

J. ROBERTO ORTIZ-DIETZ*

HECHO IMPONIBLE EN LO FISCAL

CONTENIDO: *Introducción. 1. Doctrina y léxico. 2. Significación del vocablo. 3. Contenido del «hecho imponible». 4. Definiciones en el contenido. 5. Alcances. 6. Consecuencias. 7. Sujeto-obligado-tributario o «contribuyente». 8. Base. 9. Tributo. 10. Objeto (considerado como fin o incremento patrimonial). 11. «Hecho imponible legal» y «hecho imponible real». 12. Síntesis definitoria. 13. Conclusión del análisis.*

*No se puede pasar a otras ciencias
Si no es por la puerta de la gramática.
(El licenciado Vidriera
Miguel de Cervantes Saavedra)*

Dentro del campo de la analítica propiamente dicha, encontramos que el estudio de lo fiscal en nuestro país ha tomado como guía, generalmente, el orden legislativo actual y otras veces el histórico fomentando con ello generaciones de legistas (doctos en las normas) pero insensibles, las más de las veces, al recto saber y entender jurídicos. Creo necesario un cambio en la metodología toda vez que la ley se ha hecho para el hombre —y no al revés— y es en él en quien subyace lo jurídico, el estamento básico de lo que es bueno y justo. Así lo han entendido los grandes juristas y filósofos del derecho; ellos han escudriñado la razón de ser de todo fenómeno social —el derecho sólo puede darse en la sociedad— cuyos fenómenos, con el decurso del tiempo, han devenido en la regulación del ámbito en que se desarrollan. Se analiza el actuar instintivo humano en su desenvolvimiento y ya entendido, se regula dando nacimiento a la norma. El instinto —incluyendo el intelectual— genera hechos y actos humanos; el derecho los analiza estableciendo sus causas y principios; define su de-

* Colegio de Notarios del Estado de Puebla.

venir o vía de desarrollo y con el más profundo de los análisis, tanto intelectuales como experimentales, determina las bases normativas. La ley no es el derecho, sino que aquella es consecuencia de éste, por lo cual la ley no puede ser opuesta, contraria o antagónica al derecho. La norma, una o varias, pueden dictarse contraviniendo el derecho, la razón misma; y en tal caso son leyes o normas publicadas e incluso vigentes que mueren al nacer sin adquirir observancia aunque adquieran aplicación; no serán acatadas, aunque resulten impuestas; jamás provienen de la razón, sino de la conveniencia o de la fuerza; no tienen su fuente en la sociedad o el pueblo —el ser humano—, surgen, por lo contrario, del individuo poderoso que se ha elevado al trono del poder y, cegado a la razón, sólo entiende su propio beneficio; no tiene más fin que su ambición y para obtenerla impone normas irrazonables y por tanto incongruentes a la sociedad. Pretender lo opuesto equivaldría a concluir que el efecto es la razón de ser de la causa. De ahí la máxima romana «*summa lex, summa iniuria*»; la ley que se impone sin razón, ya que no puede imponerse otra cosa, constituye en y por sí la máxima ofensa al pueblo, a la sociedad, toda vez que al hacer caso omiso de ese pueblo y de su razón de ser, se le subyuga y ofende al reducirlo a la calidad de siervo negándole un trato racional. Por ello se afirma hoy en día que existen muchos estados de leyes, pero pocos de derecho.

La única razón de ser de la ley es el bien común. Es su razón de ser y el fin último que debe pretender. Es su principio y su fin. El bien común constituye el «*corpus*» del derecho y su «*ánimus*» estriba en el entender la actuación humana para delimitarla tanto en sus alcances como en sus consecuencias, de manera tal que unidos en una sola substancia racional —*corpus et ánimus iuris*— generen necesariamente la norma reguladora consecuente. El «*ánimus*» delimita los caminos, el «*corpus*» señala la meta; la norma o ley indica las direcciones factibles a seguirse, las desviaciones permisibles y los pasos vedados: las primeras como abstracciones generales; las segundas sin requerir mención específica y las últimas como prohibiciones expresas. Puede concluirse diciendo: «*ius via vitae, norma advissus viae*» (el derecho es el camino de la vida; la norma, los avisos en el camino).

Estudiar el derecho no implica ignorar o desatender la ley o norma positiva y vigente, también se requiere de su análisis, pero más que para comprender la norma *per se*, para ubicarla en el mundo de lo jurídico, en el campo del derecho; interrelacionarla con otras ramas del mismo frondoso árbol de lo jurídico y finalmente analizar la razón de ser de la propia norma, su factibilidad y su apego o desapego al cimiento original o norma generadora que es, como antes dije, «*la razón de ser y el fin último que debe pretender*», la cual constituye la razón jurídica o derecho constitucional; sin

que lo dicho implique, en modo alguno, que las normas constitucionales constituyan el derecho constitucional por sí mismas, sino que son meras expresiones (buenas o malas, óptimas o pésimas) de éste: el derecho, que al fin de cuentas no es más que uno con diferentes apelativos.

Analizadas las normas conforme a derecho se obtendrán, a veces, conclusiones que por obvias no han sido comentadas en cátedra, estudio o tratado; en otras ocasiones resultarán sorpresas jurídicas no meditadas ni mucho menos experimentadas.

Por ello me he propuesto una metodología diversa, diferente a la usual, sin que ello signifique apartarme totalmente de la tradición del estudio jurídico, pero sí la desviación necesaria —como la contenida en los párrafos precedentes— para establecer otra base de partida y un estudio más analítico que sintético.

1. *Doctrina y léxico*

He comentado y vuelvo a insistir en la dificultad que entraña el léxico utilizado por el legislador y por ello, como he dicho, requerimos de términos precisos y conceptos específicos en nuestra materia; tan es así que a últimas fechas se ha festinado, inclusive en publicaciones diversas, el ansia mexicana de *precisión* en materia fiscal. Al efecto en entrevista concedida por el Ministro don Guillermo Ortiz Mayagoitia, explicó «que “lo escueto” de las *disposiciones fiscales* contenidas en la Constitución llevó a la necesidad de configurar un marco legal complementario —mediante abundantes tesis y jurisprudencia— para lograr superar las ambigüedades»¹. En el mismo sentido se ha expresado don Lucio Mendieta y Nuñez al indicar: «...si el lenguaje es inaccesible a su destinatario, el desconocimiento del contenido seguirá subsistiendo...». México, querámoslo o no, ha decaído en su cultura lingüística y jurídica, preferimos sinónimos a vocablos expresos; abandonamos el léxico jurídico; utilizamos eufemismos que sólo nosotros entendemos y esta situación trasladada al campo del derecho fiscal acarrea sinnúmero de problemas.

¹ Revista *Proceso*, 1107 de 18.01.98. Añade: «La garantía de legalidad tributaria se cumple estableciendo el impuesto en la ley y sus elementos esenciales —sujeto, objeto, base y tarifa— de tal manera que si uno de estos no aparece establecido en la ley, esa ley no cumple con la garantía de legalidad tributaria y, por lo tanto, es inconstitucional». Agrega: «Todos los elementos del impuesto tienen que estar clara y debidamente precisados en una ley y no en un reglamento. Un reglamento no puede jamás abarcar cuestiones que por disposición de la Constitución deben estar en ley ni puede estar por encima de la ley».

Con relación al mismo problema de léxico, don José Francisco Escudero Moratalla² en la introducción a su *Vademécum jurídico* (inmejorable aprovechamiento del término latino), indica:

Habitualmente, el mundo del derecho en toda su grandeza, se manifiesta con formas y modos difícilmente asequibles para el espectador o el jurista común que accede a los conocimientos del mismo. La explicación y justificación de las diversas figuras jurídicas que lo componen, suele ser farragosa y comprometida en tanto y cuanto que por la pugna de los intereses que hay en juego, el derecho se rodea de una complicación y una complejidad nada satisfactoria. Ello determina que la propia esencia del derecho, se sustraiga y aleje de la comprensión por parte de la mayoría de operadores y profesionales del mundo del derecho (jueces, letrados, fiscales, notarios, procuradores, secretarios, opositores, profesores de universidad, etc.). Y así los mismos, arrastrados y reconducidos por la vorágine propia de la actividad diaria y por disquisiciones técnicas y estrictamente jurídicas, se suelen quedar detenidos en los primeros estratos del derecho, sin llegar a profundizar en la verdadera esencia «vital», que no jurídica, de los elementos componedores del espectro jurídico. Los autores de esta obra conscientes de ello, partimos de la consideración de que el «sujeto-jurista» en todas sus vertientes, es esencialmente un agente, además de un *ser pensante*, y que por tanto nuestros conocimientos deben orientarse hacia la resolución y simplificación de los problemas de la comunidad jurídica y social, potenciando una administración del derecho, que no se constituya en *una carga más que ha de soportar el administrado*. [...]

He insistido en cátedra y con relación al derecho fiscal que en dicha materia nos vemos precisados a apoyarnos específicamente en Jn. I, 1 (Evangelio de San Juan) que bien informa: «*En el principio era la palabra...*». Poco más podría agregar a lo dicho por los autores citados, salvo agregar las palabras del gran profesor Von Ihering: «§49.—En el antiguo derecho, la palabra ejerce doble imperio, primero porque la validez de los actos jurídicos depende del empleo de palabras o fórmulas consagradas y, segundo, porque estos actos jurídicos habían de expresarse exactamente, puesto que la *interpretación literal* no considera como querido más que lo que ha sido dicho en forma expresa y directa...».³

² *Vademécum jurídico*, J. F. ESCUDERO MORATALLA y J. FRIGOLA VALLINA, Bosch, Barcelona, 1998. Introducción pp. sin número.

³ R. VON IHERING, *Abreviatura de «El espíritu del derecho romano»*, por Fernando Vela, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1997, p. 208.

Por ello el primer concepto que debemos analizar es el denominado «*hecho imponible*»⁴ y con relación al cual existe abundante doctrina jurídica. El «hecho imponible» se ha definido en México como «una conducta económica, una actividad humana contemplada por el derecho fiscal»⁵. Tal definición resulta pobre para nuestras necesidades. Sin embargo y pese a diversas obras que versan sobre la cuestión⁶, el concepto aún permanece vago, poco claro y fuera del alcance de la generalidad de los juristas y contables o contadores. Prefiero partir, y sólo eso, de los conceptos expuestos por el Prof. Albiñana⁷ quien al respecto indica:

Se llama hecho imponible al que define el artículo 28 (sic) de la Ley General Tributaria y describe la ley propia de cada tributo. También se llama hecho imponible al que se realiza en la realidad social («supuesto de hecho») y en cuanto coincide con lo previsto por la ley. De aquí la conveniencia de que se distinga el hecho imponible «legal» y el hecho imponible «real» a efectos meramente didácticos⁸.

Don Adolfo Carretero Pérez⁹ ha dicho al respecto:

...es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo...¹⁰

⁴ El profesor don DINO JARACH fue quien ideó el vocablo «hecho imponible» y lo hizo circular en el mundo de lo jurídico, haciendo ver, en Italia, la importancia del presupuesto fáctico en el derecho tributario.

⁵ *Diccionario jurídico mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrua, UNAM, México, 1995, tomo D-H, p. 1573.

⁶ Podemos citar, al igual que el diccionario a que se refiere la nota anterior, las excelentes obras del Dr. dn. ERNESTO FLORES ZAVALA: *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, 23a. ed., México, Porrua, 1981; las de don SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: *Derecho financiero mexicano*, 9a. ed. Porrua, 1979; y las escritas por don EMILIO MARGÁIN MANAUTOU: *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 5a. ed. U. A. de San Luis Potosí, etc.

⁷ CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 2a. ed., 1992.

⁸ Como podemos ver, el autor también parte para definir de la legislación.

⁹ ADOLFO CARRETERO PÉREZ, *Derecho financiero*, obra citada por don ADOLFO ARRIJOA VIZCAÍNO (y cuyo original aún no llega a mis manos).

¹⁰ Como se trata de un presupuesto fáctico se enuncia como «imponible», utilizando el sufijo o terminación «ble» que en castellano implica un significado de posibilidad y de ninguna manera podría utilizarse el término «impuesto» (hecho impuesto o gravado) puesto que el presupuesto puede o no acontecer. Posteriormente y en el momento y lugar adecuados hablaré más sobre la terminología respectiva.

Resumiendo lo expuesto puede decirse que el denominado «hecho imponible» es al derecho fiscal lo que la «tipificación» al derecho penal. Sin embargo y a fin de partir de una base sólida, debemos determinar si en el sistema jurídico mexicano existen normas que comprendan el mismo ámbito definido por los autores citados o, por lo opuesto, nuestro país sigue algún sistema diferente. La situación es similar no sólo entre México y España, sino con otros muchos países e incluso sistemas jurídicos como el anglosajón y aún el islámico. Con un orden inverso el Código Fiscal de la Federación comprende el «hecho imponible» señalando en primer lugar sus elementos para, a continuación, enunciar una pretendida definición. Así los artículos 60. y 50. del CFF encierran en su redacción lo antes expuesto:

60. 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.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, *salvo disposición expresa en contrario*. 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.

50. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las *infracciones y sanciones*, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al *sujeto, objeto, base, tasa o tarifa*.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación *no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal*.

De acuerdo a las transcripciones que anteceden, «hecho imponible» es la *situación jurídica o de hecho* prevista en la ley fiscal vigente en el momento en que las situaciones (acto o hecho) *ocurran*. Tal es la definición establecida por la legislación mexicana para el «hecho imponible» y constituye la hipótesis genérico-legal que fundamenta la causación del tributo. La definición legal comprende el hecho imponible, sea «legal», esto es jurídica o «real» (de hecho), pero es además remisiva puesto que para su inteligibilidad remite a cada hipótesis específica ubicada, bien o mal, en cada uno

de los capítulos del Título IV. Sin embargo, lo establecido por la ley no es una definición propiamente dicha, ni mucho menos comprende términos aceptables en su redacción.

Considero necesario, por tanto, analizar previamente la cuestión con la suficiente profundidad, para fundamentar debidamente el concepto.

2. Significación del vocablo

Es importante subrayar que el término técnico «*hecho imponible*» utiliza en el segundo vocablo el sufijo «*ble*» cuyo sufijo, en español, modifica el vocablo al cual se añade con la significación de «*posibilidad*». Por tanto es claro que el término implica la significación de un hecho posiblemente gravado con un tributo y de ninguna manera un hecho gravado ya con un impuesto; no es un «*hecho impuesto*» o un «*hecho gravado con impuesto*», puesto que en tal significación implicaría la imposición del hecho o la obligación de hacer por su sentido natural en el idioma o la imposición de un hacer al sujeto. Por lo contrario el término «*hecho imponible*» significa exclusivamente que *de acontecer el hecho, resulta la posibilidad de imponerle un tributo*. Si el supuesto jurídico, esto es la posibilidad de la hipótesis legal acontece, sólo entonces deviene la imponibilidad del impuesto o la posibilidad de devenir el actor en sujeto-obligado-tributario, esto es sujeto obligado a pagar o dar; la posibilidad deviene en certeza de la obligación de dar que es pagar.

