

Unidad 8

- La Obligación fiscal

“En la obligación fiscal el Estado funge como sujeto activo de dicha obligación y el contribuyente funge como sujeto pasivo.”

1. Introducción

El derecho fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haber causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etc), un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etc), o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales). Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, que no se exprese la calificación de sustantiva o formal, de tal modo que se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal. En el presente capítulo nos estaremos refiriendo y estudiaremos la obligación fiscal, sustantiva, aunque cabe aclarar que muchas de las características de ésta son perfectamente aplicables a las obligaciones fiscales formales.

2. DEFINICIÓN

La obligación tributaria a sido definida por Emilio Margáin como el vínculo jurídico en virtud del cual Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniarias excepcionalmente en especie. Por su parte, de la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una

relación jurídica que tiene la naturaleza de obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor, y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza la denomina relación tributaria principal o sustantiva y la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos obligaciones son diferentes. Define a la relación tributaria sustantiva como "aquellas por virtud del cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o a la entrega de ciertos bienes en especie".

Como podemos observar, ambas definiciones coinciden en lo esencial y nos presentan un concepto de obligación fiscal o relación tributaria sustantiva, como la llama De la Garza, muy semejante al concepto de obligación que existe en el Derecho Privado, así pues, es conveniente establecer cuales son sus semejanzas y diferencias para poder estar en aptitud de distinguir cuando estemos frente a una obligación fiscal.

Como semejanzas encontramos que en ambas obligaciones existen acreedor, deudor y objeto. Como diferencias, siguiendo a Margain, señalamos como principales las siguientes:

a) La obligación fiscal es de Derecho Público. O sea que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado aunque se regula conforme a normas de esta rama del derecho, en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas de Derecho Público, por ejemplo, cuando el Estado es demandado por el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; en cambio la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional.

c) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser el Estado o un particular.

d) En la obligación fiscal la calidad del deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado, tal es el caso de las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de la de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica. En México, hasta 1980 la legislación fiscal reconocía a estas unidades económicas sin personalidad jurídica la posibilidad de ser sujetos pasivos de la obligación fiscal, pero a partir de 1981 se suprimió en la legislación esa hipótesis, de manera que actualmente en el Derecho Fiscal la calidad del sujeto pasivo o deudor de la obligación tributaria solo

la tienen las personas físicas o morales, al igual que en el Derecho Privado. Sin embargo, ordenamientos como la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen todavía a cargo de las mencionadas unidades económicas ciertas obligaciones fiscales formales.

e) La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no.

f) La obligación fiscal solo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, solo el deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien de la ley, como en la patria potestad o tutela legítima.

g) La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.

h) En la obligación fiscal sustantiva, el objeto es único y consiste siempre en dar. En la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

i) La obligación fiscal sustantiva, siendo de dar, solo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie. La obligación de dar en el Derecho Privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

3. LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, asignando el mismo concepto de una y otra, como podemos observar de la lectura de las ideas de De la Garza que comentamos en el apartado anterior, lo cual es erróneo ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva.

Sobre este punto, Margain nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se describen en una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone atribuciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

De las ideas mencionadas observamos que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que

exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta solo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Con base en las ideas expuestas, Margain elabora la siguiente definición: *“La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”.*

4. EL OBJETO DEL TRIBUTO

Toda ley tributaria debe señalar, cual es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de afinidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

5. LA FUENTE DEL TRIBUTO.

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles: por ejemplo, tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, de bienes materiales.

En relación con la fuente del tributo y el objeto del tributo, se ha cuestionado la justicia (y en México la constitucionalidad) de la imposición cuando se presenta la superposición de gravámenes. Consideramos que no hay problema si una misma fuente tributaria esta gravada en forma simultanea por los mismos sujetos activos, Federación, Entidades Federativas y Municipios, pues cada una actuará en su esfera competencial. Tampoco hay problema si una fuente tributaria está gravada simultáneamente con dos o mas tributos por el mismo sujeto activo, pues como ya hemos dicho en una fuente tributaria se pueden precisar diversos objetos y en este caso cada tributo estará referido a un objeto diferente. Igualmente no hay problema si un mismo objeto esta gravado simultáneamente por los distintos sujetos activos, pues nuevamente estaremos frente a diferentes esferas competenciales. El problema, en opinión de algunos, surge cuando un mismo objeto está gravado, pues en este caso, dicen, la superposición de tributos es violatoria del principio de Justicia y, en México, es inconstitucionalidad.

