

OBLIGACIONES FISCALES

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Obligaciones fiscales.* III. *Contenido de la obligación fiscal.* IV. *Los elementos de la obligación fiscal.* V. *Los sujetos de la obligación fiscal.* VI. *Capacidad para ser sujeto pasivo del impuesto.* VII. *El Estado sujeto pasivo de las contribuciones.* VIII. *Otras obligaciones fiscales.* IX. *El hecho generador del crédito fiscal.* X. *Naturaleza del hecho generador.* XI. *Hechos generadores no atribuibles al obligado fiscal.* XII. *Elementos complementarios de la obligación fiscal.* XIII. *El nacimiento de la obligación fiscal.* XIV. *Extinción de la obligación fiscal.* XV. *Incumplimiento de las obligaciones fiscales.*

I. INTRODUCCIÓN

Se pretende con este modesto trabajo realizar un estudio, si no exhaustivo, sí lo más apegado a las necesidades didácticas de esta materia.

Por supuesto, este estudio puede ampliarse y hacer de cada uno de los puntos del sumario, un trabajo detallado o una tesis.

Procuraré ser preciso, para que aún cuando no se considere cuanto pudiera tratarse sobre cada subtema, sí se observen los aspectos fundamentales de cada cual.

II. OBLIGACIONES FISCALES

Siempre consideré elemental el tratar lo relativo a la obligación fiscal, antes de introducirme en otros estudios; pero la perentoriedad de tratar otros temas, me lo había impedido; hoy pretendo ocuparme de este asunto.

Es ineludible, antes de estudiar cualquier aspecto de las contribuciones, hacer referencia a la esencia primordial de la obligación que llevan implícita.

Realmente toda contribución implica deber y todo deber, es una obligación. La antigua definición romana de obligación que expresa,

*obligatio est juris vinculum quo necessitate astringimur alicujus salvedae rei secundum nostrae civitatis jura*¹ no debe aceptarse entre nosotros.

La obligación no es un vínculo, sino que produce un vínculo; es decir: el vínculo es una consecuencia de la obligación. Ese vínculo relaciona al acreedor y al deudor, por necesidad de la naturaleza de la obligación.

Claro que como consecuencia de toda obligación surge un vínculo; lo que hoy llamamos el vínculo obligacional, que relaciona al sujeto activo con el sujeto pasivo; vínculo que se extingue al desaparecer la obligación; pero la obligación no es el vínculo.

La obligación es un deber; un deber de dar, hacer o no hacer, que tiene el ente deudor con el acreedor. Así, la obligación fiscal es el deber que el responsable fiscal tiene en favor del fisco, que es quien tiene el derecho de exigir se cumpla.

No sólo se habla del deber de los sujetos pasivos, pues el enunciado de las obligaciones fiscales no se agota aludiendo sólo al de pagar contribuciones, ya que, además de los sujetos pasivos, existen otros responsables fiscales, que la ley menciona a cada paso.

Por lo anterior, el estudio de la obligación fiscal no puede reducirse a hacer mención del deber de pagar las contribuciones, ya que existen otras de entidades que para ello, no necesariamente se observan como sujetos pasivos.

De acuerdo con lo anterior, no se considera adecuado el concepto con que Rojina Villegas inicia el tomo quinto de su obra, *Derecho mexicano*, denominado Obligaciones en el volumen I; concepto que en virtud de su general aceptación por nuestros estudiosos, se transcribe; dice así el autor: "Tradicionalmente se ha definido la obligación como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona, llamada acreedor".²

La definición transcrita es más deficiente que la dictada por el derecho romano, y en ella se incurre en otro error; se limita el deber a personas.

Por lo que ve al concepto aportado por el derecho romano, creo que vale la pena recordar que en el lenguaje de aquellas gentes, frecuentemente se utilizaban expresiones influidas por las formas literarias, y una de esas formas era, como hoy, aludir al efecto men-

1 La obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa, conforme al derecho de nuestra ciudad.

2 Rojina Villegas, Rafael, *Derecho civil mexicano*, Porrúa, t. V, vol. I, p. 9.

cionando la causa; tradición que nosotros no aceptamos cuando nos referimos en forma técnica al derecho.

Así que no es de aceptarse que se llame vínculo a lo que es un deber en que se origina el vínculo.

El otro aspecto que, especialmente en materia fiscal, no es de aceptarse en el concepto transcrito, es que en esta materia no es necesario hablar de la existencia de personas, físicas o morales, para hacerlas sujetos pasivos de la obligación, sino que es suficiente la existencia de un patrimonio, aun sin titular, para considerar como elemento del mismo, la obligación fiscal.

Para el propósito del estudio de la obligación fiscal, y pienso que para cualquier otro, por patrimonio debe entenderse un acervo de bienes y obligaciones apreciables en dinero, organizados recíprocamente para un propósito, expresado o no, voluntariamente.

