otorga el uso o goce temporal del bien, a quien presta servicios independientes, a quien importa o a quien enajena, se le considera como sujeto obligado, al encuadrar su actuar en el hecho

¹⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 121.

¹⁸ Pérez de Ayala, José Luis, y González, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, t. I, p. 330.

¹⁹ El sujeto pasivo de la deuda está obligado a pagar por mandato de ley, misma que establece los efectos y requisitos de dicho pago. En el Derecho mexicano, este debe ser en efectivo, solo en algunos casos la propia ley permite hacerlo en especie, siempre que se cumplan ciertos requisitos, como es el caso del Artículo 7-A de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, respecto de las obras plásticas que realicen los autores, ya que la autoridad puede recibir el pago de contribuciones mediante la entrega de dichas obras que realicen los autores; o el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que inter vengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación (previsto en la ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968), en donde se estimó que este último, para el ejercicio fiscal de 2013, en términos monetarios, ascendería al equivalente de 2 mil 740.5 millones de pesos (Artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2013), pero el Estado lo recibiría en especie.

imponible y, por ende, es el contribuyente quien en su carácter de sujeto pasivo deberá cumplir con las obligaciones, pero es la propia ley la que le permite repercutir dicha carga al consumidor final, quien se configura como sujeto pasivo material, al ser quien eroga dicha cantidad.

La explicación radica entonces, en que es la propia ley quien permite y ordena que este sujeto pasivo repercuta el tributo, ya que estos impuestos gravan la manifestación de capacidad económica a partir del consumo.

Por lo que antes se distinguía dentro del sujeto pasivo al formal y al material, el primero como sujeto obligado y el segundo en su carácter de repercutido, sin embargo, actualmente esta distinción ya no se contempla en ley.

En este orden de ideas, en México, el cuarto párrafo del Artículo 6° del CFF señala que la contribución se causa cuando se actualiza la situación jurídica prevista en la ley y se paga en la fecha o dentro del plazo señalado en la disposición de la materia, y a falta de señalamiento expreso, el pago se hará a través de la declaración que deberá presentarse por períodos y por retención, por lo que el contribuyente o el retenedor deberán enterarlo a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del período de la recaudación o de la retención, de acuerdo al supuesto en concreto.

Al respecto, cabe señalar que el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, establece en su Artículo 5.1 que los contribuyentes pueden presentar declaraciones provisionales o definitivas de impuestos federales a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico de la clave del Registro Federal de Contribuyentes, de acuerdo a lo siguiente:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

Y a falta de fecha cierta, el propio Artículo 6° del CFF establece que en cualquier otro caso, el plazo para el pago será dentro de los cinco días siguientes al momento de su causación.

Respecto del retenedor, está obligado a efectuar la retención, y en el supuesto de que sea omiso, asumirá la obligación del entero de todas maneras al constituirse en responsable solidario.

Sin embargo, no debemos olvidar que el cumplimiento de la obligación se llevará a cabo en los términos de las disposiciones aplicables. Por ejemplo, la Ley del Impuesto

a los Depósitos en Efectivo (IDE), en su Artículo 4° estableció que las instituciones del sistema financiero debían recaudar el impuesto el último día del mes de que se tratara, pero respecto a los depósitos a plazo, cuyo monto excediera de \$15,000.00, el impuesto se recaudaría al momento en que se realizara el depósito, enterando el gravamen en un plazo no mayor a los tres días hábiles siguientes a la fecha de la retención.

Así, el cumplimiento de las obligaciones, tanto formales como materiales, está contenido en la ley, sin embargo por disposición expresa de esta, puede modificarse, y así es que nos referimos, entre otras, a la anticipación, la prórroga, la suspensión o la moratoria.

1. *Anticipación*

El cumplimiento de la obligación debe hacerse cuando la ley lo establece y podrá ser exigible por la autoridad solo habiendo transcurrido el plazo establecido. Por lo que cuando son obligaciones de pago, ya sea como resultado de una autodeterminación, de una determinación, o bien por deudas de vencimiento periódico, únicamente se podrá exigir cuando vence el plazo, por lo que el deudor podrá, en cualquier momento de este lapso, dar cumplimiento; pero así como el acreedor no puede exigir antes el cumplimiento de la obligación, tampoco el contribuyente sujeto pasivo puede anticiparse al cumplimiento de la obligación, salvo que la propia ley lo autorice.