Sobre este problema consideramos que si bien es cierto que es conveniente y aconsejable evitar la superposición de tributos sobre un mismo objeto, porque puede ser contraria al principio de justicia, no olvidemos que este señala la necesaria relación entre tributo y capacidad contributiva, también es cierto que en ocasiones la superposición de tributos es querida por el Estado, por alguna de las siguientes razones:

a) Graduar la imposición. En este caso la finalidad es que la suma total de los tributos establecidos sea la carga impositiva que pese sobre el objeto, de tal manera que cuando se desea mayor o menor recaudación en relación con ese objeto, en lugar de modificación de tarifas, se establecen o se suprimen tributos, respectivamente, graduándose así la imposición sobre el objeto. En esta hipótesis, si la carga impositiva que resulta de la suma de los tributos obliga al particular a contribuir más allá de su capacidad contributiva, se estará contrariando el principio de justicia.

b) Lograr un determinado fin económico o social. En este caso la superposición de tributos no obedece a necesidades de recaudación, sino a otras distintas, de naturaleza no fiscal, como proteger la producción o el consumo locales, controlar una actividad económica, evitar la salida de divisas del país. En esta hipótesis se da el caso de que los tributos superpuestos sean con fines fiscales unos y con fines extrafiscales otros; por lo tanto, como la carga impositiva deriva de los primeros, ya que con los segundos ni se busca ni se espera recaudación, el hecho de la superposición de tributos en sí mismo no contraria el principio de justicia, siendo cuestión a parte de establecer si los tributos con fines fiscales por sí solos contraria o no dicho principio. Desde luego puede darse el caso de que se obtenga recaudación regular por los dos tipos de tributo, de donde resulte que la carga impositiva total podría ser excesiva y estar en abierta oposición al principio de justicia. De darse esta situación, lo indicado es suprimir el tributo con fines extrafiscales, pero no sólo en atención al principio de justicia, sino esencialmente porque no estará cumpliendo con su finalidad extrafiscal.

Por lo que se refiere a la legislación mexicana, no consideramos que este último tipo de superposición tributaria sea inconstitucional, pues la Ley Fundamental de México no contiene precepto alguno que prohíba la superposición de tributo y, en cambio, contiene disposiciones que facultan al Estado para que por conducto del Poder Legislativo, establezca los tributos que juzgue necesarios para cubrir el gasto público, sin más limitaciones que las que ya se han comentado al tratar los ordenamientos fiscales, concretamente la ley, entre las que se encuentran el principio de proporcionalidad y equidad, que no es otro que el de justicia, como ya hemos visto; o sea, que el hecho mismo de la superposición de tributos, y en cambio, contiene disposiciones que facultan al Estado para que por conducto del poder legislativo, establezca los tributos que juzgue necesarios para cubrir el gasto público sin más limitaciones que las que ya se han comentado al tratar los ordenamientos fiscales, concretamente la ley entre las que se encuentran el principio de proporcionalidad y equidad, que no es otro que el de justicia, como ya

hemos visto; o sea, que el hecho mismo de la superposición tributaria no es inconstitucional si la carga impositiva total que deriva de los tributos superpuestos resulta excesiva, pues habrá en este caso violación del principio de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal de la República.

6. EL HECHO IMPONIBLE.

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha llamado Jarach, hecho imponible. Respecto de este hecho imponible Sainz de Bujanda, siguiendo a Berliri, nos dice que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: a) que en ausencia de uno de cualquier elemento que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la casualidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y c) que dos presupuestos distintos deben contener, al menos un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

En cuanto a la definición de hecho imponible, nos acogemos a la formulada por el propio Sainz de Bujanda que nos dice que es *“el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”* o bien, el *“conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de obligación tributaria concreta”*.

Conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho hipotético al que hemos aludido, hecho imponible, que tiene solo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material que se realiza en la vida real y que es el que, cuando se realiza reuniendo lo elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose, al presupuesto, genera el crédito tributario; para distinguir uno del otro, llamamos a este último, hecho generador.

Sobre la denominación de este presupuesto de hecho, Jarach dice que el *“hecho imponible es una expresión muy sintética y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es, quizá errónea, por que habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; que habla de “imponible” y el adjetivo con la terminación “ble” indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es “imponible”, sino “impuesto”. Es un hecho sobre el que*

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

En los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, incluso negocios jurídicos. Todos los presupuestos mencionados, aunque distintos entre sí, originan una obligación; el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica del presupuesto de hecho.

Los presupuestos de hecho en cada uno de los tributos que hemos estudiado, es distinto, se dice que los derechos y la contribución especial tienen presupuestos típicos y que, en cambio, el impuesto tiene presupuestos atípicos. En los derechos, el presupuesto es la prestación de un servicio al particular por el Estado. En la contribución especial, el presupuesto de hecho es la realización por el Estado de la obra pública de interés general que representa para el particular una especial ventaja, o la realización de la actividad del contribuyente que hace necesaria en bien de la colectividad, la prestación de un servicio que provoca un gasto público o un incremento del mismo. Tratándose de los impuestos, el presupuesto de hechos es de la más variada índole; se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas extrañas al Derecho Fiscal y varían de un Estado a otro y de un momento histórico a otro, pues dependen de la estructura y necesidades económicas de los países, incluso de consideraciones extrafiscales, por lo tanto, cualquier situación de hecho es susceptible de convertirse en presupuesto de hecho, sin embargo existe cierta uniformidad, pues el legislador se dirige preferentemente hacia situaciones económicas que demuestran capacidad contributiva del ciudadano, como son el patrimonio, la renta, la propiedad, etc.

Sainz de Bujanda nos da la siguiente clasificación de hechos imponibles, tomando en cuenta su aspecto material:

a) Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformado consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento

positivo.

b) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria

c) El Estado, situación o cualidad de la persona.

d) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.

e) La mera titularidad de cierto tipo de derecho sobre bienes o cosa, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.

Para Berliri, los hechos imposables pueden clasificarse de la siguiente manera, tomando en cuenta, también su aspecto material:

a) La percepción de un ingreso o la percepción de una renta. Como la renta supone la percepción de un ingreso consideramos que la distinción radica en el primer caso se refiere al ingreso bruto de la persona y el segundo, al ingreso neto. Ejemplo: del primer caso es el ingreso sobre la renta y del segundo la utilidad de las sociedades mercantiles residentes en México gravada por el propio impuesto sobre la renta.

b) La propiedad o posesión de un bien, al que corresponde el impuesto predial o territorial y el impuesto sobre uso o tenencia de automóviles y camiones etc.

c) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del Derecho Positivo y transformado en derecho imponible por obra de la ley tributaria. Este tipo de hechos imposables los encontramos en la Ley de Impuestos al Valor Agregado y en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

d) El consumo de un bien o de un servicio, al que correspondían el impuesto sobre consumo de energía eléctrica y el impuesto sobre consumo de algodón despepitado.

e) La producción de determinados bienes o servicios al que correspondían el impuesto sobre producción de cerveza o el de tabacos labrados.

f) El desarrollo de una determinada actividad. Este tipo de hecho imponible se encuentra generalmente en legislaciones municipales, por ejemplo, la dedicación habitual a negocios u operaciones comerciales o industriales, según los giros que exploten, como la fabricación o venta de pan, el ejercicio de oficios tales como los de peluquería, sastrería, hojalatería y la operación de sinfonolas, tocadiscos y otros aparatos electromecánicos.

g) Ciertos hechos materiales transformados por la ley en figuras jurídicas, con un perfil y naturaleza distintos a los que tenían antes de ser tratados por el derecho, por ejemplo; la captura de peces y mariscos, la tala de árboles, el sacrificio de ganado en un rastro, etc.

h) La nacionalización de las mercancías extranjeras, a la que corresponden los impuestos de importación.