Es de aclararse que el concepto que se critica no es exclusivo del jurista mexicano, y que al mismo formulo la crítica expresada, porque la falta de la aclaración del aludido concepto da origen a diversas distorsiones y dificultades en la explicación de la aplicación de las obligaciones fiscales.

El concepto vertido de patrimonio es del llamado "afectación", que como se recordará, no implica la existencia de titular, como erróneamente se hace cuando se alude al llamado "personalidad".

Si para que el fisco pudiese hacer efectivo el crédito fiscal, y aún para que éste existiese, fuera necesaria la presencia de personas, seguramente que en muchos casos en que es evidente que se ha dado el llamado hecho generador, no se podría hacer efectivo el derecho a cobrar la contribución relativa.

La reflexión anterior trae aparejado el estudio de la naturaleza del hecho generador del crédito fiscal, que suele atribuirse a personas.

Como es sabido, el hecho generador es esa situación jurídica o de hecho prevista para la ley, para que nazca la obligación de pagar la contribución que como consecuencia de la misma se produzca, y a que se refiere el artículo 6o. de nuestro Código Fiscal de la Federación. Este punto deseo exponerlo posteriormente.

Del error de atribuir la obligación a personas, ha surgido otro error de nuestra legislación fiscal federal; el de exigir la existencia de las mismas para que nazca la obligación de pagar las contribuciones; y como las entidades federativas siguen los lineamientos de las leyes fiscales federales para formular las suyas, el error se repite en estas legislaciones.

El origen del error lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación, que en el artículo primero indica:

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

El error del Código se reitera en las otras leyes del sistema; así la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el artículo lo. dice: "Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos"; como en el Código Fiscal y en la Ley del Impuesto sobre la Renta, las otras leyes fiscales federales, siempre se atribuye la obligación de pagar contribuciones a personas físicas o morales; circunstancia criticable, pues no es necesaria personalidad para que haya hecho generador.

En todas las leyes fiscales locales que conozco se da el mismo error a que vengo aludiendo.

III. CONTENIDO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Hablar de contenido de la obligación fiscal es aludir a objetos de la misma. La obligación fiscal, como cualquiera otra, puede tener como objeto dar, hacer o no hacer.

En esta obligación, el objeto más frecuente y en torno del cual existen y han de cumplirse las otras, es el de dar; dar o entregar al acreedor fiscal el dinero, cuya cantidad arroja el cálculo de la contribución respectiva.

No porque la entrega de cantidades al fisco, en pago de la obligación fiscal que ha de hacer el contribuyente, constituya el más frecuente objeto de esta obligación, carecen de interés o son infrecuentes los otros objetos obligacionales, pues aparejada con la responsabilidad de cubrir el importe de la obligación fiscal, existen conductas activas o pasivas a cargo de los responsables fiscales.

¿Cómo cumplir adecuadamente la obligación de cubrir con exactitud el impuesto de una empresa, si no se lleva una contabilidad que se ajuste a las reglas legales?

¿Cómo controlar a los contribuyentes el fisco, si aquéllos no se inscriben en el padrón relativo?

¿Cómo perseguir los delitos fiscales, si el fisco no contase con la colaboración de personas o instituciones que le permitan reunir los elementos en que funde su denuncia o su querrela?

En todos estos casos y en otros muchos, es obligación de quienes tengan en sus manos la posibilidad de auxiliar al fisco, que le proporcionen la colaboración que éste requiere para cumplir su función de organizar y mantener una hacienda pública suficiente.

En otros casos, la obligación de los responsables fiscales es de omisión; omisión de colaboración con los defraudadores fiscales; omisión de conductas generales que perjudiquen la operación adecuada del fisco, etcétera.

IV. LOS ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Toda obligación requiere de elementos, sin los cuales no existe; esos elementos son el sujeto y el objeto.

No es de aceptarse, según indirectamente queda apuntado, que el vínculo obligacional se considere elemento, pues es un efecto del deber del deudor para con el acreedor.

V. LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Como en toda obligación, en la fiscal se dan un sujeto activo, o acreedor, y un sujeto pasivo o deudor, solamente que estos elementos tienen caracteres especiales en esta obligación. Sabido es que la obligación se contrae por voluntad o por disposición legal; mas en la materia fiscal, lo normal es que la obligación tenga su origen en la ley. Por ley se obliga quien realiza el hecho generador del crédito fiscal a cubrir el importe de la contribución respectiva, y por ley nace el derecho del Estado de cobrarla; realmente en esta obligación poco opera la voluntad para que la misma se cause; así el acreedor lo es porque la ley lo marca, y el deudor igualmente.