Un ejemplo lo constituye la transmisión de propiedad, en la que el enajenante, aun cuando se reserve el dominio del bien enajenado, deberá pagar impuestos por la transmisión de la propiedad.

De conformidad con el Artículo 14 del CFF, se entiende que hay enajenación y al adquirente se le considera propietario de los bienes para efectos fiscales, por lo que si se transmitió la propiedad y se pagó el impuesto por enajenación, incluso el impuesto local sobre traslado de dominio, y posteriormente las partes deciden revocar el contrato, esto no retrotrae los efectos impositivos, ya que la transmisión se dio y el pago del impuesto se generó, por tanto, no pueden solicitar la devolución.

Otro ejemplo de modificación de la fecha de cumplimiento lo constituye el Artículo 94, fracción VII, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que establece: "Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados".

Generalmente cuando el contribuyente opta por modificar el momento de pago, ya sea anticipando o postergando, es porque le implica un beneficio.

2. *Prórroga*

La prórroga implica aplazar la fecha que está prevista para el cumplimiento de la obligación, generalmente extendiendo el plazo que la ley establece, y se solicita antes de su vencimiento.

No es infrecuente que la autoridad administrativa decida ampliar la fecha para el cumplimiento de una obligación para todos los que se encuentren en el supuesto.

Un ejemplo lo constituye el Acuerdo del 26 de marzo de 2013, en el que se concedió en el entonces Distrito Federal una prórroga general para el pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y derechos por refrendo de vigencia de placas de matrícula, mismo que de conformidad al diverso Artículo 161 del Código Fiscal del Distrito Federal, el impuesto de referencia se debía pagar durante los tres primeros meses del ejercicio fiscal respectivo, no obstante, el objeto de este Acuerdo fue diferir la época de pago, para que se realizara a más tardar el 30 de abril del mismo año, sin actualización ni recargos; así podemos distinguir con este ejemplo la prórroga general.

Las prórrogas particulares se caracterizan porque se solicitan por el contribuyente sobre una situación en particular, un ejemplo lo podemos identificar en el Artículo 53 del CFF, en su último párrafo: “Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención”.

Por lo que la modificación de la época de pago no opera de oficio, por tanto tendrá que ser el interesado quien solicite este beneficio para ampliar la fecha de cumplimiento de la obligación de presentar la información que la autoridad solicitó en ejercicio de sus facultades.

Así, la concesión de aplazamiento puede ser producto de un beneficio que la propia ley le otorga al contribuyente, por lo que si cumple con los requisitos que le hagan encuadrar en el supuesto, la autoridad deberá otorgarle la ampliación, sin embargo, puede constituirse el beneficio en un acto gracioso que la autoridad puede o no conceder, pero en todos los casos esta deberá fundar y motivar su resolución, ya que discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad.

En México, el Artículo 66 del CFF regula cuándo, a petición de los contribuyentes, las autoridades podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

A. *Pago diferido*

Consiste en solicitar a la autoridad que, la obligación a cargo el contribuyente, la pueda cumplir de manera total en fecha distinta a la establecida, con la característica de que el pago será por el monto total de las contribuciones omitidas y sus accesorios, sin que el plazo exceda de 12 meses, en donde además el contribuyente estará obligado a ofrecer garantía.

En este supuesto, el contribuyente debe presentar el formulario correspondiente y solicitar formalmente la autorización de pago diferido; el crédito fiscal deberá comprender actualización, multas y accesorios distintos de estas, como pudieran ser los recargos y los gastos de ejecución, por lo que será necesario ofrecer garantía del monto total del adeudo. Incluso ya una vez otorgada la autorización, puede ser revocada si no se ofrece garantía, o bien si la misma es insuficiente; desaparece el contribuyente; quede sujeto a concurso mercantil o es declarado en quiebra, o bien que se venza el plazo para realizar el pago y sea omiso, por lo que la autoridad le requerirá, y si no paga, se hará exigible el saldo mediante procedimiento administrativo de ejecución²⁰.