Las cosas a que se refieren los hechos imponibles pueden agruparse de la siguiente manera:

a) Un bien material: predios, edificaciones, vehículos, cervezas, vinos, materias primas, etc.

b) Un bien jurídico: esto es, el resultado de una creación del Derecho; patentes, derecho de autor, concesiones mineras, pólizas de seguro, etc.

c) Un concepto abstracto, el cual requiere siempre de una definición legal o de la ciencia del Derecho: renta, patrimonio, herencia, legado, etc.

No solo los hechos positivos pueden ser erigidos por el legislador en hechos imponibles no solo es lo que se hace, sino también lo que no se hace. Tal es el caso del impuesto sustitutivo de estacionamientos previstos en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

En cuanto a la realización del hecho imponible, no solo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así por que en el Derecho Fiscal prive un concepto ético distinto al de las otras ramas del Derecho, sino por que la tributación lo que interesa es solo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva y además, por que sería contrario al principio de igualdad y, por lo tanto, injusto que los contraventores de la ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen la ley y quedarán exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realicen el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho ilícito. Así por ejemplo, el impuesto de importación se causa no solo por las mercancías que se introducen legalmente al país. Sino también por las que entran de contrabando.

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva solo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cual es el acto o hecho relacionado con el, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible.

Existe el objeto de tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que será insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva solo estableciera el objeto del gravamen, sino precisa cual es el acto o hecho relacionado con el, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible.

De gran importancia en el estudio del hecho imponible es el examen de su aspecto temporal, para estar en condiciones de establecer el momento en que debe considerarse consumado. Por su estructura temporal observamos que los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos o periódicos. Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; ejemplos de hechos imponibles instantáneos son los previstos en el impuesto sobre la adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación, pues cada vez que se

celebra un contrato de compraventa respecto a un inmueble o se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Los periódicos son los que requieren de un determinado periodo de tiempo para su consumación, periodo que estará precisado por la ley y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplos de hechos imponibles periódicos son los previstos en los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Predial.

En algunos de los impuestos cuyo hecho imponible es periódico, el periodo de tiempo necesario para que se consume el hecho generador se le llama ejercicio fiscal, el que por regla general es de un año, pero que en el caso de sociedades mercantiles puede, en casos de excepción, ser menor o mayor. Dispone el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que el ejercicio fiscal de las personas morales que no tengan ejercicio social y el de las personas físicas coincidirá con este, salvo el ejercicio de liquidación, y debe reunir los siguientes requisitos: a) El ejercicio regular abarcara siempre 12 meses y el irregular un periodo menor. b) Los ejercicios terminarán el día último del mes de calendario que se elija. En el caso de liquidación de una persona moral, durante todo el tiempo que dure la liquidación habrá un ejercicio.

7. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. Flores Zavala afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y el artículo 6 de CFF dispone que las atribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley fiscal vigente durante el lapso en que ocurran. De la disposición legal antes citada debemos entender que, como con toda propiedad y claridad establecía el artículo 17 del CFF de 1966, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

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

De la Garza, siguiendo a Sainz de Bujanda, nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

1.- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la prestación de declaraciones.

2.- Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de la realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.

3.- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.

4.- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.

5.- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.

6.- Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.

7.- Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

8. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Pligiese nos indica que a través de esta institución “el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una pretensión determinada.

Guiuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”. De la anterior definición podemos observar que la determinar de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo.

a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos

agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.

b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.

Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar. En opinión del propio Margain, cuando el método debe ser aplicado por el causante, debe satisfacer los requisitos siguientes: sencillez, economía, comodidad y limpieza.

El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entienda e inclusive lo pueda aplicar. Elaborar un método que solo este al alcance del técnico, dada su complejidad es como preparar una serie de trampas en donde indefectiblemente estará cayendo, un día sí y otro no, el obligado. La falta de satisfacción de este requisito mermará el rendimiento del gravamen.