No podría ser de otra manera el nacimiento de esta relación, pues seguramente que sería muy rara la circunstancia en que una persona o institución voluntariamente se convirtiese en deudora, sin lograr una contraprestación que sólo a su interés beneficiase.

Además, los sujetos de esta relación obligacional existen y actúan de manera diversa a como lo harían, si su relación fuese de derecho privado.

En relación con lo indicado, habrá que decir que en esta materia, para el acreedor es derecho cobrar las contribuciones, pero también obligación hacerlo.

El sujeto activo de esta relación no puede dejar de cobrar las contribuciones, pues ello le impediría subsistir, y el Estado no puede renunciar a su existencia, ya que la misma representa la vida social, que no le pertenece.

Cuando los gobernantes reciben y aceptan el mandato del pueblo, se crea un compromiso de los mismos, de hacer efectivo el derecho; función que justifica la existencia del Estado-gobierno.

A la mencionada función no se puede renunciar, sino en casos verdaderamente excepcionales; lo contrario crearía una situación de inseguridad, perjudicial para el pueblo. El pueblo necesita un gobierno que dé cumplimiento al compromiso que han contraído sus órganos humanos, de dar seguridad a la vida en sociedad.

Los hombres que por voluntad han aceptado el encargo de gobernar, no pueden dejar de cumplir su compromiso; y como para cumplir esa obligación contraída necesitan elementos económicos, esos elementos los han de obtener de los beneficiarios de tal labor; y como estos beneficiarios, seguramente que no obstante que son responsables de la existencia del Estado (ya que ellos han hecho gobernantes a los elementos humanos que lo integran), no aportarán voluntariamente el dinero que haga posible la función gubernamental, aquel, investido de soberanía, deberá obligar a que aporten ese dinero que necesita para regirlos.

Así, para el sujeto activo de las contribuciones, es derecho y obligación cobrarlas.

Nuestra Constitución federal, en el artículo 28, indica que no se puede exentar del pago de impuestos. Lo señalado es motivo de más o menos prolongada reflexión, que de ser posible, se hará en párrafos posteriores. En este momento sólo procede aludir que para el Estado, el cobro de las contribuciones constituye ineludible obligación estatal.

En el derecho privado, el acreedor puede renunciar al cobro de sus créditos, salvo casos de excepción justificados por la ley; pero como la voluntad del Estado es la ley, éste, en cumplimiento del principio de legalidad, debe hacer lo que la misma le ordena.

Además del precepto constitucional citado, la ley ordinaria reitera que en ningún caso las autoridades fiscales pueden liberar del pago de los créditos fiscales, salvo las excepciones establecidas en la misma ley.

Las excepciones mencionadas se encuentran en diversas leyes de la materia, debidamente justificadas; pero no debe dejar de pensarse que sólo esas excepciones expresadas en la ley existen, pues, como queda dicho, el Estado fisco no podrá hacer sino lo que la ley establece.

También, el sujeto pasivo de la relación tributaria tiene caracteres que lo distinguen de otros obligados.

En casi todos los libros de materia fiscal existe una expresión que se ha convertido en vulgar, de tal manera que hasta los legos de estos conocimientos suelen emplear: se dice que esta obligación es *ex lege*.

Lo anterior quiere decir que, salvo los casos de verdadera y rara excepción, la obligación fiscal se origina en disposición legal; y, como queda expresado, no podrá ser de otra manera, pues nadie desea entregar el dinero para integrar fondos con que se pagarán servicios que en muchos casos no le benefician.

Por lo anterior, ha sido necesario que nuestra Constitución haya establecido la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos.

Cuando nuestro Constituyente empleó la palabra "mexicano", no sólo quiso aludir a personas que ostentasen la nacionalidad mexicana, sino a todos los que recibiesen, o pudiesen recibir el beneficio de la acción de gobernar, "así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan", o en que tengan su fuente de ingreso, o realicen las actividades previstas por las leyes de esta materia.

No es necesario la voluntad de quien se convierte en contribuyente, para que éste se obligue a serlo; es suficiente que se ubique en la circunstancia que la ley considera hecho generador del crédito fiscal, para que su obligación surja; la obligación nace de la ley.

Es tan importante el deber de contribuir para los gastos públicos, que si el obligado no lo hace espontáneamente, el Estado debe aplicar su facultad económico-coactiva para cobrarle por la fuerza.

Sabido es de los concededores del derecho fiscal que la aplicación de la facultad económico-coactiva se realiza mediante el procedimiento administrativo de ejecución; y hay más al respecto, el no cumplimiento de la obligación fiscal constituye infracción que el fisco castiga con multa; y si el no cumplimiento implica delito, el sujeto activo dispone del derecho para pedir que se aplique la ley penal relativa para que el violador de la misma sea castigado por la autoridad judicial.