3. Contenido del «*hecho imponible*»

Dado lo expresado en las normas transcriptas la causación del tributo o contribución es circunstancial en cuanto al *tiempo, acto, modo y forma en que se realizan*, es decir, se llevan a cabo las «situaciones jurídicas o de hecho» que previene la ley. ¿Qué quiere decir la norma con el vocablo «situaciones» que siendo plural comprende al singular? ¿Significa ubicación jurídica del sujeto en el tiempo y éste interrelacionado con el acto o hecho realizado por aquél? ¿Situar es lo mismo que ubicar? ¿Se sitúa en el tiempo y se ubica en el espacio? ¿Se sitúa al objeto y se ubica al acto o viceversa? ¡Averigüemos!

«SITUACIÓN» de acuerdo al *Diccionario de la Real Academia*, es «acción y efecto de situar. || 2. Disposición de una cosa respecto del lugar que ocupa...|| 4. Estado o constitución de las cosas y personas. || 5. Conjunto de

las realidades cósmicas, sociales e históricas en cuyo seno ha de ejecutar un hombre los actos de su existencia personal»¹¹.

Para la señora Moliner el vocablo significa: «Accidente de las cosas por el que ocupan un lugar determinado»¹². «UBICAR», respectivamente con relación a las obras citadas en el párrafo anterior: «(Del lat. *ubi*, en donde) Estar en determinado espacio o lugar. || 2. Tr. Amér. Situar o instalar en determinado espacio o lugar». La respetable experta señora Moliner indica: «UBICAR (del lat. *ubi*, en donde; v. "do, o") 1 (intr.). "Radicar". Estar situado en determinado lugar. 2 (Hispan.; tr.). Situar una cosa en cierto sitio; saber o afirmar que una cosa está en cierto sitio».

Dado que ambos diccionarios parecen estimar, por sus definiciones, como sinónimos los términos «situar» y «ubicar», considero que mis preguntas se resuelven más sencillamente si entendemos que el término «situaciones» empleado por la legislación abarca ambos conceptos: tiempo y espacio con relación al sujeto y a la causa del gravamen o «hecho imponible». Se determina el acto o hecho en un tiempo determinado y se realiza en el espacio jurisdiccional sobre el que impera la norma de que se trate. El sujeto se sitúa en el tiempo; el acto —como objeto causal o causa generadora del tributo— se ubica en el espacio jurisdiccional del Estado. Con tal aclaración, el vocabulario empleado por el legislador toma consistencia normal y gramatical, fácil comprensión y evita toda confusión o disquisición meramente académica y sin transcendencia jurídica.

Debemos entender que «situar» es el accidente de datación o data sólo en lo relativo a la fecha (fechar en tiempo exacto) de una cosa o persona en el «tiempo»; mientras que «ubicar» es el accidente gramatical que corresponde a circunscribir una cosa o persona en el «espacio» precisando éste.

3.1 *Ubicación*.—En primer lugar la norma sitúa al sujeto en el tiempo, dentro de la hipótesis que así lo exprese, y con relación al acto o hecho, ambos jurídicos que realice, efectúe o lleve a cabo el propio sujeto. Todo acto o hecho humano requiere para su cabal comprensión un punto de partida causal que lo exprese como acción y lo defina o delimita para cualesquier efecto futuro. Definido y delimitado el acto o hecho determinará por su propia esencia los alcances propios de su naturaleza y las consecuencias o efectos que generará o podrá generar. Toda acción es necesariamente finita y, por ello dentro de los elementos esenciales que la definan, deben establecerse tanto el alcance o distancia temporal de los efec-

¹¹ *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, 19a. ed., Espasa-Calpe, Madrid, 1970.

¹² MARÍA MOLINER, *Diccionario de uso del español*, Gredos, Madrid, 1973.

tos que genere, como las consecuencias que necesariamente surjan de tales efectos. Toda situación humana es un acontecimiento jurídico que ubica al sujeto dentro de una hipótesis dada.

Estimo que la hipótesis legal debe comprender los elementos constitutivos de la misma y que son, a mi modo de ver, la definición del hecho o acto; la obligación impuesta; la determinación de la temporalidad (distinguiendo con precisión los actos habituales de los esporádicos); los alcances y las consecuencias de la obligación impuesta —los cuales pueden establecerse en normas generales previas.

3.2 *Situación*.—Conforme a lo expuesto anteriormente, la hipótesis legal deberá situar el hecho o acto que defina con la calificación tributaria correspondiente: gravado, desgravado o exceptado.

Si así se procede el sujeto se encontrará ubicado en el tiempo de aplicación de la norma que contiene la hipótesis o «hecho imponible» y el acto debidamente relacionado con el sujeto y el tiempo, y calificado como acto que, o bien es objeto del impuesto y por tanto gravado, o temporalmente exceptado el sujeto, o devendrá definitivamente exento el acto en el ínter de vigencia de la norma.

4. *Definiciones en el contenido*

La garantía de seguridad jurídica conlleva en su esencia la precisión del concepto a que se refiere toda norma. Por ello, como antes dije, el «hecho imponible» es al derecho fiscal lo que la «tipificación» al derecho penal, y ambos no son más que una *precisa definición* que debe establecer el legislador, *a priori*, con relación a un hecho o acto que puede ser simple, calificado o menguado.

En derecho —cualquiera de sus ramas— las definiciones legales relativas a los hechos y las correspondientes a los actos tienen diversa comprensión en virtud de la naturaleza ya del hecho ora del acto; se requiere de ellas y por eso de antiguo se afirma: «*omnia definitio periculosa est*» (en derecho toda definición es peligrosa).

4.1 *Definición del hecho*.—Dado que la norma requiere, como hemos dicho, la necesidad de la interpretación estricta en materia fiscal y refiriéndonos a la necesidad jurídica consistente en que la norma o hipótesis legal que contiene el «hecho imponible» debe comprender la definición del «hecho», estimo preciso subrayar este concepto analizando el significado del vocablo desde el punto de vista gramatical para concluir con el significado jurídico. Al respecto veamos el contenido de los dos diccionarios citados:

La Real Academia indica: «HECHO. (Del lat. *factus*.) p. p. irreg. de *hacer*. || ... 9. m. Acción u obra. || ... || 11. Cosa que sucede. || 12. Asunto o materia de que se trata. ... *Der.* ... 4. Loc. adj. y adv. Apícase a lo que se hace sin ajustarse a una norma o prescripción legal previa. No esperaremos una resolución, procederemos de hecho».

La señora Moliner indica: «HECHO. 1. Participio de “hacer” con muchas acepciones como adjetivo y como nombre. (V. “Fecho”.) ... 8. “Acontecimiento. Caso. Suceso” ...».

Por su parte el *Diccionario de derecho privado*¹³ señala:

HECHO. (...) Considerada la voz «hecho» en su noción estricta, indica una acción humana y en tal consideración es lo mismo que *acto humano*. Cuando el hecho es objeto de una relación jurídica, adquiere el carácter de *acto jurídico*, pero sin que por ello se confundan el acto y el hecho jurídicos. Este último es el tercer elemento de la relación jurídica, la cual no tiene bastante con un sujeto y un objeto capaces de realizarla, para que la misma tenga lugar, si no existe un lazo o vínculo que los une; pudiendo proceder de causas independientes de la voluntad humana como de un hecho de la Naturaleza. El *acto jurídico*, en cambio, siempre resulta de la voluntad del hombre, ejerciendo una influencia directa en el nacimiento, modificación, transmisión y extinción de las relaciones jurídicas, siendo, pues, un concepto incluido en el del hecho jurídico. (...)

Por otro lado el *Diccionario jurídico mexicano*¹⁴ relata:

Hecho jurídico. (...) III. Suele hablarse de hecho jurídico en un sentido más estricto dentro de las diversas teorías sobre *acto jurídico*. En la doctrina francesa, Colin y Capitant señalan que los hechos jurídicos en estricto sentido son aquellos acontecimientos o sucesos que entrañan el nacimiento, transmisión o extinción de derechos y obligaciones, sin implicar la intervención de una voluntad intencional. En su opinión se dividen en: hechos independientes de la voluntad del hombre (nacimiento, muerte, minoría de edad, etc.) y en hechos que aunque resultan de la voluntad del hombre, no es esto lo que hace producir las consecuencias jurídicas (p. e. delitos). Advierten que los actos jurídicos son aquellos que voluntariamente realiza el hombre con la intención de engendrar, modificar y extinguir derechos y obligaciones (p. e. contratos).

Atendiendo a las definiciones y explicaciones transcriptas, resulta necesario sustentar y sostener un criterio doctrinal definitivo en lo fiscal que

¹³ *Diccionario de derecho privado*, IGNACIO DE CASSO Y ROMERO y FRANCISCO CERVERA Y JIMÉNEZ (directores), Labor, Barcelona, 1950.

¹⁴ Ob. citada.

defina el concepto «hecho» entendiéndolo como jurídico para efectos tributarios, y así me atrevo a decir que «hecho jurídico tributario» es toda actuación humana de carácter económico, no necesariamente definida por alguna ley, y con resultas de incremento patrimonial que por su propia naturaleza no engendra, modifica ni extingue obligaciones, pero crea o genera derechos de crédito a favor del erario.

Partiendo de la definición propuesta, el «hecho jurídico-tributario» será siempre un acontecer —generalmente esporádico—. En tal circunstancia para efectos del «hecho imponible» se requiere siempre de una definición precisa y en cada caso: v. gr.: sorteos, premios, recompensas, utilización de servicios, etc. El legislador no puede emplear, para referirse a este concepto, de ninguna clase de definiciones remisivas a otros cuerpos de leyes que, por su propia naturaleza, no son casuistas y en la cuestión que mencionamos, se trata de aconteceres esporádicos en lo tributario, por tanto casuales y que requieren de una definición casuística expresa; ni tampoco puede remitirse a otros cuerpos jurídicos de naturaleza contraria u opuesta al derecho fiscal (es decir, no coercitivo-económicos).

4.2 *Definición del acto*.—La Real Academia indica: «ACTO. (Del lat. *actus*) m. Hecho o acción. || ... || Jurídico. Der. Hecho voluntario que crea, modifica o extingue relaciones de derecho, conforme a éste». La señora Moliner indica: «ACTO (Del lat. “*actus*”, de “*ágere*”, obrar; v. «acc..., agir».) 1. ... 4. (derecho). “Acto jurídico”. ... 7. (derecho). Disposición legal... Acto realizado por alguien voluntariamente, del que se derivan derechos y obligaciones...»

El *Diccionario de derecho privado* refiere:

ACTO STRICTU SENSU. Concepto. Llamados también actos de derecho, son los actos jurídicos que determinan necesariamente consecuencias jurídicas, *ex lege*, independientemente de si han sido queridas o no (...) Cuando la norma se refiere a un acto, sólo se tiene en cuenta aquel en que se unen conducta y voluntad (...)

El *Diccionario jurídico mexicano* señala:

ACTO JURÍDICO. 1. Es la manifestación de voluntad de una o más personas, encaminada a producir consecuencias de derecho (que pueden consistir en la creación, modificación, transmisión o extinción de derechos subjetivos y obligaciones) y que se apoya para conseguir esa finalidad en la autorización que en tal sentido le concede el ordenamiento jurídico (...)

De acuerdo al significado del vocablo, se concluye que para efectos fiscales «acto jurídico-tributario» es toda conducta humana voluntaria que

genera consecuencias jurídicas de incremento patrimonial por creación, modificación o extinción de derechos u obligaciones. Ya que todos los actos jurídicos se encuentran definidos legal y doctrinariamente en otros cuerpos de leyes (Código Civil y Código de Comercio) y la definición expuesta en esos códigos es precisa (o cuando menos lo suficientemente precisa); y también resulta universal en el campo jurídico, el derecho fiscal podrá gravar tales actos enunciándolos simplemente sin requerir de definición expresa, ya que por tratarse de nombres propios e individualizados son inequívocos y se encuentran definidos por su propio concepto doctrinal.

Cuando la legislación fiscal se refiera a contratos o actos jurídicos innominados o atípicos (que es la nomenclatura moderna), deberá precisarlos mediante la correspondiente definición o explicación y de igual modo procederá cuando los desgrave o excepte. En efecto, puede darse el caso que ciertos actos jurídicos no se encuentren comprendidos o definidos en el cuerpo o cuerpos jurídicos del país y se adopten, por uso o analogía, de legislaciones exógenas; también puede darse el supuesto que algunos actos jurídicos se encuentren comprendidos y definidos excepcionalmente en algún cuerpo jurídico estatal y no en los restantes (p. e. la dación en pago, el derecho de superficie [Código Civil de Puebla] —o acto al revés en fuero catalán—), en cuya virtud la legislación fiscal de ámbito federal deberá enunciarlos y definirlos con precisión o remitir la definición en forma precisa al código correspondiente.

Así pues, los actos habituales y universalmente nominados —típicos— en el sistema jurídico nacional (federal y local o estatal) pueden ser enunciados substantivamente en forma simple, ya que todo substantivo jurídico es preciso y congruente, *por lo cual no admite más interpretación que la estricta, ni tiene otro significado que aquel que le asigna la doctrina*.

Por regla gramatical lógica la definición del acto gravado comprende las excepciones o desgravaciones; pero en cambio, la expresa desgravación de un acto —con o sin especiales características— no implica ni comprende, en modo alguno, que el *acto genérico se pueda inducir gravado*. La definición del acto gravado que es la regla general se extiende a la excepción que es la desgravación o exención puesto que jurídicamente se aplica la regla lógica de la deducción. Por lo opuesto de la exención de un acto o hecho no puede inducirse el gravamen, ya que éste, por ser obligación imposta, debe constar expresamente. La inducción en lo jurídico queda constreñida al arbitrio de los Tribunales en la apreciación de las pruebas lógicas, pero le es negada al fisco a fin de evitar que pueda devenir en juez y parte, esto es: incurrir en conflicto de intereses.

La garantía de seguridad jurídica requiere la expresa definición del acto gravado, la certeza del qué y el cómo: *nullum tributum sine previa lege*. En este sentido, pues, el derecho fiscal —por su naturaleza impositiva que es económicamente punitiva— sigue las mismas reglas del derecho penal. *La definición nunca puede encontrarse supuesta!* Veamos, si la norma (art. 60. C.F.F.) exige la realización de una situación fáctica o jurídica prevista en la ley, debemos comprender que el término «*previsto*» implica en sí mismo conocimiento de lo visto con anterioridad. Prever, como acción, es conocer el acto, sus alcances y consecuencias. Así la señora Moliner¹⁵ define: «*previsto-a... Sabido por anticipado, por ser natural o lógico*». Por ello decimos que la acción comprende el alcance natural del hecho o acto y sus consecuencias lógicas, que por ser tales, son siempre jurídicas. Previsto es saber por adelantado las consecuencias, esto es, ir de la causa al efecto y no y nunca, el camino inverso.

4.2.1 Definición genérica.—En tanto la hipótesis legal comprenda todos los elementos referidos con relación a hechos o actos abstractos y esencialmente genéricos por sí solos, se denomina «*hecho imponible genérico*». Cuando por lo contrario la hipótesis normativa hace referencia a una sola especie de hechos o actos, debemos denominarla «*hecho imponible específico*».

Decimos con relación al «*hecho imponible genérico*» que es y constituye una hipótesis referida a hechos o actos abstractos genéricos, si se refiere a un género o ámbito determinado, de facto o de acción, que comprenda diversos subgéneros o especies.

