

878509

11
9/1

UNIVERSIDAD NUEVO MUNDO

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



CONDICIONES JURIDICAS DE LA CAPACIDAD DEL
MENOR DE EDAD PARA SU RESPONSABILIDAD
TRIBUTARIA

T E S I S
PARA OBTENER EL TITULO DE:
L I C E N C I A D O E N D E R E C H O
P R E S E N T A
R E B E C A M I Z R A H I Z A G H A

DIRECTOR DE TESIS: LIC. ELIZABETH CARD MENDEZ

MEXICO, D. F.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

1997



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

CON MUCHO CARIÑO

**A TODAS LAS PERSONAS QUE COLABORARON A LA REALIZACIÓN DE
ESTÁ TESIS**

¡GRACIAS !

CAPITULO I

1.	CONCEPTOS GENERALES	5
1.1.	Actividad Financiera del Estado	6
1.1.1.	<i>Concepto</i>	6
1.1.2.	<i>División</i>	11
1.2.	Ingresos del Estado	12
1.2.1.	<i>Fundamento</i>	15
1.2.2.	<i>Contribuciones y Tributos</i>	17
1.2.2.1.	<i>Principios y Características</i>	20
	<i>Jurisprudencia</i>	23

CAPITULO II

2.	NATURALEZA JURIDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO	27
2.1.	El Derecho Tributario	27
2.2.	Fundamento Legal	33
2.3.	Principio de Legalidad en Materia Tributaria	40
2.4.	La Obligación Tributaria como Obligación Ex - Lege	45

CAPITULO III

3.	FORMAS DE ADQUIRIR DERECHOS Y OBLIGACIONES ANTE EL ESTADO	51
3.1.	De la Capacidad	51
3.1.1.	<i>De Goco</i>	55
3.1.2.	<i>De Ejercicio</i>	60
3.2.	De la Incapacidad	63
3.3.	<i>Capacidad Contributiva</i>	69
3.4.	<i>Capacidad Jurídica Tributaria como forma para adquirir Derechos y Obligaciones ante el Estado</i>	82

CAPITULO IV

4.	EL MENOR DE EDAD Y SU RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	93
4.1.	La Representación Legal de los Menores e Incapaces de acuerdo al Código Civil	93
4.1.1.	<i>La Figura de la Representación Legal y su Función</i>	97
4.1.2.	<i>El Representante del Menor de Edad en Materia Tributaria</i>	99
4.2.	Casos en que el Menor es Contribuyente	101
4.2.1.	<i>Como Beneficiario en Herencias y Donaciones</i>	101
4.2.2.	<i>Como Sujeto en Actos de Comercio</i>	105
4.2.3.	<i>Por la Obtención de Ingresos por la Prestación de Servicios Profesionales</i>	110
4.2.4.	<i>Por Obtención de Ingresos por Rifas, Sorteos y Fortunas</i>	115
4.3.	La Extrema Generalidad del Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación	116
4.3.1.	<i>Reforma al Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación</i>	117
	Conclusiones	123
	Bibliografía	127

INTRODUCCIÓN

Hoy en día se vive con más fuerza la participación de los infantes y jóvenes en actividades productivas, es decir, los pequeños se han sumado a la población económica - activa del país.

Con esto, se pone de manifiesto que la finalidad de esta Tesis aclara que no existe una capacidad jurídica tributaria más amplia de la del Derecho Civil. La capacidad jurídica es una sola sin embargo, es cierto que en cada rama del derecho adquiere perfiles y matices propios de la disciplina.

La capacidad contributiva constituye el pilar del derecho tributario, ya que es la pauta que indica al legislador que entidades o individuos deben pagar tributos.

A la ley tributaria no le interesa que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea una persona física o jurídica o en su caso que no posea la personalidad jurídica, tampoco le interesa si la persona física es capaz o no lo es, sino, que únicamente se interesa por aquellas situaciones jurídicas o de hecho que tiene relevancia para someterlas a imposición. De aquí la imperiosa necesidad de esclarecer el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

El menor de edad se convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria en el momento que se encuentra en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley. Partiendo de ese supuesto, el menor tiene capacidad para soportar la exacción. Sin embargo, si de obligaciones formales se trata, el menor está imposibilitado para darte cumplimiento, pues para ello requiere la asistencia de un representante legal.

Con lo anterior destaca la importancia que tiene la figura de la representación legal en el terreno tributario y la ventaja que esto constituye para la administración tributaria.

En efecto, el estudio de la representación legal constituye un punto clave en torno al cual se desenvuelve el complejo mundo de la obligación tributaria a cargo del incapaz. La falta de representación de un incapaz acarrea un grave inconveniente para el fisco, ya que tal circunstancia le impide hacer efectivo el cobro de su crédito hasta que no se designe un tutor al incapaz.

Por último, basta agregar los supuestos a partir de los cuales, es necesario reformar el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación por considerarlo bastante general en su contenido poco específico y con lagunas que dan origen a controversias entre los distintos juristas.

CAPITULO I

CONCEPTOS GENERALES

En tierras de la actual América y del hoy llamado México los pueblos guerreaban, invadían otros territorios, dominaban e imponían tributos a capricho del invasor.

Lo tributario, la obligación tributaria de los pueblos es la acción y el efecto de pagar tributos de grado o por fuerza y la facultad de lo que ejerce el gobierno de derecho o de hecho (el tirano) para recabar esos tributos.

En los procedimientos coercitivos tributarios de impugnación, los coercitivos que utiliza la administración para obligar al cumplimiento de la obligación pecuniaria, se hace también referencia a lo que la ley establece para proteger los derechos de los contribuyentes.

1.1. Actividad Financiera del Estado.

1.1.1. Concepto.

En cuanto a la actividad financiera del Estado, se refiere más que nada a los gastos económicos que el Estado realiza en función del desempeño de sus labores como tal. Ello a su vez, implica el abastecimiento de la satisfacción de las necesidades públicas o sociales, lo cual requiere un pago económico.

De igual manera, la actividad financiera "constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico."¹ Ello se refiere al aspecto económico; debido al manejo monetario, político por ser desempeñado este papel por el estado jurídico, por llevar inmerso un Derecho Positivo, sociológico porque se trata de la satisfacción de las necesidades sociales.

Las actividades que organizadamente desempeña el Estado, se llevan a cabo mediante el pago económico para el funcionamiento en cuanto a los satisfactores sociales para el país.

De igual manera, en cuanto a esta actividad financiera del Estado, se dice: "la organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos."² Con ello queremos decir, a su vez, tanto el empleo de la economía como el fin de satisfacer nuestras necesidades sociales como, el manejo administrativo de los mismos recursos y la preservación de los medios que los proporcionan.

Rodríguez Lobos, Raúl. Derecho fiscal. 1ª ed. (México, México: 1986) pp. 1-10

Primeramente debemos hacer referencia de lo que entendemos con el término "financiero". Así, lo podemos definir como todo aquello relativo a la hacienda pública, a las cuestiones bancarias o bursátiles o los grandes negocios mercantiles.

Trátase en el primer caso, del derecho objetivo, esto es: lo que se encuentra fuera del individuo, en torno o no a él. En lo referente a el objeto jurídico constituiría el Derecho objetivo, todo lo externo: las normas vigentes, ya sea escritas o consuetudinarias, la jurisprudencia, los usos y costumbres, la doctrina de los que han sentado bases en cuestiones jurídicas. Lo subjetivo sería la actitud y la facultad del sujeto, del individuo o de la colectividad, de invocar en su favor tales o cuales derechos en virtud de lo configurado en la ley. Agregamos que el Derecho Mexicano es escrito; al decir "consuetudinario" nos referimos a las normas no escritas pero vigentes. Las gentes (sustantivo colectivo: cada gente es un conglomerado, un grupo, un pueblo; por algo Pablo de Tarso fue llamado Apóstol de las Gentes, porque dirigía epístolas (cartas) a diferentes grupos o naciones) en donde existe el derecho consuetudinario, conocen o deban conocer las normas no escritas, mismas que son y hay coerción (facultad para obligar a que se cumplan y para sancionar a los incumplidos) para inobservantes.