Es prudente referir que el monto del crédito se actualizará y causará recargos desde la fecha en que debió pagarse y hasta la fecha en que se cubra.

Cabe señalar que la autorización, por disposición expresa, no procede en los siguientes casos:

- a) Adeudos que debieron pagarse en el año de calendario en curso o en los seis meses anteriores al mes en que se solicite la autorización, salvo en aportaciones de seguridad social;
- b) Contribuciones y aprovechamientos que se causen por importación y exportación de bienes y servicios; y
- c) Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas²¹.

B. *Pago en parcialidades*

La autoridad puede autorizar al contribuyente el pago en parcialidades, es decir, las cantidades adeudas fraccionarlas para cubrirlas a plazos, sin que exceda de 36 meses o parcialidades, pero con las restricciones antes comentadas sin comprender, de igual manera, a las aportaciones de seguridad social, lo que en nuestra opinión es totalmente comprensible porque a quien se afectaría directamente sería al trabajador, ya que las mismas se reflejan en lo que cotizan para su pensión o jubilación.

El contribuyente entonces puede y debe solicitar a través de la forma oficial la modalidad que más le convenga, misma que en una sola ocasión puede modificarse, siempre que no rebase el máximo de parcialidades que la ley fija.

Cabe señalar que al momento de solicitar la autorización de pago a plazos, se debe pagar el 20% del monto total del crédito fiscal, que se integra por el monto de las contribuciones omitidas así como por las multas a las que se hizo acreedor, ambos rubros

²⁰ Salvo que el contribuyente cuente con dispensa para otorgar la garantía.

²¹ *Cfr.* Artículo 66-A, fracción VI, del CFF vigente. Al hablar de recaudadores nos referimos a los agentes aduanales, notarios y corredores públicos, ya que por disposición expresa de la ley realizan su función recaudadora, pero no entran en la relación jurídica tributaria, como los retenedores.

debidamente actualizados²² desde la fecha en que debió pagarse hasta la que se solicita la prórroga, además de los accesorios, como son los recargos, los gastos de ejecución y, si se hubiere expedido un cheque sin fondos, el 20% del valor de este.

Por lo tanto, el monto de las parcialidades se determinarán a partir de disminuir el 20% del pago que previamente debió hacer el contribuyente del monto total del adeudo con su respectiva actualización y accesorios.

El monto de cada parcialidad debe ser igual y se cubrirá mensualmente y de manera sucesiva; en este caso la tasa de recargos que se aplicará será por prórroga.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades, el contribuyente que caiga en mora estará obligado a pagar actualización y recargos por los pagos extemporáneos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas; de conformidad con el Artículo 21 del CFF: "... La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión..."

Este criterio nos parece excesivo, ya que al calcular sobre el monto total de la parcialidad, pues esta ya tiene integrada la actualización de la deuda y de las multas, así como los recargos hasta la última parcialidad convenida, y al calcularse una vez más recargos y actualización, estos se aplican sobre los ya generados.

Por tanto, en todos los casos de pago a plazos, la autoridad debe exigir la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo más recargos y otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado competente, es decir, los llamados organismos fiscales autónomos o de las tesorerías de los Estados o municipios, si estamos en el marco de la coordinación fiscal, en lo referente a ofrecimiento, cancelación, sustitución, ampliación o disminución de la garantía del interés fiscal.

En este sentido, es importante referir que de conformidad a la Regla 2.14.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, vigente en 2018, para los efectos del Artículo 66-A, fracción III, segundo párrafo del CFF, tratándose del pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, se podrá dispensar a los contribuyentes la obligación de garantizar el interés fiscal, en cualquiera de los siguientes casos:

²² La actualización se debe ajustar a lo que dispone el Artículo 17-A del CFF, ya que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, se aplica el factor de actualización $INPC/INPC=FA$, considerando el mes inmediato anterior al que se trate. Verbigracia, si el adeudo se generó en febrero se toma en consideración el mes de enero y si la fecha de cumplimiento es en junio se considerará mayo, se dividen y el resultado es el factor de actualización, mismo que se aplica a la cantidad que se pretende traer de su valor pasado al presente. Posteriormente se procederá a la aplicación de los recargos.