Así ejemplificativamente podemos mencionar que la antigua Ley del Timbre contenía el «*hecho imponible genérico*» cuando hacía referencia a los contratos en general y sólo cuando definía o señalaba con precisión un contrato en particular devanía en «*hecho imponible específico*». En tales términos el artículo 10. de la ley mencionada indicaba: «*Son objeto de los impuestos y derechos a que se refiere esta ley, los actos, contratos o documentos, no mercantiles, que se efectúen...*».¹⁶ Actualmente podemos señalar como ejemplo de un «*hecho imponible genérico*» el contenido del inconstitucional¹⁷ artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que indica: «*Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio...*».

¹⁵ *Op. cit.*

¹⁶ Ley General del Timbre de 24 de diciembre de 1975.

¹⁷ Inconstitucionalidad declarada y establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en febrero de 1998.

De lo expuesto y ejemplificado, utilizado así en nuestro país hasta la fecha, desprendemos que el legislador ha enunciado el «hecho imponible genérico» en forma determinada unas veces y en ocasiones en forma indeterminada.

El legislador empleará una forma determinada al definir el «hecho imponible» con absoluta precisión no sólo en cuanto a su género sino también en lo relativo a su especie distintiva. V. gr.: en la definición se hará referencia a los contratos y se especificará cuáles de ellos: *traslativos de dominio*. Por lo contrario, empleará una forma indeterminada cuando sólo haga referencia al género, al contenido o al continente; v. gr.: *documentos*.

Para ser más precisos estimamos que el «hecho imponible-genérico» debe distinguirse doctrinalmente en cuanto a nomenclatura, la cual debe ser siempre específica para evitar antítesis; con relación al continente, en cuyo caso debe señalar tan sólo el género universal; y al referirse al contenido, deberá especificar los parámetros del mismo. Por ello sostenemos que el hecho imponible genérico se cataloga en los siguientes términos:

Hecho imponible genérico:

- I. *Por nomenclatura* (contratos en general).
- II. *Por continente* (documentos).
- III. *Por contenido* (declarativos, constitutivos, etc.).

Denominamos forma indeterminada a la empleada para señalar sólo el concepto genérico del hecho o acto, sin precisar la nomenclatura individual del mismo; y forma determinada aquella que hace referencia exclusivamente a la nomenclatura individual del hecho o acto de que se trate. Será por tanto indeterminada la referencia a cualesquier contrato, puesto que estos son de diversas categorías. Será determinada aquella que se refiera exclusivamente a una categoría determinada de los mismos, v. gr. a los traslativos de dominio.

4.2.2 *Definición específica*.—Cuando se trate de la hipótesis legal específica ésta comprenderá los mismos elementos ya enunciados, pero además definirá con precisión el hecho o acto específico de cuya regulación se trate (por ejemplo: cesión de derechos de fideicomitente).

4.2.3 *Ausencia de definición*.—La ausencia de definición del «hecho imponible» implica necesariamente ausencia de gravamen, es decir: falta de materia (acto o hecho) gravable. Donde nada se dice, nada se entiende. Donde la ley no distingue no podemos ni estamos autorizados a distinguir.

4.3 *De la obligación impositiva*.—En congruencia con lo antes expuesto, la determinación del gravamen tributario —que constituye la obligación impositiva— también tiene que encontrarse determinada con precisión tanto en lo relativo al procedimiento para establecer la base del cálculo, como en lo correspondiente al sistema para aplicar la tasa, cuota o tarifa.

La violación de los principios expuestos acarrea conflictos que abruman innecesariamente a los tribunales; como ejemplo podemos mencionar el gravamen a la donación (106 Ley del Impuesto sobre la Renta) que establece una tasa del 20% *sin deducción alguna*, violando en la absurda definición de la obligación tributaria la exceptación contenida para el mismo acto en el inciso «b» fracción XXIV del artículo 77 LISR (pretendiendo que esa deducción o exceptación sólo se ajuste en la declaración anual). El legislador no debió emplear el término equívoco «*deducción*» sin utilizar al mismo tiempo el concepto exceptación o exención refiriéndose al sujeto. «*Deducción*» en el vocabulario jurídico-tributario-mexicano quiere decir «*egreso restable o substraible*» al o del ingreso obtenido; y en tal sentido, interpretando estrictamente la norma (106 LISR) no pueden substraerse o restarse ninguna clase de egresos (la exceptación es el egreso por antonomasia), pero la base para aplicar la tasa fija se obtiene sumando el valor de lo donado, menos la cantidad exenta (tres tantos del salario mínimo elevado al año del área geográfica correspondiente) y multiplicando el resultado por la tasa establecida en la ley —que constituye la obligación impositiva— y obteniendo con ello el importe del impuesto a pagar.

Así pues el «hecho imponible» con relación a la obligación tributaria, debe comprender necesariamente el o los procedimientos esenciales para determinar la base del cálculo y el o los sistemas requeridos para yuxtaponer (aplicar) la tarifa o calcular la tasa o cuota, salvo que en lo referente a la tarifa, tasa o cuota, se siga un procedimiento genérico previamente establecido por la ley para todos los actos o cuando menos para todos aquellos comprendidos en un título o capítulo de la propia ley (y esto en el supuesto de no existir diversos métodos para diferentes actos).

4.4 Distinción en cuanto a la habitualidad o esporadicidad del hecho o acto.—La propia hipótesis de que hablamos requiere distinguir con precisión los hechos o actos habituales de aquellos otros que son meramente ocasionales o esporádicos, clasificándolos en capítulos separados y normas específicas que regulen tanto su cálculo como su manifestación o declaración a la autoridad. Los primeros o habituales se comprenderán siempre en capítulos genéricos regulados por normas de información o manifestación generales e idénticas a todos los actos o hechos del contribuyente; en tanto que los segundos se individualizarán en secciones especiales que se regirán por las normas especiales de excepción para efectos de su declaración o manifestación a la autoridad. Esta regla es generalmente respetada por nuestra legislación en la capitulación del Título IV (salvo algunas incongruencias que no son materia de estas líneas) y las reglas de manifestación o declaración, ambas genéricas, se contienen en normas *ad hoc*, es

decir, dictadas y contenidas en los capítulos previos que encierran las llamadas reglas universales (art. 31 CFF).

4.5 *Determinación de la temporalidad*.—Dependiendo del «momento» en que acaece la acción o hecho definido en la hipótesis legal o «hecho imponible», la norma —atendiendo a la habitualidad o esporadicidad del hecho o acto—, precisará la temporalidad o plazo para la presentación de la información requerida, constriñéndola a un término único pero cuando menos con una brevedad idéntica al plazo normal genérico —pudiendo ser mayor la dilación—, dentro del cual deberá ser manifestado el hecho o acto esporádico, determinada la base; calculado el tributo y cubierto el importe respectivo. La determinación de la temporalidad para los pagos correspondientes a los hechos o actos habituales como para los esporádicos debe ser, cuando menos, idéntica, salvo que para los primeros la regla de temporalidad comprenderá además el plazo necesario para la manifestación total del ejercicio.

Adicionalmente, el concepto que comentamos siempre deberá estar comprendido dentro del período de vigencia de la norma impositiva. Por ello toda hipótesis o «hecho imponible» sólo resulta tal en tanto y cuanto se encuentre definido en una norma temporal —con plazo cierto inicial y final, pudiendo este último no encontrarse determinado—. Fuera de los límites temporales de la norma la definición ya no constituye «hecho imponible» ni conlleva gravamen fiscal ninguno; antes de la ley o norma no existe gravamen; derogada, abrogada o modificada la norma, tampoco existe gravamen tributario. Como ejemplo se pueden señalar las sucesiones que constituían hecho imponible hasta el día 31 de diciembre de mil novecientos sesenta y uno de acuerdo a la Ley de Herencias y Legados de 28 de diciembre de 1959; a partir de esa fecha y hasta el día de hoy constituyen un «hecho imponible» de enajenación exceptado (*ad tempora legis ista*) de acuerdo a lo dispuesto en la fracción XXIII del artículo 77 y el diverso párrafo cuarto del artículo 95 (LISR).

Del mismo modo las exenciones genéricas se delimitan con la temporalidad de la ley que las establece, en tanto que las parcialmente desgravadas lo efectúan por el decurso de un tiempo determinado requiriendo por ello —en su definición— del señalamiento expreso de los plazos de reducción o desgravación y debiéndose señalar con precisión el inicio y fin de cada uno de los períodos correspondientes. De no señalarse el inicio, éste por esencia jurídica, será el correspondiente a la entrada en vigor de la norma después de su promulgación; y en el supuesto de no precisarse el término final, la norma que contiene la exención devendrá en *norma constitutiva de un derecho adquirido*; y lo mismo acontecerá si se señalase un plazo final a partir del cual el acto devendrá en exento y el sujeto se encontrará exce-

tado. Al indicar «*o precisarse el término final*» nos referimos a falta de fecha cierta final debidamente determinada (v. gr. hasta el día 15 de julio de 1998), en cuyo caso la norma puede haber indicado: «*de ocho a diez años, se gravará el veinte por ciento de la utilidad*», por lo cual queda entendido en lo gramatical y jurídico, que pasados diez años no existe porcentaje gravado y se constituye el derecho de desgravación como adquirido por el contribuyente con cargo y en virtud de la norma misma.

5. Alcances

La distancia hasta la cual llega el imperio de la hipótesis legal tanto en el tiempo como en el espacio, se denomina en lo jurídico «*alcance legal*». Más allá de esos límites la norma pierde obligatoriedad o imperio.

¿Qué y cuáles son los alcances y consecuencias de todo hecho o acto? Como juristas manejamos comúnmente ambos vocablos. Reflexionemos sobre ellos. Comprendemos que toda norma definitoria o que establezca una hipótesis jurídica, conlleva por sí misma los alcances naturales y las consecuencias lógico-jurídicas de su definición. ¿De dónde procede la comprensión que mencionamos? Desde el derecho pandectario que codificó no sólo las leyes sino las «*responsa prudentium*», quedó comprendido en el «*corpus iuris civilis*» el principio de causalidad o consecuencialidad de los hechos y actos humanos, cuyo principio es el generador de la teoría jurídica de la responsabilidad civil. Este principio nació en el derecho privado y sirvió además de base para las normas de la interpretación; traspasando las fronteras del derecho privado, se naturalizó —con mayor eficacia aún— en el derecho público. El principio de consecuencialidad vino a delimitar la libertad de contratación en el ámbito público y con máximo rigor jurídico se cimentó en el derecho público expresándola en un principio universal para los estados de derecho: «*los particulares pueden hacer cuanto la ley no les prohíba, pero las autoridades sólo lo que la ley les permite*». Del derecho privado al público, los alcances y consecuencias de los hechos y actos decurren un mismo camino, la llamada «*vía responsabilitatis*» el camino de la responsabilidad (el concepto germánico de la *Haftung*). Nuestros códigos civiles la plasman. El poblano indica:

Art. 1446. Los contratos legalmente celebrados obligan no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, son conformes a la buena fe, al uso o a la ley.

Igualmente el Código Civil para el Distrito Federal se pronuncia al mismo respecto y señala:

Art. 1796. Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento; excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino que también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conformes a la buena fe, al uso o a la ley.

El contenido de las normas transcriptas (ambas idénticas), naturalizado ya en el derecho público, lo encontramos perfectamente delimitado en el segundo párrafo del artículo 5o. CFF, como una cuestión de supletoriedad esencial.

Este principio de consecuencialidad (o inversamente expuesto: de causalidad y más conocido como «principio de responsabilidad») comprende en sí, por propia esencia, el sentido de los *alcances jurídicos*. Los actos jurídicos llegan más allá del simple momento de su ejecución, van más allá del documento que los contiene, son por sí mismos causa generadora de ciertas consecuencias naturales que generan responsabilidad para el sujeto actor (subjetiva, objetiva o ambas) y lo siguen en su patrimonio con el solo límite del inventario (dentro del derecho mexicano y con algunas diferencias en el germánico). Por ello el derecho civil expresa que los herederos quedan obligados en los términos en que se obligó el autor de la sucesión y hasta por el monto de la herencia a percibir (beneficio de inventario); en el supuesto de contratos, no sólo el contratante quedó obligado a su cumplimiento, sino que éste, el cumplimiento alcanza al causahabiente quien deberá cumplirlo —pagarlo— en sus términos (v. gr. Juan, como arrendador, contrata el arrendamiento de un edificio a plazo de cinco años en favor de Pedro; antes del vencimiento del plazo muere Juan, los herederos tienen que cumplir el contrato celebrado; es decir, por virtud de la herencia, les alcanza la obligación). Podríamos decir, en otras palabras, que los *alcances jurídicos* de cualquier acto, deben traducirse como responsabilidad de cumplimiento y sólo el pago (el cumplir la obligación) finiquitará el límite de tales alcances —salvo la excepción de prescripción que los delimita en tiempo y que depende siempre de la existencia de una norma específica o genérica—.

Son pues, los alcances de todo hecho o acto las obligaciones derivadas del propio hecho o acto que en virtud de la naturaleza misma de éste sólo se finiquitan con el cumplimiento de la obligación contraída o impuesta.

Estos principios del derecho de gentes o derecho civil se trasladaron, como dijimos, al derecho público y se naturalizaron por sí mismos en el

ámbito del derecho fiscal. El «*hecho imponible*» comprende por su propia naturaleza los alcances lógicos de responsabilidad, delimitados por el término de la prescripción y las consecuencias jurídicas de interpretación en lo relativo a su propia esencia o naturaleza, la buena fe, el uso y la ley. Por ello el hecho «*imponible genérico*» debe definir —a fin de poder delimitar alcances y consecuencias— cuando menos la naturaleza o el género del acto a que se refiera y con tanta precisión como fuere necesaria para comprenderlo dentro de esa naturaleza o género. Para ello la norma debe prever con precisión los alcances de responsabilidad objetiva, subjetiva, solidaria y de guarda (algunos de los cuales se encuentran dispersos en la legislación mexicana: art. 26 CFF; art. 76 LISR, etc.).

Los alcances delimitarán la mayor o menor distancia a la cual se allegará la acción o influencia jurídica del acto o hecho y las consecuencias serán el fundamento filosófico de la interpretación, pero sólo en lo referente al acto o hecho, sin poder comprender —por taxativa de la norma— la obligación, la excepción, el sujeto, el objeto, la base, la tasa, la cuota o la tarifa, ni tampoco la infracción ni la sanción. Por ello toda norma fiscal relativa al «*hecho imponible*», comprende lo que dice y aquello que «calla» o silencia, siempre y cuando sea consecuencia lógica-jurídica y deducible de lo dicho o definido; no comprende lo que es opuesto o contrario a lo dicho ni tampoco lo opuesto o contrario a lo «callado» o silenciado; jamás alcanza en sus consecuencias a lo antagónico, pues estos conceptos por propia naturaleza requieren de regulación diversa¹⁸. Al emplear el término «calla» o silencia, comprendemos el sentido jurídico del «silencio» conforme lo definiera don Alfonso X «El Sabio» al indicar: «quien calla se entiende que non dice nada».

