



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES
'ACATLAN'
FACULTAD DE DERECHO

Trascendencia del Sujeto Pasivo en la
Obligación Tributaria

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

RODOLFO MENDOZA OLIVO

M-0018258

México, D. F.

1980.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MIS PADRES:

QUE CON GRAN SACRIFICIO Y CANTIDAD DE
DESVELOS HICIERON DE MI UN SER UTIL A
LA SOCIEDAD, QUE CON SU ESFUERZO CA -
RIÑO Y AFECTO HICIERON POSIBLE QUE -
CONCLUYERA EL PRESENTE TRABAJO.

A MIS HERMANOS:
CON TODO EL CARIÑO Y
RESPECTO QUE SE MERECEEN.

AL LIC. MANUEL ROMERO ZAZUETA.
CON PARTICULAR AFECTO Y ESTIMACION POR SU
DIRECCION TECNICA Y JURIDICA EN LA ELABO-
RACION DE ESTA TESIS PROFESIONAL, YA QUE-
CON SU AYUDA Y GUIA DESINTERESADA QUE ME-
PROPORCIONO TIENEN UN VALOR INCALCULABLE.

AL SR. JOSE CARLOS BERMUDEZ.
CON TODO CARIÑO POR SUS CON-
SEJOS Y AYUDA DESINTERESADA-
QUE ME HA PROPORCIONADO.

A P A T R I C I A

Con el afecto y respeto que se merece

D

A LOS HONORABLES
MIEMBROS
DEL
JURADO

I N D I C E

CAPITULO PRIMERO.

El sujeto pasivo en el Derecho Tributario.

- I.- RESEÑA HISTORICA
- II.- Los sujetos en la obligación en el derecho privado.
- III.- Los sujetos en la obligación tributaria.
- IV.- Definición del sujeto activo.
- V.- Obligaciones del sujeto activo.
- VI.- Definición del sujeto pasivo.
- VII.- Obligaciones del sujeto pasivo.
- VIII.- Los terceros.

CAPITULO SEGUNDO

- I.- La capacidad jurídica del sujeto pasivo.
 - a).- La capacidad en el derecho privado.
 - b).- La capacidad en el derecho tributario.

M-0018258

c).- Capacidad para actuar.

d).- Causas que modifican la capacidad jurídica.

II.- Incapacidad del sujeto.

III.- Incapacitado que falta a sus obligaciones.

CAPITULO TERCERO.

I.- La responsabilidad en el derecho privado.

II.- La responsabilidad en el derecho tributario.

III.- El sujeto pasivo responsable directo.

IV.- El sujeto pasivo responsable por sustitución.

V.- El sujeto pasivo responsable por solidaridad.

VI.- El sujeto pasivo responsable objetivamente.

VII.- El regreso del responsable por deuda ajena contra el deudor del impuesto.

VIII.- Los sujetos exentos.

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

P R O L O G O

Con el fin de cumplir con el requisito que impone nuestra máxima casa de estudios para obtener el tan anhelado título de Licenciado en Derecho, que nos permite ejercer la profesión de Abogado, elaboramos el presente trabajo, ya que hoy en día podemos decir con certeza que nuestro país ha superado una etapa de crisis al tener un avance que no ha decaído y que cada día el Estado trata de que las dificultades que aquejan al país no vengán a entorpecer la labor que ha venido desempeñando con gran esfuerzo.

La situación que vino a generar un cambio de suma importancia para todo el país es la Reforma Fiscal, que como es del conocimiento de todos, todavía está en proceso y que aún el camino a continuar es bastante arduo. El objeto de la Reforma Fiscal fué que en realidad el presupuesto de ingresos ya no era suficiente para cubrir todos los gastos que realizaba el gobierno para prestar los servicios que requiere la comunidad, primero porque la población ha tenido en los últimos años un gran incremento.

Este aumento de población trajo como consecuencia inmediata que el Estado tuvo que aumentar los servicios públicos, por lo que el ingreso ya resultaba insuficiente. Ahora bien, esta reforma la llevó a cabo-

de una manera en que la estabilidad monetaria no se viera afectada, y de no haber sido así, el Estado en la actualidad tuviera un gran problema al dispararse más - el fenómeno inflaccionario.

Pero de donde surge ese aumento que requiere el Estado para poder satisfacer las necesidades colectivas. Del contribuyente, que en el campo tributario lo conocemos como sujeto pasivo, de manera que éste es quien va a proporcionar el aumento que en gran parte - requiere el Estado para el presupuesto de ingresos; de ahí la importancia de este estudio que está enfocado - sobre quienes son los sujetos que intervienen en la - relación jurídica; quien es el sujeto pasivo en el derecho privado, quién es el sujeto pasivo en el derecho tributario. Como segundo punto analizamos, la capacidad que tiene el sujeto pasivo en el derecho privado, así - como también la capacidad del sujeto pasivo en el derecho tributario, y por último la responsabilidad del sujeto pasivo en el derecho privado, así como también la responsabilidad en el derecho tributario.

RESEÑA HISTORICA

La historia del contribuyente se remonta a la época de los aztecas.

Los tributos que existían entre los aztecas se dividían en dos grupos.

- a).- Tributos impuestos a los pueblos sometidos a los mexicanos.
- b).- Tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los aztecas era de dos clases:
 - 1.- Tributos en especie o mercancías y
 - 2.- Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

Las especies o mercancías eran señaladas según los productos de cada provincia, su población, riqueza e industria.

Por ejemplo pagaban con mantas, plumas y flechas para la guerra, maíz, frijoles, chia, pieles de venado, oro, leña etc.

En los pueblos en que se nombraba Calpixquis o recaudadores, estos funcionarios llegado el pla-

zo exigían el monto de lo señalado que generalmente -
eran cada 80 días.

Los tributos interiores que debían pagar -
los propios mexicanos eran de 3 clases:

- a).- El que pagaban a sus señores naturales.
- b).- El tributo religioso
- c).- El de tiempo de guerra.

El tributo que pagaban a sus señores natu -
rales consistía en lo siguiente.

La tierra de los dioses era explotada en be
neficio de la clase sacerdotal pero no podía disponer -
de ella solamente la usufructuaban y transmitían por he
rencia, las tierras eran laboradas por los macehuales -
o peones del campo.

Los pueblos tenían sus tierras de cultivo -
común, una parte de estas tierras se destinaba al pago-
de los gastos públicos y tributos.

El tributo a los Tlatoques o señores supre-

mos consistía en la labranza además de ser criados de sus casas. Los comerciantes y artesanos solo en tiempo de necesidad estaban obligados a quedar en la labranza. Así pues el servicio personal se limitaba a los macehuales o plebeyos y los mayeques o labradores que están en tierras ajenas eran semejantes a los siervos de la edad media, se puede decir que formaban parte del usufructo de la tierra.

TRIBUTOS RELIGIOSOS

Para su sostenimiento y gastos de reparación de los templos tenían los ministros grandes extensiones de tierras y había pueblos enteros dedicados a esto, cada seis meses quince pueblos suministraban mantenimiento al rey y al templo.

TRIBUTOS EN CASO DE GUERRA

En los Calpulli de México, cerca de ellos y con obligación a cargo de los vecinos de labrarlas, había tierras destinadas al cultivo cuyos productos estaban dedicados al mantenimiento del ejército en tiempo de guerra. Sanciones a nadie le valía razón ni excusa para exceptuarse del pago del tributo, si era pobre tenía que trabajar, si enfermo se esperaba que sanase; los exactores perseguían a todos con la mayor crueldad, teniendo facultad de vender como esclavos a los insolventes.

Primeros gravámenes establecidos por el sistema español.

Lo primero que hizo Cortés para atraerse a los caciques y pueblos era ordenar que no le dieran tributo y obediencia a Moctezuma.

Aunque se liberaban de los tributos para los mexicanos tenían que sufrir en cambio las continuas demandas de oro, piedras preciosas que requerían los españoles además de dar alimentos, bastimentos y servicios con tamemes para llevar la artillería, así como la obligación de prestar contingente de guerreros para las luchas.

El derecho del quinto a favor del rey que se empezó a cobrar en la Nueva España desde el principio de la conquista, fue ampliado con otro derecho al quinto en favor a Cortés.

Pasada la jornada de la noche triste Cortés celebró un pacto con los Tlaxcaltecas consistente en: Que le diesen socorro y ayuda de gente, armas y comida prometiéndoles a cambio Cholula, nuevas libertades y exenciones, Durante el sitio de México hicieran su aparición. La bulas de composición que aprovechaban a las personas que teniendo bienes ajenos, ignoraba quienes fueran sus verdaderos dueños.

Se estableció que los tributos debían ser los indispensables para los fines a que se destinaban como son la enseñanza cristiana, el gobierno, defensa y amparo en guerra y paz de los mismos indios, se formaron libros de tasaciones y se regularon en los efectos que más comodamente pudiesen pagar teniendo en consideración los frutos y cosas que producía cada provincia o las industrias en que ejercían sus habitantes.

En 1551 se mandó que se les hiciera saber a los indios por medio de interpretes, las regulaciones y tasaciones hechas.

En 1631 se acordó que en los casos en que los indios no pudiesen pagar los tributos en especie de maíz o algodón se les requiriese su pago en dinero.

En la cédula de 8 de julio de 1770 el rey aprobó el reglamento y ordenanzas del ramo de tributos reales en los cuales se daban numerosas disposiciones sobre la forma de contabilizar los tributos y las obligaciones de los oficiales encargados de su cobro. Los hacendados tenían obligación de asegurar y pagar el tributo de los indios colonos o gañanes de sus haciendas descontándolo del salario que ganaban.

LA EPOCA INDEPENDIENTE

Don Miguel Hidalgo y Costilla el 6 de diciembre de 1810 expide el bando que cese para lo sucesivo la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban y toda exacción que a los indios se les exija.

Con el grito de Dolores las rentas tuvieron una decadencia inesperada, la muchedumbre abandono el campo, las rentas más productivas que eran el derecho de alcabalás, los impuestos del oro y la plata, las minas se dejan de trabajar creando el desconcierto general por lo que el 24 de febrero de 1912 se reglamentó la contribución sobre las casas, los que habitaban sus propias casas pagarían el 10% como si estuviera arrendadas, los propietarios que percibieran renta pagaban el 5% anual y los inquilinos el 5% sobre el propio alquiler.

En lo que se refiere a la parte Histórica hicimos una breve reseña de los puntos más importantes del sujeto pasivo o contribuyente, como lo denomina nuestra legislación fiscal.

En el primer capítulo analizaremos a los sujetos en la obligación del derecho privado y posteriormente los sujetos en la obligación del derecho tributario.

+ LOS SUJETOS EN LA OBLIGACION DE DERECHO PRIVADO +

Tradicionalmente, se ha definido la obligación como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona llamada acreedor.

En las instituciones de Justiniano se definía a la obligación como un vínculo jurídico que constriñe a la persona a pagar alguna cosa, según las leyes de la ciudad "obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adsteingimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura", es decir la obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme a las leyes de nuestra ciudad.

Para Manuel Borja Soriano "la obligación es la relación jurídica entre las personas, en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra llamada acreedor, a una prestación o abstención de carácter patrimonial. (1)

(1) Borja Soriano, Manuel.-"Teoría General de las Obligaciones" (1939 T. I, pág. 100)

En la tesis expuesta, vemos que la prestación o abstención no nada más es valorizable en dinero, desde luego que las obligaciones de dar, única y exclusivamente son en dinero, pero en las obligaciones de hacer o de no hacer, la prestación o abstención pueden ser patrimoniales, o bien pueden tener un carácter moral o espiritual.

Por su parte, Demogue (2) afirma lo siguiente: "La obligación es la situación jurídica que tiene por objeto una acción o abstención de valor económico o moral de la cual ciertas personas deben asegurar la realización."

En la definición antes expuesta, encontramos el elemento moral que como es claro, éste tiene un carácter extrapatrimonial. En concreto diremos que "la obligación es una relación jurídica, en virtud de la cual, un sujeto llamado acreedor tiene facultades para exigir de otro sujeto llamado deudor ya sea una prestación o una abstención".

En esta definición, se sabe perfectamente quienes son las partes que intervienen en la relación-

(2) Demogue Ob.Cit. T.I. No. 7

y por lo consiguiente, a lo que cada una tiene derecho. Por ejemplo: al celebrarse un contrato de mutuo, una persona presta a otra una cantidad de dinero, bien, en dicha convención surgen obligaciones y derechos en donde se sabe que sujeto puede exigir y qué sujeto debe cumplir.

+ LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA +

Estudio de suma importancia es el de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, ya que siendo la relación tributaria, fundamentalmente una relación de obligación presupone la existencia de dos sujetos: uno que es el sujeto activo y a quien la ley le atribuye una serie de derechos y obligaciones, el otro, el sujeto pasivo, a quien la ley le impone una serie de obligaciones. Para que quede más claro, diremos que el sujeto activo solo puede serlo el Estado, el acreedor, es decir, la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación, en tanto que los sujetos pasivos son como lo afirma el Jurista Giannini "todos aquellos que pertenecen al Estado, cualquiera que sea el lugar en que resida, que se encuentren con el Estado en una determinada relación, sea de carácter personal como el domicilio, residencia. Sea de carácter económico, posesión de bienes dentro del Estado. (3)

(3) Giannini, A.D. EL HECHO IMPONIBLE.

+ SUJETO ACTIVO +

En el campo financiero, ha recibido una serie de atributos de la ley que se reflejan de la siguiente manera: ya sea en la creación o en la imposición de tributos que deberán estar en relación con la capacidad contributiva de los ciudadanos, así como también con las necesidades reales que esté viviendo el país. En base a lo anterior el Estado le dió origen a dos leyes que ambas se expiden anualmente; estas son, la ley de Ingresos de la Federación y la ley del Presupuesto de Egresos, las dos leyes deben de estar balanceadas en la mejor forma posible para que así el sacrificio que realiza el contribuyente sea mínimo y la utilidad, es decir, aquello que cobró el fisco sea también mínimo.