Que el método sea económico, significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención. Hay ocasiones en que el método, de atenderse debidamente, origina el pago de honorarios que superan la utilidad del causante, o bien, absorbe buena parte de ella, de modo que se trabaja para el fisco y para el contador. Si cumplir con el método resulta oneroso, el grueso de los contribuyentes determinarían el impuesto a pagar al margen del mismo con grave detrimento de sus resultados.

El método será cómodo si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente. El grueso de los contribuyentes, principalmente comerciantes e industriales, no tienen un grado de preparación escolar elevado, pero se percatan de inmediato de las faltas del método y, sobre todo, de lo que esta de mas dentro del mismo, así como de sus exigencias, aparentemente inocentes, cuya importancia no escapa de su criterio.

El método será limpio cuando evita el contubernio entre obligado y personal hacendario. Si para la determinación del impuesto a pagar se requiere un contacto constante entre el causante y el fisco, el método corre peligro.

Cuando para la determinación del impuesto a pagar se requiere que las dos partes entren en contacto, el legislador debe prever un segundo método dentro de la ley, para uso exclusivo de la administración hacendaría, con el objeto de que personal desconocido por el causante verifique desde el escritorio el impuesto determinado.

En la legislación fiscal mexicana, la regla general es que toca al contribuyente la aplicación del método y, por lo mismo, la determinación de los créditos fiscales a su cargo. Pocas son las leyes que establecen que corresponde al fisco determinar los créditos fiscales y excepcionales las que requieren para este efecto el acuerdo de fisco y contribuyente. En México, esta regla esta contenida en el artículo 6 del CFF, cuyo tercer párrafo establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo

disposición expresa en contrario y que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Los métodos que la doctrina recomienda y que se han adoptado en las legislaciones son, según Margain, los siguientes: indiciario, objetivo y declarativo.

El método indiciario consiste en tomar en consideración ciertos indicios o ciertas pruebas indirectas de la actividad del causante o del objeto gravado, para poder determinar, con mayor o menor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo. A este método Plugiese lo llama por presunciones. Los métodos indiciarios más importantes son:

- 1.- El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a emplearse.
- 2.- El basado en el giro del negocio y capital en él invertido.
- 3.- El basado en la teoría de los signos de la riqueza externa.

El método objetivo consiste en señalar una cuota en razón al peso, a la medida, al volumen o al número de unidades de la mercancía gravada o al valor de la misma.

El método declarativo consiste en imponer legalmente al causante o un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. La declaración puede ser informativa o de pago. En el primer caso la manifestación solo contiene los datos necesarios para cuantiar la obligación fiscal u otros datos exigidos por la ley; en el segundo caso la manifestación contiene, además de los datos de la informativa, la cuantía determinada de la obligación fiscal a cubrir. Ejemplo de declaración informativa es la que se exige a las instituciones fiduciarias en el artículo 9 de la Ley del impuesto sobre la Renta para hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la forma como determinó la utilidad fiscal ajustada o la pérdida fiscal ajustada de los fideicomisarios cuando a través de un fideicomiso se realizan actividades empresariales. Ejemplo de declaración de pago es la que se exige a las sociedades mercantiles o a las personas físicas en los artículos 10 y 139 de la LISR, respectivamente.

Para Margain, los principales métodos declarativos son:

- 1.- Declaración jurada.
- 2.- Declaración con inspección de libros y presunciones.
- 3.- Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio.

Para los efectos de la determinación de la obligación fiscal es muy importante conocer el concepto de base del tributo. La base del tributo es por regla general el valor pecuniario señalado por la ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida. En el caso de los tributos cuyo método de determinación es

objetivo y para ello toman en cuenta el peso, la medida, el volumen o el número de unidades de la mercancía gravada, la base no es un valor pecuniario, sino la unidad de peso, medida, volumen o cada unidad de mercancía.