Toda norma alcanza en sus efectos tanto su propio contenido o «*alcance intrínseco*» como los resultados de la propia imposición u obligación que son los «*alcances extrínsecos*».

5.1 Alcances intrínsecos.—En lo jurídico el «*alcance intrínseco*» de toda norma comprende su propio enunciado tanto en lo que dice como en lo que quiere decir el legislador (espíritu de la ley o pensamiento legislativo) y ese alcance implica la utilización de los medios jurídicos de interpretación, amplios y variados que han sido profunda y doctrinariamente estudiados.

Sin embargo en las ramas tanto coercitiva como en la impositiva del derecho, la regla anterior se ve limitada por principios nacidos de la justi-

¹⁸ De la naturaleza misma de las definiciones legales surgió la clásica interpretación «*a contrario sensu*», es decir la interpretación de la norma por el sentido en que se expresa y por el contrario o vía opuesta de lo contenido en la expresión.

cia libertaria (la libertad es el cimiento de la juridicidad). Así en el derecho penal o coercitivo la tipificación de todo delito se interpreta estrictamente en todo lo relativo al hecho o acto punible y, por regla general, toda interpretación favorable al incaudo resulta procedente. En derecho fiscal el «alcance intrínseco» o propio de la norma no puede ir más allá de lo dicho; debe estarse a lo expuesto que siempre «*quiere decir lo escrito y nada más*». En lo dicho y por tratarse de cuestión jurídica priva el sentido jurídico de los vocablos sobre cualquier otra acepción vulgar o usual. La razón de ser de este principio es sencilla: se trata de una norma impositiva, es decir impuesta sobre la voluntad y libertad del sujeto al cual subyuga y en garantía de la seguridad jurídica del propio sujeto no puede éste quedar sometido a variación de criterios, conveniencia de autoridades o interpretación de funcionarios. En regímenes dictatoriales o tiránicos se ha pretendido lo contrario aplicando un principio jurídico expresado en modo inverso: *in dubio pro fisco*. En los sistemas jurídicos occidentales los funcionarios encargados de la recaudación piensan y pretenden que ese principio debe ser seguido ciegamente, pero olvidan que en materia tanto impositiva como coercitivo-fiscal, el principio no es aplicable en modo alguno dada la naturaleza misma del «hecho imponible», por lo cual el principio debe expresarse en forma antagónica diciendo: *in dubio contra fisco* o *in dubio pro sujeto*.

Por ello en esta rama del derecho debe excluirse —y se excluye— todo sistema o medio de interpretación, pero distinguiendo debidamente que el derecho fiscal comprende en sus normas tanto las meramente substantivas como las adjetivas. Las primeras por razón de su contenido impositivo-coercitivo excluyen la interpretación y las segundas, por naturaleza propia de carácter procesal, pueden admitirla toda vez que su naturaleza o esencia no es meramente impositiva sino de trámite o procedimiento.

En y por razón de la misma noción expuesta, el «alcance intrínseco» de la norma excluye toda remisión definitoria a otros cuerpos jurídicos y también debe excluir todo «*regressus*» a normas jerárquicas superiores. La remisión definitoria comprende el hecho legislativo de enviar o remitir, valga el pleonasio, el contenido intrínseco de la norma fiscal a otra norma, de cualquier naturaleza, que defina un hecho o acto no comprendido en el sentido jurídico expreso del substantivo o adjetivo (vocablo) empleado. Toda remisión definitoria viola la seguridad jurídica del significado substantivo o adjetivo empleado en la norma y supedita al sujeto a variaciones ocasionales e interpretaciones aleatorias —recordemos que las lenguas vivas mutan constantemente—. No es ni implica remisión el empleo de substantivos o infinitivos jurídicos y genéricos puesto que ambos comprenden un sentido único en derecho (v. gr.: permute, enajenar).

Finalmente la supletoriedad de omisiones legislativas genéricas sólo es admisible con remisión al derecho común y en tanto y cuanto la norma supletoria no sea, o resulte ser por propia esencia contraria al derecho impositivo. La supletoriedad mencionada se admite doctrinariamente como resultado de un «*ahorro legislativo*» o «*economía legislativa*» semejante al procesal y tendiente a evitar disposiciones redundantes en diversas ramas del mismo cuerpo jurídico nacional (siempre que se trate del mismo fuero).

5.2 *Alcances extrínsecos*.—En lo jurídico este término hace referencia al ámbito externo donde se inserta la norma, ámbito también constituido por tiempo y espacio, fuera de los cuales carece de razón de ser.

5.2.1 *Ámbito temporal*.—La temporalidad del alcance legal se delimita, generalmente, por el plazo o término máximo de la prescripción, el cual, a su vez, debe encontrarse definido expresamente en normas genéricas. Sin embargo esta distancia temporal genérica, transcurrida la cual, como dije, la norma habrá perdido obligatoriedad o imperio, se ve reducida en lo fiscal por circunstancias meramente económicas que no jurídicas. Así la incosteabilidad del cobro limitará, por consideración económica, el alcance de la ley (en cuanto a su ejecución), en cuyo supuesto la norma no habrá perdido obligatoriedad ni imperio, pero carecerá de acción persecutoria real o, dicho de otra forma, tendrá acción persecutoria de carácter inútil.

Esta cuestión de naturaleza económica, aunque aparezca con más visos prácticos que jurídicos, se funda en un principio constitucional que establece y constituye una garantía individual («*nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil*»¹⁹), puesto que no existiendo patrimonio real y tangible sobre el cual hacerla efectiva, no puede traducirse en una pena privativa de libertad (ni siquiera de carácter administrativo). La naturaleza del derecho tributario es de orden cívico (obligaciones de los ciudadanos y habitantes) y por tanto de naturaleza civil y en modo alguno coercitivo-penal. La omisión o impago tributarios constituye siempre un *incumplimiento*, pero no un delito y no puede ser tipificado como tal y mucho menos en un cuerpo jurídico que sólo puede y debe ocuparse de los actos relacionados con su propia naturaleza que son los tributos impuestos a los contribuyentes y precisamente definidos con base determinada y procedimientos establecidos con anterioridad para calcular el gravamen fiscal (el impago no es ni constituye evasión: estos son conceptos distintos y voca-

¹⁹ Ver § final del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

blos unívocos en derecho)²⁰. El incumplimiento de estas obligaciones civicas constituye una infracción legal, un impago civil, un resultado de responsabilidad (*Haftung*) y genera las consecuencias correspondientes a su propia naturaleza a más del alcance persecutorio de la acción de cobro o exacción y sus agregados: actualización, recargos incluyendo la pena civil entendida como sanción o multa (consecuencia de la *Haftung* —responsabilidad— germánica) *ipero no más!* Tal es la razón de que se discuta y critique acerbamente el contenido de los capítulos y normas relativas a los mal llamados «*delitos fiscales*». Esta cuestión no es materia de nuestro tema, por lo cual baste decir que si el legislador pretende tipificar como delito alguna conducta que infraccione las normas fiscales deberá definirla, esto es, tipificarla en el *corpus* correspondiente que es el código penal (con lo cual estaría de acuerdo doctrinariamente), puesto que mientras legisle en materia fiscal *no se encontrará —constitucional y doctrinariamente hablando— investido ni legitimado con la soberanía legislativo-penal*. Dicha soberanía, por ser jurídica, requiere de ejercerse metódica y ordenadamente. No pueden ni deben confundirse ni mucho menos insertarse materias jurídicas diversas en un *corpus* o código de otra especie, del mismo modo que un cocinero —hacedor de manjares— no puede guisar en el mismo recipiente el plato principal y el postre aunque ambos los realice en la misma cocina o cubículo (ámbito legislativo), valga la semejanza. Cabe agregar algo más: en materia fiscal debemos distinguir con precisión la diferencia entre «*infracción*» de cualquier naturaleza incluyendo la fiscal; «*ilícito fiscal*» y «*delito fiscal*»²¹.

Sin embargo, el derecho prevé circunstancias de prórroga temporal que inhiben el término de prescripción, requiriendo a cambio el ejercicio constante de la acción de cobro (que no es más que la redhibitoria civil trasla-

²⁰ El impago es y constituye un incumplimiento; la evasión es una omisión delictuosa, con ánimo doloso, implica maquinaciones de acción, omisión y ocultamiento para no ser descubierto, catalogado y conocido como contribuyente. Lo anterior es un simple comentario explicativo y no constituye definición, dado que no es la materia de estas líneas.

²¹ «*Infracción fiscal*» es el simple incumplimiento de una norma obligatoria de carácter general, no coercitivo-penal. Por su propia raíz significa un quebrantamiento dentro del ámbito legal (al igual que inflamable significa que dentro de sí contiene la propiedad de formar fuego) y ha sido definido gramatical y jurídicamente como el quebrantamiento de una norma lógica, doctrinal, moral o jurídica pero siempre dentro del campo jurídico. «*Ilícito fiscal*» es una conducta contraria a la norma general y reprimida por esta también con penas pecuniarias, pero que no constituye un delito en virtud de que no ha sido tipificada como tal en la norma correspondiente. Se ha definido como una conducta no permitida. «*Delito fiscal*» es la conducta activa, omisiva u omitiva expresa y previamente tipificada como delictuosa en el *corpus* correspondiente. La definición usual del término indica una acción u omisión voluntaria, castigada por la ley con pena grave.

dada al derecho impositivo). Mientras esa acción se ejercite conforme a las disposiciones legales, el «alcance temporal» de la obligación de pago se alarga en el tiempo y estimo que éste, el tiempo, sólo tendrá como límite la memoria necesaria en los funcionarios correspondientes —o los ordenadores o computadora empleados— para efectuar las necesarias gestiones que interrumpan adecuada, jurídica y constantemente la prescripción.

No obstante lo anterior considero insano en lo jurídico la constante prórroga de la acción ejecutoria o exactora mediante simples gestiones procesales que eviten la prescripción a favor del contribuyente y que *eluden el deber* de la autoridad de entrar al análisis del fondo del negocio para tomar una resolución debidamente fundada y motivada. Es insano puesto que son meras tácticas dilatorias o chicanas que denigran a quienes las ejercitan. Estimo que en supuestos semejantes le cabe al contribuyente la que denomino *acción limitante* «*ad argumentatio*», de la cual espero exista la ocasión apropiada para analizarla en su momento, que no es precisamente el de estas líneas²².

Se puede concluir que el «alcance extrínseco temporal» de toda norma fiscal se delimita como frontera inicial con el nacimiento formal de la norma —vía promulgación y publicación²³— puesto que antes de tales actos constituiría aplicación retroactiva; y como frontera terminal genérica por muerte de la norma (mutación, derogación de la misma o abrogación del *corpus*); y específica bien por la prescripción ora por la declaración de inconsteabilidad.

5.2.2 Ámbito espacial.—Con relación a la exacción o acción recaudatoria la obligación impositiva se delimita a su vez con íntima relación al espacio territorial en el cual se ejerce la jurisdicción y puede ampliarse a otros territorios extranjeros en tanto cuanto la acción de cobro se ejerza jurisdiccionalmente y de conformidad con los tratados internacionales correspondientes; pero para ello se requiere de noticia cierta del paradero o domicilio del sujeto evasor. Por tanto la norma pierde el alcance de su imperio con relación al espacio territorial en los supuestos de expatriación del sujeto sin conocimiento, por parte de la autoridad, en cuanto al domicilio, fijo o cuando menos actual, del sujeto obligado; toda vez que la acción de cobro o la ejecución de la correspondiente resolución o sentencia en su caso, no pueden ejercerse «*in omnibus jurisdictionibus*» esto es, en cuales-

²² El estudio del derecho nos lleva siempre a tocar temas interrelacionados, pero que dada la finalidad u objetivo de este trabajo deben soslayarse para otra ocasión y este es el caso de la *actio ad argumentatio* que es materia meramente procesal.

²³ En cuanto a la publicación de las leyes, conviene comparar el límite de la edición o número de ejemplares editados del periódico oficial, que indican su circulación, y el número medio de contribuyentes. El resultado es pavoroso.

quier jurisdicción ya que todo exhorto precisa, como elemento esencial, la determinación del tribunal exhortado.

Por otro lado y con relación a la ubicación real (de los bienes) o al «hecho imponible» que los hubieren generado, la cuestión del alcance extrínseco espacial se limita al territorio sobre el cual tiene imperio la norma con independencia del domicilio del contribuyente. Esta cuestión se denomina «*ubicación de la fuente generadora*».

Ambas cuestiones generan dificultades de aplicación directa, puesto que pueden darse diversos supuestos:

A. «*Hecho imponible*», contribuyente y bien (cosa) ubicados en el territorio de cuya legislación se trata.

B. «*Hecho imponible*» realizado en el extranjero, pero contribuyente domiciliado en el territorio normado.

C. «*Hecho imponible*» acontecido en el territorio jurisdiccional, al igual que la ubicación del bien, pero contribuyente domiciliado en el extranjero.

D. Bien ubicado en el territorio de cuya norma se trata y tanto «*hecho imponible*» realizado como contribuyente domiciliado en el extranjero (entendido extranjero como diverso territorio jurisdiccional en lo referente a las legislaciones estatales).

Del análisis de las probabilidades mencionadas han surgido las soluciones jurídicas que con el transcurrir del tiempo devinieron en normas vigentes e integran actualmente las leyes correspondientes. Así, respectivamente:

I. En el primer supuesto nos encontramos con la situación jurídica genérica y común que no requiere de solución especial.

II. El segundo caso se pretende resolverlo con la imposición de una obligación fiscal adicional, que en algunos sistemas jurídicos como el nuestro se denomina «*obligación de acumular*»; y que en otros grava el origen o fuente de los ingresos obtenidos (*Quellensteuer*); y se establece el método denominado *impuesto al patrimonio* o *impuesto a la fuente*.

III. En el tercer caso se ha optado por transferir la obligación tributaria a la contraparte en el acto jurídico, constituyéndola en calidad de retenedora del tributo y estableciendo así una resulta jurídica subjetivo-objetiva en lo fiscal.

IV. Finalmente en el último supuesto, se opta por garantir la obligación tributaria mediante el establecimiento de una responsabilidad o de una garantía real (garantía objetiva en cuanto a que es la cosa o bien la que responde del tributo por lo cual el bien deviene en garantía real del impuesto).

6. Consecuencias

Del «hecho imponible» y su causación, esto es, del hecho o acto jurídicos definidos por la norma y llevados a cabo por el sujeto contribuyente surge como primera y única consecuencia la obligación de pago. Efectuado el mismo en forma correcta, no pueden existir más consecuencias jurídicas para el contribuyente. Mas, mientras el pago no se efectúe en tiempo, el simple transcurso del plazo o término legal genera a su vez nuevas consecuencias que son los consabidos efectos de responsabilidad tanto meramente civil como tributarios y ambos debidamente establecidos con precisión y anticipación en la norma fiscal.

La consecuencia por impago presenta dos aspectos básicos: el impago no requerido, ya porque la autoridad no lo hubiere detectado, bien porque no hubiere tenido el tiempo necesario para iniciar la acción de cobro denominada «requerimiento». En ambos casos las consecuencias legales se traducen en el pago de lo adeudado y en la satisfacción de la responsabilidad generada, de naturaleza civil, que es la indemnización de daños y perjuicios y que, en materia fiscal debida y previamente especificada, consiste en añadir al pago del adeudo principal los tributos correspondientes a la actualización del importe (daño) y a satisfacer el monto de los recargos predeterminados en la norma (perjuicio, esto es interés legal-tributario o perjuicio).