En la organización jurídica tributario de nuestro país, son sujetos activos: la Federación, las Entidades Locales (Estados, Distrito Federal y los Municipios).

+ OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO +

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias. Las obligaciones principales consisten en la percepción o cobro de

la prestación tributaria. (4)

Analizando la percepción, nos damos cuenta que en realidad no es un derecho que tiene el Estado al percibir los impuestos, sino que es una obligación el que los perciba, y en caso de no hacerlo, el fisco se hará responsable por los daños que ocasione ya que con este acto, los ingresos del Estado disminuyen y por otra parte coloca al particular beneficiado, es decir, en situación de privilegio con respecto a los demás.

Esto lo afirma la Suprema Corte de la Nación, al decir en una ejecutoria lo siguiente: "Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o de derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones" (5) ahora bien, en base a lo anterior, la percepción o cobro, será la obligación principal del sujeto activo y sus obligaciones secundarias son aquellas que consisten en determinar el crédi-

(4) Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas 1979, pág. 57.

(5) Quiroz de H, Juana. Revisión 4684/45 Boletín de Información Judicial No. 9 pág. 297.

to fiscal para hacer posible su percepción, controlar - de la obligación tributaria su cumplimiento, así como - también evitar la evasión de impuestos.

+ SUJETO PASIVO +

En general, se ha dicho que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona que resulta deudora de la obligación pero vemos que esto no puede ser cierto en base a que, en varios casos en que la ley fiscal le atribuye la condición de sujeto obligado a que realice la obligación fiscal a personas que resultan ser distintas al contribuyente, y que, precisamente por esa circunstancia se suman a él o en otras ocasiones pueden sustituirlo en una forma total, ya que el sujeto pasivo puede tener ciertas obligaciones para con el Estado, aunque éste no sea deudor propiamente. - Estas obligaciones que realiza son las de hacer.

El tratadista Sainz de Bujanda define al sujeto pasivo, al decir lo siguiente: "lo pertinente, es llamar sujeto pasivo a la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible". (6)

(6) Sainz de Bujanda, F. Los Sujetos de la Obligación Tributaria (en revista del tribunal Fiscal de La Federación, Segundo Número extraordinario, México - 1966 págs. 615-55.)

Analizando la teoría expuesta, ésto es cierto, ya que precisamente, el sujeto pasivo es quien, de hecho está realizando el hecho imponible, pero, por otra parte, también se puede realizar la sustitución y en tal caso, vemos que ya no será una persona la que tenga la obligación, sino que serán dos; es decir, dicho de otra manera, el primero a quien la ley le atribuye el nombre de contribuyente y el segundo, que es el sustituto.

Por otra parte, el jurista Manuel Andreozzi elaboró una teoría sobre el sujeto pasivo que no es muy clara al decir "el tributo crea un vínculo que une dos voluntades, una corresponde al Estado y otra a los causantes. El Estado ejecuta a la situación jurídica, y como tal, tendrá un titular (persona física o jurídica) por lo que surge la duda ¿quién es el contribuyente, la situación jurídica tributaria o las personas que han intervenido en su configuración? (7)

En la teoría de Andreozzi vemos que el vínculo que menciona en primer término se refiere a que -

(7) Andreozzi A, Manuel. "Derecho Tributario Argentino" Buenos Aires, 1951 Tomo I págs. 263 y 55.

han de intervenir en el dos sujetos: el Estado por una parte y los contribuyentes que se someten a él, de lo contrario, la relación jurídica por cualquier causa tuviera que estar presente en un juicio y a la vez oponer defensas, vemos que ésto no puede ser pero sus representantes si pueden estar.

Ahora bien, esta teoría podría ser aplicada en nuestro sistema jurídico tributario, pero solamente en principio, por lo siguiente: el vínculo jurídico está creando de hecho, una situación jurídica, siendo ésta la causa de la obligación que se tenga con el Estado, por el otro lado, en caso de que la situación jurídica se hiciera acreedora a una sanción, sus representantes no tendrían por qué responder de ella.

Veamos ahora quién es el sujeto pasivo dentro de nuestra legislación. El anterior Código Fiscal de la Federación de 1938 en su artículo 20 definía a éste de la siguiente forma: "sujeto o deudor de un crédito fiscal, es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal" definición que, posteriormente fue modificada por el actual Código Fiscal de la Federación; y que es un poco más amplia ya que menciona a la nacionalidad y a las unidades económicas, así vemos cómo define en su artículo 13 lo siguiente "sujeto pasivo de un crédito fiscal, es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes está obligada al pago-

de una prestación determinada al fisco federal.

También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales". Por su parte, la ley del Impuesto Sobre la Renta da una definición aún más amplia de la que dan tanto el Código Fiscal anterior como el vigente, así vemos cómo en su artículo 3o. define el sujeto pasivo en el campo tributario de la siguiente manera.

"Son sujetos pasivos y están obligados al pago del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana, los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidos en el país...las agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, los extranjeros residentes en el extranjero respecto de sus ingresos gravables de procedentes fuentes de riqueza situadas dentro del territorio nacional.

Las unidades económicas sin personalidad jurídica. Por mi parte yo diría que esta definición sería más completa "son sujetos pasivos de la obligación tributaria, todas aquellas personas que en determinado momento tengan una obligación con el fisco federal".

+ OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO +

Las obligaciones que encontramos del sujeto pasivo son de dos clases: principales y secundarias: la obligación principal es sólo una y que consiste en pagar el impuesto en la forma que determinen las leyes, - aparte de esta obligación, el sujeto pasivo tiene obligaciones secundarias que pueden ser de tres tipos, tal como lo afirma el autor mexicano Ernesto Flores Zavala. (8)

1.- "De hacer" como ejemplo de estas obligaciones, podemos mencionar: el presentar avisos de iniciación de operaciones, llevar a cabo declaraciones, - expedir determinados documentos para el control del impuesto, etc.

2.- "De no hacer" como ejemplo de estas obligaciones mencionaremos: no transportar productos - gravados por alguna ley sin que estén acompañados por la documentación que demuestre el pago del impuesto, - no proporcionar datos falsos, no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a-

(8) Flores Zavala, Renesto. Obra Citada págs. 56 y 57

las autoridades fiscales, etc.

3.- "De tolerar" mencionaremos como ejemplo de estas obligaciones: que se permita la práctica de visitas de los funcionarios de Hacienda a la inspección - de libros, locales, bodegas, etc.

En el momento en que el sujeto pasivo no - cumpla con sus obligaciones, ya sean las principales - o las secundarias, el sujeto pasivo empieza a ser res - ponsable para con el fisco.

Existen una gran variedad de situaciones en que aún sin existir la obligación principal, el sujeto-pasivo se encuentra con obligaciones secundarias, como- ejemplo de estas obligaciones podemos mencionar: un co- mercio que no percibe ingresos en un año; no quiere de- cir por ésto que el comerciante no tenga que realizar - ya nada para con el fisco, ya que tiene la obligación - de prestar su declaración sobre ingresos mercantiles y- en caso de que no cumpla con esta obligación, o si lo-- hace, pero fuera de tiempo, se hace acreedor a que le - impongan una sanción o en su defecto, a que le impongan una multa.

+ L O S T E R C E R O S +

Desempeñan un papel muy importante, en virtud de que la ley tributaria declara muchas veces obligados a cumplir con determinadas obligaciones a una persona diversa de la del sujeto pasivo.

Hay que ver que la situación por la cual el legislador extendió la obligación a otras personas, fue con el fin de hacer más sencilla y segura la recaudación de impuestos, ya que existen relaciones extrafiscales en las cuales unas personas que son totalmente ajenas se acercan a ella por mandamiento expreso de la ley (ARTICULO 14, FRACCION IV, V, VIII y IX DEL CODIGO-FISCAL DE LA FEDERACION) importante mención hace sobre los terceros Ernesto Flores Zavala al mencionar lo siguiente "los terceros no pueden tener la obligación principal". (9)

Así encontramos que la obligación de los terceros que interesa al Derecho Fiscal, se deriva de

(9) Flores Zavala, Ernesto. Obra Citada pág. 60.

la ley, al igual que las obligaciones secundarias que --
surgen precisamente cuando se identifica con lo estable --
cido con la ley. Un ejemplo es cuando un notario que au --
torice algún acto sin antes haberse cerciorado de que --
el impuesto ha sido cubierto; que tiene como base la --
existencia de una obligación principal. Por lo tanto, --
la obligación del tercero aparece como accesoria, pero --
el obligado principal y el tercero quedan solidariamen --
te obligados al pago del impuesto.

Para efectos del cobro, la administración --
pública tiene la facultad de exigir las prestaciones --
tanto al sujeto pasivo de la relación tributaria como --
al tercero.

+ LA CAPACIDAD JURIDICA EN EL DERECHO PRIVADO +

Como el concepto de sujeto pasivo de dere --
cho privado no coincide con el de el derecho tributario,
vemos que tampoco son aplicables los principios que el
derecho privado ha elaborado para aplicarlos en el cam --
po tributario.

En el derecho privado es sujeto de derechos
y obligaciones solamente quien tiene capacidad jurídica
o sea que ningún efecto de derecho producen los actos --
de los incapaces, salvo que sean realizados a través --

de los que ejercen la patria potestad.

La capacidad jurídica se distingue en capacidad de goce propiamente dicha y capacidad de obrar. - La capacidad de goce es la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujetos de obligaciones, es decir, - esta capacidad se atribuye no sólo al ser humano ya concebido, sino también al embrión humano que tiene personalidad antes de nacer para ciertas consecuencias de - derecho, tales como: capacidad para heredar, para reci-bir legados, para recibir una donación, etc.

El jurista Nicolás Coviello dice en la si - guiente tesis "la personalidad del hombre comienza con el nacimiento que tiene lugar en el instante en que el - feto ha salido completamente del seno materno, pues - este es el momento en que puede ser objeto de una pro - tección jurídica independiente de la que corresponde a la madre. Por eso no basta que salga únicamente la ca - beza; pero, por otra parte no es necesario que se haya - cortado el cordón umbilical. . (10)

(10) Coviello, Nicolás. Doctrina General del Derecho Ci - vil, pág. 158.

En la teoría expuesta, Coviello tiene mucha razón al decir que el feto tiene una personalidad independiente una vez que salió del seno materno, en esta forma se le da una protección jurídica adecuada, y de no ser así, a quien se le estaría dando esta protección sería a la madre. Ahora bien, la teoría de la representación descansa en la admisión previa de que el embrión humano es persona, por lo consiguiente de que tiene una capacidad mínima que basta para considerarlo sujeto de derechos, veamos un ejemplo para explicar esto: vamos a situarnos en el derecho hereditario y en un caso de divorcio, el padre instituyó como heredero al único hijo que está concebido y no ha nacido; si el hijo nace viable la herencia ya no pasará a la madre ésta pasará a los herederos del padre.

El derecho hereditario, parte de que el heredero sea persona en el momento de la muerte del autor de la asociación, es decir, que se requiere que el ser concebido nazca vivo y además viable.

+ LA CAPACIDAD DE EJERCICIO +

Supone la posibilidad jurídica en el sujeto, de hacer valer directamente sus derechos, de celebrar en nombre propio actos jurídicos así también el ejercitar sus acciones conducentes ante los tribunales y contraer y cumplir con sus obligaciones.

Concluyendo diremos que, "la capacidad jurídica de ejercicio será aquella que tiene el sujeto que participa de una manera directa en la vida jurídica".

+ LA CAPACIDAD JURIDICA EN EL DERECHO TRIBUTARIO +

Tema de gran importancia es el de la capacidad dentro del campo financiero, ya que tanto su naturaleza como su alcance, han preocupado a la doctrina, así vemos como la doctrina italiana hace el siguiente estudio sobre este tema al decir "que las personas individuales y las personas colectivas con personalidad reconocida por el derecho privado son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, sin perjuicio de que en determinadas circunstancias puedan ser excluidas de ciertas relaciones obligacionales y a la inversa, algunos entes que no tienen personalidad en el derecho privado, pueden ser sujetos de obligaciones tributarias. La realidad es que por la autonomía del derecho financiero, este es libre de aceptar o no a dichos sujetos pues toda vez que un sujeto provisto o no de capacidad jurídica de derecho privado, realiza concretamente y en forma autónoma una de las circunstancias de hecho abstractamente presumidas por la ley tributaria, cumple los presupuestos necesarios y suficientes para asumir la capacidad de ser sujeto de relaciones jurídicas tributarias". (11)

(11) Giussani Ob y Loc cits, Esp pág. 197.

Esto es cierto al decir de que algunos sujetos pasivos que tienen personalidad en el derecho privado y aquellos que no la tienen, lo cierto es, que por la autonomía del derecho financiero, este las acepta - sin discriminación alguna, piénsese en un incapaz que - realiza un acto que es gravado por la ley tributaria, - será incapaz para el derecho privado, más no para el - derecho tributario.

Por su parte, Blumenstein establece como - principio general que "son sujetos impositivos quienes - tienen capacidad jurídica según las normas de derecho - privado o el derecho público, pero admite que la legis- lación tributaria puede atribuir la condición de suje - tos a quienes no la tienen". (12)

Para Dino Jarach, quien tiene capacidad - en derecho privado la tiene también en el derecho tribu- tario, pero la capacidad de los entes que desconoce - aquella rama del derecho, a los que la misma considera- incapaces la poseen en el derecho tributario, pues bas- ta ser titular de relaciones económicas para que se tenga la capacidad tributaria.

(12) Blumenstein, Schweizerisches Stuerrecht págs. 42-43

Aquí Jarach dice que basta que el sujeto — desarrolle alguna actividad económica para que tenga capacidad tributaria no importando que el derecho privado lo considere incapaz.

Otra tesis de suma importancia es la que — expone el autor Mario Pugliese, diciendo lo siguiente:— "aún cuando la capacidad jurídica es una institución — de derecho común, el derecho tributario no recibe ínte-gramente el concepto en cuestión, no le da la misma im-portancia que le es atribuida por el derecho privado, — lo adapta a sus propias exigencias, manteniendo el con-cepto general de capacidad jurídica, pero modificando — en parte sus supuestos". (13)

Analizando la tesis expuesta, si bien es — cierto que la capacidad surgió del derecho común, el derecho tributario no la acepta en la misma forma, es de-cir, de acuerdo con sus exigencias modifica sus supues-tos que consisten en la capacidad de derechos y la capacidad de obrar.