- a) Cuando el crédito fiscal corresponda a la declaración anual de personas físicas por ISR, siempre que el número de parcialidades solicitadas sea igual o menor a seis y que dicha declaración se presente dentro del plazo establecido en el Artículo 150 de la Ley del ISR.
- b) Cuando se trate de contribuyentes que efectúen el pago de sus parcialidades mensuales y sucesivas por las cantidades y fechas correspondientes. En caso de incumplir la condición anterior en dos parcialidades la autoridad fiscal exigirá la garantía del interés fiscal y si no se otorga se revocará la autorización del pago a plazos en parcialidades.
- c) Cuando los contribuyentes realicen pago en parcialidades o diferido en términos de la regla 2.14.1., siempre y cuando cumplan en tiempo y montos con todas las parcialidades a que se refiere la citada regla o, en el caso de pago diferido, cumplan al final del plazo con el monto a liquidar.

Cubiertos todos los requisitos, el contribuyente podrá configurar su pago a plazos. Cabe señalar, no obstante que no existe un formulario oficial para la solicitud de autorización de pago en parcialidades, se establece por el Servicio de Administración Tributaria que la solicitud se hará por escrito libre que debe contener los siguientes puntos, a saber²³:

- El número del adeudo o la manifestación de que se trata de un adeudo autode-terminado.
- El monto del adeudo a pagar a plazos, ya sea en parcialidades o diferido y el periodo que comprende la actualización en los términos del Artículo 66, fracción II, inciso a) del CFF.
- El monto de los accesorios causados, identificando la parte que corresponda a recargos, multas y a otros accesorios.
- La modalidad de pago a plazos, en parcialidades o de manera diferida, según se trate la elección del contribuyente:
 - a) En el pago en parcialidades, se deberá señalar el plazo en el que se cubrirá el adeudo fiscal, sin que exceda de 36 meses.
 - b) Para el pago diferido, se deberá señalar la fecha en la que se cubrirá el adeudo fiscal, sin que exceda de 12 meses.

²³ Información disponible en:

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_103_cff.aspx.

- Cuando se haya manifestado el adeudo a través de declaración normal o complementaria, debe señalar el número de folio de la Declaración en el escrito libre.
- Se deberá adjuntar a la solicitud el comprobante de pago inicial de, cuando menos el 20%.

Así, cuando el contribuyente solicite autorización de pago a plazos, en parcialidades o diferido, la solicitud debe presentarla ante el Servicio de Administración Tributaria, en la Administración Local de Servicios al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal. Por lo que, en tanto se resuelve su solicitud, el contribuyente deberá realizar los pagos mensuales subsecuentes, a más tardar el mismo día de calendario que corresponda al día en que fue efectuado el pago inicial y hasta que cubra todas las parcialidades acordadas. En caso de no cumplir en el tiempo o en el monto pactado, o incluso cuando no ofrezca garantía del interés fiscal estando obligado a ello, dicha actitud se entenderá como un desistimiento de su solicitud de pago a plazos, por lo que deberá cubrir el saldo insoluto.

Cabe señalar que si no se dispensa la obligación de otorgar garantía, en el supuesto que no se otorgue, esta sea insuficiente, o bien la misma desaparezca y el contribuyente no subsane esta situación, se revocará la autorización para pagar a plazos, incluso cuando el contribuyente esté en concurso mercantil, en quiebra, o bien no cumpla con el pago en parcialidades en tres fechas o en la última.

Ante cualquiera de los supuestos, la autoridad requerirá y hará exigible el saldo a través del procedimiento administrativo de ejecución. Requerimiento que se colma cuando el ejecutor se apersona en el domicilio del contribuyente y le requiere de pago o embargo.

Es de apuntar que cualquier saldo no cubierto generará actualización y recargos, estos últimos con un incremento del 50% al que establezca la ley desde la fecha que hizo el último pago y hasta que se cubra²⁴.