Por lo opuesto, si el impago es requerido, surge una nueva consecuencia consistente en devenir el sujeto, a más de deudor del principal y accesorios de actualización y recargo, en obligado a un nuevo pago por el equivalente a la sanción impuesta y prevista en la norma, la cual tiene esencia coercitiva (es una multa por infracción) y que por tanto, como ya dije, será solamente de carácter pecuniario. La consecuencia jurídica de sanción tiene que encontrarse, al igual que el tributo, previamente definida y establecida en cantidad, tasa o cuota ciertas y en modo alguno dentro de parámetros mínimos y máximos confiados a la autoridad exactora. Tal sistema (y en muchos casos es el mexicano) convierte al funcionario o autoridad exactora en juez y parte, ya que el producto de las sanciones se destina no al erario, sino a la compensación de los propios funcionarios exactores.

En los supuestos de requerimiento, a más de la consecuencia de sanción mencionada, surge también la indemnización de costas administrativas, enunciada como pago de *gastos y honorarios de ejecución* y entendidos los «honorarios» no como contraprestación a un servicio profesional, sino como monto compensatorio de una labor específica que corresponde al notificador quien no es más que un empleado del propio órgano exactor o de la autoridad fiscal para ser más precisos.

Podríamos añadir el supuesto de una última consecuencia de carácter o naturaleza indemnizatorio-punitiva consistente en pagar, adicionalmente, el veinte por ciento del importe del cheque librado para efectuar el pago y que hubiere sido rechazado por insuficiencia o falta de fondos. Esta consecuencia debe entenderse excepcional o infrecuente, mas dada la actualidad no queda más remedio que parafrasear, doblemente, a grandes oradores y al pueblo: «*o tempora, o mores!*»²⁴.

Las consecuencias antes mencionadas las he referido exclusivamente a los contribuyentes o sujetos tributarios obligados al pago²⁵, pero tal mención no implica —y cabe subrayarlo—, que no existan también consecuencias y por ende alcances tanto para las autoridades en ese carácter, como para los funcionarios tributarios en lo personal; pero dada la misión de estas anotaciones y el método seguido, no permiten ni convienen más disgregaciones al respecto. Baste señalar como consecuencias adicionales las jurídicas con o sin resultas económicas, las éticas (para los delegados de la autoridad en cuanto a la profesión que ejercen) y las morales.

Deben añadirse en mi concepto y por razón de método enunciativo, aun cuando no analítico, algunos parámetros más que no son consecuencias del «hecho imponible» sino de cuestiones interrelacionadas que convergen al mismo; son de buena fe y por tanto de justicia, de uso o costumbre (la costumbre corrige las leyes según dijera Tito Livio) y de ley.

6.1 Consecuencias de buena fe o prórroga.—Generalmente, con pocas excepciones en algunos sistemas tributarios occidentales, dentro del deber ser que corresponde a las autoridades y funcionarios tributarios se encuentra incluido un arbitrio no escrito ni delimitado cuyo fundamento es la buena fe nacida de la igualdad humana y la comprensión, que por naturaleza debe existir entre los humanos, y que, en mi concepto, sólo puede ejercerse en dos casos generando automáticamente una prórroga en el plazo del requerimiento o el correspondiente al pago —siempre sin mengua alguna para el erario en lo correspondiente a los recargos— y la cual debe desahogarse sin procedimiento específico en los dos supuestos que son:

A. Enfermedad grave e indiscutible; y

²⁴ CICERÓN, *Contra la corrupción*; y pueblo medieval con sus versos satíricos:

In Institutis comparo vos brutis;	En las Institutas os comparo a los brutos;
In Digestis nihil potestis,	En el Digesto no valéis nada;
In Codice scitis modice;	Del Código sabéis muy poco;
In Novellis caeciores estis catellis;	En las Novelas sois más ciegos que cachorrillos;
Et tamen creamini doctores!	Y sin embargo, se os hace doctores.
O tempora, o mores!	¡Oh tiempos, oh costumbres!

²³ Al respecto de la terminología «sujeto tributario», más adelante al referirme a los sujetos, haré expresa mención a tal cuestión.

B. Ausencia temporal del contribuyente sin existencia de representante acreditado y *siempre* antes de todo requerimiento que implique arraigo de respuesta.

Esta buena fe que se ejerce mediante inacción por parte de la autoridad o incluso por parte del más simple funcionario tributario, debe llevarse a cabo por razón de justicia simple. En el primero de los supuestos que es el de enfermedad grave, a fin de no agobiárla más; puesto que al erario o fisco no le conviene perder contribuyentes ni convertirse en actor de un ilícito contra la salud (esta última cuestión requiere de análisis profundo en materia penal que no es nuestro objetivo). De simple justicia y ahorro procesal en el segundo de los supuestos, toda vez que aun suponiendo que el requerimiento se practicase previa citación, devendría en aplicable el principio jurídico que establece que a lo imposible nadie está obligado (y nadie queda obligado por un requerimiento con citación en caso de ausencia temporal sin representante) ya que la ubicuidad hasta el día de hoy resulta imposible. Este último principio no opera después de practicado un requerimiento personal, pues el requerimiento conlleva, como consecuencia procesal administrativa, el arraigo del sujeto ante la autoridad bien en lo personal o mediante un representante legalmente constituido en lo general o *ad hoc*.

6.2 *De uso.*—Aunque todo uso o costumbre se encuentran «expresamente excluidos» por las normas vigentes, el derecho como ciencia no puede olvidar que todo uso genera costumbres y estas mutan leyes en y con el decorso del tiempo. Así los usos de respeto y las costumbres de educación o educadas a veces generan consecuencias de prórroga no escrita pero sí utilizada y difícilmente susceptible de prueba; v. gr.: el notificador como alumno de un profesor contribuyente que cae en cuenta que la omisión de éste fue debida exclusivamente a un simple olvido, procede no a requerirlo sino a citarlo para fecha ulterior con objeto de practicar el requerimiento, concediéndole así —sin decir nada— la oportunidad de generar un pago espontáneo y eludir jurídicamente las consecuencias de sanción-indemnización que acarrea el requerimiento (recordemos que la elusión no es más que el juego lícito dentro de los parámetros legales y jamás constituye delito, inconducta o agravio jurídicos). Desde luego que la norma o ley prohíbe en su generalidad todo uso o costumbre contrarios al tenor de la misma, pero ¿quién podría probarlo u objetarlo? o ¿quién querría intentarlo? o ¿quién no se sentiría dispuesto a auxiliar a quien, en su concepto, merece respeto y ayuda?

La misma LISR comprende cuestiones de uso como es el caso de las llamadas «*minutas*» a que hace referencia en el artículo 103. Las referidas «*minutas*» que no eran más que medios preparatorios de contrato y por

tanto jurídicamente cuestiones típicas (nominadas), fueron utilizadas por largo tiempo como medio defraudatorio del impuesto, no han generado seguridad jurídica, puesto que sólo sirven de prueba para el inicio de una acción, pues carecen de validez para inscripción registral. Tan son de uso que la mayoría del pueblo habla de minutas como de medios milagrosos para obtener un contrato con rapidez, sin ver más allá del momento y sin entender al profesional que lo atiende (Notario) quien le informa de la inseguridad del documento y de la también imposibilidad de redactarlo con los mínimos detalles en breve tiempo.

6.3 *De ley*.—Las consecuencias de ley deben analizarse con relación a las autoridades por un lado y en cuanto a los sujetos obligados tributarios —contribuyentes o no— por el otro, aun cuando ambos se interrelacionen por lógica jurídica.

6.3.1 *En cuanto a las autoridades*.—Son a mi juicio dos las consecuencias que se presentan: la primera del simple conocimiento (simple saber humano) y la segunda de un análisis científico o conocimiento científico especializado. El primer supuesto lo constituye un imperativo de la naturaleza contemplado y estudiado por el derecho, que es la muerte, y que por ello deviene en imperativo legal y así se establece en las normas vigentes constituyéndolo por el hecho natural que acarrea la muerte del contribuyente o requerido (aun no siendo contribuyente pero sí sujeto obligado tributario), cuyo efecto genera la prórroga del plazo mediante la suspensión del procedimiento hasta transcurrido el término de ley u obtenida la representación sucesoria. También acontece igual situación si el emplazamiento o correcta notificación se practica o efectúa con contribuyente en lo personal en el supuesto de muerte del representante autorizado. Algunos sistemas jurídicos prevén la acción de denuncia o apertura sucesoria por parte del fisco como denunciante sea que el propio fisco o erario tenga calidad hereditaria o que ejerzte la acción de denuncia en su calidad de simple acreedor privilegiado.

La consecuencia nacida de un análisis científico-económico surge del planteamiento costo-beneficio en créditos de menor cuantía y por virtud del cual se decreta o declara la incosteabilidad del cobro extinguiéndose la acción correspondiente. Este conocimiento científico-económico genera un acto jurídico fiscal equivalente a la remisión civil. Debido a una costumbre surgida de la propia lógica de incosteabilidad, pero sin fundamento jurídico, la declaratoria de incosteabilidad jamás se notifica, sino que —y perdonad mi ignorancia— si llega a escribirse y se firma va seguida de inmediato del *procedimiento de archivo como asunto concluido*. Esta situación meramente pragmática es explicable, como antes dije, por la propia lógica de la incosteabilidad, pero en modo alguno justificable en lo jurídico.

6.3.2 *En cuanto al contribuyente.*—Propiamente las cuestiones que enuncio a continuación no son por su propia esencia consecuencia del «hecho imponible» sino obligaciones accesorias a éste; pero dada la idiosincrasia y cultura de nuestro pueblo, generan consecuencias para el contribuyente y he estimado que metodológicamente deben señalarse. Son cuatro. La primera directa y las restantes indirectas o ejecutables por terceros:

A. Determinación del hecho o acto e información del mismo y de los egresos o deducciones correspondientes.

B. Permiso del cálculo por tercero.

C. Permiso de la retención; y, finalmente,

D. Anuencia en el cobro.

En todos los supuestos en que el «hecho imponible» se refiera o tenga relación con hechos o actos meramente esporádicos la obligación genérica para el contribuyente se establece en el imperativo de manifestar el hecho o acto celebrado a la autoridad o delegado de ésta, quien procede en consecuencia de acuerdo a la norma. Por ello, al decir que procede de acuerdo a la norma, estimo que el procedimiento a que enseguida hago referencia, constituye consecuencia, es decir, genera efectos para el contribuyente. Una vez manifestado el hecho o acto a la autoridad o delegado de ésta, se inicia el procedimiento consecuencial.

6.3.2.1 *Determinación del hecho o acto.*—El contribuyente como una consecuencia o efecto de la voluntad necesaria para realizar el hecho o acto esporádico de que se trate, se ve precisado a exteriorizarlo en el mundo jurídico documental, requiriendo para ello, generalmente, de la asesoría de un letrado (en nuestro país un Notario) quien en auxilio del contribuyente lo determina, nominándolo con la nomenclatura correspondiente, en el ámbito jurídico.

Así indico que por consecuencia de adecuar su conducta a la hipótesis legal o «hecho imponible», el contribuyente se ve precisado a depender de un tercero, perito, para que sea éste quien determine el hecho o acto realizado catalogándolo con precisión dentro de la nomenclatura jurídica. El perito en la materia que tratamos, es siempre el Notario o quien por ley suple sus funciones: el Cónsul mexicano en el extranjero o el Juez cartulador o receptor (figura que tiende a desaparecer).

6.3.2.2 *Información del hecho o acto a la autoridad.*—Por razón de la intervención señalada en el apartado que antecede y toda vez que es el profesional (delegado de la autoridad) quien ha determinado y nominado el hecho o acto, el contribuyente queda supeditado a que sea éste quien, con posterioridad al procedimiento que señalo en los numerales siguientes, informe a la autoridad del hecho o acto acaecidos. *El contribuyente* —salvo

excepción de la norma y no en la materia que tratamos— *no puede informarlo por sí mismo*, toda vez que carece de medios legales para ello.

Sin embargo de lo anterior la norma, en casos excepcionales por su cuantía o por razón de costo-beneficio para obtener la información, puede optar por imponer la obligación de comunicación o declaración al propio contribuyente sólo en la declaración anual, estableciendo expresamente la desgravación de todo pago provisional (supuesto contemplado en el 5o. § del artículo 103 LISR que se refiere a la enajenación de muebles que no sean títulos-valores).

. 6.3.2.3 *Información sobre los egresos correspondientes.*—Tanto por ser un tercero profesional —sujeto tributario mas no contribuyente o sujeto-obligado-tributario en este caso— quien determina y nomina el hecho o acto y quien también lo comunica, manifiesta o informa a la autoridad, es de simple lógica que ignore los egresos deducibles o deducciones²⁶ a que tiene derecho el propio contribuyente y que puede ejercer substrayéndolos (restándolos) de la ganancia. Pero también resulta lógico suponer que el contribuyente ignore cuáles son esos egresos deducibles o deducciones, por cuya virtud (fuerza de ambas ignorancias) surgen dos consecuencias jurídicas:

A. El perito (Notario) se ve obligado profesionalmente a informar al contribuyente con relación a todas y cada una de las deducciones o egresos deducibles determinados en la norma y a explicarlas con el fin de que el contribuyente obtenga cabal conocimiento.

B. Con el saber así adquirido, el contribuyente informará al delegado de la autoridad de todos y cada uno de los egresos deducibles o deducciones a que —de acuerdo a las explicaciones recibidas— tiene derecho.

Efectuados estos dos procedimientos previos, el delegado de la autoridad puede continuar con su labor.

6.3.3 *Permiso de cálculo.*—En congruencia con todo lo anteriormente expuesto, el contribuyente debe permitir que el delegado de la autoridad efectúe el cálculo. La norma supone la imposibilidad de conocimiento del contribuyente e incluso la ignorancia legal para estos actos ocasionales. Toda vez que el contribuyente carece de intervención con relación al cálculo —aunque en mi concepto tiene el perfecto derecho para revisar el cálculo en cuanto a lo aritmético en sí, por ser esta una cuestión de conocimiento común, y en el supuesto de ser jurista (o profesional contable o economista), también en lo relativo al procedimiento seguido para determinar la base, calcular y obtener el impuesto—. Puede decirse que la nor-

²⁶ Posteriormente haremos referencia a esta terminología legal o concepto de «deducciones» que no son más que «egresos deducibles».

ma, en la definición de la obligación, impone una subordinación al contribuyente en cuanto a la actividad procesal-fiscal del delegado y la obligación que impone no es más que una consecuencia de la disposición principal.