Consideramos necesario el paréntesis anterior para llenar lagunas (aspectos que no se hubieran explicado bien en párrafos anteriores).

Habiendo revisado lo referente a Derecho, hagamos otras reflexiones ahora en torno del Derecho Fiscal, Derecho Tributario, Derecho Financiero. Si hay diferencias entre una u otra denominación, consideramos que no son esenciales sino que consisten en algún detalle superficial, es decir: en caracteres no del todo importantes y que no cambia el verdadero sentido de la expresión.

Es de entenderse que toda actividad financiera es administrativa y no lo contrario, porque el área de lo administrativo es mucho más amplia y sobrepasa los

límites de lo meramente financiero, de lo meramente fiscal, de lo exclusivamente hacendario, de lo únicamente tributario.

La actividad financiera del Estado no puede ser otra que la ejercida por el Estado.

Ahora bien, esa actividad financiera la ejerce el Estado cuando estudia qué clase de impuestos debe aplicar en lo cuantitativo como en lo cualitativo, a qué tipo de personas debe imponerlos, y no porque haya diferencia de unas personas con otras ante la ley en cuanto ciudadanos del Estado, pero sí hay diferencia en cuanto a ingresos. Un criterio aparentemente justo y acertado sería el de que a mayor ingreso, mayor impuesto. ¿Resulta así prácticamente en la realidad?

El Estado puede y debe dictar leyes tributarias. Claro que no a la manera por ejemplo de Dionisio, tirano de Siracusa, sino conforme a lo parlamentario de nuestro sistema político, y al decir político debemos decir también administrativo porque ambas palabras son inseparables.

Se ha dicho que el Estado es el administrador por excelencia, compartimos tal criterio.

Si la política es la gestión del bien público, no es concebible el bien público sin la economía, así que: nos atrevemos a afirmar que el primer quehacer del político, es la administración, la administración pública, el control de las finanzas públicas, del dinero que entra y sale de las arcas gubernamentales, de cuánto debe ingresar y en qué tiempo, para satisfacer tales o cuáles necesidades, con qué cantidad dineraria.

La gente por lo común se inconforma, se enoja y, cuando puede evitar el pago de un impuesto, no lo paga. Actualmente con la reforma de las leyes fiscales ya existe el temor a las penas que puedan imponerse a los evasores de impuestos.

Hay verbos sin los cuales no puede existir la actividad financiera del Estado. Esos verbos son: obtener, determinar, cubrir, administrar, atender, realizar satisfacer, y no

decimos "dinerear" porque incurriríamos en un neologismo extravagante, diremos: recaudar dinero y aplicar ese dinero a gastos públicos.

Creemos que la ley y el Estado pese a los inconvenientes que pudiera tener su existencia que muchos han impugnado mediante argumentos más o menos fundados, más o menos sencillos o complicados, es un bien, porque no del todo, sí en parte detiene el desafuero, la agresión, la descarada explotación del hombre para el hombre, explotación que por la existencia de las leyes, es menos descarada, más oculta y más sofisticada.

En todos los Estados políticos, hay actividad financiera en unos más perfecta o más controlada, en otros más imprecisa, menos técnica, más o menos corrupta en cuanto al manejo de los fondos recaudados, pero la actividad financiera del Estado es conditio sine qua non (condición sin la cual no se da un hecho) para que el Estado pueda existir, pueda ser.

Estados hay famosos por los excesivos impuestos. ¿Cabría preguntar si del exceso de tributos resulta en verdad mayor bienestar para la gente y a cuántos alcanza ese bienestar?

Resumiendo lo anterior, enunciando y abundando sobre lo tratado es factible decir que si una de las características del Derecho es constituir Estados, y uno de los elementos de éstos son los gobiernos, y si los gobiernos tienen facultad para discernir y establecer tributos y también facultad de coerción para recaudar los susodichos, y que la propia ley no deja indefenso al pueblo frente a las normas fiscales o tributarias. El Derecho Tributario será la rama del Derecho en virtud de la cual el Estado puede establecer y cobrar tributos, no arbitrariamente sino conforme a lo previsto en la propia ley, así como hacer coercitivamente efectivos esos tributos pero sin detrimento del pueblo al cual la propia ley faculta para dirigir consultas a la autoridad, esperar respuesta de ellas en tiempo y forma, y en caso de silencio a su petición, puede el afectado reiterar peticiones por instancia en escala ascendente hasta la más alta que

pueda alcanzar, según lo previsto en la legislación y en nuestro caso, en la Legislación Mexicana.

Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como "La rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado, que esta obligado a pagarlos".³

Hay que considerar, por lo tanto, que la actividad financiera del Estado es constitutivo de un rubro sumamente importante dentro de las muy variadas responsabilidades de todo gobierno. De dicha actividad financiera se desprende desde la forma de obtención de sus ingresos, su administración y el cause que se dará a los mismos; obviamente se pretenderá ofrecerlos en la participación de los intereses del bienestar de la colectividad integrantes del Estado.

³ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª. ed. Ed. Harla México, 1986. pp.12

1.1.2 División.

En cuanto a las funciones que desempeña el Estado, se encuentran como mencionamos anteriormente tanto la administración del capital como su gasto en función de otorgar a la comunidad los satisfactores esenciales para vivir en la misma. Con ello, toca hablar ahora de los ingresos que el Estado tiene y éstos a su vez, se clasifican en diversos tipos.

El primero de ellos se denomina impuesto; el cual se refiere a las contribuciones establecidas en la ley y en donde se especifica que deberán ser pagadas por las personas físicas o morales que se hallen en circunstancias jurídicas, la siguiente clasificación es la que lleva por nombre aportaciones de seguridad social; las cuales son las contribuciones que deben ser cubiertas por las personas por materia de seguridad social, por lo que se refiere a las contribuciones de mejoras; éstas van a cargo de personas físicas o morales que se vean beneficiadas con obras públicas, siguiendo esta clasificación continuamos con los derechos los cuales implican el pago de una contribución por el servicio que se recibe del Estado como derecho público; otro tipo de ingresos son los aprovechamientos que por su parte se refieren al ingreso del Estado en cuanto a sus funciones de derecho público; y por último, los ingresos llamados productos, son las contraprestaciones por el servicio y funciones que otorga el Estado como derecho privado.

De acuerdo con esta clasificación nos podemos dar cuenta de que existen diversas fuentes por las cuales el Estado incorpora cierto capital el cual es administrado en función de las principales necesidades que la sociedad tiene, se actúa pues con el fin de cubrirlas así como dar mantenimiento y salvaguardar los satisfactores existentes. Por ello, el Estado y su función significan la actividad esencial en la vida del ciudadano y el cumplimiento por parte del individuo, contribuye de igual manera al correcto funcionamiento, lo cual a su vez está regulado por nuestra legislación.

1.2 Ingresos del Estado.

Para entrar de lleno a este tema, primeramente diremos que los ingresos del Estado constituyen una parte de la actividad financiera del mismo donde específicamente éstos se refieren más que nada a la adquisición de recursos económicos por el uso de satisfactores sociales que otorga el Estado; así como la explotación de los mismos, los cuales atraviesan por diversas circunstancias; en algunas existirá cierta competencia con particulares; pero en otras el monopolio marcará con los ingresos fijos que percibirá el Estado por la prestación del servicio, ya sean ingresos por encima o por debajo de su valor, tomando en cuenta para ello consideraciones políticas y públicas para estos dos ejemplos.

De la misma manera que el Estado opera bajo los ingresos por el otorgamiento de servicios que satisfacen las necesidades de la sociedad; también existen servicios que no merecen dicho pago, con ello nos referimos particularmente al servicio que recibimos como ciudadanos y ante el cual debemos manifestar su cumplimiento como una obligación, así como exigir un pago por un servicio que presta el Estado en función de un interés del mismo.

Como ejemplo de ello podemos mencionar el hecho de que todo ciudadano mexicano tiene la obligación de registrarse ante un padrón electoral donde en la actualidad el Estado se encarga de otorgar una credencial de identificación, así como la educación gratuita con lo que el Estado o las máximas autoridades buscan un mayor índice de educación a un nivel nacional.