Es importante referir, como usos indebidos del pago en parcialidades, cuando la solicitud verse sobre contribuciones o aprovechamientos sobre las cuales la misma no resulte procedente, de acuerdo a lo ya expresado; además, cuando proceda la petición, pero no medie solicitud formal, o bien no se colmen los requisitos legales establecidos. En todos estos casos, la autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo de las diferencias que resulten por la presentación de pago a plazos sin tener derecho.

²⁴ Los pagos que se realicen en la prórroga autorizada se aplicarán al período más antiguo y en el siguiente orden: recargos por prórroga, recargos por mora, accesorios, iniciando por la multa, después los gastos extraordinarios, los gastos de ejecución, los recargos que se generaron por el adeudo original, en su caso, la indemnización por expedir cheques sin fondos, que será del 20% del monto por el que se emitió el cheque, y finalmente el monto de las contribuciones omitidas. *Cfr.* Artículo 66-A del CFF vigente.

3. *Suspensión*

La suspensión de la obligación implica que provisionalmente se difiere su cumplimiento, por lo que se caracteriza en su temporalidad y que debe ser previamente autorizada. El Artículo 29, fracción V, del Reglamento del CFF, contempla la obligación de presentar aviso de suspensión de actividades, mientras que el Artículo 30, fracción IV, del referido Reglamento, establece que este se presentará, entre otros casos: "... cuando el contribuyente persona física interrumpa todas sus actividades económicas que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas..."

Habida cuenta que ello libera al contribuyente de la obligación de presentar declaraciones periódicas durante la suspensión, pero no de presentar cualquier otro aviso. Por tanto, solo se suspende la cuenta del tiempo para el pago, para exigir la obligación tributaria y, por ende, la ejecución recaudatoria.

En este contexto, es frecuente que se confunda suspender e interrumpir. Esto último implica reiniciar, a partir de cero, el conteo del tiempo, y la suspensión detiene el conteo del tiempo de manera momentánea. Por tanto, la suspensión del proceso para coercitivamente hacer efectivo el crédito fiscal no suspende la exigibilidad del crédito fiscal, lo que frena es el proceso de ejecución. Un ejemplo claro de suspensión lo podemos identificar en la caducidad, es decir, las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas se extinguen en el plazo de cinco años y será de diez, entre otros supuestos, cuando el contribuyente no solicite su inscripción en el RFC, no lleve contabilidad o no la conserve. Pero el plazo se suspende cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; por huelga, hasta que se termine la misma; o bien por el fallecimiento del contribuyente en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

Por tanto, la suspensión no extingue las facultades, únicamente se detiene el conteo del tiempo para que se configure, en nuestro ejemplo, la caducidad.

Incluso, en la figura de la prescripción, cuando el crédito fiscal se extingue en el término de cinco años, sujeta a interrupción con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, lo cual implica iniciar el conteo desde cero como regla general; sin embargo, la misma se suspende cuando el procedimiento administrativo de ejecución también queda en suspenso, es decir, no se ejecutan los actos administrativos inherentes; cuando se garantiza el interés fiscal y, por ende, no se ejecutará el acto determinante del crédito fiscal, sino hasta que venza el plazo de 30 días siguientes a que surta efectos la notificación²⁵. Así, la suspensión es diferente a la interrupción y tiene

²⁵ A mayor ilustración, en el Artículo 103, segundo párrafo, del anterior Reglamento del CFF, encontrábamos una excepción que aplicaba a las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal, como PEMEX, CFE y Administradora Portuaria Integral de Ensenada, S.A. de C.V., en las cuales la prescripción también se suspendía, no se interrumpía.

como finalidad detener el conteo del tiempo y retomar el mismo a partir del momento en que se detuvo, a diferencia de la interrupción que implica por lo general reiniciar el conteo desde cero.

Por tanto, la exigibilidad del crédito fiscal puede suspenderse por disposición expresa de la ley y a solicitud del contribuyente, pero no se entenderá como la extinción del derecho de la autoridad, que se puede dar, pero configurándose otra figura –como la caducidad, la prescripción o la condonación–, siempre que se colmen los supuestos de ley.