La obligación del sujeto pasivo de esta relación tributaria, observada desde el punto de vista del Estado, constituye el crédito fiscal; y el crédito fiscal se compone de la suerte principal más los accesorios; por lo que la obligación de este sujeto no se agota pagando sólo suerte principal.

VI. CAPACIDAD PARA SER SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO

Según se ha apuntado, no es necesaria capacidad jurídica para ser sujeto del impuesto; ello es evidente, pues algunas veces, como luego se verá, la circunstancia que da origen a la obligación de pagar el impuesto, puede ser un hecho jurídico, y los hechos jurídicos no sólo pueden ser producto de conductas de personas, sino aún de la acción de la naturaleza, según el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

Con apoyo en la razón anterior, hemos criticado juntamente con el artículo 1o. del Código Fiscal Federal, todos aquellos de otras leyes, que como el mencionado, indican que son sujetos pasivos del impuesto, personas físicas o morales, pues con frecuencia la obligación de pagar una contribución no es a cargo de una persona, sino del activo de un patrimonio sin titular, o patrimonio afectación.

Muchas veces se da el hecho generador del crédito fiscal, sin la intervención de personas, y sin que ni siquiera haya un titular de acervos económicos donde el activo y el pasivo se han organizado, o están de tal manera organizados, que el pasivo existe con relación del activo, al cargo del cual es.

Así, la única capacidad para ser sujeto pasivo contribucional es la llamada tributaria, que más que capacidad, es consecuencia de que se haya producido el hecho generador del crédito fiscal.

VII. EL ESTADO SUJETO PASIVO DE LAS CONTRIBUCIONES

Puesto que el Estado es el acreedor del crédito fiscal, se podría pensar que no ha de pagar contribuciones, mas razones diversas lo convierten en sujeto deudor y responsable de las mismas.

En esas diversas razones se ha apoyado el legislador, para establecer al Estado la obligación de pagar las contribuciones, y de cumplir otros deberes de carácter fiscal.

El artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación indica: "La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente".

Luego, el artículo 3o. de la Ley de Impuestos al Valor Agregado dice en el artículo 3o.:

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo primero y, en su caso, pagar el Impuesto al Valor Agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen, que no den lugar al pago de derechos federales.

Es razonable lo indicado por este artículo 3o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues si el Estado no acepta el traslado del gravamen de este impuesto, seguramente no existiría proveedor de aquellos bienes, cuya venta amerita el pago del mismo, que quisiera operar con aquél.

Sin la traslación del gravamen de este impuesto, por parte del Estado, este ente debería absorber el gravamen, pues él, como enajenante de bienes, sí está obligado a enterar esta contribución.

El segundo párrafo del artículo del Impuesto al Valor Agregado, que se ha transcrito, es obscuro o carente de técnica jurídico-fiscal, pues recuérdese que quien paga o entera este impuesto es el sujeto pasivo, que, según la letra del artículo 1o. de esta ley, es el enajenante de bienes (pues el hecho generador en la enajenación) y no quien los adquiere, ya que éste, si bien sufre el gravamen, en atención al traslado, no es el sujeto pasivo de la contribución.

En relación con este aspecto, y sin profundizar en la discusión, sostengo que el Impuesto al Valor Agregado en México es un impuesto a la enajenación y no al consumo. Lo anterior se desprende de la letra del citado artículo 1o. de la ley.

En otros casos, por circunstancias diversas, el Estado ha de pagar contribuciones, pues lo contrario traería consecuencias perjudiciales a terceros; supongamos, por ejemplo, que una empresa estatal, de las que aún existen, ha de realizar operaciones iguales a las de par-

ticulares, por las que éstos pagan impuestos. Si en el ejemplo indicado, el Estado no tuviere que pagar el impuesto, seguramente que se colocaría en situación de privilegio que dejaría en desventaja al empresario privado; ello en detrimento no sólo de éste, sino de la economía conjunta.

VIII. OTRAS OBLIGACIONES FISCALES

En el estudio de las obligaciones fiscales debe distinguirse entre responsables fiscales y sujetos pasivos.

Es responsable fiscal toda entidad a la que la ley fiscal señala una obligación, y es sujeto pasivo el responsable fiscal que en virtud de ubicarse en el hecho generador, ha de cubrir la contribución relativa.

Así tenemos dos tipos de responsables y, consecuentemente, dos tipos de obligados.

En las diversas leyes fiscales aparecen estos dos tipos de obligados, inclusive como antes ha quedado apuntado, muchas veces, en virtud del desdoblamiento de la obligación fiscal, acontece que el mismo ente es responsable fiscal y sujeto pasivo de la relación contribucional.

Se discute si no implica violación de garantía constitucional, el que entidades o personas que no han realizado, o no se han colocado en el hecho generador del crédito fiscal, sean obligadas por una ley secundaria a realizar actividades en favor del fisco, sin recibir retribución.