6.3.4 *Información del resultado del cálculo*.—Efectuado el cálculo por el delegado de la autoridad debe ser notificado tanto al contribuyente-enajenante como al sujeto contribuyente-adquirente contraparte en la operación a fin de que sea este último quien retenga el importe del tributo calculado, reduciéndolo del precio pactado —si la operación lo conlleva— es decir de la contraprestación, a fin de entregarlo al delegado de la autoridad. Tal cuestión constituye una consecuencia de retención y de recibo o percepción inferior a la cantidad pactada como precio —contraprestación— por parte del contribuyente-enajenante, quien no puede oponerse a ello pues se trata de una consecuencia constitutiva de obligación de pago provisional para él y de derecho exactorio para la autoridad por conducto de los delegados —contraparte y Notario—. De esta consecuencia de pago provisional (retención y entero) surge la siguiente consecuencia enlazada: la obligación para el contribuyente-enajenante para acumular las resultas del caso a sus demás ingresos en el ejercicio (causa de la causa, deviene en causa de lo causado).

6.3.5 *Anuencia al pago*.—Finalmente y como consecuencia última del «hecho imponible» atendiéndolo —como es nuestro tema— sólo en lo relacionado al Capítulo IV del Título IV y su parte correlativa del Título V, el contribuyente debe encontrarse anuente al pago. Decir *anuente* es un eufemismo necesario aunque no preciso con relación al *ánimus* de todo contribuyente. Esta última consecuencia, la de anuencia, va aparejada necesariamente a aquel otro efecto jurídico que es el de probanza. No basta pues que el contribuyente se encuentre anuente o se conforme con el pago realizado, sino que se encuentra precisado a obtener y conservar copia del mismo o cuando menos a conservar en la memoria la operación y el lugar (notaría) donde fue celebrada a fin de encontrarse en aptitud de obtener el comprobante en el futuro. De no obtener la copia pueden surgir nuevas consecuencias. Cabe decir en este momento que la correcta analítica jurídica de las consecuencias se extiende *ad náuseam*²⁷.

Esta es una obligación de hacer subordinada que la norma impone al contribuyente-enajenante para utilizar como medio de pago (instrumento) al delegado de la autoridad.

²⁷ Aquí encontramos las consecuencias de ética profesional: saber calcular, formular las declaraciones, presentarlas y pagarlas en tiempo, expedir duplicados tanto para el testimonio y copia para el Registro como para el contribuyente enajenante.

No considero en estas líneas y dentro de las consecuencias la de *acumulación del impuesto*, puesto que este fenómeno constituye la esencia natural de la obligación de manifestación o declaración del ejercicio, que en tratándose de hechos o actos esporádicos puede o no existir, ser obligatoria o imposible de cumplir (v. gr.: quien no siendo contribuyente en rama alguna del Título IV como persona física, se encuentra imposibilitado legal y humanamente para acumular los ingresos de una enajenación a la nada tributaria que le corresponde). En el lugar y momento adecuado lo analizaré.

Cabe concluir brevemente que las consecuencias mencionadas se delimitan en un cuadrángulo conformado: en el primero de sus lados por la naturaleza esencial del hecho o acto; en el segundo por la buena fe inmanente a todo acontecer jurídico; en el tercero, por el uso o costumbre del lugar; y en el último, en forma lineal deducible (o de deducción), por la ley aplicable al caso.

7. *Sujeto-obligado-tributario o «contribuyente»*

Aunque el término substantivo parece unívoco, en realidad al expresarlo en la forma empleada resulta equívoco por falta de adjetivo como veremos más adelante.

Dentro de la misma hipótesis legal o «hecho imponible» debe comprenderse a los *sujetos* —en plural—, a los cuales, primero: podrá efectuarse referencia inductiva por la naturaleza misma de las disposiciones del cuerpo jurídico que contiene la norma de la hipótesis; y, segundo: en ocasiones, debe señalarse con precisión a alguno o varios de esos sujetos, los cuales se catalogan en tres grandes géneros dentro de una misma naturaleza. La naturaleza es la de *sujetos-obligados-tributarios* y los géneros son: sujetos-contribuyentes, con sus correspondientes adjetivos que distinguirán la especie de cada uno de ellos; sujetos-autoridad y sujetos-delegados de la autoridad.

7.1 *Sujeto contribuyente único o individual*.—En la materia que analizamos el *sujeto contribuyente* o *sujeto-obligado-tributario* es siempre persona física, excluyendo expresamente a toda persona jurídica (moral). Así mientras la obligación directa y específica contenida en la hipótesis legal se imponga al sujeto del hecho o acto, la norma que contenga dicha hipótesis no requiere señalamiento expreso con relación al sujeto, contribuyente individual o único, toda vez que su disposición es resultado de la inducción a la norma antecedente o deducción a la norma consecuente (norma o artículo de la ley). Sin embargo, en la redacción de la norma tiene que emplearse

varias veces el mismo substantivo —contribuyente— y a fin de evitar equívocos debe ir seguido del adjetivo calificativo que lo distinga. En materia de enajenación de bienes deben distinguirse dos sujetos-obligados-tributarios o contribuyentes: el «contribuyente enajenante» y el «contribuyente adquirente». No es válido decir que por tratarse de normas relativas a la enajenación siempre se refiere al primero, puesto que la misma norma *delega la obligación de retención en la contraparte que es el «sujeto contribuyente adquirente».*

7.2 *Sujeto contribuyente dual o plural.*—En toda norma el sujeto, generalmente, se encuentra designado en singular (persona física) y cuando el hecho o acto sobre el cual verse la hipótesis, requiera referirse, por esencia jurídica, a una dualidad (sujeto dual o dos personas físicas) o a una pluralidad (varios sujetos), requerirá de señalamiento expreso; indicando siempre —como dije en el párrafo anterior— el adjetivo correspondiente. Existe dualidad en el sujeto actor en los supuestos jurídico-matrimoniales de sociedad conyugal, sea legal o convencional (capitulada) y existe pluralidad en los casos de copropiedad (ya en relación a la total propiedad o en los supuestos de desmembramiento de la misma). La distinción, para efectos tributarios, resulta esencial puesto que el acto o hecho a que se refiere la hipótesis es uno, pero sus hacedores o actores pueden ser uno, dual o plural y el gravamen, como veremos después, es *siempre personal e individual.*

7.3 *Sujetos exceptados y actos exentos.*—Asimismo la hipótesis normativa deberá precisar aquellos supuestos genéricos o específicos en los cuales determina sujetos exceptados —total o parcialmente— al contenido del «hecho imponible»; debiendo determinar en forma precisa si los excepta de todos o sólo de algún hecho o acto; y señalarse de igual manera los límites espaciales, temporales y objetivos a que se refiere en cuanto hace al acto exento (v. gr.: en la enajenación de casa habitación la especie se refiere a la ocupación, la temporalidad a los años mencionados por la norma y la objetividad restringe el acto jurídico a la cosa misma que es la casa o departamento habitacional).

7.4 *Sujeto autoridad.*—Este siempre queda inmerso en la norma general y jurídicamente, salvo excepción expresa que deberá señalarse con precisión, se entiende y se tiene por remitida a las disposiciones jurídicas o normas referentes a las autoridades y funcionarios de la misma contenidas en el mismo *corpus* normativo o código de que se trate y en los supuestos de leyes secundarias, la remisión implica siempre un *regressus* a la norma o ley superior (es el caso de la LISR en la cual el *regressus* opera automáticamente al CFF y de este a la CPEUM).

7.5 Sujeto delegado de la autoridad.—Para los efectos que he mencionado anteriormente como consecuencias, la norma que define la hipótesis o «hecho imponible» debe contener, en su caso, tanto el señalamiento preciso del delegado de la autoridad como las obligaciones de éste. En la materia sobre la cual se versa, sin perjuicio de los errores de redacción y por tanto de conocimiento científico de la norma²⁸, ésta constituye como delegado de la autoridad y *obligado* (definición legal)²⁹ al cálculo —bajo propia y personal responsabilidad— al Notario o quien haga sus veces (Cónsul o Juez). Deben excluirse, pese a la redacción literal del artículo 103 en su tercer párrafo, a los corredores públicos (fedatarios)³⁰ por encontrarse excluidos del tráfico documental en materia de enajenación de inmuebles.

Posteriormente, como exige la lógica del método elegido, haremos hincapié en cada uno de los rubros ya mencionados y aquellos otros que señalamos en los numerales siguientes.

8. Base

Del mismo modo la norma definitoria del «hecho imponible» debe contener los elementos necesarios para determinar la «base» o estamento gravable sobre la cual se efectúa o practica el cálculo. Mas la base no debe definirse en cada «hecho imponible» como tal, sino que requiere de ser establecida como resultado de una operación específica en la cual se *suma el ingreso* obtenido por el hecho o acto y a ese monto o suma, se le *substraen los egresos deducibles* o deducciones permitidas específicamente para cada «hecho imponible».

El ingreso debe encontrarse definido cuando menos genéricamente como *contraprestación* (vocablo jurídico) o específicamente, en circunstancias meramente excepcionales, como «*valor*» o «*precio*»; es decir: la definición del ingreso dependerá de la naturaleza del acto de que se trate y

²⁸ El artículo 103 en su tercer párrafo indica: «los notarios, corredores...». El utilizar el substantivo *corredores* implica crasa ignorancia jurídica, toda vez que los corredores públicos en México no pueden ocuparse de las compraventas que por ley civil (códigos civiles) son operaciones que sólo pueden autorizar los notarios.

²⁹ Definición legal sin sentido ni contenido jurídico.

³⁰ El término *fedatario* ha sido criticado abundantemente y se mantiene en nuestra legislación por un simple fenómeno sociológico de imitación extralógica.

siempre de acuerdo a la norma jurídica que regule el acto o contrato de que se trate³¹.

El señalamiento de los «egresos» (en nuestro sistema jurídico designados como «deducciones»), deberán indicarse en forma genérica y sólo en el supuesto de que el legislador pretendiese excluir alguno de estos egresos, deberá encontrarse especificada la no deducibilidad o substracción de ese concepto individual. Por lógica todo género comprende sus derivaciones específicas pero de ninguna manera comprende otro género que pueda parecer, entenderse o resultar análogo (v. gr.: los «gastos notariales» constituyen un género diferente al correspondiente al concepto «honorarios notariales», puesto que los primeros son expensas que el Notario eroga por cuenta del cliente y los segundos constituyen la «contraprestación» que el cliente paga al Notario por los servicios profesionales y personales que éste le presta).

Concluyo afirmando que la «base» será designada como resultado de sumar ingreso y restar o substraer egreso o deducciones permitidas. Por tanto la norma que defina el «hecho imponible» precisará ambos conceptos: ingreso y egreso. El ingreso referido será siempre el denominado «ingreso bruto», al cual deducido el «egreso», arrojará el resultado que es la «base» o «ingreso neto».

Estimo necesario distinguir desde este momento, atendiendo a lo expuesto al inicio del trabajo, los diversos significados de los vocablos «contraprestación», «valor» y «precio», debido a que el mal uso actual del lenguaje los utiliza como sinónimos comunes. ¿Son sinónimos jurídicos? ¿O el primero es el género y los otros son especies distintivas?

«*Contraprestación*», de acuerdo al Diccionario de la Real Academia: «Der. Prestación que debe una parte contratante por razón de la que ha recibido o debe recibir». La señora Moliner es más precisa en cuanto a la construcción del vocablo: «*Contra.-* 1. Forma como prefijo palabras que designan cosas que son una rectificación o respuesta a la designada por la palabra primitiva, o que se oponen a ella...». En consecuencia, el prefijo «contra» unido al vocablo «prestación» significa respuesta a la prestación o correspondencia a ésta; de manera tal que en una compraventa, la prestación del vendedor es la «cosa» y en respuesta se «contrapresta» el precio. Así debemos entender que el vocablo jurídico «*contraprestación*» es el enunciado genérico que corresponde a aquello a que se encuentra obligado a hacer o dar una de las partes en un contrato que contiene obligacio-

³¹ Todos los contratos conllevan una contraprestación, pero ésta es diferente en cada uno de ellos: precio en la compraventa, renta en el arrendamiento, honorario en la prestación de servicios, etc.

nes recíprocas y conmutativas. Por ser genérico el significado, comprende todas las formas de pago en las obligaciones.

La Real Academia al referirse al «precio», indica: «(Del lat. *pretium*.) m. Valor pecuniario en que se estima una cosa. || ... Der. Prestación consistente en *numerario* o en valores de inmediata o fácil realización que un contratante da o promete, por conmutación de la cosa, servicio o derecho que adquiere». La profesora Moliner señala: «Del lat. “*prétiūm*”; ... ← Lo que cuesta o hay que pagar por una cosa... particularmente, *cantidad de dinero* que hay que pagar por la unidad de una mercancía...». Ya al distinguir con la ayuda de los diccionarios las diferencias entre «precio» y «contraprestación», podemos apreciar que el segundo término, como dijimos, comprende al primero por ser el género, pero no toda contraprestación es o implica un precio y éste siempre es una cantidad de dinero o valores en el sentido jurídico mercantil, mientras que la «contraprestación» puede ser cualquier otra cosa material o inmaterial (como es el supuesto jurídico de la permuta).

El vocablo «valor», para la Real Academia significa: «(Del lat. *valor*, -oris.) m. Grado de utilidad o aptitud de las cosas, para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite. || ... 9. Equivalencia de una cosa a otra, especialmente hablando de las monedas». La eminente gramática señora Moliner refiere: «← cualidad de las cosas que valen, o sea, que tienen cierto mérito, utilidad o precio». El *valor* pues requiere de una estimación determinada intelectual o sentimentalmente por razón de *mérito*; de *utilidad* en virtud de su *aprovechamiento*; o por razón de su *mercantilización* en virtud de *precio* y este identificado como *numerario*. Pero de ninguna manera tiene el sentido habitual que suele utilizarse: resultado de un avalúo. El resultado de este peritaje determina un valor científico traducido a *numerario*, pero que nunca es, por su propia esencia, conformante y esencial del pacto negocial o contrato de que se trate.

8.1 *Ingreso*.—Este concepto requiere de un análisis jurídico y gramatical que permita entender el concepto con mayor profundidad y amplitud.

Gramaticalmente y de acuerdo a la Real Academia: «INGRESO. (Del lat. *Ingressus*.) m. Acción de ingresar. || ... || 5. Caudal que entra en poder de uno, y que le es de cargo en las cuentas». La señora Moliner por su parte añade: «(Del lat. “*ingressus*”, de “*ingredi*”, entrar, deriv. de “*gradi*”, andar, y éste de “*gradus*”, paso; véase “*grado*”.) 5 Acción de ingresar dinero en un sitio. (en pl.). Conjunto de cantidades que alguien percibe regularmente». De lo definido en ambos diccionarios venimos a la conclusión que «ingreso» entendido como caudal, sea o no de *numerario*, implica y significa siempre el *incremento patrimonial* que una persona, ocasional o esporádi-

camente, perciba o que el incremento se produzca frecuente y habitualmente.

Sin embargo el simple concepto gramatical parece tomar otra significación a la luz de la LISR, que en su artículo 10., I, indica:

10. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:

I. Los residentes en México respecto de *todos sus ingresos* cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan;

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, respecto de los *ingresos atribuibles* a dicho establecimiento o base fija.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los *ingresos* procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

Sin embargo cuando el legislador utiliza un vocablo de significado común, que es el caso, para darle una significación jurídica que deviene en específica por el contexto o interrelación de la propia norma dictada, el significado varía. Por ello el concepto «*ingreso*» se modifica tanto en lo contable como en lo jurídico al resultar debidamente calificado por el correspondiente adjetivo. El substantivo de referencia admite cuando menos los siguientes calificativos: «*bruto*», «*neto*», «*gravado*», «*desgravado*», «*exempto*» y «*no gravado*», excluyendo el calificativo «*exento*» para este substantivo, puesto que se trata de un calificativo personal (utilizable sólo para los contribuyentes).