Otra tesis expuesta por él mismo, dice lo —

(13) Pugliese, Mario, "Instituciones de Derecho Finan — ciero, pág. 61.

siguiente: "el derecho tributario, pues, considera normalmente la autonomía objetiva de la relación patrimonial dada la capacidad subjetiva del titular de la relación por lo que concierne al nacimiento de la obligación del derecho. substancial.

¡ Esto parece perfectamente lógico si consideramos que la obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo, y que esta capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la capacidad jurídica.

De modo que para adquirir calidad del sujeto a los fines del derecho substancial basta la capacidad natural, o en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva.

Así se explica fácilmente por qué el derecho tributario considera como sujeto pasivo autónomo también un patrimonio que sea dado por testamento a los hijos aún no nacidos de una persona viva, lo que constituye indudablemente una entidad económica distinta de la representada por el patrimonio de los curadores que fueron nombrados para los hijos no natos o bien de los herederos sustituibles en la hipótesis de que el nacimiento no tenga lugar. (14)

(14) Pugliese, Mario. Obra Citada, pág. 61

En la tesis expuesta por Pugliese, vemos - que la capacidad objetiva a que se refiere y que puede - subsistir en una forma autónoma e independiente de la - capacidad subjetiva, ya que dentro de una obligación - tributaria, se da la capacidad contributiva. En otras - palabras: en el campo tributario basta con que el con - tribuyente tenga la capacidad de derechos una vez para - que éste haya adquirido la calidad de sujeto.

En nuestra legislación no se habla de la au - tonomía objetiva de la relación tributaria, ya que se - requiere la presencia de un sujeto pasivo y la existen - cia de su capacidad depende de la naturaleza del hecho - generador del crédito fiscal aún en los casos de heren - cia de los no natos. Para tener la calidad de sujeto pa - sivo es necesario ser heredero y para ello se requiere - que nazcan viables, en otras palabras, que adquieran - capacidad de derechos (Artículo 1314 del Código Civil - para el Distrito en materia común y para toda la repú - blica en materia federal. (15)

Esto queda todavía más claro al analizar el autor mexicano Ernesto Flores Zavala el tema de la ca - pacidad y expone en una forma sencilla, lo siguiente: -

(15) Código, Civil Para el Distrito Federal en Materia - común, y para toda la república en materia Federal.

"para que exista la calidad de sujeto pasivo y por lo mismo, la obligación principal correspondiente en principio, basta la capacidad de derechos porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar. (16)

En la teoría expuesta por el jurista mexicano, vemos que le da única y exclusivamente importancia a la capacidad de derechos al decir que la obligación se deriva o nace del imperativo de la ley y no de los individuos.

Analizando las teorías antes expuestas trataremos de formar una definición sobre la capacidad. "El sujeto pasivo tendrá capacidad de derechos cuando realice cualquier acto que se encuentre gravado por la ley".

Aunque en el derecho tributario mexicano no encontramos normas especiales que hablen sobre la capacidad jurídica, todo lo referente a este tema se remite al derecho común.

(16) Flores Zavala, Ernesto. Obra Citada, pág. 71.

+ CAPACIDAD PARA ACTUAR +

En el campo tributario se dan situaciones - de carácter formal y de naturaleza procesal, por lo que esta capacidad se refiere a las obligaciones secunda - rias sobre todo a aquellas que tienen un carácter formal procesal, es decir, aquellos actos que se realizan frente a la administración pública, o sea, que no basta la capacidad de goce, sino que es necesaria la capaci - dad de ejercicio en alguna de las dos situaciones que - se presentan, ya sea porque la tenga el sujeto o porque tenga representante legal.

Esto quiere decir que el sujeto para que - lleve a cabo la realización o cumplimiento de dichas - obligaciones formales o para el desarrollo de algún - procedimiento administrativo, se requiere la capacidad - del derecho civil al respecto, opina D'Alessio "que un - incapacitado puede ser titular de un patrimonio autóno - mo, pero nunca tendrá capacidad para presentarse como parte en un proceso fiscal o para firmar un recurso - administrativo. En esas situaciones, el derecho tributa - rio utiliza el más riguroso concepto de capacidad jurí - dica elaborado por el derecho civil". (17) El código -

(17) D'Alessio "Instituzioni Di Diritto Amministrativo - Italiano", Turin, 1934 11 - 479-80

fiscal de 1938 en su artículo 69 decía lo siguiente -
"toda persona física o moral que conforme a las leyes -
esté en el ejercicio de sus derechos civiles, puede com -
parecer ante las autoridades fiscales federales por sí -
misma o por apoderado. Por los incapacitados, los con -
cursados, los ausentes y las sucesiones, comparecerán -
sus representantes legítimos".

Si analizamos la siguiente disposición, en -
contramos primero que no considera situaciones que se -
presentan en el derecho tributario porque esta disposi -
ción fue realizada en el derecho privado y el ejemplo -
claro lo encontramos en las unidades económicas que -
no son personas físicas, tampoco morales y que sin em -
bargo son sujetos pasivos.

En la fracción V, del párrafo 2o., de la -
disposición antes mencionada sólo las asimilaba, pero -
no se sabe a qué personas morales, lo mismo que sucede -
en el artículo 13 del código fiscal de 1966. Para con -
cluir una definición que proponga sobre la capacidad de
obrar, sería la siguiente "es la aptitud legal que tie -
ne el sujeto para realizar actos jurídicos válidos en -
la relación tributaria".

+ CAUSAS QUE MODIFICAN LA CAPACIDAD JURÍDICA +

En el derecho privado existen causas o cualidades que modifican la capacidad del sujeto pasivo, - también estas causas y cualidades se dan en el derecho tributario. Lo que el autor Mario Pugliese llama "cualidades y atributos de la persona que modifica su capacidad tributaria". (18)

+ LA EDAD +

Es un factor que tiene verdadera influencia sobre la capacidad tributaria, para que el sujeto - cumpla con sus obligaciones que tengan un carácter formal procesal, también porque ciertos impuestos requieren que el sujeto tenga determinada edad o bien porque la ley tributaria otorga ciertos desgravamientos, sobre todo en los impuestos personales, principalmente en los impuestos sobre herencias y legados, donaciones, migración y sobre la renta global; como ejemplo podemos citar los siguientes: el artículo 80. de la Ley de Impuestos sobre Herencia y Legados, que concede reducciones que van aumentando a los menores de 21, 14 y 7 años en su fracción V y concede reducciones $\frac{1}{2}$ a los mayores de 60 años, la ley de población establece en su artículo 48 - que el emigrante que entre al país para vivir bajo la -

(18) Pugliese, Mario. Obra Citada.

dependencia económica del cónyuge o de un pariente consanguíneo dentro del tercer grado, estará sujeto al impuesto de migración cuando sea mayor de 15 años.

+ E L S E X O +

Tiene gran importancia al decir el tratadista mexicano Ernesto Flores Zavala lo siguiente "el sexo de las personas influye en la relación tributaria en dos formas; o bien para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo de determinado impuesto, o bien para obtener ciertos desgravamientos". (19)

Por ejemplo: el impuesto que se cobraba sobre el servicio militar en Italia, impuesto que solamente se cobraba a los hombres, pero durante la la. Guerra Mundial, este impuesto se hizo extensivo al aplicarse también a las mujeres. Otro ejemplo es el impuesto que se le cobró a los célibes en el Estado de Tamaulipas, impuesto que fue derogado por violar la Constitución. Como ejemplo del segundo caso, citaremos la ley sobre Herencias y Legados del año 1959 que concede exenciones a la cónyuge o concubina cuando el único bien heredado-

(19) Flores Zavala, Ernesto. Obra Citada pág. 78.

sea un inmueble con un valor de \$ 150,000.00 y la porción heredada no exeda de: \$ 30,000.00 y no rinda productos.

+ E S T A D O C I V I L +

El estado civil del sujeto pasivo influye también en las relaciones tributarias, ya sea por su calidad de célibe o casado, o por las relaciones de concubinato o por el grado de parentesco.

Ejemplo: en el artículo 6o., fracción II del Reglamento para el cobro del Impuesto de Migración se exima este impuesto a las mujeres casadas.

En la ley del Impuesto sobre Herencias y Legados, en su artículo 8, fracción VI concede una reducción del 2% del impuesto por cada hijo, ya sea legítimo o no menor de 21 años que tenga el heredero, legatario o donatario.

Esto es importante en la relación tributaria, ya que deben realizarse algunas reducciones en varios impuestos, no solamente en el impuesto sobre la renta, es decir, estas reducciones se harían en base a una familia que depende económicamente del causante y -

éste tenga a una familia que dependa económicamente del causante y éste tenga un salario mínimo, para que a así este salario que percibe el trabajador no se vea más mermado de lo que ya está.

+ L A R E L I G I O N +

Si bien es cierto que la religión no interviene en la configuración del hecho imponible en la actualidad, pero por otra parte la religión es decisiva para la aplicación de tributos concernientes sólo a algunas comunidades religiosas, así lo afirma el tratadista mexicano Ernesto Flores Zavala (20) al decir de la religión que tiene influencia en cuatro aspectos principales:

1.- Cuando se cobran impuestos especiales a determinadas corporaciones religiosas.

2.- Cuando se les exceptúa de ciertos impuestos.

3.- Cuando se establecen algunos gravámenes para ayuda de determinadas corporaciones, como sucedía en tiempos de la Colonia.

(20) Flores Zavala, Ernesto. Obra Citada pág, 78.

4.- Cuando se les reconoce el derecho de establecer ciertos tributos considerándolos como organismos públicos. También sucedió en la Colonia.

La religión dejó de tener influencia desde el momento en que dejó de aplicar los tributos, es decir, cuando se llevó a cabo el movimiento de independencia, por lo que se considera que en la actualidad su importancia radique únicamente:

1.- Cuando el fisco aplica gravámenes especiales a las corporaciones religiosas.

2.- Cuando se les exceptúa de ciertos impuestos.

+ N A C I O N A L I D A D +

Elemento de gran importancia tiene la relación tributaria con la nacionalidad ya que el derecho del Estado se basa para gravar al sujeto, cualquiera que sea el origen de su renta o capital.

Por principio de cuentas vemos que la obligación de pagar impuestos es igual tanto para los nacionales como para los extranjeros; así lo afirma la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en general todas aquellas disposiciones relativas al suje-

to o objeto de la obligación tributaria en las demás -
leyes de impuestos.

El artículo 30 de la Carta Magna dice lo -
siguiente: la nacionalidad mexicana se adquiere por na-
cimiento o por naturalización. Son mexicanos por naci -
miento:

I.- Los que nazcan en territorio de la Re -
pública, sea cual fuere la nacionalidad de los padres.

II.- Los que nazcan en el extranjero de pa -
dres mexicanos, de padres mexicano o de madre mexicana.

III.- Los que nazcan a bordo de embarcaciones
o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B).- Son mexicanos por naturalización:

I.- Los extranjeros que obtengan de la Se -
cretaría de Relaciones, carta de Naturalización.

II.- La mujer o varón extranjero que contrai -
ga matrimonio con varon o mujer mexicanos y tengan es -
teblecido su domicilio dentro del territorio nacional.

Otras disposiciones que hablan sobre la nacionalización en la obligación de pagar impuestos, son los artículos 21, fracción I del Código Fiscal de la Federación de 1938 y el artículo 13 de 1966 y III fracción I (A) de la ley del impuesto sobre la Renta. Los extranejeros en virtud del domicilio, artículo III fracción I (B) de la ley del Impuesto sobre la Renta también puede determinar algunos gravámenes a cargo únicamente de los extranjeros. El ejemplo claro lo encontramos en los impuestos que se pagan por permisos de inmigración.

En otras palabras, justo es que los extranjeros, cualquiera que sea su nacionalidad paguen impuestos al hacer uso de los servicios al igual que los mexicanos.

+ OCUPACION, ARTE, OFICIO O PROFESION +

Tiene influencia en el hecho imponible, especialmente en los impuestos personales. La ley del Impuesto sobre la Renta, en su capítulo que se refiere al Ingreso Global de las Empresas grava a los comerciantes, industriales, a los que se dedican a la agricultura, ganadería, pesca y en el impuesto a los productos del trabajo grava a los asalariados profesionales, es decir, por medio de la ocupación que tenga el causante, el fisco le aplica el impuesto que tenga que pagar. Ejemplo:-

será mayor el impuesto que pague un profesionista que -
un trabajador.

+ P E R S O N A M O R A L +

Sobre este punto no hay mucho que agregar, -
ya que ciertos gravámenes recaen sobre las personas mo-
rales y físicas que lo integran. Por ejemplo: una socie-
dad mercantil tiene que pagar el impuesto al Ingreso -
Global de las Empresas, además los socios que componen-
dicha sociedad pagan impuesto a los dividendos.

Otros impuestos recaen únicamente sobre -
personas morales, ejemplo: el impuesto del Timbre que -
grava la Constitución aumentó de capital. Otras recaen-
sobre hechos imponibles que realizan las personas fisi-
cas; ejemplo: la ley del Impuesto de Migración que gra-
va los actos de internación al país de personas fisi -
cas, y el impuesto sobre la renta al ingreso global de-
las personas físicas.

+ D O M I C I L I O F I S C A L +

El domicilio fiscal lo define la autora -
Clara Campoamor de la siguiente manera "el domicilio -
fiscal se ha dicho con acierto, no se halla donde se -

tiene el designio de vivir y que está la familia, sino en donde la persona desarrolla su actividad, en el sitio en que trabaja" (21)

En la tesis expuesta, vemos que en realidad el domicilio fiscal es donde se desarrolla la actividad, por ser éste el lugar donde se genera el hecho imponible; por su parte Giannini (22) dice "en el Derecho Financiero no hay conceptos especiales de los términos domicilios y residencia, aunque se acentúa el predominio de la segunda" aquí Giannini utiliza los dos conceptos como sinónimo, aunque se inclina un poco por la residencia.