Ante las mencionadas circunstancias se marca la importancia del manejo de los ingresos y su mantenimiento para que el país se desarrolle social, económica, política y culturalmente, a lo que también el individuo contribuye en gran parte con la realización de sus deberes como ciudadano mexicano.

Como se dijo anteriormente, los ingresos del Estado es uno de los tres momentos de la administración pública. Estos ingresos se clasifican conforme a criterios diversos y en función de diversos enfoques.

Hay algunos que, a diferencia de los "finalistas" y actuando de manera diametralmente opuesta a ellos, se van a la génesis (al origen, al nacimiento, a la fuente de donde brotan esos ingresos del Estado).

Conforme a ese modo de selección, mismo que ostenta Griziotti y expresa Emilio Margáin en su Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, enuncia a los siguientes tipos de ingresos del Estado según su origen:

1.- Los provenientes de pasadas generaciones: Se perciben ingresos de fuentes que ellas crearon, tales como: las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.

2.- Los provenientes de presentes generaciones: Se perciben ingresos de fuentes como contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, indirectos, tasas y contribuciones especiales.

3.- Con cargo a las futuras generaciones: Se pueden recurrir a las siguientes fuentes de ingresos: La deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

La deuda flotante, esto es: cantidades que aún no han sido enteradas al Fisco.

Los empréstitos forzosos; estos suelen aplicarse en momentos críticos y fueron frecuentes en la época revolucionaria comprendida entre los años de 1910 a 1920. La gente solía llamar "préstamos al gobierno" a lo que se prestaba por fuerza y sin probabilidad de ser recuperado.

Se reconocen dos clases de ingresos al fisco; son los derivados del impuesto y los no derivados de él (Einaudi, Luigi).

Se sostiene que hay tres grupos de recursos económicos del Estado.

Unos ingresos son los provisionales (en nuestro medio pudiéramos decir: estatales, refiriéndonos con ese vocablo a cada una de las entidades federativas del país).

Los otros ingresos serían los ordinarios y los extraordinarios.

Los ingresos ordinarios son los recaudados en cada ejercicio fiscal. Los extraordinarios son aquéllos destinados a sufragar (satisfacer) gastos no previstos, o llenar lagunas cuando hay déficit (cuando no hay suficientes fondos en el erario público para aplicar partidas necesarias).

Hay ingresos derivados y los hay originarios.

Los primeros proceden patrimonio de particulares y son: impuestos, tasas y contribuciones especiales

Los segundos son los que pertenecen al fisco.

1.2.1 Fundamento.

La actividad financiera del Estado Mexicano esta prevista en el Código Fiscal de la Federación, mismo que da fundamento legal a dicha actividad.

El ordenamiento mencionado clasifica los ingresos del Estado como: impuestos, aportaciones de seguridad social; contribuciones de mejoras y derechos.

El mencionado código llama "impuestos" a las contribuciones que la ley establece y que deben pagar las personas físicas y morales. Estas contribuciones no son las aportaciones de seguridad social ni las contribuciones de mejoras ni los derechos.

Son aportaciones de seguridad social las provistas por la ley y se pagan a cambio de servicios que el gobierno da a los particulares (Cuotas del IMSS, ISSFAM).

Son contribuciones de mejoras las previstas en el Código Fiscal que deben pagar las personas físicas o morales y son destinadas a obras públicas como son las carreteras, las presas y demás semejantes.

Se llaman derechos a las contribuciones en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. (Derecho de uso de aeropuerto, agua potable, y cuota de carreteras).

Otros ingresos del Estado son los productos conocidos como derivados de la explotación de bienes de dominio público y privado por último, los aprovechamientos que se consideran las multas, indemnizaciones, recargos y regalías.

Nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV establece que es una obligación de los mexicanos contribuir para los

gastos públicos; así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

1.2.2 Contribuciones y Tributos.

Contribución es un género: es todo dinero que se entrega al fisco conforme a la ley tributaria.

Hay contribuciones forzadas y voluntarias

Las contribuciones forzadas también se llaman exacciones. Son las que deben pagarse porque están previstas en la ley tributaria.

Son contribuciones voluntarias aquéllas que los particulares hacen al Estado. Un ejemplo de éstas serían las donaciones.

Los tributos constituyen prestaciones forzadas exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio, y para realizar sus fines políticos, económicos y sociales.

Por contribución debemos entender a todo el ingreso fiscal ordinario del Estado, y que además tiene por objetivo principal cubrir las erogaciones o gastos públicos.

Las contribuciones en México deben cubrir las disposiciones que especifiquen las leyes respectivas; verbigracia, las contribuciones no solamente deben ser pagadas por los mexicanos, sino por todos aquellos que se sitúen en los supuestos que la misma ley establece.

Por su parte la Constitución Mexicana en su artículo 31 determina que las contribuciones deben destinarse para los gastos públicos, entendiéndose por éstos, según la jurisprudencia, todos los que realiza el Estado. Los gastos públicos están previstos en el presupuesto de egresos, y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de ingresos, de modo que la prueba de que una contribución no está destinada a cubrir

gastos, necesariamente debe encontrarse o en la ley que los establece o en el presupuesto de egresos.

Las contribuciones pueden ser a nivel federal, local y municipal, pero regularmente las entidades federativas con frecuencia se han financiado parcialmente a través de la imposición indirecta, la cual recae sobre quienes consumen bienes y servicios, sin atender al lugar de residencia del consumidor.

Creemos necesario estipular que también existen las llamadas contribuciones especiales, las cuales son las que se perfeccionan al efectuarse el pago de una prestación que los particulares realizan obligatoriamente al Estado, para contribuir a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica.

Margáin Manautou asevera "que esta contribución solamente es pagada por el contribuyente que obtiene un beneficio directo e inmediato. Esto implica que es posible la distribución del costo de la obra porque se conoce quiénes son los que más se benefician de ella."⁴

Por su parte, Seligman define a la contribución especial y que se conocía también como contribución por mejoras, de la siguiente manera: "La contribución por mejoras es una contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común."⁵

Por último, podemos decir que la contribución entendida como un ingreso fiscal ordinario tiene repercusiones en el sistema económico. La determinación de la cuantía

⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Porrúa, México, 1992. pp. 728.

⁵ Idem.

y de la característica de los ingresos fiscales forman parte de la política financiera, la cual debe estar contenida en el proceso de planeación del desarrollo. En dicho proceso debe tomarse en cuenta los efectos que sobre los diversos aspectos de la actividad económica tienen los ingresos fiscales.

1.2.2.1 Principios y Características.

El Derecho fiscal toma como autores principales que han aportado elementos para definir los principios de la aplicación de los impuestos, principalmente a Adam Smith y Adolfo Wagner.

El primer autor en su obra "La Riqueza de las Naciones" establece como principales principios: a) Justicia; b) Certidumbre; c) Comodidad; y d) Economía.

a) Principio de Justicia.- Consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.

Se entiende que tiene capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, es decir, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

b) Principio de Certidumbre.- Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifas, época de pago, infracciones y sanciones.

c) Principio de Comodidad.- Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente.

Es decir, deben escogerse aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

d) Principio de Economía.- Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente ingresa a las arcas de la nación tiene que ser la menor posible.

Por su parte, el Lic. Raúl Rodríguez Lobato cita al autor Adolfo Wagner en su "Tratado de las Ciencias de las Finanzas", ordena los principios de imposición en cuatro grupos, a saber:

En el primer grupo, principios de política financiera; estos abarcan los principios de suficiencia de imposición y de elasticidad; en el primero los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado período, en la medida en que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles; el segundo, significa que los impuestos deban ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios.

En el segundo grupo, principios de economía pública. Incluye aquí la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

En el tercer grupo, principios de equidad. Son los principios de generalidad y uniformidad, donde la primera se enfoca a todas las personas que se encuentren participando en sus impuestos en la medida de sus capacidades; en relación a la uniformidad, significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo.