A lo anterior ha de contestarse que el artículo 31 de la Constitución Federal obliga "a contribuir para los gastos públicos", y que cualquiera de los actos u omisiones que para ello colaboren es una contribución.

En la forma indicada, no sólo quien se ubica en el hecho generador directo del crédito fiscal tiene una obligación de esa naturaleza, sino todo aquel al que la ley señala conducta u omisión relacionados con lo fiscal, deberá cumplir.

Las obligaciones de los responsables fiscales son de diversa índole; así, en general, todos estamos obligados a cooperar con el fisco, siempre de acuerdo con una auténtica ley, para que el mismo cumpla a satisfacción con la función que le tiene atribuida la ley.

Como ejemplo de las formas de colaboración con el fisco, de los responsables fiscales, podemos referirnos a la retención y entero de contribuciones a cargo de terceros, que tienen quienes utilizan ser-

vicios subordinados, o bien que contratan con algunos sujetos pasivos extranjeros.

Otro frecuente caso de colaboración con el fisco se da cuando se está llevando a cabo la determinación presuntiva de contribuciones; caso en el cual todas las personas, en alguna forma relacionadas por negocios con la persona a quien se hace la determinación, están obligadas a aportar datos o elementos para que la autoridad cumpla su función. La traslación del gravamen en los casos de Impuesto al Valor Agregado y el entero de esta contribución, es también ejemplo de colaboración. Llevar contabilidad de acuerdo con la ley; dar de alta en el Registro Federal de Contribuyentes a sus trabajadores el empresario; dictaminar por contador autorizado el estado fiscal de los negocios, y otras muchas formas más existen de colaboración, que los responsables fiscales han de proporcionar al fisco, obligatoriamente.

IX. EL HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL

Aunque con una lógica especial, al hecho generador del crédito fiscal, se le suele llamar objeto del impuesto o hecho imponible. En el estudio de las obligaciones generales, el objeto de la obligación es lo que se ha de pagar; así las obligaciones, atendiendo a su objeto, se clasifican en de dar, de hacer y de no hacer; mas en la materia fiscal, el objeto del impuesto se dice que es el hecho generador del crédito fiscal.

¿Qué es el hecho generador del crédito fiscal? El hecho generador del crédito fiscal es una circunstancia o hecho que al realizarse, hace que se genere la obligación de pago de la contribución y, consecuentemente, el crédito fiscal.

Si recurrimos a la teoría de las contribuciones, hemos de decir que el hecho generador del crédito fiscal es lo que se llama supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis, para que se aplique la ley;³ es el hecho generador, circunstancia o situación que genera la obligación de pagar el impuesto, por ello se le llama hecho generador del crédito fiscal.

El artículo 60. de nuestro Código Fiscal indica: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de

³ Véase Villoro Toranzo, Miguel, *Introducción al estudio del derecho*, Porrúa, 1978, p. 318.

hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren”.

Evidentemente, el hecho generador del crédito fiscal es ese supuesto jurídico para que nazca la obligación de pagar el crédito fiscal, que simultáneamente con tal realización se genera.

X. NATURALEZA DEL HECHO GENERADOR

Especialmente entre quienes no son conocedores de derecho fiscal, se piensa que los sujetos han de pagar la contribución, porque voluntariamente se han ubicado en el hecho generador del crédito fiscal.

Lo anterior es un error, pues el citado artículo no alude a actos jurídicos, sino a “situación jurídica o de hecho prevista por la ley” para que nazca o se cause la contribución.

Luego, tal hecho generador lo que debe ser es hecho jurídico; esto es, ha de tratarse de cualquier circunstancia que produzca efectos jurídicos; efectos que en el presente caso son el derecho del fisco de cobrar, y obligación del sujeto pasivo de pagar la contribución relativa.

Habrá que agregar que el hecho jurídico puede, incluso, ser un fenómeno natural que, en el caso del derecho fiscal haga nacer tal obligación y tal derecho. Luego, el hecho generador del crédito fiscal ha de conceptuarse genéricamente como hecho jurídico, previsto por la ley, para que se produzcan los efectos jurídicos apuntados.

XI. HECHOS GENERADORES NO ATRIBUIBLES AL OBLIGADO FISCAL⁴

Con frecuencia, una empresa cuyas contribuciones causadas no han sido cubiertas, o bienes gravados fiscalmente, cambian de dueño.

En el caso previsto se presenta un problema: ¿Quién ha de pagar esas contribuciones no cubiertas? La doctrina y nuestra ley responden a la pregunta indicando que será el nuevo titular de la negociación o de los bienes, quien subsidiariamente ha de hacerlo.