Las normas legales mexicanas hacen referencia a todos y cada uno de los adjetivos calificativos del vocablo «*ingreso*» ya mencionados, aun cuando la referencia no resulte tan específica como debiese ser en lo jurídico.

8.1.1 *Ingreso bruto*.—Como ejemplo de la confusión en la terminología a que he hecho referencia, puede señalarse la redacción del artículo 106 LISR en su primer párrafo que indica: «los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% del *ingreso percibido sin deducción alguna...*». La cuota referida, aun cuando existe antinomia en la ley como ya he indicado, hace referencia al «*ingreso bruto*» por simple inducción lógica, toda vez que parece no admitir *ningún egreso deducible* o «*deducción*» al respecto, por lo que debe entenderse el concepto de ingreso en su totalidad, esto es «*bruto*». Del mismo modo la norma contenida en el artículo 130, LISR hace referencia al «*ingreso bruto*», toda vez que en ese capítulo (Capítulo IX LISR) no se admite egreso deducible de ninguna especie.

Al respecto del adjetivo «*bruto*», la Real Academia indica: «BRUTO, TA (Del lat. *brutus*) adj. Necio, incapaz, estolido, que obra como falso de razón... || 2. Dícese de las cosas que se toman por peso, sin rebajar la tara, o de otras cualesquiera de que hay que hacer rebaja». La señora Moliner señala específicamente: «BRUTO, -A 1 (adj. y n. calf.) [esto es adjetivo y nombre calificativo]... Se aplica al peso que se expresa sin descontar la tara, los envases, el desperdicio, etc.: "Peso neto y peso bruto"....». Por tanto, el *ingreso sin calificativo* significa en español la «totalidad» sin descontarle nada. Por ello, cuando no existe posibilidad de egreso deducible con relación a un ingreso gravado, denominamos a éste «*ingreso bruto*».

Sin embargo la norma del artículo 106 conforma antinomia con el inciso B de la fracción XXIV del artículo 77.

8.1.2 *Ingreso neto*.—Cuando la norma en su propio contenido, o en las reglas consecuentes o subordinadas hace referencia a egresos que pueden substraerse, o utilizando el léxico legal mexicano, hace referencia a «deducciones», el ingreso percibido se ve reducido precisamente por las «deducciones» autorizadas y entonces debemos denominarlo «*ingreso neto*».

El calificativo «*neto*» significa de acuerdo a la Real Academia: «NETO, TA (Del lat. *nitidus*, a través del cat. o fr.) adj. Limpio y puro. || 2. Que resulta líquido en cuenta, después de comparar el cargo con la data; o en el precio, después de deducir los gastos....». Para la Profesora Moliner, el significado moderno es más explícito: «NETO, -A. (Del fr. "net", deriv. del lat. "nitidus"; v. "nítido"). ... 2 • "desnudo. limpio". No acompañado o aumentado por otra cosa: "no percibo más que el sueldo neto". • Se aplica al peso de una mercancía que resulta después de descontar embalajes, envases o cosas que no son la mercancía misma. • Se aplica a la cantidad de dinero o de otra cosa que corresponde exclusivamente al concepto de que se trata, sin contar otras accesorias, como gastos de envío, impuestos, etc. (V. "precio") • O a la que resulta después de hechos los descuentos correspondientes: "el sueldo nominal son tres mil pesetas; pero percibe dos mil quinientas netas"....».

Consecuentemente el «*ingreso neto*» es siempre el que resulta después de efectuados los descuentos o egresos (deducciones legales) permitidas y correspondientes al «hecho imponible» de que se trate.

8.1.3 *Ingreso gravado*.—Se denomina «*ingreso gravado*» al monto que, percibido por el contribuyente en un hecho o acto expreso, sirve de «base» para calcular el impuesto correspondiente. En consecuencia y en léxico jurídico, «*ingreso gravable*», «*ingreso neto*» y «base» resultan sinónimos por el significado del concepto, aun cuando la primera denominación corresponde a un simple enunciado, la segunda al resultado de sumar y restar (ingreso menos egreso); y la tercera a un estadio del procedimiento tribu-

tario. Adicionalmente debe considerarse que el «ingreso gravable» puede ser, como ya dije, un «ingreso bruto» o ser un «ingreso neto», pero ese ingreso, sea bruto o neto, devendrá en «base» para calcular el impuesto, sea que existan o no reducciones o exclusiones posteriores.

Reiterando lo antes expuesto será «ingreso gravable bruto» el obtenido en loterías o cualquiera de los «hechos imponibles» a que se refiere el capítulo IX de la LISR; y será «ingreso gravable neto» el percibido en cualesquier operación de enajenación de bienes.

8.1.4 *Ingreso desgravado*.—Denomino «ingreso desgravado» a la percepción o contraprestación que incremente el patrimonio de un contribuyente y a la cual, en el «hecho imponible» respectivo, la norma le determine una cuota, tasa o tarifa menor que a la totalidad de los mismos actos genéricos. Un ejemplo claro lo encontramos en el contenido del artículo 2o. Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuya norma «desgrava» las operaciones de consumo llevadas a cabo en la región fronteriza y por residentes en dicha zona. La desgravación es tanto al territorio como a la persona.

En consecuencia el concepto «ingreso desgravado» es un calificativo jurídico-tributario aplicable, de acuerdo a la norma, ya a un territorio determinado, bien a personas domiciliadas en territorio determinado; ora a bienes específicos; por lo cual puede catalogarse unas veces como desgravación real y otras como desgravación personal.

La desgravación puede ser absoluta, total o parcial.

La primera o «desgravación absoluta» se denomina técnicamente «exención» al referirse al sujeto y «exceptación» cuando hace referencia al «hecho imponible».

Se denomina «desgravación total» al gravamen fiscal con tasa «0» (cero) que sólo significa en lo jurídico que el «hecho imponible» se encuentra desgravado en el ínter de la norma, pero que en cualquier momento puede ser modificado a convertirse en desgravación parcial o a ser gravado normalmente.

En cambio se llama «desgravación parcial» al gravamen tributario reducido o inferior a la tasa o cuota normal para ese tipo de actos; por ejemplo: el tributo para la adquisición de inmuebles en norma genérica será del dos por ciento y ciertas operaciones, como las destinadas a casa habitación, se desgravarán a la tasa del uno por ciento.

Por tanto no debe confundirse la «desgravación total» con la «desgravación absoluta» por ser conceptos jurídicos diferentes, aun cuando el resultado aritmético sea el mismo: ausencia de obligación de pago tributario. La exención requiere de una declaración expresa del legislador que exenta o declara libre de gravamen al sujeto contribuyente de un «hecho imponible» específico y excepcional; esto es, la exención es y constituye siempre

en lo jurídico, una excepción a la regla de gravamen tributario. Si esa declaración sólo hace referencia al «hecho imponible», sin determinar al sujeto *per se*, se denomina jurídicamente «exceptación».

8.1.5 *Ingreso exceptado*.—«*Ingreso exceptado*» es el importe que, incrementando el patrimonio de un contribuyente, por virtud de la norma es declarado como excepción a la regla general en cuanto al objeto del tributo (incremento patrimonial) de que se trate o, en casos excepcionales, con relación al bien entendido como cosa material (*res-i* latino, hecho o acto) y declarado expresamente libre de todo gravamen tributario. Es pues un ingreso que se excluye de la regla universal del gravamen. Por ello utilizo el participio verbal como adjetivo calificativo para el objeto empleando para ello la denominación de «*ingreso exceptado*». En tal sentido, lo correcto es expresar: «*El salario mínimo se encuentra exceptado de todo impuesto sobre la renta*», no debiéndose decir, aunque se utilice como sinónimo, que tal ingreso se encuentra exento. Quien se encuentra «exento» del impuesto es el contribuyente, puesto que este adjetivo sólo es aplicable a la persona. Por tanto el adjetivo calificativo «*exento*» debe aplicarse correctamente en lo gramatical a las «*personas*» y el diverso calificativo «*exceptado*» debe ser utilizado con relación a las cosas o actos, pero no a las personas (esto es empleando adecuadamente el léxico jurídico). El uso habitual del idioma los emplea como sinónimos, mas lo correcto idiomáticamente es emplearlo como antes dije.

El uso habitual los emplea como sinónimos debido a que tanto el concepto «*exceptado*» como el diverso «*exento*» confluyen en un mismo acto tributario calificando al objeto y al sujeto. El ejemplo del salario mínimo permite distinguirlo con claridad: cuando nos referimos al objeto que es el salario como incremento patrimonial, éste se califica de «*exceptado*» y cuando hacemos referencia al sujeto que lo percibe, decimos que éste, el sujeto, se encuentra «*exento*», con lo cual queda clara la correcta utilización de los adjetivos mencionados anteriormente.

8.1.6 *Ingreso no gravado*.—Cualquier incremento patrimonial que *no se encuentre definido y debidamente especificado* en el «hecho imponible» es un «*ingreso no gravado*». Debemos entender que todo ingreso no definido específicamente en la hipótesis legal contemplada en la norma, es decir, no «tipificado» tributariamente, no es, pues, ni constituye un «hecho imponible» y por tanto es un «*ingreso no gravado*» proveniente de un hecho o acto que la ley no cataloga como «hecho imponible».

Se puede señalar como ejemplo de «*ingreso no gravado*» la renta vitalicia considerada con relación al importe pagado al rentista, toda vez que la LISR no la grava específicamente. Alguna persona podría alegar que dicha renta vitalicia se encuentra gravada *in genere* dentro del amplísimo conte-

nido del Capítulo X LISR (resumidero fiscal), sobre manera en lo argüido con relación al incremento patrimonial. Sin embargo, primero: según hemos aseverado anteriormente el «hecho imponible» debe definir el hecho o acto gravados y la renta vitalicia no se encuentra en tales condiciones; segundo, como también dijimos antes, la Suprema Corte ha declarado constitucional el contenido del referido Capítulo X LISR en su jurisprudencia de febrero de 1998. Por tanto debe concluirse en lo jurídico, que la renta vitalicia es un «*ingreso no gravado*».

8.2 *Egreso*.—El «egreso» constituye por esencia un decremento patrimonial que menoscaba la hacienda propia y que aritméticamente obliga a restar (substraer) su importe del total del abono. Contablemente es un *cargo* que se efectúa contra el haber y así lo define la Real Academia indicando: «EGRESO. (Del lat. *egressus*.) m. Salida, partida de descargo». La señora Moliner lo define mediante el empleo de una definición de sinónimo diciendo: «*Egreso. "Salida"...*».

Contable y jurídicamente se denomina «egreso». En cambio el léxico legislativo mexicano emplea el término «deducción», sea en singular o plural. Al efecto el procedimiento de ejercicio del «poder» en México, que podríamos calificar de «monárquico-legislativo» y «monárquico-administrativo», mantiene formas heredadas de los tiempos coloniales donde todo dependía de la gracia y merced del Rey o Emperador y por ello utiliza el término de «*deducciones autorizadas*» contraponiendo (o utilizando en forma diversa y equívoca) el léxico empleado en diversos artículos³²; es decir, unas veces se refiere al hecho potestativo para el contribuyente consistente en *efectuar deducciones* y otras veces a la *apariencia* de una *permisibilidad mal entendida*, utilizando para ello la frase *deducciones autorizadas*.

El «hecho imponible», según dije, debe contener como cuestiones accesorias directas los conceptos de egresos deducibles o substraibles del monto del ingreso a fin de determinar la «base» sobre la cual se calculará el tributo. Es importante subrayar que, salvo los ingresos meramente aleatorios y de naturaleza lúdica, todos los restantes requieren para su generación de una inversión o un gasto esencial para producirlos. Esas inversiones y esos gastos, por su propia esencia económica, deben darse del monto total generado por ser la causa del mismo; y el resto o sobrante, constituye en realidad el «*ingreso neto*». La ciencia contable así lo entiende; el concepto y la acepción del mismo es universalmente aceptado; por tanto, no se trata de un acto, deducción o egreso que pueda o no ser permitido

³² Ver LISR, artículos 22 «podrán efectuar las deducciones»; 24 «Las deducciones autorizadas...»; 52 «...harán las deducciones...»; 53 ídem; 54 ibidem; 85 «...podrán deducir de los mismos...»; 97 «...podrán efectuar las siguientes deducciones...»; etc.

por la ley o la autoridad, sino que es una resta que *debe efectuarse* por la propia naturaleza del acto civil o mercantil de que se trate. La legislación no debe emplear términos equívocos —como ya he dicho varias veces—, sino conceptos unívocos en lo jurídico que eviten confusión o pretendan señalar posiciones antinaturales e ilegales. El utilizar el término *deducciones autorizadas* parece indicar, por su sentido literal, que es la ley o la autoridad quien autoriza al particular para un acto natural y consecuencial de su propia actividad. La ley y la autoridad no pueden autorizar lo que la naturaleza por su propia esencia conlleva. La ley, y de ninguna manera la autoridad, podrán en todo caso excluir ciertas deducciones o egresos que, siendo lógicos, no resulten naturales ni esenciales; podrán reducir los montos del egreso en condiciones especiales, siempre que tales egresos no sean esenciales por su propia naturaleza, pero de ninguna manera autorizar lo que la esencia de las cosas requiere por sí misma³³. Autorizar deducciones esenciales es un pleonasmó legislativo que ofende al legislador por manifestación de propia incultura. En materia del egreso cabe parafrasear: «*quod natura non dat, salmantica non praestat*»³⁴.

8.3 *Base*.—El resultado aritmético de sumar el ingreso y de restar a éste el monto del egreso —e incluso de cualesquiera otra clase de «deducciones» (término empleado por la legislación mexicana) autorizadas—, constituye el cimiento o base para el cálculo del impuesto. La «base» no es más que el «*ingreso neto*» o «*ingreso gravable*». Sin embargo el término «base» es equívoco en la legislación mexicana, pues tanto se refiere al punto de partida, resultado o cimiento sobre el cual y a partir del cual se inicia el cálculo tributario, como también al lugar o establecimiento donde se ubica la fuente de ingresos³⁵. Sin embargo el término no ofrecerá lugar a dudas si lo empleamos al referirnos al cálculo, donde tendrá la primera acepción; y si debemos referirnos al establecimiento, utilizaremos este último substantivo en lugar del equívoco «base».

• •

³³ Confirma lo expuesto, como ejemplo, el contenido del primer párrafo del artículo 85 LISR que indica: «Las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, podrán deducir de los mismos los gastos e inversiones necesarios para su obtención».

³⁴ Lo que no da natura, Salamanca no lo procura.

³⁵ Así el artículo 1o. LISR en su fracción II, utiliza como sinónimo de «establecimiento» el vocablo «base» calificándola de «fija» y el diverso 5 se refiere al «ingreso gravable» o «ingreso neto» sobre el cual se calcula el impuesto.