Finalmente, en el cuarto grupo principios de administración fiscal. Encontramos aquí la fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

Por su parte, en relación a las características de la imposición de los impuestos, deberán comprender las siguientes:

- a) Debe estar establecido en una ley.
- b) El pago del impuesto debe ser obligatorio.
- c) Debe ser proporcional y equitativo.
- d) Que se establezca en favor de la administración activa del Estado.
- e) El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos.

JURISPRUDENCIA

IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS. Los requisitos relativos a la proporcionalidad y a la equidad de los impuestos, deben ser clasificados por las respectivas legislaturas, o por la autoridad que los acuerde, quienes deben de estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal.

Los Poderes Federales no tiene capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decretan los Estados.

Tomo I.- Alvarez e Icaza, Ignacio. p. 809; Beurang de Matty, María. p. 809; Duarte de Peón, Concepción, p. 809. Fernández, Ildelfonso, p. 809; Lastiri, Miguel, p.809. Tesis Jurisprudencial No. 400, Apéndice XXXVI, p. 730.

TESIS SOBRESALIENTES.

IMPUESTOS, PRINCIPIOS DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA SE CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, el expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación

racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquél poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar - sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa, sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con el que pretenda justificarse.

Tomo LXXXI, P. 5, 753. Amparo administrativo en revisión, 5,605/43.-
Hernández Reyes, Ramón.- 20 de septiembre de 1994.- Unanimidad de 5 votos.

JURISPRUDENCIA

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que

la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o pactos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías; por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo ante una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezcan contra las leyes o actos de Poder Legislativo.

Sexta Época, Primera Parte: Vol, XLI, p. 198.- A.R. 190/57. Fomento Inmobiliario, S.A.- Mayoría de 15 votos.- Vol. XLI. p. 198.- A.R. 44/58.- H.E. Bouchier Sucesores, S.A. Mayoría de 14 votos.- Vol. XLVI, p. 253.- A.R. 3923/58. La Lismaña, S.A. Compañía de Bienes Inmuebles.- Mayoría de 15 votos.- Vol. XLVII, p. 38.- A.R. 2, 742/57.- Inmuebles Continental S.A.- Mayoría de 14 votos.- Vol. LVI, p. 128.- A.R. 1,909/58.- El Refugio, S.A.- Mayoría de 15 votos.- Tesis Jurisprudencial 543. Apéndice 1955, p. 1,004, 54, Apéndice 1917- 1975. Primera Parte, p. 127.

TESIS SOBRESALIENTES

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. El Tribunal Pleno ratifica la jurisprudencia 543 del apéndice al Semanario Judicial de la Federación publicado en 1955, que sostiene que el Poder Judicial está capacitado para revisar, a

través del juicio de amparo, los decretos o actos del Poder Legislativo. Las condiciones a que se refiere dicha jurisprudencia, de que el impuesto sea exorbitante o ruinoso o de que el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, se refieren al problema de fondo, es decir, a si debe o no concederse el amparo contra la respectiva Ley Tributaria; pero que no constituyen un tema de procedencia o improcedencia del juicio de garantías.

Amparo en revisión 5, 983/57.- Inf. 1960.- FL. p. 138.

CAPITULO II

NATURALEZA JURÍDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

2.1 El Derecho Tributario.

El Estado para poder satisfacer las necesidades públicas y cumplir con todas sus funciones requiere de la obtención de ingresos. El Estado como ente supremo y a través de su potestad tributaria obtiene de los particulares recursos.

Entre los ingresos que percibe el Estado algunos se derivan del acuerdo de voluntades entre el Estado y organismos ya sean públicos o privados como pueden ser los derivados de la explotación de sus propios recursos y que éstas constituyen los ingresos patrimoniales, los recursos crediticios que en virtud de un contrato específico obtiene el Estado a través de préstamos de otros Estados al nuestro, dentro de los recursos o ingresos patrimoniales que el Estado percibe como contraprestaciones por los servicios que presta sin que correspondan a sus funciones de derecho público, así como el uso de aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado encontramos a los productos.

También se consideran como ingresos patrimoniales que se derivan del poder de imperio que tiene el Estado como lo son: multas, regalías, etc.

De acuerdo con nuestra Constitución es una obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos de la Federación, Estados, y Municipios de manera proporcional y equitativa conforme dispongan las leyes.

Ahora bien, dentro del campo de las finanzas públicas se ha concentrado una corriente de tratadistas en el estudio de la regulación de la actividad del Estado tendiente a la obtención de los recursos fundada en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, con lo que se ha estructurado una disciplina denominada Derecho Tributario.

Podemos considerar que Dino Jaracli con su obra clásica el Hecho Imponible en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, y elaboró la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, que no científica, del Derecho Tributario. (Introducción a su obra).

Históricamente hablando se puede citar dos grandes acontecimientos por Jarach y son: "La Magna Charta Libertatum" Inglesa de Juan sin Tierras es, justamente donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, que en aquél tiempo eran los barones. En ese acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al rey absoluto inglés.

"La emancipación americana, iniciada por la rebelión de las colonias inglesas, nació de un fenómeno análogo, o sea, la pretensión de los colonos británicos de Norteamérica de consentir sus propios tributos como lo hacían los ciudadanos de la madre patria."

"En el proceso de formación de la Revolución Francesa, siguiendo la de Norteamérica, también se afirmaron los mismos principios: por un lado, los representantes populares tenían que consentir los tributos; y por el otro, debían aprobar el presupuesto de gastos".

“ Y aquí me permito hacer una breve digresión, por ese principio el carácter de la imposición se transforma en una especie de voluntariedad; y en lugar del término “impuesto”, que recuerda la fuerza o el poder de imperio, en todas las Constituciones Francesas, a partir de la de 1791, y en la nuestra, se habla de contribuciones precisamente por la razón histórica de que ya no existía la imposición como poder de imperio estatal sobre los ciudadanos, sino un poder estatal, - y esto no lo han dicho los constitucionalistas políticos de aquella época, sino que lo decimos nosotros estudiosos dogmáticos - que se ejerce a través de un instrumento que es la ley, o sea, de un acto del Poder Legislativo”.

“Todo esto nosotros lo encontramos consagrado en nuestras Cartas Fundamentales, y constituye la partida del nacimiento del Derecho Tributario. No existiría tal Derecho sin este precepto”.¹

El Derecho Tributario nace en virtud de un proceso histórico - constitucional; el ejercicio del poder fiscal, o sea, del poder de imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos. Puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese su premo principio está la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado moderno de derecho.

Una vez sentadas las bases del Derecho Tributario, se desarrollaron teorías de gran importancia y su estudio adquirió una dimensión de magnitudes considerables al grado de poder afirmar, que en materia jurídica de las finanzas públicas este derecho es el que ha tenido mayor desarrollo.

Para dejar claro un concepto de Derecho Tributario, el maestro Giannini - quien incurre en el error de insertarlo en el Derecho Administrativo - el Derecho Tributario “expone las normas y los principios relativos a la imposición y recaudación de los

tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes y los ciudadanos”².

Giuliani Fouronge nos dice que el Derecho Tributario, al que también llama Derecho Fiscal, “Es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de las tributaciones, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y entre los que se susciten con estos últimos.”³

Para que el Estado pueda actuar conforme a lo que se le ha encargado, debe contar con los recursos económicos necesarios para hacer efectivo el cumplimiento de sus cometidos. Es así, como éste solicita de los miembros que conforman la sociedad a la cual sirve, su cooperación económica para solventar los gastos causados por su actuación.

Para Rossy es “la rama del Derecho Financiero que estudia los principios, institucionales jurídicos y normas que regulan las actividades del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para llevarlos al Estado.”⁴

De la Garza Sergio se refiere a que “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”⁵

² Giuliani, A.E. Instituciones del Derecho Tributario, n.3, 1945.

Por último el maestro Dino Jarach nos dice que: " Es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios".⁶

Así pues con los conceptos expuestos podemos estructurar diversas disciplinas con una pretendida autonomía. Al referirse en algún momento al aspecto tributario.