A la responsabilidad del último adquirente se le llama objetiva y substituta, en atención a que dicha responsabilidad va aparejada a

⁴ Cfr. Jarach, Dino, *El hecho imposible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Buenos Aires, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, 1943, p. 293.

los bienes o negociación que son los gravados, y porque éste no es responsable de la realización de los hechos generadores del crédito fiscal insoluto.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala: Son responsables solidarios con los contribuyentes:

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda el valor de la misma.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

Se observa que en los diversos casos previstos por este artículo no existe el hecho generador consistente en la obtención del ingreso que se grava, ya que a pesar de lo cual aparecen obligados a cubrir las contribuciones que por hechos del pasado y no imputables a ellos, se produjeron.

Reiteradamente se ha dicho que se trata de una obligación nacida de una disposición legal; pero tal aseveración no puede hacerse ante quien no tenga conocimientos para discutir el problema e ir al fondo del mismo.

Nos damos cuenta que existe un nuevo obligado quien no obtuvo el ingreso gravado, lo que se dice, es injusto; se aducen razones válidas, pero no definitivas para explicar el fenómeno de la obligación del adquirente. Me pregunto: no será que hay un nuevo hecho generador que sí es imputable al adquirente de la negociación gravada, precisamente consistente en la adquisición?

Como es sabido, el legislador está en la posibilidad de seleccionar circunstancias como hechos generadores del crédito fiscal, con tal que resulten más o menos lógicas para ello; y es evidente que existe razón para que los adquirentes de bienes gravados se conviertan en obligados a cubrir las contribuciones relativas a los mismos.

En estos casos, el supuesto jurídico para que la ley fiscal sea aplicable, es la adquisición de los bienes gravados.

En esta situación, es justo que los nuevos deudores de las obligaciones fiscales tengan limitada su responsabilidad al importe de lo adquirido, como lo indica el Código Fiscal.

Así en virtud de un nuevo hecho generador imputable al adquirente, éste substituye al sujeto pasivo anterior.

XII. ELEMENTOS COMPLEMENTARIOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Los sujetos y el hecho generador son elementos para que exista la obligación fiscal; pero para hacer operativa esta obligación son necesarios elementos sirvientes, sin los cuales la misma se quedaría en simple fórmula jurídica, sin aplicación.

A continuación se alude a esos elementos que hacen operativa la fórmula jurídica obligacional de las contribuciones.

1. *La fuente de las contribuciones*

A la fuente de las contribuciones se suele llamar en forma restringida "fuente del impuesto".⁵

La fuente del impuesto se integra del acervo económico de donde se obtiene lo necesario para cubrir las contribuciones. Este acervo puede ser el activo de un patrimonio (los autores suelen llamarle capital) o la renta.

En realidad, el acervo aludido es siempre el activo, pues la renta, en sentido estricto, sólo existe en el preciso instante en que se recibe, ya que al entrar al patrimonio de como la obtiene, se convierte en activo del mismo.

En nuestro derecho fiscal, como en todos los de la actualidad, la renta es, sin duda, la fuente más importante de las contribuciones para los estados.

2. *La unidad fiscal*

Siempre se ha entendido por unidad fiscal o unidad del impuesto "la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etcétera, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto

⁵ Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, 1955, p. 102.

de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto".⁶

Dada la manera como nuestras leyes fiscales indican ha de calcularse y pagarse el impuesto, la unidad fiscal puede ser una cabeza de ganado, cuya venta amerita el pago del impuesto, una tonelada de maíz, nuestra unidad monetaria, un metro cuadrado de terreno, un litro de agua, etcétera.

3. *Base del impuesto*

La base del impuesto es la suma de unidades expresadas por la ley, sobre lo que se calcula el impuesto.

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, la base del impuesto puede ser tanto la utilidad fiscal, como el resultado fiscal.

El artículo 10 de esta ley indica que el resultado fiscal del ejercicio de determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.

Como se observa, tanto la utilidad fiscal, como el resultado fiscal, pueden constituir la base del impuesto, ya que no siempre habrá pérdidas fiscales pendientes de disminuir.

Pero como no siempre habrá de calcularse Impuesto sobre la Renta, la base del impuesto siempre será la cantidad sobre lo que se calcule dicha contribución, como el valor de una mercancía, para efectos del Impuesto al Valor Agregado, el valor en aduana de las mercancías de importación, para fin de cobrar el impuesto correspondiente, etcétera. Conviene recordar que ha caído prácticamente en desuso el llamar a la base del impuesto renta legal, en el impuesto sobre la renta.

4. *Cuota del impuesto*

La cuota del impuesto es la cantidad en dinero (puede ser también en especie) que se cobra por cada unidad fiscal.

6 Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 101.

No es usual que en las actuales leyes de la materia, cuando se alude a la cuota se especifique cada unidad, sino una base o suma de unidades, sobre las que se calcula la contribución; así, en las tablas aún existentes de algunos impuestos, se dice después de mencionar la base: "cuota fija".