En nuestra legislación tributaria existe - discrepancia entre los estudiosos de esta materia, respecto a si ésta distingue entre domicilio y residencia. En ciertos ordenamientos, como la ley del Impuesto sobre la Renta utiliza los conceptos como sinónimo, de ahí que muchos juristas piensan que el derecho tributario mexicano no distingue entre domicilio y residencia.

(21) Campamor, Clara "El Domicilio a los efectos fiscales" (En J.A. 1946 II Secc Jur Ext pág. 7).

(22) Giannini, A.D. I Concetti, págs. 202 y 212.

En virtud de que el Código Fiscal guarda silencio al respecto, es necesario acudir supletoriamente a lo que dice el Código Civil para el Distrito en materia común y para toda la república en materia federal y dice lo siguiente: en su artículo 29 "el domicilio de una persona física es el lugar en donde reside con el propósito de establecerse en él, a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar donde se halle.

El artículo 30 dice "se presume el propósito de establecerse en un lugar cuando se reside por más de 6 meses en él, además acepta que una persona puede ir a residir a un lugar por un período mayor de 6 meses sin perder su actual domicilio con el solo hecho de notificarlo a la autoridad municipal en que tiene su domicilio.

Artículo 31 "el domicilio legal de una persona es el lugar en donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente".

Sobre las personas morales dice lo siguiente: "en su artículo 33, las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halla establecido su ad-

ministración fuera del Distrito Federal, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de la mencionada circunscripción, se consideran en el lugar donde los hayan ejecutado, en todo lo que a estos actos se refiere, las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica - la casa matriz tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por - las mismas sucursales.

En el artículo 29 mencionado anteriormente- vemos que tratándose de personas físicas, su domicilio será la residencia de un lugar con el propósito de establecerse en él, y a falta de éste, será el lugar del - principal asiento de sus negocios, pero este lugar, claro está, generalmente se entiende por población.

En realidad los tribunales fiscales de - nuestro país han venido estructurando el concepto específico, diferente al concepto civilista y sí en cambio, de naturaleza fiscal. En efecto, el domicilio dentro del derecho fiscal no debe entenderse como el lugar o población, sino el sitio concreto en donde se encuentre ubicado el negocio mercantil o industrial sobre el cual recaiga el impuesto (artículo 750 de la ley de Hacienda del Distrito Federal).

El domicilio fiscal es de suma importancia por las siguientes razones:

A).- Sirve para fundar el derecho de un país, para que éste grave en su totalidad, ya sea la renta o el capital, cualquiera que sea el origen y nacionalidad del sujeto.

B).- Sirve para ver qué oficina de Hacienda del domicilio será la competente para los efectos de la determinación y cobro de toda clase de créditos fiscales, multas, recargos, etc.

C).- Por el domicilio, sabemos cuál es la competencia de los sujetos activos del impuesto: Federación, Estados y Municipios.

D).- También por el domicilio sabemos cuáles es el lugar del sujeto para que se realice todo tipo de notificaciones, requerimientos de pago y otro tipo de diligencias, que, como la ley ordena, se deben de hacer éstas en el domicilio del causante, única forma en que éste puede quedar legalmente enterado de ellos.

E).- Por último, tiene importancia para el-

contribuyente, por cuanto que es a través de las autoridades fiscales, por cuyo conducto, en la mayoría de las ocasiones el sujeto cumple con sus obligaciones.

Una vez expuestas las razones de por qué es tan importante el domicilio fiscal, veamos qué es lo que dice nuestro código fiscal de la federación al respecto. En su artículo 15 dice lo siguiente:

I.- Domicilio de los sujetos pasivos o responsables solidarios los siguientes:

a).- La casa que habiten.

b).- El establecimiento principal, se entiende por establecimiento, el local en que realizan habitualmente sus actividades o tengan bienes en todo lo que se relacione con ellos. En dichos casos, las autoridades fiscales podrán considerar también como domicilio, la casa habitación de la persona física.

Respecto a este punto, vemos que ciertos contribuyentes requieren de un establecimiento o local para que allí realicen sus actividades, es decir, que un solo contribuyente puede tener un establecimiento o varios; en otras palabras, que tenga una casa matriz o sucursales. Por lo tanto, será obligación del causante-

el que manifieste esos establecimientos o el cambio que haga en ellos al Registro Federal de Causantes. En caso de que no se realice así, se hará acreedor a una sancción o multa que le impondrá la Secretaría de Hacienda por no cumplir con esta obligación.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 6o.) dice lo siguiente: "para todos aquellos comerciantes, industriales, agricultores, etc. si tienen un lugar distinto en su domicilio particular, su domicilio será el lugar donde exista el principal asiento de sus actividades. Lo siguiente lo afirma el fallo que emitió la 5a. Sala del Tribunal Fiscal de la Federación al decir:

"Por domicilio, para los efectos del impuesto sobre la renta debe entenderse, no en la población, sino en el lugar donde vive o el local donde tengan sus establecimientos los causantes (23) la ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya derogada, señalaba lo siguiente "domicilio del causante es el lugar donde perciba el ingreso".

(23) Revista del Tribunal Fiscal Núm. 10 pág. 4802.

Su disposición decía lo siguiente: "se -
considera percibido el ingreso en el lugar donde el con-
tribuyente establezca su negocio industria o comercio -
y que está obligado a manifestar al ampadronarse debiendo
llevar en el mismo, el control de sus ingresos.

c).- A falta del domicilio donde se encuen-
tre la ley del Impuesto sobre la Renta considera como -
domicilio de las personas físicas el lugar donde se en-
cuentren a falta del principal asiento de sus negocios-
y del lugar donde presten sus servicios (artículo 4, I)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Públi -
co ha dicho que cuando la actividad de un causante no -
requiera establecimiento único o matriz ya inscrito, -
y además ejercen actividades de los que no requieren -
establecimiento, pueden señalar la ubicación del esta -
blecimiento en lugar de su domicilio particular para -
el control de dichas actividades y quienes tienen des -
pacho pueden señalar el domicilio de éste, en lugar de -
su domicilio particular (Of. circular 318- RFC-29, de -
o. fecha IV-17-1964)

b) Tratándose de personas morales:

a).- El establecimiento principal o el lu -
gar en que esté establecida la administración principal

de negocios, por su parte el oficio circular 318 RFC-19 (publicado en el D.O del III 5-1 1963) dice lo siguiente: "el domicilio será el lugar en donde se establezca la administración del negocio, siendo facultada la Secretaría de Hacienda; por causas especiales y en caso de que el solicitante lo pida, ésta podrá señalar otro domicilio fiscal.

Para la administración del domicilio fiscal de las unidades económicas se aplican las mismas reglas que se empleen en las personas morales.

B).- A falta de las anteriores, el lugar en que se hubiese realizado el hecho generador del crédito fiscal al respecto no existe duda alguna.

C).- Si se trata de sucursales o agencias de negocios extranjeros, el lugar donde establezcan, pero si varias dependen de una misma negociación, el lugar que en territorio nacional reúna las características del establecimiento principal.

Sobre el siguiente punto, es decir, si varias negociaciones dependen de una misma, su obligación consiste en señalar una de ellas y en caso de no hacerlo en un plazo de quince días la Secretaría de Hacienda deberá hacerlo, pero aparte debe de imponerles una

multa por haber dejado correr el lapso señalado por la ley.

II.- Establecimiento principal de los sujetos o responsables solidarios:

A).- El lugar que tenga la mayor inversión en activos fijos o laboren el mayor número de trabajadores. De no considerar ambas condiciones en el mismo lugar, se observará lo siguiente:

A') Tratándose de sujetos dedicados preponderantemente a actividades industriales, se atenderá a la inversión de activos fijos.

B) En el caso de sujetos distintos a los mencionados, se estará al lugar donde labore el mayor número de trabajadores.

Quando un mismo sujeto tenga establecimientos en dos o más entidades federativas, considerará como establecimiento principal al que corresponde a la entidad en que, tomando en cuenta todos los establecimientos en la misma, que tengan la mayor inversión en activos fijos o en él laboren el mayor número de trabajadores, según corresponda a la actividad preponderante del sujeto. Deberá darse aviso a las autoridades

fiscales cuando el establecimiento principal cambie a otra entidad federativa; al respecto no existe duda, salvo en el último párrafo, cuando el establecimiento principal cambie de domicilio y no dé aviso a la Secretaría de Hacienda, debe de imponerle una multa, ya que precisamente no cumple con su obligación.

III.- Residencia en el territorio nacional:

A).- Tratándose de personas físicas cuando hayan establecido su casa habitación, salvo que permanezcan fuera de él, en el año de calendario, por más de 183 días naturales consecutivos o no.

B).- Tratándose de personas morales cuando tengan uno o varios establecimientos en el país, por todas las operaciones que en ella realicen.

En el primer punto, el legislador nos da a entender que un extranjero será residente cuando este permanezca 183 días en un año, al decir que pueden ser consecutivos o no más, da a entender que un extranjero llegó hace 10 días al país, establece su domicilio y regresa a su país, posteriormente regresa al cabo de tres meses y permanece, por decir, 173 días, éste automáticamente será residente.

En el segundo punto, es cuando tienen uno o varios establecimientos y realicen actividades gravadas en el país a través de su representante, se considera como su domicilio, el de su representante.

IV.- Que existe enajenación de bienes inmuebles a través del fideicomiso:

A).- En el acto de la constitución del fideicomiso si se designa fideicomisario diverso del fideicomitente y siempre que éste no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

B).- En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario si al constituirse el fideicomiso se hubiera establecido tal derecho.

C).- En el acto de designar fideicomisario, si éste no se designó al constituirse el fideicomiso, siempre que dicha asignación no recaiga en el propio fideicomitente.

D).- En el acto en que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes de un tercero. En estos casos se considerará que el

fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su -
designación y que los enajena en el momento de ceder -
sus derechos o dar instrucciones.

E).- En el acto en que el fideicomitente -
ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de los -
bienes se transmitan a su favor sobre el particular, lo -
que interesa al fisco es cuando el gravámen recae sobre
la propiedad o posesión de los bienes se tendrá como do -
micilio del deudor donde se localicen dichos bienes, se
tendrá como domicilio del deudor donde se localicen di -
chos bienes; lo anterior lo establece el artículo 746 -
de la ley de Hacienda para el Distrito Federal, al de -
cir "para los efectos del procedimiento de ejecución -
fiscal, se considera como domicilio del deudor el mismo
predio si es edificado", por su parte la Suprema Corte -
de Justicia estableció jurisprudencia al respecto al de -
cir "las disposiciones de la ley civil o mercantil, en -
cuanto a domicilio, no pueden sobreponerse a las relati -
vas de un estado cuando éste reclama el pago de impues -
tos prediales respecto de bienes ubicados dentro de la -
jurisdicción, ya que tratándose de actos de autoridad -
o de soberanía, éstos deben estar regidos por sus pro -
pias leyes y no por otros estatutos". (24)

Para concluir con el tema, el domicilio fis -
cal sirve para que el fisco determine con precisión el -

(24) Revista del Tribunal Fiscal, Núm. 15 pág. 967.

control que ejerza sobre los contribuyentes, además de poder localizarlos de una manera sencilla y precisa, es decir, que el contribuyente debe de colaborar para la determinación de su domicilio de la siguiente manera; - debe de dar el número, ya sea de la casa o del edificio, tanto el que dá a la calle, como el interior, referente sobre todo cuando se trata de despacho u oficina, el nombre de la calle, avenida o calzada, la delegación del municipio en que se localiza el establecimiento o local, y por último, la ciudad para que de ésta manera evitar los fraudes fiscales.

+ I N C A P A C I D A D

D E L

S U J E T O +

En el punto relacionado sobre la capacidad, vimos que ésta es la regla y la incapacidad resulta ser la excepción.

En virtud de que el Código Fiscal guarda silencio a este respecto, es necesario acudir supletoriamente a lo dispuesto por el Código Civil. En el punto que habla sobre la capacidad, analizando anteriormente vimos que ésta es la regla y la incapacidad resulta ser la excepción, así lo establece el artículo 637 del Código Civil y lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en varias ejecutorias. Por ejemplo -

dió: "cuando una persona intervenga en un acto judicial y manifiesta su profesión, edad, estado civil, lugar de nacimiento y domicilio, aún cuando no se exprese que tiene capacidad legal, ni de su manifestación así se desprenda, es claro que constituye la regla y la incapacidad es la excepción, la capacidad no depende de que se diga tenerla, sino de que la persona reúna realmente las condiciones legales".

Si analizamos la tesis expuesta, vemos que es muy clara al decir que no es necesario que el sujeto diga tener capacidad, ya que primero se le pide proporcionar la edad y domicilio que serían los fundamentales. Por ejemplo: dos sujetos realizan un acto de compra-venta de un bien inmueble; para que dicho acto se presumaválido, se requiere de la capacidad de obrar de ambos sujetos. Para que se lleve a cabo el pago del impuesto por el sujeto que acaba de adquirir el bien.

Pero qué pasa si dicha compra-venta se realiza por dos sujetos incapaces o una de las partes es incapaz y la otra sí es capaz. Primero, los efectos que el acto haya producido provisionalmente se destruyen retractivamente y el pago hecho por concepto de impuesto resulta ser un pago de lo indebido; por lo tanto habrá derecho a la devolución de lo pagado por concepto del impuesto. así lo afirma el artículo 1795, fracción I del Código Civil diciendo lo siguiente "el contrato puede ser invalido por incapacidad legal de las partes o de una de ellas".

La solución puede ser en contra o a beneficio del fisco, por ejemplo: los impuestos sobre Herencias, Legados y Donaciones. El fisco señala las cuotas más bajas entre los ligados por la adopción; si una adopción es nula, el crédito fiscal probablemente será mayor porque la situación del heredero sería la de un extraño.

+ INCAPACIDAD QUE FALTA A SUS OBLIGACIONES +

Se dan dos casos: Primero.- Cuando el incapacitado tiene representante legal.

Segundo.- Cuando el incapacitado no tiene representante legal.