Sin embargo, es importante hacer notar que en algunos casos se confunde el Derecho Tributario (Doctrina Italiana), con el Derecho impositivo (Doctrina Alemana) y el Derecho Fiscal (Doctrina Francesa).

Emilio Margáin indica que: "En México no pueden utilizarse las denominaciones antes citadas como sinónimos, como sucede en otras partes, en virtud de que las disposiciones fiscales en el país se aplican no solo a los impuestos o a los tributos en general, sino también a otros ingresos del Estado, aquellos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos, es decir, los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios. Por lo tanto, dice el autor mencionado, "tenemos que concluir que debemos hablar de un Derecho Fiscal."⁷

No compartimos el criterio de Margáin ya que la materia fiscal está perfectamente precisada como todo lo relativo a las contribuciones, es decir, a los tributos, y si bien es cierto que las disposiciones fiscales se aplican a otros ingresos del Estado o de organismos descentralizados, ello obedece a razones prácticas de cobro y no a la naturaleza misma de tales ingresos.

Por lo contrario, casi todos los tratadistas coinciden en que las normas que lo integran regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la

⁶ Jarach, Dino, *El Hecho Imponible*, 1943, pp.12

⁷ Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 2^oed. Ed.Harta 1986, pp. 13

obtención de ingresos, pero mientras que unos lo relacionan con todo tipo de ingresos, otros lo circunscriben sólo a una parte de ellos.

“Es pues evidente que el campo de lo fiscal trasciende a lo tributario.”⁶

Para nosotros el Derecho Tributario es un conjunto de normas jurídicas, que parte del derecho público, estudia a las contribuciones, a los contribuyentes y los medios de impugnación ante las autoridades.

⁶ De la Garra Sergio Francisco Derecho Financiero Mexicano 12^oed. Ed. Porrúa, 1983, pp. 18

2.2 Fundamento Legal.

En todo Estado de Derecho el poder tributario se desenvuelve a través de un proceso que culmina con la emisión de la ley. Así pues la obligación tributaria se instaure en ley, y es precisamente la ley la que define el hecho o circunstancias que considere idóneas para producir el nacimiento del débito tributario a cargo de la persona que concrete el presupuesto normativo. Entonces, este presupuesto normativo desempeña una función trascendental para la obligación tributaria, al grado de considerarse elemento imprescindible para la existencia de la misma, es decir, sin presupuesto normativo no hay obligación tributaria.

En el fenómeno tributario sólo la ley puede crear, modificar o suprimir los tributos. Esto significa que el tributo debe estar establecido en una ley, formal y materialmente hablando. Así lo expresa el artículo 31, fracción IV de la Constitución al establecer que "es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

La ley que crea un tributo debe contener todos sus elementos, sujeto, objeto, base y tasa o tarifa.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación 2º párrafo señala que: Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

El nacimiento de la obligación tributaria tiene dos etapas: la primera está constituida por el supuesto general e hipotético de un hecho, la segunda se refiere a la realización fáctica del hecho previsto hipotéticamente por la norma.

La primera etapa se desarrolla a nivel legislativo y se refiere al presupuesto normativo conocido en la doctrina financiera como el hecho imponible. El presupuesto normativo tiene gran importancia, ya que es donde se precisan cada uno de los elementos que darán nacimiento a la obligación: sujeto, objeto, base, tasa, o tarifa.

Su denominación dentro de la doctrina financiera es muy variada y los vocablos que se utilizan suelen ser confusos, incluso se llega a denominar con uno solo o dos momentos, tanto cronológica como substancialmente diferentes, como lo son el hecho imponible (presupuesto normativo) y el hecho generador (presupuesto fáctico).

En esencia el hecho imponible - vocablo presupuesto - por Jarach - es la descripción general y abstracta de un hecho considerado como apto para producir el nacimiento de la obligación tributaria y cuya pertenencia corresponde al mundo ideal; mientras que el hecho generador es la realización actual y concreta del presupuesto normativo que pone en marcha el apartado jurídico y que corresponde al mundo material.

Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.

Cronológicamente se sitúa primero la descripción normativa de un hecho (hecho imponible) y posteriormente se da la concreción ipso facto de ese hecho (hecho generador).

La terminología tributaria debería ser unívoca y estricta, de tal manera que se eviten confusiones por el uso indiscriminado de términos.

Giannini considera que el hecho imponible es "aquel hecho jurídico de cuya realización nace la obligación tributaria"⁹

Ataliba Geraldo afirma que la hipótesis de incidencia tributaria es "la descripción hipotética, contenida en la ley del hecho apto para dar nacimiento a la obligación."¹⁰

El profesor Delgadillo apunta que "el hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizado por un sujeto, se generará precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar; por ello vemos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley, formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa."¹¹

De la transcripción sucinta es posible rescatar elementos comunes. El hecho imponible cumple con el principio de la legalidad tributaria. Toda vez que la obligación sólo puede ser establecida por una ley formal y materialmente considerada. El hecho imponible es un hecho jurídico, esto quiere decir que se trata de una situación o hecho al que se vinculan ciertos efectos queridos por la ley.

Precisamente el efecto jurídico principal es dar nacimiento a la obligación tributaria.

El legislador tributario goza de una amplia libertad para formar el elenco de presupuestos normativos de la obligación tributaria, de manera que puede traspolar de la realidad social a la realidad jurídica los hechos que a su juicio reúnan las condiciones propicias para originar el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva, sin más limitaciones jurídico- materiales que las que establece la Constitución.

⁹ Citado por Vicente Arche, Domingo F. Consideraciones Sobre el Hecho Imponible, Tomo III Vol. II pps. 495 y 496.

¹⁰ Ataliba, Geraldo. Hipótesis de Incidencia Tributaria, Sao Paulo, 2ª ed. 1975 n. 1828

¹¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Principio de Derecho Tributario, Ed. Limusa 3ª ed. 1992, pp.101

Las garantías individuales de los gobernados deben ser observadas con severo rigor al elaborar el catálogo de hechos imponibles; es el legislador quien de manera exclusiva configura normativamente cada uno de los supuestos jurídicos o de hecho que darán nacimiento al débito tributario.

Sáinz de Buganda afirma que " El proceso de elaboración del hecho imponible se sujeta a exigencias jurídicas y metajurídicas. Las primeras, que son las de nuestro interés, obedecen a la noción de justicia aplicada a la distribución del débito tributario; las segundas, las metajurídicas, tal y como su nombre lo indica, no atienden a la noción de justicia tributaria, sino que su naturaleza es diversa y, por ende, su estudio escapa a la disciplina jurídica."¹²

La selección de los hechos imponibles no es arbitraria como se puede pensar, pues en todo caso siempre ha de obedecer a ciertos elementos diferenciales v.gr. la capacidad contributiva, que es la causa o fundamento del tributo.

El presupuesto normativo de la obligación tributaria puede consistir en negocios jurídicos, en hechos materiales, o simplemente en hechos económicos, pero a la luz del derecho, invariablemente serán hechos o presupuestos de hechos de la obligación tributaria.

El contenido material del hecho imponible puede consistir en un simple hecho material, un fenómeno económico, un acto o negocio jurídico, la cualidad o estado de una persona, una determinada actividad, etc.; sea cual fuere el aspecto material del hecho imponible, lo cierto es que el legislador previamente lo calificó y valoró de propicio para la producción de ciertos efectos jurídicos, en este caso, para dar nacimiento a la obligación tributaria.

¹² Sáinz de Buganda, Fernando. Hacienda y Derecho Tomo II España, 1967

El legislador crea los hechos impositivos a través de un proceso que podemos llamar de depuración.

Primeramente el legislador tributario parte de los hechos que se presentan en el mundo que lo rodea, para después, mediante una tarea selectiva o de discriminación, determinar cuáles de ellos son aptos para la atribución de consecuencias jurídicas, y las estructura jurídicamente, es decir, los depura dejando de lado aspectos metajurídicos y rescata aquellas de gran utilidad para el nacimiento de la obligación tributaria. Así define cada uno de los elementos constitutivos de la obligación tributaria en abstracto (presupuesto normativo o hecho imponible). Es por ello que el hecho imponible ha de concebirse como una creación jurídica.