Las cuotas de las contribuciones pueden expresarse en forma fija o en forma progresiva.

La cuota fija es la que es igual por unidad sin importar el número de las que integren la base.

Un ejemplo de cuota fija es la que se expresa en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala un 34 por ciento sobre la base, sin interesar el importe de ésta.

La cuota progresiva es la que aumenta o disminuye, según aumente o disminuya, o disminuya o aumente la base.

Por lo expresado en párrafo anterior, se verá que la progresividad de la cuota puede ser directa, según que aumente cuando la base disminuya; o bien inversa, cuando aumenta si la base disminuye, o disminuya cuando la base aumente.

Se dice frecuentemente que las cuotas progresivas directas son expresión de justicia en las contribuciones; aseveración que puede justificarse en el Impuesto sobre la Renta, pues seguramente que quien mayores impresos logra ha de ser gravado con una tasa superior, y viceversa; desgraciadamente no resulta tan evidente la justicia de la progresividad de cuotas en otros impuestos.

Las cuotas con progresividad inversa han sido muy poco usadas.

Cuando la cuota se expresa en porcentajes, recibe el nombre de tasa.

Para efectos del sistema de cuotas progresivas, el que las mismas sean tasas es ideal.

La progresividad de las cuotas desaparece en un límite, más allá del cual las mismas resultarían injustas.

Además de cuotas fijas y de cuotas progresivas, es usual que los tratadistas estudien las llamadas "de derrama". Las cuotas de derrama son aquellas que una vez conocida la cantidad que se pretende obtener con el cobro de una contribución, el total de la misma se distribuye para que la cubran ciertos contribuyentes.

La complejidad del procedimiento de aplicación en la forma que lo presentan los autores, ha hecho que este tipo de cuota no sea usual.⁷

7 Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 103.

XIII. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Coincidente con un criterio generalizado, al que indirectamente he hecho alusión en este desarrollo, Juan Carlos Luqui señala: "La ley es la única que puede crear obligaciones tributarias; es ésta una de las mas grandes conquistas del derecho moderno que nuestra Constitución adoptó para esta clase de obligaciones".⁸

Como en otra parte de este estudio he apuntado, efectivamente la obligación fiscal es una responsabilidad *ex lege* (nacida, derivada, o creada por la ley).

Creo que esta afirmación indiscutida sí amerita alguna aclaración.

Debe recordarse que no todas la contribuciones en nuestro derecho tienen exactamente la misma fuente; así el impuesto es una prestación establecida por el Estado, y como tal no implica contraprestación. También el impuesto surge con o sin voluntad del sujeto pasivo; así un recién nacido puede estar obligado a pagar impuestos, y seguramente que éste no ha tenido voluntad de convertirse en deudor fiscal.

En cambio los derechos, que como los impuestos son contribuciones, según el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, se causan porque alguien voluntariamente se ha ubicado en el hecho generador del crédito fiscal; recuérdese que el citado artículo 2o. conceptúa los derechos diciendo: "Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público".

No es de negarse que los derechos sean establecidos en una ley, ni tampoco que a la ley corresponda señalar las circunstancias en que se causen y señale su régimen; pero no se causarán, como sí se causan frecuentemente otras contribuciones, sin la voluntad del sujeto pasivo obligado a cubrirlos; quien puede optar por usar y aprovechar o no, los bienes a que alude el precepto, o bien recibir o no los servicios a que igualmente se hace referencia.

Parece así que esta contribución, si bien regulada por la ley, no se origina exclusivamente en la misma, como sí sucede a otras.

El citado artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación dice:

⁸ Luqui, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1989, p. 32.

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

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

De acuerdo con lo expresado en los párrafos transcritos de este apartado, nos encontramos que existen dos causas del nacimiento de las contribuciones; una remota o legal y una inmediata que es la situación jurídica o de hecho que menciona el artículo 6o., a la que llamamos hecho generador del crédito fiscal.⁹

Así, el origen de toda contribución está condicionada a que la ley la establezca, e igualmente a que se realice el hecho generador.

Como antes queda expresado, el hecho generador tiene la naturaleza de simple hecho jurídico; por lo que salvo al caso de los derechos (contribuciones), es indiferente que intervenga o no la voluntad para que se produzca, y, consecuentemente, se cause esta contribución.

XIV. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Como cualquiera otra obligación, la fiscal se extingue por el cumplimiento del objeto de la misma; pero la fiscal, además, se puede extinguir por disposición legal.

En consecuencia de lo dicho, la obligación fiscal se extinguirá por pago, por dación en pago, por prescripción, por confusión, por condonación, por compensación, porque se anule o quede sin efecto el hecho generador, por insolvencia o muerte del deudor, etcétera.