En el primer caso, el sujeto incurrirá en responsabilidades porque estuvo en posibilidad de cumplir con sus obligaciones por medio de su representante legal y no lo hizo, por lo tanto se hacen acredores de una sanción o multa a consideración del fisco.

Ejemplo: Tres personas que heredaron unos baños y no presentan su declaración de utilidades para los efectos del impuesto sobre la Renta, pueden alegar que eran menores cuando tenían que cumplir con su obligación, pero en las relaciones con el fisco, la minoría de edad no es una exculpante legal, así lo afirmó con acierto el Tribunal Fiscal de la Federación al fallar -

la segunda sala diciendo lo siguiente: "esta defensa es in~~con~~ducente porque en las relaciones con el fisco, la minoría de edad no es una exculpante para cumplir con las obligaciones que la ley le impone, sin perjuicio de las responsabilidades en que, frente a los menores incurran sus representantes legales".

Quando el incapaz no tiene representante legal, vemos que no puede cumplir con sus obligaciones sobre todo aquellas que tiene un carácter formal procesal, por lo tanto, no es responsable en caso de incurrir en el incumplimiento de alguna obligación.

Esta situación la encontramos en el Derecho Privado al establecer el artículo 1166 del Código Civil, lo siguiente: "la prescripción no se inicia ni corre contra el incapacitado, sino cuando se haya discernido la tutela, precisamente por su imposibilidad de actuar"

Al respecto, también analiza esta situación, el artículo 37 fracción X, XI del Código Fiscal de 1966 estableciendo lo siguiente: "la Secretaría de Hacienda y en su caso, las oficinas receptoras, podrán dejar de imponer sanciones, cuando el infractor haya sido obligado a cometer los hechos o a incurrir en las omisiones en que la infracción consista por impedimentos, fuerza mayor, caso fortuito o hecho ajeno a su voluntad y la falta de capacidad es un impedimento para

cumplir con las obligaciones tributarias".

Ahora bien, para preveer esta situación, - la Secretaría de Hacienda debe tener facultades en lo - relativo a la tutela de los menores y el Ministerio Pú- blico que promueva el discernimiento de la tutela de - los incapaces, facultad que le concede el artículo 902- Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Fede- ral para evitar evasiones en lo sucesivo, ya que es el- fisco quien tiene interés en que los sujetos cumplan - con sus obligaciones.

+ LA RESPONSABILIDAD EN EL DERECHO PRIVADO +

En derecho privado, la responsabilidad "es- la obligación de reparar y satisfacer por sí o por otro, cualquier pérdida o daño que se hubiese causado a un - tercero".

Analizando la definición antes expuesta, ve- mos que para que exista responsabilidad en el sujeto, - primero se tuvo que haber causado un daño a un segundo, que ese daño lo haya causado alguien actuando con dolo- o simple culpa y por último, que haya una relación de - casualidad entre el daño y el hecho.

El jurista Manuel Borja Soriano define la -

responsabilidad de la siguiente manera: "el que causa - a otro daños y perjuicios o le usurpa alguna cosa, está obligado a reparar aquellos y a restituir éstas, que - es en lo que consiste la responsabilidad civil".(25)

Ahora también se ha planteado el problema - de que por sí solo el daño patrimonial es susceptible - de reparación o también el derecho deben imponer la re- paración cuando se cause un daño moral.

El daño patrimonial es el menoscabado sufri do en el patrimonio por virtud de un hecho ilícito, así como la privación de cualquier ganancia que legítimamente la víctima debió haber obtenido y no obtuvo como - consecuencia de ese hecho.

El artículo 1915 del Código Civil dice: "la reparación del daño debe consistir en el restablecimiento de la situación anterior a él y cuando ello sea po- sible, en el pago de daños y perjuicios".

(25) Borja Soriano, Manuel. "Teoría general de las obligaciones. México 1939, T, I. pág. 160.

Pero veamos que sólo procede la reparación total cuando el hecho ilícito cause daños a las cosas, siendo esta disposición injusta cuando se les cometa a personas; sin embargo, agrega lo siguiente:

Cuando el daño a las personas produzca la muerte, incapacidad total permanente, parcial permanente, total temporal o parcial temporal, el grado de la reparación se determinará atendiendo a lo dispuesto por la Ley Federal del Trabajo.

Cuando la utilidad o salario exceda de veinticinco pesos diarios, no se tomará en cuenta esa suma para fijar la indemnización si la víctima no percibe utilidad o salario o no pudiese determinarse éste, el pago se acordará tomando como base el salario mínimo. Los créditos por indemnización cuando la víctima fuere un asalariado, son intransferibles y se cubrirán preferentemente en forma de pensión o pagos sucesivos, las anteriores disposiciones se observarán en el caso del artículo 2647 de este código.

Por daño moral entendemos toda lesión sufrida por la víctima en sus valores espirituales, tales como lo son el honor los sentimientos y las afecciones. Ahora bien, el artículo 1916 del mencionado código admite que, cuando se cause un daño moral; por hecho ilí-

cito el juez podrá decretar una indemnización equitativa a título de reparación moral, pero esto sólo existirá cuando se haya causado también un daño patrimonial, pues no podrá exceder de la tercera parte de éste último.

Lo anteriormente expuesto, no puede ser aceptado, qué pasa por ejemplo cuando a una persona se le causa un daño moral, pero no se le causa un daño material. Quiere decir esto, que no habrá reparación por el daño causado. Si bien es cierto que los valores espirituales de una persona, una vez que han sido lesionados, jamás podrán ser devueltos a su estado primitivo, cualquiera que sea la protección jurídica que se les conceda y la sanción que se imponga por el daño moral causado.

Ante la imposibilidad de reparar los valores morales lesionados, el derecho no ha encontrado la forma de lograr una satisfacción para la víctima o sus herederos, pero una sanción al culpable como condenarlo al pago de una suma de dinero, si bien es cierto que la reparación total jamás podrá alcanzarse pero por otra parte, sería injusto que la víctima quedara desamparada, ya que en ciertos casos la indemnización pecuniaria puede proporcionar a la víctima satisfacciones espirituales que vengan a compensar los daños morales sufridos.

+ LA RESPONSABILIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO +

Para poder formular una definición que se encuentre aceptable sobre responsabilidad en materia tributaria, primero es necesario saber de dónde surge dicha responsabilidad.

Sabemos que la responsabilidad surge cuando no se cumple con la obligación, es así como la responsabilidad fiscal surge precisamente cuando no se cumple con la obligación fiscal.

La obligación fiscal la define el autor Rafael Bielsa de una manera concreta diciendo lo siguiente: "la obligación fiscal es el vínculo jurídico que la ley crea entre el fisco y el contribuyente y en virtud de la cual debe entregar éste a aquel una suma de dinero" (26) definición que estaría más completa agregando si la entrega no es en dinero, que sea en especie, así como las obligaciones de hacer y no hacer.

(26) Bielsa, Rafael. "Compendio de derecho público. Tomo III pág, 63.

Para ver si en realidad la obligación fiscal es jurídica es necesario que reúna varios requisitos:

A).- El primer requisito son los sujetos, - la obligación fiscal tiene un sujeto activo que el primero es el fisco y el segundo un sujeto pasivo que es el contribuyente.

B).- El objeto que es la fuente de la obligación, que como vimos anteriormente consiste en una suma de dinero, una entrega en especie que el sujeto dá— y otro recibe, así como también hacer ciertas cosas a - tolerar otras.

C).- La fuente.- El sujeto, al ejecutar el acto y éste es gravado por un impuesto, automáticamente se crea la fuente de la obligación fiscal.

D).- La causa de la obligación vendría a - ser la causa jurídica de la contribución, es decir, ésta será la causa inmediata de la obligación y la causa- mediata sería la constitución política de los Estados - Unidos Mexicanos. Así encontramos que la obligación fiscal que se le dió origen una vez que se han realizado - las situaciones jurídicas previstas por las leyes fiscales.

Pero ésto no es suficiente; es necesario - que nos remitamos a lo que es la primera fuente; es decir, a nuestra Carta Magna que es la creadora, así vemos cómo en su artículo 31, fracción IV hace responsables a todos los mexicanos a contribuir con los gastos públicos del estado, con la finalidad de que éstos sean proporcionales y equitativos, puntos sobre los que ya han sido analizados por un gran número de juristas; así encontramos cómo Adam Smith los plantea como un principio de Justicia al decir lo siguiente: "los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado".

De la observancia al menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad, es decir, lo que se busca es la justicia en los impuestos". (27)

Por su parte, el jurista Adolfo Wagner dice lo siguiente: que los impuestos sobre todo deben ser proporcionados, es decir, que el impuesto debe ser en lo posible proporcional a la capacidad de la prestación

(27) Flores Zavala, Ernesto. Obra Citada, pág, 135.

económica, la cual vemos que crece más rápido que una -
renta y que se debe de compensar ese exceso de gravá -
menes en una forma general sobre todo a todo el núcleo -
pobre de nuestra población que en su mayor parte obtie-
ne su renta de su trabajo.

Para el Licenciado Luis Martínez López esta-
blece que proporcionalidad y equidad de los impuestos -
significa que "debe de tener una relación entre la car-
ga fiscal y la posibilidad económica del contribuyente-
para cubrirla" (28)

El jurista mexicano Ernesto Flores Zavala -
afirma lo siguiente: "creemos que no es posible sepa -
rar las dos palabras sino interpretar la expresión pro-
porcional y equitativa como significando 'justicia'".(29)

El autor Einaudi L. sostiene lo siguiente:-
"los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues-

(28) Martínez López, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano"

(29) Flores Zavala, Ernesto. Obra Citada pág. 205.

exigen el pago de impuestos a quienes no perciben si -
quiera el mínimo para vivir; es empobrecerlos más obli-
gándolos a solicitar ayuda del gobierno que puede sig -
nificar una erogación superior a quella suma cubierta-
por el menesteroso como tributo. Y a propósito de pro -
blemas para determinar el mínimo de subsistencia aunque
los reconoce, resulta preferible una cantidad mínima a-
no señalar ninguna". (30)

En mi concepto, en cuanto a los dos puntos-
analizados anteriormente, es decir, sobre la proporcio-
nalidad y la equidad se encuentran basadas en la teoría
de Adam Smith, es decir, la proporcionalidad en los im-
puestos será en que las tasas aumentan cuando se perci-
be más y la equidad radica que a lo que el sujeto perci-
ba se le quite igual de impuesto.

Ahora bien, quien tiene la decisión de si -
una ley tiene los requisitos de proporcionalidad y equi-
dad, es el Poder Judicial de la Federación, así lo ma -
nifiesta la Suprema Corte de Justicia de la Nación en -
la siguiente ejecutoria al decir:

(30) Einavdi, Luigi "Principios de Hacienda Pública.

"Un impuesto resulta contrario a los requisitos de equidad y proporcionalidad cuando a juicio del Poder Judicial aparezca que es excesivo, oneroso o que el Poder Legislativo se excedió en sus facultades constitucionales porque con relación a la misma fuente de ingresos - que grave y a igual capacidad económica de los afectados establece cuotas distintas a los contribuyentes". - (31)

De suma importancia es saber quiénes deben contribuir a los gastos públicos, así vemos cómo la Constitución adolece de una laguna al no mencionar a los extranjeros; ésto no quiere decir que los extranjeros estén exentos, ya que las leyes especiales aclaran esta situación. (32)

Importante es saber qué se entiende por gastos públicos: son todas aquellas erogaciones que hace el Estado para realizar las funciones y prestar una serie de servicios que le encomienda la Constitución Política.

(31) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XCIII, - pág. 861.

(32) Código Fiscal de la Federación 1966 Art. 13 Ley - del Impuesto sobre la Renta Art. 3o.

Esto lo confirma la siguiente ejecutoria - de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al decir - "por gastos públicos no deben entenderse todos los que - puedan hacer el Estado, sino aquellos destinados a sa - tisfacer las funciones y servicios públicos". (33)

La obligación fiscal convertida y determina da en cantidades líquidas se le conoce o denomina como crédito fiscal, la cual deberá pagarse en la fecha o - dentro del plazo que establece el Código Fiscal de la - Federación, así nos dice en su artículo 18 lo siguien - te:

I.- Si es a las autoridades a las que co - rresponde formular la liquidación dentro de los quince - días siguientes a la fecha en que se haya surtido efec - to efecto la notificación de la misma.

II.- Si es a los sujetos pasivos o responsa bles solidarios a quienes corresponde determinar en can tidad líquida la prestación dentro de los veinte días - siguientes al nacimiento de la obligación fiscal.

(33) Apéndice al Tomo LXXVI del Semanario Judicial Pri - mera parte, Vol. II pág. 768.

III.- Si se trata de obligaciones de contratos o concesiones que no señalan la fecha de pago, éste deberá hacerse dentro de los quince días siguientes a la fecha de su celebración u otorgamiento.

Como en la mayoría de los casos los causantes no saben en realidad cuál es la cantidad que tienen que pagar de impuestos, es por ésta razón que las autoridades son las que determinan cuál es el monto a pagar. Como por ejemplo pondremos el caso típico que es el impuesto predial en el cual es la autoridad quien se encarga de establecer el impuesto, en base a cuál es el valor catastral del bien, además de que cuenta con peritos que realicen el avalúo.

Sobre el segundo punto que nos marca el citado Código Fiscal, artículo 18, vemos que aquí los sujetos cuentan con bases suficientes para que ellos determinen su cantidad que deben pagar, es decir, el fisco se basa en la veracidad del sujeto y la autoridad ver que en realidad realiza su pago en base a la verdad del sujeto, ejemplo: el desaparecido impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

Sobre el tercer punto, los particulares deben entregar al fisco la cantidad que la ley determina que debe pagar en cualquier tipo de concesión o contrato que realicen con el fisco como ya habíamos mencionado en el capítulo I, cuál es la definición de sujeto pasivo decíamos que "sujeto pasivo de un crédito-

fiscal, es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

En base a estos elementos trataremos de formular una definición de la responsabilidad al sujeto pasivo en materia impositiva. "Es el deber que tienen las personas físicas o morales mexicanas o extranjeras, en forma de obligación de dar, de hacer o de no hacer una prestación al fisco cuando se trata de una obligación de carácter fiscal".