En efecto, es imposible desconocer la naturaleza jurídica del hecho imponible. Los hechos de la vida social y jurídica no producen por sí solos el nacimiento de la obligación tributaria, es el derecho el que vincula la producción de este efecto con aquéllos. En este sentido el legislador tributario realiza un proceso de juridificación selectiva en donde sólo valora aquellos hechos sociales o jurídicos que considera aptos para dar lugar a la obligación tributaria.

Al respecto Araujo Falcao afirma que: "el hecho generador es un hecho jurídico - un hecho económico con trascendencia jurídica - y nunca un acto negocial o negocio jurídico."¹³

"Los supuestos de hecho que generan la obligación de pago del tributo no tienen, antes de ser asumidos por la norma, una significación propia, les haga, en sí mismos considerados, idóneos para provocar o no consecuencias tributarias, o para producir las de una u otra clase. Esas consecuencias se producen porque la norma ha aislado,

¹³ Araujo Falcao, Almirar, El Hecho Generador de la Obligación Tributaria Ed. De Palma, 1964, pp. 67

* El autor utiliza la expresión hecho generador para referirse al hecho imponible.

entre los hechos de la vida social, aquellos que acepta adecuados para el nacimiento de una obligación de contribuir, pero no los ha convertido en presupuestos de esa obligación tal y como se ofrece en el mundo real, sino definidos y valorados como sujeción a los principios que animan la norma".¹¹

Al abordar el tema de la naturaleza del hecho imponible saltan a la vista algunas confusiones que se suscitan tanto a nivel doctrinal como a nivel legislativo, cuando se afirma la existencia de hechos imponibles de naturaleza jurídica y hechos imponibles de naturaleza económica.*

Erróneamente se ha llegado a creer en la existencia de presupuestos de naturaleza jurídica y presupuestos de naturaleza económica, distinción extremadamente dudosa, pues, si bien en ocasiones el elemento material del hecho imponible consiste en un supuesto económico, y en otras consiste en un negocio jurídico, esto nos da pauta para decir que los primeros tienen una naturaleza económica, y los segundos jurídica, ya que en ambos casos por obra del legislador el hecho o situación jurídica ha sido asumida a la categoría de hecho imponible y como tal se presenta como una creación inconfundiblemente jurídica.

Griziotti afirma que "La consideración del hecho económico es fundamental en el estudio del Derecho financiero, porque el impuesto ha de referirse a un elemento fáctico de evidente naturaleza económica (renta, patrimonio, transferencia de riqueza) que es expresión de capacidad contributiva y no una abstracción jurídica."¹²

¹¹ Sáinz de Buganda, Fdo. Hacienda y Derecho Tomo II pp. 287. España, 1967.

* Becker, Griziotti, Jarach, Vanoni, etc. Proclaman la naturaleza económica del hecho imponible.

¹² Griziotti, Dennecotto II Principio del la Realtá Económica Rivista Giuridica Finanziaria, 1952. Número 1. pp.3

La naturaleza jurídica del hecho imponible es ajena a la consistencia económica que éste pueda tener. Efectivamente, si el presupuesto de hecho consiste en una situación económica y ésta es definida y valorada por la ley para convertirla en un hecho imponible, es evidente que a partir de una realidad económica el legislador crea una realidad jurídica, es decir, el fenómeno económico se transforma en un hecho imponible, y por tanto, su naturaleza jurídica es incuestionable. A pesar de que el hecho imponible consista en un negocio jurídico, la función del legislador tributario también es trascendental, el mérito radica en la significación tributaria - elevar a la categoría de hecho imponible- que se confiere a esa situación jurídica.

En suma, el hecho imponible siempre tendrá una naturaleza jurídica, naturaleza que, por otra parte, se complementa con el sustrato económico del tributo - capacidad contributiva - el cual presupone que el contribuyente puede soportar su pago.

El hecho imponible es "un hecho jurídico de acentuada y primordial consistencia económica."¹⁶

¹⁶ Araujo Falcao, Almirar. Op Cii PP 68

2.3 Principio de Legalidad en Materia Tributaria.

En todo Estado de Derecho deben conocerse los límites de actuación estatal y los límites de actuación de los particulares, es decir, hay que acotar claramente la esfera de actuación pública de la privada, de manera tal que el ordenamiento jurídico de una "x" sociedad prevea expresamente las relaciones que debido a ese actuar se generan lo que dará confianza, certeza y seguridad a los miembros de esa sociedad.

El Estado, al imponer las exacciones a los particulares, invade la esfera patrimonial de éstos, lo que implica un acto de molestia para con sus gobernados por lo cual el Estado requiere de un soporte legal que dé plena validez a su imposición. Es evidente entonces, que estamos frente a una actividad estatal regulada que exige para la imposición de tributos la existencia de una ley (principio de legalidad).

Históricamente el origen del principio de legalidad se remite a la Carta Magna de 1285, momento en el cual, el Rey Juan sin Tierra otorga el compromiso de establecer los impuestos al Parlamento, órgano del cual los Barones ingleses eran miembros. En los siglos XV y XVI el principio de legalidad sufre un notable retroceso debido a la implantación del absolutismo. Afortunadamente, éste se reincorpora con la petición de Derechos "Bill of Right" hecha por el Parlamento inglés al rey Carlos I en 1628, y en la cual se consagran los siguientes postulados:

- 1) Nadie puede ser arrestado sino conforme a la ley, y
- 2) Es ilegítimo todo impuesto no aprobado por el órgano legislativo.

El principio de legalidad tributaria contemplado en 1628 es reafirmado en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, y posteriormente es recogido por los Estados Unidos de Norteamérica e insertado en su Constitución en el año de 1796. Ambos documentos constituyen el principal impulso libertador de los

países latinoamericanos, quienes después de obtener su independencia lo incorporan a sus ordenamientos constitucionales'

El principio de Legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la (s) prestación (es), por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.

Como dice León Duguit "que el Principio de Legalidad consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada."

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial ha dicho que el Principio de Legalidad consiste en que las autoridades sólo puedan hacer lo que las ley les permite.

Este principio fundamental se encuentra inmerso en Nuestra Carta Fundamental, en la fracción IV del artículo 31:

Artículo 31.- "Son obligaciones de los mexicanos: fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El contenido del Principio de Legalidad en materia tributaria es aún más extenso, y a mayor abundamiento se encuentran en los artículos 14 y 16 constitucionales, relativos a la garantía de audiencia y al principio de legalidad respectivamente. Además así lo manifiesta la Suprema Corte de Justicia al decir que: "El Principio de Legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la

* Véase Montero Traibcl: J.P. Derecho Tributario Material, Tomo I Vol. 1. Fundación de Cultura Universitaria. Montevideo, Uruguay. pp. 50 y sig.

expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca.

Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquél poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargada de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino, fundamentalmente que los caracteres esenciales que el impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignadas de manera expresa en la ley, de tal modo que no queda el margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta para contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del Principio General de Legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y en los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con el que pretenda justificarse.¹⁷

“En materia de impuestos la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos, sin dar a éstas más alcance que el que naturalmente tienen,

¹⁷ SJF. Séptima Época Primera Parte. Blanca Mayerberg de González. A.R. 5332/75. Vol. 91-96, pp. 91 Mº de los Angeles Prendes de Vera. A.R. 331/76. Ignacio Rodríguez Treviño. A.R. 5464/75

y el cobro que se haga sin apearse a estas reglas importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.”¹⁸

El principio de legalidad en materia tributaria constituye el pilar central de nuestra disciplina y se traduce en la expresión “Nullum tributum, sine lege.” Al establecer un parangón entre la disciplina tributaria y el Derecho penal se encuentra que la locución Nullum tributum sine lege corresponde al aforismo utilizado en el ámbito penal de “Nullum poena sine lege.”

La analogía es totalmente correcta y coincidente, pues ambos aforismos señalan en la misma dirección, que en la ley radican los factores germinales tanto del tributo como de la pena.