9. Tributo

El tributo o impuesto establecido en la norma o ley puede determinarse con uno cualquiera de los sistemas de «*cuota*», «*tasa*» o «*tarifa*». Es interesante señalar que mientras el artículo 5o. CFF sólo menciona los dos últimos siendo la norma superior, la fracción II del diverso artículo 39 RCFF va más allá y señala los tres sistemas enunciados como limitante a la facultad reglamentaria y este último artículo es norma reglamentaria, no ley, y por consecuencia de inferior grado.

9.1 *Cuota*.—Si la norma establece como fundamento para la determinación de un tributo una parte del «*ingreso gravable*», la parte señalada se dice que es la «*cuota*» tributaria. La Real Academia indica con relación a este término: «CUOTA: (del lat. *quota*, t. f. de *-tus*, cuanto.) f. Parte o porción fija y determinada o para determinarse. || 2 Cantidad asignada a cada contribuyente en el repartimiento o lista cobratoria». La señora Moliner refiere: «CUOTA: (Derivación abreviada del latín “cuota pars”, formado con el adjetivo “quotus,-a,-um”; v. “cota”). Cantidad de dinero o parte que corresponde pagar a cada uno en un gasto colectivo o la que se paga por un tributo, ...». Debemos entender claramente que al referirnos al término fiscal «*cuota*» señalamos una porción del «*ingreso neto*» como monto del tributo.

La «*cuota*» puede ser *fija* o *variable* y esta última puede ser simplemente *variable* o *progresiva*.

9.1.1 *Cuota fija*.—Si el gravamen fiscal establecido por la norma es el mismo para todos los actos del género de que se trate, sin alteración alguna y en ningún supuesto, estaremos haciendo referencia a una «*cuota fija*» como contraprestación tributaria. La Real Academia relata: «FIJO-A (Del lat. *fixus*) p. p. irreg. de fijar. || 2. adj. Firme, asegurado. || 3. Permanentemente establecido sobre reglas determinadas, y no expuesto a movimiento o alteración». La señora Moliner señala: «FIJO-A (Del lat. “fixus”, partic. de “figere”, clavar; ...). ← (“a, en”). “Sujeto”. Puesto de modo que no puede moverse o desprenderse... 2 No sujeto a cambios....».

Sin embargo el término «*cuota fija*» tiene dos acepciones diversas en nuestro vocabulario legislativo: el primero para indicar el sistema propio antes definido; y uno segundo destinado exclusivamente para determinar una operación intermedia en el cálculo tarifario, cuya operación —que es la penúltima— también se denomina «*cuota fija*».

9.1.2 *Cuota variable*.—Si la norma establece «*cuotas*» diferentes para los accidentes de un mismo «hecho imponible», decimos que el gravamen es de «*cuota variable*». La Real Academia señala para el adjetivo de que se trata: «VARIABLE (del lat. *variabilis*.) adj. Que varía o puede variar. || 2.

Instable, inconstante y mudable. || ...». «VARIAR. (Del lat. *variare*.) tr. Hacer que una cosa sea diferente en algo de lo que antes era. ...». La Profesora Moliner señala: «VARIABLE: ← Susceptible de variar. 2 Muy o excesivamente inclinado o propenso a variar; ... Variar (intr.; ... 1 Alterarse o cambiar; dejar una cosa o una persona de ser de una manera y ser de otra ... 2 (tr.) “Alterar. Cambiar. Modificar. Mudar. Transformar”...».

Cuando la porción del ingreso gravable no es «fija» la denominamos «variable», esto es que la porción del ingreso que se grava como tributo, no es la misma en todos los casos, sino que abarca desde el punto inicial señalado por la norma tributaria hasta el punto final precisado en la misma norma, el cual debe indicarse con precisión utilizando las preposiciones correctas: *de «» hasta «y»*³⁶.

9.1.3 *Cuota progresiva*.—Si la porción del ingreso que se determina como importe del tributo es ascendente con relación al propio ingreso, es decir, que a mayor ingreso mayor será la parte del mismo que corresponda al tributo (incremento proporcional en ingreso y cuota), estamos en el supuesto denominado de «cuota variable progresiva». La Real Academia define el adjetivo: «PROGRESIVO-A (De progreso.) adj. Que avanza, favorece el avance o lo procura. || 2. Que progresa o aumenta en cantidad o en perfección...». La tantas veces consultada y sabia lingüista señora Moliner dice al respecto: «PROGRESIVO-A – se aplica a lo que va hacia delante o progrésa: “una ciudad progresiva”. 1 Se aplica a la forma “verbal peritrástica en que se expresa la acción como futura con respecto al tiempo del auxiliar”». En este sentido pues, la «cuota variable progresiva» es idéntica, en sus efectos, que la tarifa tributaria y sinónimo de ella, puesto que la tarifa tributaria sólo define parámetros intermedios del progreso de aumento del impuesto en la misma proporción en que aumenta el ingreso.

9.2 *Tasa*.—Los tributos pueden también ser determinados con una medida o regla fija e invariable que se denomina «tasa», cuyo vocablo lo define la Real Academia: «TASA: (de *tasar*.) f. Acción y efecto de tasar. || 2. Documento en que consta la tasa. || 3. Precio máximo o mínimo a que por disposición de la autoridad puede venderse una cosa. || 4. Medida, regla». La experta gramática tantas veces consultada señora Moliner señala: «TASA (del lat. “*taxare*” del griego: “*Tasso*”, disponer, ordenar; ... 1 Fijar la autoridad competente el precio o un límite máximo o mínimo para él en algún artículo...».

³⁶ La preposición «de» en el caso de que se trata, tiene el mismo significado que «desde», esto es: señala el punto inicial o de partida. «Hasta» es la preposición que señala el término de lugares, acciones y cantidades.

La tasa es pues un tributo fijo impuesto a un «hecho imponible» determinado. En ese sentido el artículo 106 LISR impone una tasa porcentual para los «hechos imponibles» que en el Capítulo V define como «ingresos por Adquisición de Bienes» y lo mismo sucede en materia de enajenación de bienes para los residentes en el extranjero (art. 150 LISR).

9.3 *Tarifa*.—Como ya dijimos la «tarifa» es un sinónimo de «cuota variable progresiva» tanto en lo gramatical como en y con relación a sus efectos tributarios. Sin embargo la «tarifa» se presenta en lo jurídico como un listado o catalogación de los tributos con determinación de límites iniciales y finales, porcentaje aplicable a las diferencias y una adición o suma final al resultado porcentual de la «cuota» que para ese efecto es fija. El Diccionario de la Real Academia indica al respecto: «TARIFA (del ár. *Ta'rifa*, definición, determinación.) f. Tabla o catálogo de los precios, derechos o impuestos que se deben pagar por alguna cosa o trabajo». Aun cuando la señora Moliner no hace referencia al sentido jurídico del vocablo, indica con precisión: «*Tarifa*: tabla o escala de los precios que se aplican a determinada mercancía o suministro teniendo en cuenta ciertas variantes...».

Repitiendo lo antes dicho, la tarifa comprende en su propia naturaleza ciertos elementos delimitatorios para su correcta aplicación aritmética que son: «*punto de partida*», que en nuestra legislación se denomina «límite inferior» y se expresa con la preposición «de» o su equivalente «desde»; el extremo opuesto o «*punto de arribada*», que en nuestro sistema se denomina «límite superior» y se expresa con la preposición de límite «hasta»; la operación aplicable al diferencial existente entre ambos puntos que normalmente es una serie de sumas o multiplicación y que en nuestra norma se denomina «porciento aplicable a la diferencia»; y finalmente la consecuencia aritmética de los estratos anteriores al punto de partida, que debe sumarse al resultante de la multiplicación y que nuestra legislación denomina «cuota fija»³⁷, pero que lo es tan sólo para la operación específica de que se trata. Por consiguiente el término «cuota fija» tiene dos acepciones diversas en nuestro vocabulario legislativo: el primero para indicar el sistema propio antes definido y el segundo, para señalar y determinar sólo una operación intermedia en el cálculo tarifario como antes dije (ver supra 9.1.1).

Adicionalmente el sistema tributario mexicano ha inventado una tarifa desgravatoria paralela —no aplicable a los supuestos del Capítulo IV del Título IV y su parte correlativa del Título V, a que nos referimos—, cuyos enunciados mencionamos a continuación y con los cuales el legislador pre-

³⁷ La «cuota fija» se forma siempre con el resultado del cálculo tributario correspondiente al renglón anterior.

tende que se cumpla una función determinante de desgravación parcial para ciertos supuestos previstos en la legislación actual. Como no se trata de la materia de estas líneas, sólo la enunciamos a continuación: divide el rubro en dos vertientes: la primera comprende los ya conocidos «límite inferior» y «límite superior»; mientras que el segundo comprende dos tarifas, la primera aplicable como «cuota fija de desgravación» y la segunda comprende el «porcentaje de subsidio» aplicable al impuesto marginal (dennominando como tal al impuesto resultante de la aplicación de la tarifa normal). Por ello en materia fiscal mexicana, también existen otros vocablos específicos en lo tributario, que no corresponde analizarlos en este momento y son: «cuota fija de desgravación» aunque la norma legal no utilice el término con toda la propiedad, y «porcentaje de subsidio».

Debe agregarse a este respecto, la existencia de ciertos vicios de reenvío en los cuales la norma hace referencia a una tarifa que se encuentra ubicada en otra norma o artículo diferente y, a veces, de esa segunda norma vuelve a enviar a otra diferente; así acontece en el segundo párrafo del artículo 103 LISR que reenvía el cálculo a la tarifa del artículo 80 de la misma ley y éste, en su tercer párrafo, vuelve a remitirse a una actualización que debe efectuarse en diferentes períodos.

10. *Objeto (considerado como fin o incremento patrimonial)*

Aun cuando metódicamente el rubro aparezca desubicado, cabe aclarar que en lo relativo a la enajenación de bienes que es el tema analizado, el vocablo *objeto* presenta —al igual que en todas las ramas del derecho— la confusión de su significado específico. *Objeto* es en derecho tanto la cosa (material o inmaterial) a que se refiere la norma, como es también el fin último que persigue la hipótesis legal (constrinviendo el vocablo al tema de que se versa) y es también el fin que pretende alcanzar la voluntad de un sujeto en un acto jurídico cualquiera. En la rama específica que analizamos, la hipótesis o «hecho imponible» no tiene la significación de «cosa» (*res-i*) y sólo comprende el fin jurídico perseguido en un doble sentido: por parte del contribuyente el fin no es más que el incremento patrimonial; y por parte de la autoridad lo es el gravamen o impuesto establecido al ingreso que incrementa el patrimonio; el cual, utilizando un sinónimo, es siempre el numerario empleado para extinguir la obligación mediante pago, toda vez que la ley, en el ámbito analizado excluye, por falta de permisión, todo pago en especie.

Considero por tanto que la cuestión objeto no requiere —en estas líneas— de mayor explicación ni análisis, salvo el hecho de que el incumpli-

miento en cuanto al objeto (impago), genera una responsabilidad personal y una preferencia de garantía real (objetiva en tanto y cuanto en ese supuesto se refiere al objeto como «cosa» material del tráfico jurídico-negociado). Dado el supuesto de impago, como mencionaré más adelante, el adquirente deviene en obligado solidario según la norma (pésimamente redactada) y en lo jurídico genérico, en obligado simplemente *per se*, pues es el adquirente quien *retiene* el impuesto calculado, para entregarlo al Notario, quien a su vez lo entera al fisco. Por tanto nunca es obligado solidario con el contribuyente-enajenante, sino que sólo puede serlo del Notario en el supuesto de haber entregado a éste el importe calculado y el Notario no enterase el pago y con esa omisión se genere el impago, del cual y con el Notario, el contribuyente-adquirente deviene en obligado solidario. No obstante la lógica jurídica de lo expuesto, la ley conforma como responsable solidario con el «contribuyente-enajenante» al «contribuyente-adquirente». Al respecto debe tomarse en cuenta que la solidaridad en todo caso existiría del segundo para con el primero exclusivamente y nunca en la vía contraria.

11. «Hecho imponible legal» y «hecho imponible real»

11.1. «*Hecho imponible legal*».—Conforme a la doctrina señalada y existente a la fecha, el «hecho imponible legal» es el constituido por la hipótesis contenida en una norma que comprenda, cuando menos sintéticamente, todos y cada uno de los elementos analizados tan brevemente en los rubros que anteceden.

11.2 «*Hecho imponible real*».—Por lo contrario el «hecho imponible real» se define siempre en una hipótesis genérica y abstracta, de simple carácter recaudatorio por el uso o aprovechamiento de bienes o servicios que presta el Estado. La norma en cuestión señala en su propio texto el monto de la «tasa» que el interesado —«sujeto-obligado-tributario» y no necesariamente «contribuyente»— deberá cubrir por anticipado para beneficiarse del uso o servicio de que se trate. Por tanto la definición del «hecho imponible real» no requerirá de todos los elementos señalados para el «hecho imponible legal», sino que por su propia naturaleza podrá ser reducido, simplificado o incluso extractado, debiendo tan solo precisar el «objeto» —aquí entendido como «cosa» o «servicio»— al cual y por cuya utilización o empleo se establece la contraprestación. La «tasa» establecida es de género tributario, pero no de especie «impuesto», sino de especie contra-

prestación que en México se define como «derechos». Así la Ley Federal de Derechos comprende, exclusivamente, «hechos imponibles reales».

12. Síntesis definitoria

A fin de sintetizar lo enunciado en el proemio, es preciso establecer un nuevo intento, cuando menos mínimo, de definición del «hecho imponible» con objeto de poder concluir, posteriormente, si la ley fiscal que analizamos se apega o no al concepto doctrinario mencionado y a la definición propuesta. No pretendo deducir la definición de la norma, sino, por el contrario, de la doctrina expuesta inducir la definición y compararla con el texto normativo mexicano.

El «hecho imponible legal» es la hipótesis o supuesto legal contenido en una norma tributaria, previamente promulgada y publicada, que define el *acto gravado*, determina el *sujeto-obligado-tributario*, delimita tanto el *ingreso* como el *egreso* que se autoriza para ser deducido; ordena por lógica la substracción permitida, cuyo resultado establece la *base* a la cual se le asigna una *carga* o *gravamen tributario* específico.

13. Conclusión del análisis

Aceptando como válida la definición propuesta, puede decirse que en líneas generales y salvo excepciones, el sistema jurídico tributario mexicano se apega, aunque desordenadamente, a la definición, enunciándolo en lo general en forma inversa en los artículos 6o. y 5o. CFF para correlacionarlos, posteriormente, en lo referente a nuestro tema, en la norma secundaria que es el artículo 95 LISR.

En consecuencia el artículo 5o. CFF contiene la expresión delimitadora real y formal del alcance del «hecho imponible». La delimitación se consagra como interpretación estricta, esto es que la norma que contiene la definición de cada «hecho imponible» «quiere decir lo que dice» de acuerdo exclusivamente al vocablo jurídico que emplea y no admite el uso de sinónimos comunes con significación equivoca; es rigurosa con relación al vocablo. El sentido único jurídico a que me refiero, comprende el acto, actor o sujeto, obligación o carga, objeto o fin (incremento patrimonial), el ingreso; los egresos permitidos como deducibles que conformarán la base a obtenerse y, por ende, el tributo, cuota, tasa o tarifa.