Como vemos en esta definición, no se incluye a las unidades económicas, ya que el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación dice que para la aplicación de las leyes fiscales las asimila a las personas morales.

+ RESPONSABILIDAD DIRECTA +

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, tiene responsabilidad directa cuando realiza una situación y ésta coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. En otras palabras, diremos que el sujeto pasivo es responsable directo en virtud de que éste intervino en forma directa en la creación del acto gravado por la ley.

Dino Jarach dice que "el sujeto pasivo principal por adeudo propio es el sujeto obligado, en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles - que de acuerdo con la ley resulten atribuibles a dicho-sujeto por ser el que lo realiza.(34)

Por su parte, el jurista mexicano Ernesto - Flores Zavala dice lo siguiente: "sujeto pasivo con - responsabilidad directa la tiene la persona cuya situa-ción coincide con la que la ley señala como hecho gene-rador del crédito fiscal".(35)

Como un ejemplo vamos a explicar las teo - rías anteriormente expuestas, un trabajador que percibe un salario, es un sujeto pasivo del impuesto a los In - gresos del Trabajo, de acuerdo con la ley del Impuesto-sobre la Renta (artículo 49 y 57 porque él es quien per-cibe la renta y por consecuencia, quien tiene la capaci-dad contributiva que el legislador grava.

(34) Jarach, Dino "Curso Superior 2a. Ed. pág, 194.

(35) Flores Zavala, Ernesto Obra Citada pág. 95.

El deudor en consecuencia puede ser el propietario o productor de la cosa, el que realiza el acto gravado, pero también puede tener el carácter de sucesor. Puede ser sucesor el heredero que recibe bienes, ya sea a título universal o particular; el donatario que los recibe en cualquiera de los dos títulos y cuando las sociedades se fusionan o se transforman en otra, las cuales, las subsistentes son las sucesoras.

+ LA RESPONSABILIDAD SUSTITUTA +

Es tan extenso el campo dentro del cual se ha desarrollado la ley Impositiva, que en muchas ocasiones encontramos que una persona diferente puede sustituir en una forma completa al sujeto pasivo en las relaciones que tiene para con el fisco, con lo cual vemos que esta persona diferente queda obligada a cumplir con todas las prestaciones que le marca la ley, ya sean tanto las materiales como las formales, bien a esta figura dentro del campo financiero se le conoce como responsabilidad sustituta.

Son varios los juristas que han tratado este tema de suma importancia. El italiano Mario Pugliese afirma lo siguiente: "los caracteres públicos del derecho tributario se manifiestan aquí con mayor energía y conducen a una división total entre la persona del deudor real y la del obligado al pago, procedimiento

que encuentra una doble justificación. Por una parte, - la obediencia al principio financiero que exige hasta - donde sea posible que la imposición se haga en la fuente de la renta; por otra parte, la posibilidad de garantizar mejor al Estado el cobro del tributo, haciéndolo al mismo tiempo más rápido y económico.

Para llegar a esos fines, el legislador no se limitó a ordenar la solidaridad legal entre el deudor originario y otro sujeto pasivo correspondiente, si no procedió a sustituir efectivamente un sujeto pasivo-directamente responsable de la ejecución de la obligación a un tercero". (36)

Esta teoría una vez analizada, no puede ser admisible, en base a que el sustituto no es un tercero-que nada debe personalmente al fisco, sino que él es el deudor del impuesto. Ernesto Flores Zavala dice que: - "la responsabilidad sustituta no tiene el nombre correcto porque no se realiza en ellos una sustitución del responsable directo por el llamado sustituto, sino que - habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta, de manera que el nombre no corresponde a una situación real".(37)

(36) Pugliese, Mario "Instituzioni Di Diritto Financiero" Padua 1937 pág. 78 A.D. Giannini. pág. 128.

(37) Flores Zavala, Ernesto. Obra Citada pág. 98.

Bien, analizando la tesis expuesta, vemos - que en realidad el deudor que es sustituido sigue siendo responsable, dándose por lo consiguiente la siguiente situación, de que habrá dos responsables frente al - fisco, así éste puede exigir el pago a cualquiera de - ellos.

Así vemos que el responsable que ha sido - sustituido al realizar el pago del impuesto o cumple - con la obligación tributaria y estará cumpliendo con - una obligación propia, porque precisamente es una persona la que se coloca en lugar de otra en la relación tributaria.

Con lo anteriormente expuesto, trataremos - de formular una definición de responsabilidad sustituta "el sujeto pasivo de la obligación tributaria será responsable por sustitución cuando por medio de la ley que da obligado a cumplir con el fisco en lugar de un deudor principal en su doble aspecto, es decir, el material, pagar impuesto y el formal presentar declaraciones, presentarse en juicio, etc".

Por su parte, nuestro Código Fiscal de la - Federación vigente, en su artículo 14, fracción IV, dice lo siguiente: "las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar a cargo de terceros".

Pienso que este nombre está mal empleado;— cómo es posible llamar terceros a los sujetos pasivos — principales de quienes se retiene o recauda el tributo. El autor Joaquín B. Ortega llama a esos responsables, — agentes de retención y agentes de recaudación. (38)

Son agentes de retención, aquellas personas a quienes la ley fiscal impone el deber de descontar de los pagos que hagan a deudores directos de créditos tributarios, el monto de dichos créditos; es decir, esta — sustitución opera cuando el sustituto, obligado por la — ley a efectuar la retención y enterar al sujeto activo — el importe de lo retenido, o sea, que descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle, abonarle o re — conocerle su derecho de crédito; el sustituto conserva — en depósito la suma retenida y además de cumplir con — otras obligaciones formales.

Ejemplo: en una fábrica, el patrón realiza — la retención mensualmente deduciendo el salario, suel — do, etc. por concepto del impuesto, la cual debe ser — entregada en la oficina receptora correspondiente al do micilio del retenedor a más tardar el día 15 del mes —

(38) Citado por Margain Manautou E. Introducción pág, 296.

inmediato posterior en que el causante hubiere percibido el ingreso.

+ AGENTES DE RECAUDACION +

Son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de ejecutar el cobro de determinados créditos tributarios y de entregar la cantidad recaudada a la autoridad fiscal competente.

Como podemos ver, el término tercero está mal empleado, ya que es un verdadero contribuyente, es decir, la ley le impone al sustituto la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular. Ejemplo: la compañía que presta servicio de luz eléctrica que es la acreedora, le exige a su deudor el usuario del servicio que junto con su crédito le pague el crédito fiscal

Dino Jarach analiza también a los agentes de retención al decir lo siguiente: "ellos también, como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido, además tienen responsabilidad personal y solidaria en el caso de no haber efectuado la retención, de no haber ingresado los importes retenidos. La naturaleza jurídica del agente -

de retención no es, pues, la de un mandatario del fisco, sino la de un obligado, por lo tanto, no es sujeto activo, sino un sujeto pasivo de la obligación tributaria".
(39)

Sobre esta definición, como vemos, se está refiriendo a los oficiales públicos que deben de vigilar su cumplimiento siendo responsables de su pago; en otras palabras, deben vigilar que se pague el impuesto. La segunda parte de la definición se refiere a que no por el hecho de que son funcionarios del fisco, quiere decir que son mandatarios, sino por el contrario, están obligados para con éste.

Lo siguiente lo afirma la ley del Impuesto sobre la Renta, que en su artículo 56 dice lo siguiente: "los causantes que presten servicios a una sola persona habrán que efectuar el pago mediante retenciones y enteros que deberá hacer esta última".

Se puede dar otro caso: cuando un tercero se obliga con el fisco, con un responsable directo, esto se encuentra establecido en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 14, fracción II y VIII al

(39) Jarach, Dino Curso 2a. Ed. págs. 204-205.

decir:

1.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

2.- Los terceros que, para garantizar obligaciones fiscales de otros, constituyen depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía.

Situación que, como podemos ver, es semejante a la sustitución que analiza el derecho privado, aunque tiene sus respectivas variantes. La primera diferencia que encontramos es que al efectuarse la sustitución, el deudor primitivo o principal queda exonerado de la deuda y en el derecho tributario el deudor sustituido se convierte en deudor solidario.

La segunda diferencia es que para que exista sustitución del deudor, es necesario que el acreedor consienta expresa y tácitamente ya que puede causarle un perjuicio. Y en el campo tributario el fisco no se niega, dado que no le causa ningún perjuicio, en realidad esta responsabilidad se fundó en el derecho tributario por la necesidad que tenía éste para garantizar en una forma rápida y efectiva el pago de los impuestos.

Y por otra parte, la ley le dá derecho de -

retener el impuesto al sustituto al realizar el pago - hasta que el deudor sustituido liquide al sustituto.

+ EL SUJETO PASIVO RESPONSABLE POR SOLIDARIDAD +

Para Pugliese, la responsabilidad solidaria es "también los sujetos que pertenecen a esta categoría responden por una deuda tributaria ajena, en base a un vínculo global que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo, es decir, que esta responsabilidad se da en el pago de los créditos fiscales que se imponen con fines prácticos de garantía - con carácter disciplinario y represivo". (40)

En efecto, si un tercero que interviene en la relación tributaria no cumple con la obligación que le impone la ley y esto trae como consecuencia la evasión total o parcial del crédito fiscal, justo es que se le obligue al pago de lo evadido y a la vez que de haber cumplido con su obligación, el responsable directo difícilmente lo habría eludido.

(40) Pugliese, Mario Obra Citada págs 93-94.

Por su parte, Sergio F. de la Garza dice - que: "La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la - obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste - no lo haya hecho por razón de que el responsable es el - representante legal o voluntario del sujeto pasivo por - qué razón de su cargo público o de sus relaciones con - el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la compro - bación del pago de la prestación.

En ocasiones la responsabilidad solidaria - se extiende accesoriamente al cumplimiento de los debe - res formales". (41)

En efecto, si el funcionario público que au - torice algún acto jurídico y no se cerciore de que han - sido cubiertos los impuestos, éste contraerá responsa - bilidad solidaria.

Una vez analizadas las teorías anteriormen - te expuestas, vamos a tratar de dar una definición de - la responsabilidad solidaria.

"El sujeto pasivo será responsable solida -

(41) De la Garza, Sergio F. "Derecho Financiero Mexica - no pág. 482.

riamente cuando varias sujetos se encuentran constreñidos en un hecho que es gravado por la ley, siendo a la vez deudores de una prestación fiscal"

El Código Fiscal de la Federación vigente - en su artículo 14 analiza las situaciones en que se da la responsabilidad solidaria.

1.- Quienes en los términos de las leyes - estén obligados al pago de la misma prestación fiscal.

2.- Los copropietarios, los coposeedores o los participantes en el derecho mancomunados, respecto de los créditos fiscales.

3.- Quienes deban recabar documentos en lo que constituye el pago de estampillas.

4.- Los funcionarios públicos y notarios - que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento si no se cercioran de que se han cubierto los impuestos o derechos.

5.- Cuando el deudor principal no pague al sustituto.

El estado en cualquiera de estos casos o en caso de que no cumplan con su obligación podrá cobrar - la totalidad del crédito a cualquiera de los deudores -

responsables y el deudor que haya pagado tendrá derecho de ir contra de sus coobligados por la vía civil en base de que nadie puede enriquecerse a costa de otro.

Otra de las características que encontramos en la responsabilidad fiscal es aquella que se deriva del incumplimiento por parte de un tercero y en caso de que el responsable solidario haya pagado éste, no tendrá derecho de repetición porque no lo establece la ley. Este por lo tanto tendrá que realizar un juicio en el campo del derecho civil; otra diferencia la encontramos, es que en el derecho privado los deudores gozan del beneficio de división o exclusión, cosa que en el derecho tributario no encontramos.

Además en el derecho privado, el sujeto activo y el pasivo se encuentran en el mismo plano de igualdad y en derecho tributario no, ya que es el fisco quien le da origen al tributo, ya que actúa en ejercicio de su soberanía.

La responsabilidad solidaria de la obligación tributaria no sólo la encontramos en aquellos aspectos de carácter material sino también en aquellos que revisten un carácter formal, es decir, que no nada más tengan que realizar el pago del impuesto, sino que además, por ejemplo, el presentar avisos de iniciación de operaciones.

+ EL SUJETO PASIVO RESPONSABLE OBJETIVAMENTE +

Esta categoría presenta situaciones en las que la propiedad o aún la simple posesión de un inmueble, hacen que el propietario o el poseedor sean responsables para con el fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor o bien la venta del predio, no obstante que debió haber sido cubierto personalmente por quien fue propietario o poseedor en la época en que se causó el impuesto.

Dino Jarach dice sobre la responsabilidad objetiva lo siguiente: "el que deriva de una garantía real sobre el objeto material del hecho imponible. Por efecto de esta garantía, todos los sujetos en cuya disposición se encuentra el objeto mismo, sufrirán las consecuencias de la garantía real, debiendo pagar el tributo si quieren evitar la ejecución sobre el mismo objeto, se trata más bien de una carga, ya hemos dicho que esta garantía real no cambia nada la naturaleza personal de la relación jurídica tributaria."

El sujeto que es responsable por su relación con el objeto de la garantía es objetivamente responsable, es decir, ni a Fortiori como contribuyente; la deuda, es decir, la obligación personal por título propio pertenece al sujeto que era propietario en el año fiscal al cual se refiere el impuesto territorial o al propietario de la mercadería sujeta a impuesto de impor-

tación o al consumo en el momento que sale de la cinta a duanera, o es introducida en el libre tráfico, no quien- se lhalla en otro tiempo en la posesión o en la propie - dad del mismo objeto.

Solamente los primeros son contribuyentes, - los otros son objetivamente responsables del impuesto - por efecto de una carga" (42) Analizando la tesis expues - ta, vemos que el autor confunde la responsabilidad obje - tiva con la afección y que ésta no constituye en deudor - al propietario del bien hipotecado; por lo tanto, tiene - sólo la carga, más no la obligación.