Por pago debe entenderse satisfacer al objeto de la obligación, y como los objetos de las obligaciones que señalan la doctrina y la ley, son dar, hacer y no hacer, el pago se llevará a cabo, dando o entregando lo que la norma fiscal ordena, haciendo lo que la misma señala, u omitiendo la conducta que identifica.

La dación en pago consiste en substituir el objeto de la obligación por otro, para satisfacer ésta.

La dación en pago como forma de extinción de las obligaciones en materia fiscal es excepcional, pues salvo los casos en que según el artículo 190 del Código Fiscal que en lugar de dinero, que no se

⁹ Cfr. Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 255.

logró por no haberse llegado al remate de bienes embargados, el fisco puede adjudicarse éstos, o cuando por excepcional convenio pueda igualmente el fisco aceptar bienes en especie, en cumplimiento de una obligación fiscal, esta forma de extinción de las obligaciones es muy rara.

Debido a lo anterior, la vieja definición de impuesto que indicaba que esta contribución era una prestación en dinero o "en especie", ha sido desechada.

Sólo en aquellas economías en que el dinero como medida de precio no ha existido, como en la de los habitantes del México pre-colonial, las contribuciones se han pagado en especie.

Como antes queda expresado, la prescripción es la manera de liberarse de una obligación, o de que la misma se extinga, cuando este fenómeno se perfecciona (*cf.* art. 146 del Código Fiscal de la Federación).

La confusión se da cuando, por cualquier circunstancia, las calidades de deudor y de acreedor de la obligación fiscal recaen en el mismo sujeto, como en aquellos casos en que el Estado se convierte en dueño de bienes gravados fiscalmente. En el caso previsto, no hay posibilidad de que el Estado cobre el impuesto, ya que asume el carácter de acreedor de sí mismo.

Aunque la condonación de las contribuciones está prohibida por el artículo 28 constitucional, según ha quedado dicho, y como es práctica diaria, de tales obligaciones se exenta, de acuerdo con diversas leyes (véase artículo 39 del Código Fiscal de la Federación).

La exención implica que la obligación relativa se extinga. Otra forma de extinción de la obligación fiscal es la compensación. Se entiende por compensación el fenómeno que se puede producir cuando deudor y acreedor lo son recíprocamente.

Por diversas circunstancias, la reciprocidad aludida se da en la materia fiscal; así, cuando el sujeto pasivo hace pagos provisionales cuya suma iguala o supera a la que arroja su cálculo del pago de contribuciones del ejercicio, el excedente constituye para él ese crédito que puede hacer efectivo contra impuestos de ejercicios posteriores, o de otros créditos fiscales, (*cf.* art. 81, penúltimo y antepenúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otros).

En los casos en que el hecho generador de la contribución ha sido anulado, ha de anularse la obligación que el mismo produjo.

Si en el caso previsto en el párrafo anterior, antes de la anulación del hecho generador se cubrió la carga fiscal producto del mismo,

el importe de la contribución cubierto ha de reintegrarse; con relación a lo expresado, el artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala:

El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de actos gravados por esta ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pagos provisionales el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiere trasladado se cancela o se restituye, según sea el caso.

La muerte sin dejar bienes, o la insolvencia comprobada del deudor fiscal, también son causas de extinción de la obligación fiscal, ya que resultaría inútil, en estos casos, intentar hacerla efectiva.

XV. INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Cuando en este subtema se alude a obligaciones fiscales, me refiero, en general, a las responsabilidades fiscales; es decir, tanto a la de pagar las contribuciones como a otras de hacer o de no hacer que establece la ley.

El no cumplimiento de una obligación fiscal implica infracción o delito, según sea el caso. La infracción o el delito ameritan una pena para el responsable de los mismos. También cuando una contribución se paga tardíamente han de pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco.

Conviene aclarar que el hecho de que haya que pagar recargos no elimina la posibilidad de que, además, haya de cubrirse una multa. También creo prudente recordar que el recargo y la multa tienen esencia diversa, pues el recargo es indemnización y la multa es pena.

Asimismo, creo oportuno manifestar que el estudio de las multas, por infracciones fiscales, y de las penas, por los delitos por conductas ilícitas en esta materia, amerita un estudio muy amplio que constituye el derecho penal fiscal, que no pretendo agotar ahora.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación señala:

La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

¿Pero a quiénes habrá que aplicar las penas que prevé el artículo parcialmente transcrito? seguramente que a los responsables de las infracciones o delitos que las ameritan.

Con relación a lo anterior, los artículos 71 y 95 del Código Fiscal indican:

Artículo 71. Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquéllas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Quando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Artículo 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Como se sigue de los preceptos copiados, no sólo los sujetos pasivos han de sufrir penas por violación a las leyes fiscales o por ilícitos, sino toda entidad considerada responsable fiscal.

Gregorio RODRÍGUEZ MEJÍA