4. *Moratoria*

La moratoria se actualiza cuando en la relación jurídica tributaria el deudor no da cumplimiento en tiempo y forma a la obligación contraída, y ante esta situación solicita al sujeto activo, le conceda un lapso de tiempo determinado para que no sea apremiado por el atraso existente.

Generalmente las causas de incumplimiento se presentan en una determinada región, pero por ser involuntarias se otorga la concesión de un tiempo de gracia para que se suspendan, se amplíen o incluso se concedan plazos para el cumplimiento de la obligación.

En México, el Artículo 39, fracción I, del CFF, establece que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: “Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias”

Un ejemplo lo podemos identificar en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 2009, con motivo de la situación de contingencia sanitaria provocada por el virus de la influenza, denominado A(H1N1), que se presentó a finales de abril de 2009 en México, principalmente en el otrora Distrito Federal y área metropolitana, lo que provocó la suspensión de actividades en diversos sectores productivos y el establecimiento de medidas de aislamiento social, que fueron necesarios instrumentar para prevenir el contagio de la enfermedad, lo que trajo un impacto en la economía nacional, es decir, una desaceleración abrupta de la actividad económica durante el problema epidemiológico; por tal razón, el Ejecutivo Federal, al considerar que estábamos en presencia de una catástrofe sufrida por epidemia, decidió, a fin de mitigar los efectos económicos y con el interés de reactivar la economía del país, que los contribuyentes del IETU, durante el ejercicio fiscal de 2009 y a fin de darles mayor liquidez, se les permitiera que cuando existiera un excedente de dicha contribución derivado de pagos provisionales realizados con anterioridad, el mismo se podía aplicar contra el pago provisional del ISR, con lo cual se aprovecharían esos recursos.

Asimismo, a los patrones se les eximió parcialmente hasta el 20% del monto total de las cuotas obrero patronal que se causaran a su cargo y a favor del IMSS, durante el tercer bimestre de 2009; dicha exención no podía exceder de \$17,000 mensuales por empresa. También, el sector turístico fue uno de los más afectados, por lo que se les eximió a las empresas responsables de las embarcaciones marítimas, turísticas y comerciales, de un pago equivalente al 50% de los derechos que se causaran por concepto de servicios migratorios extraordinarios y de capitania de puerto, que prestara la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, durante los meses de mayo, junio y julio de ese año.

Incluso, la Federación otorgó un subsidio a las entidades federativas, que con posterioridad a la entrada en vigor de este Decreto eximiendo de los impuestos sobre nómina y hospedaje, a los contribuyentes del sector hotelero y restaurantero, consistente en una compensación del 25% de los ingresos no obtenidos por dicha exención, durante los meses de mayo a julio de 2009.

Así, la moratoria es una institución que incide directamente en el tiempo del cumplimiento de la obligación, por tanto se pueden suspender, ampliar o conceder plazos para el debido cumplimiento de la obligación. La caracteriza que es para una situación y región determinadas, de ninguna manera puede perpetuarse o generalizarse, y menos aún prorrogarse.

Los beneficios, como en el ejemplo referido, generalmente son, el permitir que los afectados por una situación adversa puedan soportar y superar la misma, y así proteger la actividad económica, para que de manera tersa se logre la recuperación y estabilidad económica.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria," *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año III, número 8, julio de 1999.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed, México, Limusa. 2006.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, t. I.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, "La retención en el Derecho Tributario: obligación *ex lege* de los patrones," *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001.
- ROSSY, H., *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid, Bosch, 1959.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª. ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991.
- VV.AA., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-IIJ-UNAM, 1982, t. VI.

2. Otros

- Acuerdo por el que se establece el diferimiento en el pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Derechos por Refrendo de Vigencia de Placas de Matrícula, *Gaceta Oficial del Distrito Federal*, 26 de marzo de 2013.
- Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, con motivo de la situación de contingencia sanitaria provocada por el virus de influenza, *Diario Oficial de la Federación*, 7 de mayo de 2009.
- Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, *Diario Oficial de la Federación*, 26 de diciembre de 2013.

3. Electrónicas

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_103_cff.aspx.

4. Legislación

- Código Fiscal de la Federación.*
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.*
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.*
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.*
- Resolución Miscelánea Fiscal*, para 2018.