Por otra parte, la responsabilidad objetiva constituye al propietario o poseedor en deudor de los - tributos que no se pagarán por los anteriores propieta - rios o poseedores; y de ser sólo una carga se evitaría - que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes. Por su - parte el jurista Ernesto Flores Zavala dice "la respon - sabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes - que están afectos a un crédito fiscal porque dieron lu - gar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto.

El hecho de que ciertos créditos estén ga - rantizando un crédito fiscal, significa que el fisco pue - de hacer efectivo su crédito sobre esos bienes, cual -

(42) Jarach, :Dino, "El Hecho Imponible pág, 145.

quiera que sea la persona que los tenga en su poder y ésto explica que el dueño de ellos resulte deudor del crédito fiscal, pero tal carácter lo tendrá mientras sea propietario de los bienes afectos al crédito porque en cuanto pierda la propiedad, desaparecerá para él la responsabilidad.

Esto no sucede, por ejemplo, en el caso de la responsabilidad solidaria porque ésta existe hasta que se extingue el crédito (43)

En la tesis expuesta, vemos que la responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes que éstos por sí solos ya garantizan su crédito al fisco; en otras palabras, en caso de que el sujeto pasivo no cumpla con sus obligaciones fiscales, el fisco se apoderará de los bienes, que como es claro, son el objeto del impuesto.

El Código Fiscal de la Federación contiene en su artículo 14 los casos de responsabilidad objetiva, señalando a los propietarios de negociaciones comerciales, agrícolas, industriales, ganaderas o pesqueras,

(43) Flores Zavala, Ernesto. Obra Citada págs. 104-106

créditos, concesiones respecto de las prestaciones fiscales, que, como es claro, con el hecho de ser titulares de esos bienes son responsables al pago de los impuestos que les fije la ley a los propietarios o poseedores.

La misma situación será para aquellos casos en que se adquirieran bienes inmuebles o muebles que estén sujetos a un crédito fiscal. Ejemplo: el impuesto sobre Tenencia de Automóviles, en base a el estudio que hemos realizado trataremos de formular una definición: "el sujeto pasivo será responsable objetivamente cuando éste sea propietario o poseedor de un bien mueble o inmueble que esté sujeto a un crédito fiscal".

+EL REGRESO DEL RESPONSABLE POR DEUDA AJENA CONTRA EL DEUDOR DEL IMPUESTO+

El derecho financiero explica este fenómeno al decir de que no es siempre la persona obligada al pago del impuesto quien en definitiva soporta la carga del tributo, ya que en algunas ocasiones le es posible obtener de otras el reembolso de la suma pagada.

Esto es claro cuando el sujeto pasivo del impuesto agrega a sus costos el importe del impuesto que se ve obligado a pagar y así ese sujeto pasivo es un productor. La mercancía que produce pasa al comprador lle

vando consigo el importe del impuesto de tal manera que -
quien económicamente lo paga es el comprador; ahora bien,
ese comprador puede ser un distribuidor o mayorista que -
una vez que éste realizó su gasto vemos que ya va com -
prendido el impuesto que pagó el productor y a la vez le-
agrega el impuesto de venta que tiene él que pagar, con -
lo que incrementará el precio y por consecuencia, el tri-
buto.

Posteriormente, éste lo pasa al comerciante -
que vende en menudeo y éste lo traslada al consumidor -
agregando el impuesto que él tiene que pagar por la ven -
ta que realiza, así encontramos que quien viene a resul -
tar el verdadero pagador de todos los impuestos, convir -
tiéndose así en el llamado sujeto económico del impuesto.

Por su parte el jurista Giannini dice lo si -
guiente: "el ordenamiento jurídico se desinteresa de or -
dinario de este proceso económico en el sentido de que no -
juzga necesario dictar ninguna disposición para regular -
lo, bien sea autorizándolo, bien imponiéndolo, bien pro -
hibiéndolo.

Esto no quiere decir que el legislador tribu -
tario lo ignore hasta el punto de que algunos impues -
tos se establecen sobre la base de que ese proceso de -

traslación ha de producirse; pero se trata de un impuesto que entra en la esfera de los motivos de política tributaria que determina la formación de la ley en que permanece extraño el contenido de la misma, por lo que el hecho de que la traslación pueda o no producirse; en concreto, de un modo total o parcial no influye en modo alguno en la aplicación de aquella (44).

Analizando la tesis expuesta, si bien es cierto que el ordenamiento jurídico no ha hecho nada por regular este fenómeno jurídico, ya sea autorizándolo, imponiéndolo o prohibiéndolo; no por ésto el legislador ignora este fenómeno; pienso que el legislador debiera imponerlo, pero no con ésto quiero decir que vaya a influir en la política fiscal.

En ocasiones, el legislador impide la traslación, prohibiendo que el impuesto se ponga a cargo de una persona distinta del sujeto pasivo. Otra prohibición de la traslación es aquel que priva de validez para efectos fiscales el acuerdo de que tomen las partes para intentarla.

Ejemplo artículo 61, ley del Impuesto sobre la Renta "que el sujeto del impuesto sobre productos o rendimientos de capital, es quien perciba el ingreso gravable y ningún acuerdo o convenio en contrario surtirá efectos".

(44) Giannini, A.D. "Instituciones pág. 41.

+ AUTORIZACION DE TRASLACION +

Aquí el legislador confiere a quien ha pagado el impuesto al derecho de reembolso a la persona con la que ha entrado en relación o como consecuencia el hecho imponible, sin embargo, el legislador no obliga al sujeto pasivo del impuesto a consumir la traslación. Ejemplo: la ley Federal del Impuesto sobre partes y Pasajes, en su artículo II establece que "el importe del impuesto cuyo objeto pasivo es la empresa portadora, se podrá repercutir en el usuario del servicio.

Por otra parte, el legislador puede ordenar al sujeto pasivo para que ejecute la traslación y en caso de que no lo haga, lo podrá sancionar. Ejemplo: la ley del impuesto sobre Ingresos por Servicios Telefónicos establece en su artículo 13 que en los recibos que las empresas telefónicas expidan a los usuarios del servicio, tanto local como de larga distancia, se incluirán el monto del impuesto que deberá recuperar de los mismos usuarios.

Por su parte el jurista Rossy dice "la traslación o repercusión consiste en la imputación de un tributo a un sujeto elegido por la norma jurídica para entenderse con él la administración fiscal al cual faculta la ley para resarcirse de la cuota tributaria que pague recobrándola del sujeto económico del impuesto desti

natario de la carga fiscal, y en caso de los intermedarios, facultados a su vez para repartir concatenadamente la cuota tributaria hasta hacerla llegar al sujeto económico". (45)

En la tesis expuesta anteriormente hace ver que la repercusión le es útil a la administración fiscal, ya que le sería difícil alcanzar con el gravámen a los sujetos económicos en los impuestos indirectos que es en los que se produce o podría producirse la traslación.

Ahora bien, esta definición sólo se aplicará en la traslación obligatoria, en otras palabras, la administración fiscal nunca podrá demandar el pago del impuesto al sujeto económico que debe ser repercutido, en cambio, sí podrá hacerlo efectivo, aún sancionar con penas civiles o personales al sujeto pasivo infractor por no haber realizado la recreación o traslación.

Para concluir, Giannini en una forma clara y precisa afirma sobre la traslación o repercusión lo siguiente "la armonía por lo que había de ser el sujeto espontáneo del proceso económico, no aportar ninguna modificación a la relación impositiva, ni introducir en ella un nuevo sujeto". Tales disposiciones por el con

(45) Rossy, H. Instituciones de Derecho Financiero pág. 233.

trario, dan vida a la relación distinta entre la persona que ha satisfecho el impuesto y el sujeto pasivo de la resaca que permanece extraño a la relación impositiva!" (46)

+ LOS SUJETOS EXENTOS+

Las exenciones son de dos tipos:

A.- Exenciones objetivas.

B.- Exenciones subjetivas.

Las exenciones objetivas, dice Jarach "son hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición o sea del hecho imponible, ya que el legislador excluye de la imposición" (47) y pueden ser de varias clases:

A.- Las que se establecen porque la magnitud o el valor del hecho imponible quedan debajo de un -

(46) Giannini, A.D. Obra Citada pág, 46.

(47) Jarach, Dino. "Curso", Vol I pág, 46.

cierto límite, lo que produce una insignificancia económica para el erario o porque la aplicación del tributo - resultaría una carga inútil dado el pequeño rendimiento - del impuesto. Ejemplo: la utilidad gravable inferior a - \$ 2,000.00 que perciben los causantes al Impuesto Global de las Empresas está exento.

B.- Las exenciones que tienen por objeto - facilitar el desarrollo de una cierta actividad económica que en un determinado momento se estima conveniente - proteger en defensa del interés general, ejemplo el inciso IX, artículo 4o. de la Ley del Timbre establece el - impuesto que causan las sociedades civiles y luego expresa que no causa el gravámen la sociedad conyugal, la - cual de ninguna manera podría quedar considerada como sociedad civil y por tanto, sujeta al gravámen.

C.- Las exenciones mediante las cuales se - intenta lograr una aplicación más equitativa del impuesto.

+EXENCION SUBJETIVA +

La exención, dada su consideración a las personas se denomina subjetiva y se puede definir como - la declaración legal que exceptúa de la obligación tributaria a una persona en que un tipo de tributos.

El fundamento de las exenciones subjetivas es una razón de interés público, no el trato de favor dado a personas privilegiadas, lo que supondría una situación contraria a la igualdad legal, por eso se producen generalmente a favor de entes administrativos que consustancialmente son de interés público.

+ LOS SUJETOS EXENTOS +

Para Dino Jarach (48) las exenciones subjetivas son "aquellas en que determinados hechos imponibles se atribuyen a sujetos que resultarán contribuyentes, pero por su naturaleza especial y atendiendo a fines de diferente índole, como de fomento, de favorecimiento quedan exentos del impuesto".

Aquí Jarach dice estarán exentos de impuestos aquellos sujetos que por algún favorecimiento especial, por ejemplo los entes colectivos, no se complementan al impuesto sobre la Renta, no por una exención, sino porque éste impuesto se aplica sólo a las personas físicas.

(48) Giannini, A.D. Obra Citada pág, 41.

Esto lo afirma Giannini en la siguiente tesis al decir "el concepto de la exención subjetiva, en sentido propio se da sólo en los casos en que la ley, mediante una disposición de derecho singular declara no obligada al pago del impuesto de una persona o a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones más generales de la propia ley, quedarían cumplidas entre los sujetos pasivos y no en los casos en que por el medio de estar descrito y circunscrito en la ley al presupuesto del título, aquella persona o aquel grupo de personas no resultarán incluidos de los sujetos pasivos del impuesto, así por ejemplo: los entes colectivos no quedan sometidos al impuesto sobre la renta, no ya por efecto de una exención sino porque el expresado impuesto dada su estructura orgánica se aplica sólo a las personas físicas".

En efecto, como es sabido, exención significa que cualquier obligación, configurada con todos los elementos, no nace frente a un sujeto por declaración expresa de la ley y de no ser así, la obligación surgiría.

Lo que encontramos en lo expuesto, la obligación tiene todos sus elementos por lo que no debería emplearse este término sino el de no sujeción. La Suprema Corte de Justicia en una ejecutoria dictada distingue entre sujeto pasivo principal, sujeto no gravado y sujeto exento.

"Causante es la persona física o moral - que de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligado al pago de la prestación determinada a favor del fisco, - esa obligación deriva de que se encuentre dentro de la - hipótesis o situación señalada por la ley, ésto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito.

"No causante lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley - señala como fuente de un crédito o prestación fiscal.

"Sujeto exento es la persona física o moral que legal o moralmente tiene la calidad de causante, pero no está obligada a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicias.- (49)

Pero vemos que estas exenciones no son un - privilegio para los sujetos, así lo afirma Giannini. Por

(49) S.J.F. V, Epoca Tomo CI pág. 1285 y VI. Vol - CXXXVIII 2a. parte pág. 25, RF 218/62 Seguros de México Bancomer, S.A. 21-XI-67.

su parte la Suprema Corte de Justicia en una ejecutoria -
expresó lo siguiente: "se considera que hay exención de -
impuestos cuando se releva total o parcialmente a una -
persona determinada de pagar un impuesto aplicable al -
resto de los causantes en igualdad de circunstancias o -
se condenan en forma privativa los impuestos ya causa -
dos, como vemos, este punto no contradice lo que dice la -
Constitución Política del país, por lo que la misma Cor -
te aclaró la duda al respecto al decir:

"La prohibición que contiene el artículo 28 -
constitucional no puede referirse más que a los casos en -
que se trata de favorecer intereses de determinadas per -
sonas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando -
por razones de interés social o económico se exceptúa -
de pagar impuestos a toda categoría de personas por me -
dio de leyes que tienen un carácter general".(50)

Por su parte, el Código Fiscal de la Federa -
ción en su artículo 16, dice lo siguiente: estarán exen -
tos de impuestos:

1.- Los estados, Distrito Federal y Municipios, a menos -
que por actividad no corresponda a sus funciones de dere -
cho público en caso de reciprocidad.

(50) I.S.J.F. V Epoca, Tomo XVI, pág. 451.

II.- Las instituciones y asociaciones de beneficencia - privada.

III.- Los estados extranjeros, en caso de reciprocidad - no quedan comprendidos en esta exención las entidades de financiamiento pertenecientes a dichos estados extranjeros, domiciliados fuera de la República.

IV.- Los representantes y agentes diplomáticos extranjeros del impuesto sobre la renta y de los aduanales, en - caso de reciprocidad.

V.- Las sociedades cooperativas de acuerdo con las leyes respectivas, y

VI.- Las demás personas que de modo general señale la - ley.

La ley del impuesto sobre la renta en su - artículo 5o. exceptúa del pago de dicho impuesto a las - empresas de cualquier naturaleza pertenecientes al Go - bierno Federal, del Distrito Federal, a los gobiernos - de los Estados y a los Municipios cuando estén destina - dos a un servicio público, es decir, le concede inmuni - dad a las empresas cualquiera que sea su naturaleza, ah ora bien, están comprendidos, tanto los establecimientos - públicos (ferrocarriles, petróleos mexicanos, así como - las empresas paraestatales organizadas bajo formas de de recho privado.