En los tributos que tiene como base un valor pecuniario, dependerá de la naturaleza del gravamen el procedimiento que la ley establezca para llegar a ese valor pecuniario; sin embargo, mayor o menormente elaborados, casi todos los procedimientos se pueden reducir a la siguiente fórmula: ingreso total de contribuyentes menos las deducciones que le permite la ley. Cabe señalar que en ocasiones la ley establece una presunción absoluta, es decir, que no admite prueba en contrario, de que determinados valores también forman parte del ingreso del contribuyente, por ejemplo, el monto de un impuesto o el costo de un seguro, o el costo de un flete, que se hayan pagado con motivo de la operación que origina la obligación fiscal de que se trata. En cuanto a las deducciones, esto es, las cantidades que se restan para fijar el valor pecuniario que es la base del tributo, su finalidad es graduar la cuantía del tributo a pagar, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

9. TARIFAS

Existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales son de derrama, fija, proporcional y progresiva.

La tarifa es de derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen. Tal es el caso de las tarifas relativas a las contribuciones especiales. La tarifa es fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo, en la Ley del Timbre se señalaba una cuota de \$50.00 por cada legislación que hicieran los funcionarios o empleados de la Federación, Estados o Distrito Federal a solicitud de particulares.

La tarifa es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado tiene tarifas de 20%, 15%, 6% y 0%.

Las tarifas progresivas son aquellas que aumentan la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden a aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Una progresividad continua podrá llegar a absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por la Constitución. Para evitarlo, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque la base sí. En estricto rigor, la cuota es proporcional o fija, o ambas, como sucede en los artículos 13, 80 y 141 del ISR; es decir, la cuota está representada por un tanto por ciento o una cantidad fija que

aumenta a medida que aumenta la base, pero este aumento de cuota se detiene en determinado momento, para no absorber el ciento de la riqueza gravada, aunque la base pueda seguir aumentando.

10. ÉPOCA DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o el momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley. Emilio Margain nos dice que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no solo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio causante.

Este mismo autor, citando a López Velarde, indica que se pueden distinguir los siguientes casos, a propósito del nacimiento y del pago de la obligación fiscal:

1.- El gravamen se paga antes de que nazca la obligación fiscal. En este caso, primero se paga el futuro crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo. Por regla general esto lo encontramos establecido en aquellos impuestos que tienen por objeto mercancías de difícil control cuando han salido de su zona de producción o explotación.

2.- El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal. En este caso coinciden los momentos de causación y de pago, o sea, el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. La coincidencia de los dos momentos es recomendable en aquellos impuestos que gravan actos, contratos u operaciones, por los cuales las personas señaladas como sujeto pasivo directo no tiene obligación de registrarse como contribuyente.

3.- El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal. En este caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga este. Esta situación es visible en aquellos tributos que gravan actividades por las cuales se sujeta a registro al contribuyente y cuyos rendimientos serán más cuantiosos y económicos si se hace cómodo el pago.

En México, el artículo 6 del CFF prevé que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y para el caso de que haya falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso:

a) Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 7 del mes calendario inmediato

posterior al de determinación del periodo, de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

Como excepción a la regla general del artículo 6, dispone el artículo 65 del CFF que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación. Aquí nos interesa la disposición sólo en lo que se refiere al pago y no a la garantía, pues el otorgamiento de ésta supone inconformidad y que se desean suspender el cobro y el procedimiento económico coactivo porque habrán de promoverse los medios de defensa legalmente establecidos, de lo cual nos ocuparemos mas adelante.

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

Se prevé también en el precepto legal que comentamos que las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazo exigirán se garantice el interés fiscal, a excepción de los casos en los que dichas autoridades dispensen el otorgamiento de garantía en razón de que el contribuyente en los términos del reglamento del Código tenga, en relación con el crédito, plena solvencia o su capacidad económica sea insuficiente.

Finalmente dispone que cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades; cuando:

1.- Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de nueva garantía o amplié la que resulte insuficiente.

2.- El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.

3.- El contribuyente no pague alguna de las parcialidades, con sus recargos, a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquel en que vence la parcialidad.

11. EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfacía durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra le época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el CFF no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como sí lo hacia el anterior código de 1966, cuyo artículo 19 establecía que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible. Sin embargo, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del CFF que establecen que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.