Corresponde ahora precisar que el principio de legalidad tributaria no se agota al decir que el tributo se instaura en virtud de una ley, ya que su contenido es aún más rico y vasto. Así la ley debe enunciar con exactitud los elementos esenciales de la obligación tributaria, elementos que deben ser observados con rigor. Todo esto en virtud de que la actividad estatal en todo Estado de derecho no es arbitrario, sino, por el contrario, el Estado en su proceder debe sujetarse a un ordenamiento específico que es el que le señala los cauces a seguir.

Cuando se afirma que categóricamente que el tributo se establece por ley, está se habrá de concebir en su aspecto formal y material, es decir, por una parte ha de tratarse de un acto emanado del Poder Legislativo, y por la otra, que mediante ese acto se crean situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales. Sin embargo la función legislativa no concluye aquí, ya que el acto de creación del tributo define expresamente cada uno de los elementos que conforman la obligación tributaria. De esta manera la hipótesis normativa señala que en su texto los sujetos a los que engloba, el objeto a que atiende, la base sobre la que se finca la exacción y, por último, la tarifa aplicable según el caso de que se trate.

Dentro del fenómeno de la tributación existe la figura de la exención, que también se vincula al principio de legalidad, su vinculación resulta lógica y racional,

¹⁸ SJF, Quinta Época: Tomo XX, pág. 930 Obregón Guillermo.

pues si bien es cierto que para la creación de la obligación de tributar es menester la existencia previa de una ley que así lo manifieste, a contrario sensu se tiene que para la viabilidad del efecto desgravatorio, o lo que es lo mismo, la liberación del vínculo obligacional de tributar, se requiere en la misma medida que una ley así también lo manifieste.

Hasta aquí se ha tratado de explicar brevemente el sentido que encierra el principio de legalidad a que se sujeta todo régimen tributario apegado a derecho. La política tributaria a seguir, sin embargo, varía de Estado a Estado, ya que ésta está considerada por el contexto histórico, político y social en que se encuentra inmerso cada uno de ellos. En efecto, en una sociedad tan heterogénea como la nuestra y con la complejidad de relaciones económicas, políticas y sociales que se presentan a diario, y en donde además las transacciones comerciales tanto a nivel nacional como en el ámbito internacional están a la orden del día, es menester que el Estado tome cartas del asunto y dirija su política tributaria de acuerdo con los lineamientos sociales, económicos y aún, porqué no, políticos que se le presenten en un momento determinado en el devenir histórico.

El Estado debe de dar satisfacción dentro de la medida de sus posibilidades a las exigencias que su comunidad le reclama. Y es así como el Estado detentador de la potestad para imponer las exacciones necesarias para cubrir el gasto público, elabora la política tributaria que satisfaga sus objetivos. De aquí que el Estado, a través de un proceso legislativo, cree las leyes que mejor se adecuen a sus exigencias, gravando o exonerando lo que a su juicio corresponda.

2.4 La Obligación Tributaria como Obligación Ex - lege.

El Estado con base en su potestad tributaria, impone a los particulares las exacciones para cubrir los gastos públicos.

Lo que implica que la obligación impuesta por ley a cargo de los gobernados, de entregar cantidades de dinero al fisco, constituyen el principal foco de atención dentro del derecho tributario y de aquí también que ésta reciba el calificativo de obligación tributaria sustantiva. En efecto, estamos en presencia del tema central sustancial de todo régimen tributario, que es la obligación de contribuir al soporte de las cargas públicas. Sin embargo, no debe olvidarse que la obligación tributaria puede constituir en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

Efectivamente, la obligación tributaria tiene diverso contenido y que no se restringe a una prestación pecuniaria o de dar, pues en todo caso la conducta debida al fisco puede estribar en hacer, no hacer e inclusive en un tolerar. Cabe hacer mención que en el marco de nuestra disciplina la obligación tributaria de dar adquiere una relevancia preeminente sobre las otras.

Es así como la mayor parte de la doctrina llama obligación tributaria sustantiva a la prestación consistente en un dar, y las conductas de hacer, no hacer o tolerar reciban, como consecuencia, la denominación de obligaciones formales.

La preocupación incesante de juristas, tratando de explicar la naturaleza de la obligación tributaria sustantiva, reafirma que hoy por hoy ésta constituye la columna vertebral de todo sistema jurídico tributario. Su notoria trascendencia y relevancia nos conduce a indagar la fuente de la cual emana.

El vocablo fuente proviene del latín fons- fontis que significa "manantial de agua que brota de la tierra".¹⁹

¹⁹ Diccionario Enciclopédico básico. Plaza & Janes, S.A. Editores S^{ed}. Barcelona, España.

Por lo tanto, el hablar de fuente es referirse al origen de algo. Sin embargo, el trasladar el término fuente al ámbito jurídico se requiere de una acepción más amplia. Así Claude Du Pasquier en forma metafórica hace una brillante exposición de ello, al decir que: "remontarse a las fuentes de un río es llegar al lugar en que sus aguas brotan de la tierra. De manera semejante; inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho."²⁰

Al tratar de situar la fuente de la obligación tributaria sustantiva se encuentra que ésta y la obligación común no difieren en esencia. De aquí que para la explicación del origen de la obligación tributaria se busque el apoyo de doctrinas formuladas en el terreno privatista. Existe un sinnúmero de escritos y monografías sobre la teoría general de las obligaciones, no siendo objeto de estudio del presente trabajo examinar en su totalidad la obligación tributaria subsumiéndola en el criterio ins- privatista, basta señalar sólo aspectos de gran utilidad para la ubicación exacta de la fuente de la obligación tributaria sustantiva.

Por la similitud que guardan la obligación común y la obligación tributaria, se habrá de recurrir al estudio de la tesis dualista, que constituye una de las teorías de mayor significación en el plano privatista.

El profesor Español Sáinz de Bujanda elabora una recopilación de las diferentes posturas que se formulan a propósito de la obligación tributaria, y al respecto enuncia que: " la génesis de la obligación tributaria hay que encuadrarla lógicamente en la teoría general de las fuentes de las obligaciones."²¹

La tesis dualista considera que las fuentes de las obligaciones son dos, a saber: por un lado, la voluntad de la ley, dirigida a producir el vínculo obligacional aún en contra de la voluntad del obligado (obligaciones legales); y posición deudora, y sancionada por la ley (obligaciones negócias o convencionales). Analizando lo

²⁰ Introduction a la Théorie générale et a la Philosophie du droit, Editions Delachaux & Niestlé, S.A Neuchâtel 1937, pp. 34

²¹ Sáinz de Bujanda, Fernando, La Obligación Tributaria y el Hecho Imponible, Universidad de Buenos Aires, Argentina, 1968.

anterior, tenemos que en ambos casos es la ley en última instancia la fuente creadora de obligaciones. Sin embargo, en las obligaciones denominadas legales la ley se manifiesta con toda su fuerza y voluntad para producir el vínculo, es decir, la ley resulta ser la fuente directa o inmediata de la obligación. En cambio, en las obligaciones llamadas convencionales, la función de la ley se traduce en vigilar y, en dado caso, limitar la voluntad del sujeto, pero es este quien manifiesta su voluntad para obligarse, y en dicho caso la ley aparece como fuente indirecta o mediata de la obligación, en virtud de que ésta nace a partir de un acto volutivo del sujeto a obligarse y la ley se restringe a dar fuerza obligatoria a ese acto.

De manera breve se ha expresado el sentir de la tesis dualista de las fuentes de las obligaciones, para ahora llegar a la exposición de ideas que se generan en la explicación de la fuente de la obligación tributaria sustantiva.

Por lo que respecta a las obligaciones convencionales, es decir, aquellas que nacen por la manifestación volitiva del sujeto para obligarse, y sancionadas por la fuerza de la ley, habremos de decir que no son admisibles dentro del fenómeno tributario; en virtud de que, en todo estado de derecho debe observarse el principio de legalidad tributaria, que es característico de todo régimen tributario que excluye definitivamente la existencia de obligaciones negociales.