Sobre este primer punto que establece el Código Fiscal, vemos que en realidad estos entes gozando de exención fiscal, pero ésto se realiza cuando el Estado en cualquiera de sus divisiones políticas desarrollan funciones de derecho público, es decir, aquí el Estado actúa unilateralmente como superior de los particulares, pero éstos no lo estarán cuando el Estado desarrolla actividades que no pertenecen al derecho público y no por ésto dejan de ser persona de derecho público ya que al tratar con los particulares lo harán en un plano de igualdad, sin hacer uso de sus atributos de mando.

Ernesto Flores Zavala (51) analiza la situación de las dos posiciones que puede asumir el Estado; expresa que es necesario considerar la tesis que existe en la doctrina respecto a la personalidad del Estado y concluye al decir que la legislación y la jurisprudencia mexicana aceptan las tesis de la doble personalidad del Estado. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia en el amparo de revisión 1863/60 resuelto el 21 II-62 siendo ponente el ministro Felipe Tena Ramírez resolvió que "el estado puede asumir dos posiciones: una en que se advierte su índole de entidad soberana, otra, según la cual obra de modo análogo o como lo hacen los particulares (tesis No. 540, pág. 867, apéndice publicado en

(51) Flores Zavala, Ernesto. Obra Citada pág, 56.

1955) se ha llegado a afirmar que el Estado tiene dos - distintas personalidades, una de derecho público, cuando actúan como autoridad soberana y usa de su imperio.

Otra de derecho privado, cuando obra como - los particulares. La terminología adolece de imprecisión, el Estado es siempre Entidad Pública, no tiene - dos personalidades, sino una, por la que es de derecho público en todos los casos. Aún así la distinción es - real, puesto que hay dos aspectos diversos dentro de la personalidad única del Estado.

Con la mayor frecuencia, el Estado presenta un aspecto según el cual obra en ejercicio de su soberanía o de su poder de mando y usa plenamente de su facultad de imperio; es decir, actúa unilateralmente como superior de los particulares, quienes por ello están - subordinados; pero en otras ocasiones sin dejar de ser personas de derecho público, trata con los particulares sobre bases de igualdad en virtud de un concierto espontáneo y no impuesto sin hacer uso la autoridad de sus a tributos de mando; en suma de una manera muy análoga a como obran entre sí los particulares.

En el segundo caso, sus actos son de autoridad y contra ellos procede el juicio de garantías, - en el segundo supuesto, no son actos de autoridad para-

los efectos del amparo y contra ellos no cabe el juicio constitucional". (52)

Para concluir, diremos que la exención de - impuestos se aplicará a la Federación, Estados y Municipios, así como también se aplicará a todas aquellas - empresas de cualquier naturaleza que pertenezcan a cualquiera de las entidades mencionadas anteriormente, cuando desarrollen funciones de derecho público y pagarán - el impuesto cuando no desempeñen estas funciones.

(52) S.J.F. VI Epoca, Vol LVI, 3a. parte págs. 63-64.

C O N C L U S I O N E S

I.- Por ser la obligación una relación jurídica en virtud de la cual, un sujeto llamado acreedor - tiene facultades para exigir de otro sujeto llamado deudor ya sea una prestación o bien una abstención.

II.-

II.- Por ser la relación impositiva una relación jurídica a quién la Ley le atribuye determinados derechos y obligaciones al sujeto activo y otro el sujeto pasivo a quién la Ley le impone determinadas obligaciones.

III.- En derecho privado es sujeto de derechos y obligaciones solamente quién tiene capacidad jurídica. Es decir que ningún efecto producen los actos de incapaces salvo que sean realizados a través de los que ejercen la patria potestad.

a).- La capacidad de goce es la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones.

b).- La capacidad de ejercicio será aquella que tiene el sujeto que participa de una manera directa en la vida jurídica.

M-0018258

IV.- El sujeto pasivo tendrá capacidad de derechos en el campo tributario cuando realice cualquier acto que se encuentre gravado por la Ley.

a).- Capacidad de obrar es la aptitud legal que tiene el sujeto para realizar actos jurídicos válidos en la relación tributaria.

V.- Responsabilidad del sujeto pasivo en el derecho privado es la obligación que tiene el sujeto de reparar y satisfacer por sí o por otro cualquier pérdida o daño que se cause a un tercero.

VI.- Responsabilidad del sujeto pasivo en el derecho tributario es el deber que tienen las personas físicas o morales mexicanas o extranjeras, en forma de obligación de dar, de hacer o de no hacer una prestación al fisco cuando se trata de una obligación de carácter fiscal.

VII.- Debe de subsistir la división de responsabilidad fiscal y que la doctrina nos ha venido enseñando, es decir los 4 tipos de responsabilidad directa, sustituta, solidaria y objetiva.

VIII.- Será responsable directo el sujeto - que intervino en la creación o modificación del acto - gravado por la Ley.

IX.- El sujeto pasivo de la obligación tributaria será responsable por sustitución cuando por medio de la ley o cuando las partes manifiesten su voluntad con un convenio, queda obligado a cumplir con el - fisco en lugar de un deudor principal en su doble as - pecto es decir el material que consiste en pagar impues - tos y el formal presentar declaraciones presentarse en - juicio etc.

X.- El sujeto pasivo será responsable soli - dariamente cuando varios sujetos se encuentran constre - ñidos en un hecho que es gravado por la ley, siendo a - la vez deudores de una prestación fiscal.

XI.- El sujeto pasivo será responsable obje - tivamente cuando éste sea propietario o poseedor de un bien mueble o inmueble que este sujeto a un crédito fis - cal.

XII.- El artículo 14 del Código fiscal vi - gente debe ser reformado, ya que en su tendencia de -

simplificar, resume en la responsabilidad solidaria los tres tipos de responsabilidad que hay por deuda ajena, llama terceros a los sujetos pasivos.

XIII.- Por otra parte pone en un plano de igualdad a los sujetos pasivos responsables por sustitución con los demás responsables, cosa que no puede ser porque los sustitutos se colocan en primer plano frente al fisco, mientras que los otros aparecen en caso de que la prestación no se cumpla.

Artículo 14 a)

a).- Son responsables en forma directa para con el fisco.

I.- Quienes en los términos de las leyes estén obligados al pago de obligaciones fiscales propias.

II.- Los legatarios y donatarios respecto a los créditos fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados o donados a título particular o universal, hasta por el monto de éstos.

B).- Son responsables por sustitución del deudor primario o principal:

I.- Quienes manifiesten su voluntad de --
asumir obligaciones en lugar del deudor principal.

II.- Las personas a quienes se imponga la --
obligación de retener o recaudar créditos fiscales, en --
lugar del deudor primario.

III.- Los sujetos que para garantizar obli-
gaciones fiscales de otros, constituyen depósito, pren-
da o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta-
por el valor de los dados en garantía.

c).- Son sujetos responsables por solidaridad.

I.- Cuando dos sujetos o más están obliga --
dos al pago de una misma prestación fiscal.

II.- Los copropietarios, los coposeedores --
o los participantes en derechos mancomunados, respecto --
de los créditos fiscales derivados del bien o derecho --
en común y hasta el monto del valor de éste. Por el ex-
cedente de los créditos fiscales cada uno quedará obli-
gado en la proporción que le corresponde en el bien o --
derecho mancomunado.

III.- Quienes deban recabar documentos en los que conste el pago de estampillas si no cumplen con esta obligación.

IV.- Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, si no se cercioran de que han sido cubiertos los impuestos o derechos respectivos.

D.- Son responsables objetivamente.

I.- Los propietarios de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, crédito o concesiones respecto de las prestaciones fiscales que en cualquier tiempo se hubieran causado en relación con dichas negociaciones, crédito, o concesiones, sin que la responsabilidad exceda del valor de los bienes y.

II.- Los sujetos que adquieran bienes muebles o inmuebles que se encuentran gravados por la ley. O no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen.

C I T A S

- 1.- Borja Soriano, M. TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES, 1939 TI, pág. 100
- 2.- Demogue OB.CIT. TI No. 7
- 3.- Giannini, A.D. EL HECHO IMPONIBLE
- 4.- Flores Zavala, E. FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS - 1979 pág. 57
- 5.- Quiroz de H, Juana. REVISION 4684/45 BOLETIN DE INFORMACION JUDICIAL No. 9 pág.- 297.
- 6.- Sáinz de Bujanda LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA (en revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número extraordinario, México 1966 págs. 615 y 55.
- 7.- Andreossi, A
 Manuel. DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO, - Buenos Aires, 1951 Tomo I Págs. 263 y 55.
- 8.- Flores Zavala E. FINANZAS págs- 56-57.

- 9.- Flores Zavala E. Obra Citada pág. 60
- 10.- Coviello, Nicolás. DOCTRINA GENERAL DEL DERECHO-
CIVIL pág. 158
- 11.- Giussani Ob y Loc Cits, esp pág. 197
- 12.- Blumenstein SISTEMA págs. 42-43.
- 13.- Pugliese, M. INSTITUCIONES pág. 61
- 14.- Pugliese M. INSTITUCIONES pág. 61
- 15.- Código Civil para el Distrito Federal en materia -
Común y para toda la república en materia Federal.
- 16.- Flores Zavala E. OBRA CITADA pág. 71
- 17.- D' Alessio ISTITUZIONI DI DIRITTO AMMI-
NISTRATIVO Italiano, Turín, -
1934 II-479-80
- 18.- Pugliese, M. OBRA CITADA
- 19.- Flores Zavala E. OBRA CITADA pág. 78
- 20.- Flores Zavala E. OBRA CITADA pág. 78
- 21.- Campoamor, Clara. EL DOMICILIO A LOS EFECTOS -
FISCALES (En J.A. 1946 ii SEC
JUR EXTR pág. 7.

- 33.- (APENDICE AL TOMO LXXVI DEL SEMANARIO JUDICIAL, -
PRIMERA PARTE, VOL. II pág. 768.
- 34.- Jarach, D. CURSO SUPERIOR, 2a. Ed. pág-
194
- 35.- Flores Zavala E. OBRA CITADA Pág. 95.
- 36.- Pugliese, M. ISTITUCIONI DI DIRITTO FINAN
CIERO Padua 1937 pág, 78 A.D.
Giannini pág. 128
- 37.- Flores Zavala, E. pág. 98.
- 38.- Citado por Margain Manautou E. INTRODUCCION pág. -
296
- 39.- Jarach, D. CURSO 2a. Ed. págs. 204-205.
- 40.- Pugliese, M. INSTITUCIONES DE DERECHO FI-
NANCIERO págs. 93-94
- 41.- De la Garza, Sergio,
F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO-
pág. 482
- 42.- Jarach, D. EL HECHO IMPONIBLE Pág. 145.
- 43.- Flores Zavala, E. FINANZAS págs. 104-106.
- 44.- Giannini, A.D. INSTITUCIONES pág. 41.

- 45.- Rossy, H. INSTITUCIONES, pág. 233
- 46.- Giannini, A.D. INSTITUCIONES pág. 46
- 47.- Jarach, D. CURSO, VOL I pág. 46
- 48.- Giannini, A.D. INSTITUCIONES pág. 41
- 49.- S.J.F V Epoca Tomo
CI pág. 1285 y VI época. Vol. -
CXXXVIII SEGUROS DE MEXICO BAN
COMER, S.A. 27-XI-67
- 50.- I.S.J.F. V Epoca, Tomo XVI, pág. 451.
- 51.- Flores Zavala, E. OBRA CITADA, pág. 56.
- 52.- S.J.F. VI Epoca, vol. LVI, 3a. parte,
págs. 63-64.

- 1.- INSTITUCIONES DE DERECHO PRIVADO
págs. 21, 26, 27.
Editorial Porrúa, Edición 1978.

- 2.- TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES
Compendio de Derecho Civil
Rafael Rojina Villegas
Editorial Porrúa 1978.

- 3.- Manuel Borja Soriano
TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES
Editorial Porrúa, S.A.
Clasif. 346.572
B 7347T

- 4.- Ernesto Gutiérrez y González
DERECHO DE LAS OBLIGACIONES
Editorial Cajica
Clasif. 34741
Giuseppe Branca 346 B8161

- 5.- Aurelio Caudian
INSTITUCIONES DE DERECHO PRIVADO
346.01 C2171
Editorial UTEHA 1961

- 6.- Mario Pugliese
INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO
Editorial Porrúa, México 1976.

- 7.- Flores Zavala Ernesto.
ELEMENTOS FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS
Editorial Porrúa, S.A. México 1979
- 8.- Sergio F. de la Garza
DERECHO FINANCIERO MEXICANO
Editorial Porrúa, México 1976
391.72 (72)
- 9.- Giuliani Founrouge
DERECHO FINANCIERO
Editorial Porrúa.
- 10.- Martínez López Luis
DERECHO FISCAL MEXICANO
Editorial México 1978
- 11.- Armando Porras y López
DERECHO FISCAL
Editorial Textos Universitarios, S.A.
México 1977.
- 12.- Emilio Margain Manautou
INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRI
BUTARIO MEXICANO.
Universidad Autónoma de San Luis Potosí
México 1976.
- 13.- Adolfo Carretero Pérez
DERECHO FINANCIERO
Ediciones Santillana 1968
344.3 C315D

14.- Manuel Yañez Ruiz

EL PROBLEMA FISCAL EN LAS DISTINTAS ETAPAS DE NUESTRA ORGANIZACION POLITICA.

México 1958.

L E G I S L A C I O N

- 1.- Constitución Política de los Estados -
Unidos Mexicanos.
- 2.- Código Civil para el Distrito Federal -
en materia común y para toda la república
en materia Federal.
- 3.- Ley del impuesto sobre la Renta.
- 4.- Ley Federal del impuesto sobre ingresos
mercantiles.
- 5.- Código Fiscal de la Federación de 1938.
- 6.- Código Fiscal de la Federación de 1966.