El principio de legalidad tributaria faculta a la ley para definir y valorar cada uno de los elementos constitucionales y estructurales de la obligación. Consiguientemente, no se concibe que el nacimiento de la obligación tributaria se deje al arbitrio de la administración con los particulares.

La administración funge únicamente como gestor y en ningún momento la ley la faculta a negociar el débito tributario. Es la ley la que precisa el contenido y la medida de la prestación pecuniaria debida al fisco.

La obligación tributaria nace exclusivamente por virtud de la voluntad de la ley. Y si se aceptara la existencia de obligaciones tributarias de carácter convencional, se aceptaría violación del principio de legalidad y, por ende, se le restaría eficacia.

En suma, las obligaciones convencionales o negócias no tienen cabida en ningún régimen tributario sustentado por el principio de legalidad. Si la obligación tributaria sustantiva no se concibe como una obligación de carácter negocial, por exclusión se trata de una obligación legal, es decir, el vínculo obligacional surge por fuerza y voluntad de la ley y aún en contraposición con la voluntad del sujeto obligado. De aquí que el menor de edad y demás incapaces resulten obligados al pago de tributos.

Al abordar las obligaciones legales, pero ya en el terreno tributario, aparece una subdivisión de ésta propuesta por el tributarista italiano Antonio Berliri, quien afirma que a partir de las obligaciones legales se distinguen dos categorías que son: A) Obligaciones estrictamente legales; B) Obligaciones ex- lege.

A) Obligaciones Estrictamente Legales son aquellas que nacen por virtud de la ley sin vincular su nacimiento a ningún hecho previsto por la norma, es decir, la ley por sí misma las engendra. Esto mismo expresado en palabras del propio Berliri " La obligación nace solamente por efecto de la ley, esto es, sin vincular su origen a la realización de ningún hecho determinado".²²

Es Berliri quien sostiene la tesis de la existencia de obligaciones tributarias meramente legales. En su exposición dice que en ocasiones la ley no vincula el nacimiento de la obligación tributaria a ningún hecho, ya que, en sí misma, se encuentran todos los elementos que constituyen la obligación. Por lo tanto, la obligación en estos casos nace por imposición de la ley. De lo cual resulta que la norma es autosuficiente para dar nacimiento a la obligación del pago de tributos.

El profesor Berliri fundamenta su postura en disposiciones de la legislación italiana. Así su tesis se apoya en el artículo 3º del Ministerio de Hacienda de junio de 1955, relativo al reparto del canon impositivo anual proveniente de la fabricación de aumento y sus derivados; también encuentra soporte en algunas normas que versan sobre los impuestos de capacitación. De esto resulta que su material de base es escaso e insuficiente para sustentar con fuerza y rigor científico toda una tesis.

²² Corso Istituzionale di Diritto Tributario, Tomo I. Milano Giuffrè, 1965. pps. 133 y 134.

De aquí que la viabilidad de este tipo de obligaciones haya sido descartada por un sector considerable de la doctrina. En efecto, la idea de Berliri ha sido objeto de fuertes críticas e incluso se le ha calificado de insegura y dudosa.

B) Obligaciones Ex - Lege son aquellas que nacen a partir de una ley, pero vinculada o asociada a la realización de un hecho determinado por la norma y que al actualizarse ipso facto pone en marcha el aparato jurídico.

En este tipo de obligaciones, si bien el sujeto realiza un hecho que efectivamente da nacimiento a la obligación tributaria, su voluntad en realidad no estaba dirigida a producir el vínculo obligacional, sino que es la ley que premeditadamente lo vincula imponiendo su voluntad.

Sin lugar a duda, la fuente de la obligación tributaria se localiza en el marco de la obligación ex-lege, ya que, la obligación tributaria tiene invariablemente como fuente directa la realización del hecho que la ley prevé y reconoce como apto para el nacimiento de la obligación del pago del tributo.

Además así lo confirman los criterios de autores como:

Giannini al decir que: "La deuda impositiva tiene su fundamento jurídico, es decir, su fuente en la ley, o más precisamente, en la situación de hecho que, según el ordenamiento tributario es idóneo para hacerla surgir."²³

Pugliese reconoce a la ley como única fuente de la obligación tributaria y enfatiza que ésta es "una obligación ex- lege de naturaleza pública."²⁴

Vanoni menciona que "La obligación de satisfacer el tributo nace al producirse el hecho descrito en las leyes particulares de los diversos impuestos como idóneos para determinar el vínculo tributario."²⁵

Fosadas Belgrano apunta que "La obligación de impuesto es una obligación ex-lege, por cuanto se origina por voluntad de la ley, al producirse un hecho o situación al cual la ley vincula el nacimiento de esa obligación.

²³ Giannini Achille Donato, Instituzioni di Diritto Tributario, 7ª ed. Giuffrè, Milqno, 1945 pp. 58.

²⁴ Pugliese, Mario Instituciones de Derecho Financiero, 2ª ed. Ed Porrúa, S.A. México, 1976. pp. 231

²⁵ Vanoni Ezio Opere Giuridiche Vol. II Giuffrè, 1962 pp. 293

Cada obligación de impuesto nace por voluntad de la ley, la ley es la fuente de esas obligaciones y determina todos sus elementos.²⁶

Además este criterio también lo comparten autores como: Blumenstein, Tesoro, Jarach, Fonrouge, Cocivere, etc.

Debemos mencionar que se trata de una obligación ex- lege cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuyo objeto es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social.

Es una obligación ex- lege, ya que: " La obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales."²⁷

La postura doctrinal es unánime al considerar a la ley como única fuente creadora de la obligación tributaria, sin olvidar, claro está, la vinculación que tiene su nacimiento con la realización del hecho previsto hipotéticamente por la norma.

En suma, la obligación tributaria es una obligación ex- lege que surge en virtud de la ley e independientemente de la manifestación volitiva del sujeto obligado, y asociada a la realización del hecho detallado en forma abstracta por la norma (hecho imponible).

En este sentido fue reconocido por nuestra legislación fiscal, ya que en el artículo 17 del Código Fiscal anterior al vigente se establecía que: " La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Dicha obligación se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, pero lo serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad."

²⁶ Posadas Belgrano Derecho Tributario Ed Medina Uruguay, Montevideo, 1959, pp. 144

²⁷ Araujo Falcao, Almicar. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria traducción Española. ed. De Palma, Bs. As. 1964.

CAPITULO III

FORMAS DE ADQUIRIR DERECHOS Y OBLIGACIONES ANTE EL ESTADO

3.1 De la Capacidad.

La capacidad jurídica es el atributo más importante de la persona. Este atributo o cualidad jurídica implica la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones.

La capacidad como cualquier otra institución jurídica tiene una validez que no se circunscribe a una rama del mundo normativo, sino que su aplicación se extiende hacia todos los confines del derecho. En el marco del derecho tributario la capacidad produce un debate doctrinal de extensa magnitud, debido a la existencia de ordenamientos que conceden la aptitud para asumir la posición jurídica de sujeto pasivo de la obligación tributaria a entes desprovistas de personalidad jurídica conforme al derecho común. Efectivamente, ciertas legislaciones verbigracia, la española - artículo 33 de la Ley General Tributaria - abrazan la posibilidad de que el elemento subjetivo pasivo de la obligación tributaria sea un ente que no es ni persona física ni jurídica conforme a lo que establece el derecho civil. Algunos autores apoyan la existencia de estos entes en la teoría de la subjetividad, otras se inclinan en afirmar que la capacidad jurídica del derecho civil es distinta de la capacidad del derecho tributario y, por último, otro sector de la doctrina niega la existencia de los mismos. De cualquier manera, el objetivo del presente trabajo no es determinar la personificación o no que adquieren las entidades no dotadas de personalidad jurídica en el terreno tributario, sino que nuestra labor se finca en desentrañar la significación de la capacidad en el fenómeno tributario.

Sin embargo, antes de abordar la connotación de capacidad en la disciplina tributaria es menester hacer un breve estudio del concepto de capacidad a partir del derecho civil.

La doctrina privatista se muestra unánime al considerar a la capacidad como el atributo esencial de la persona. Vistas las cosas así, surge la necesidad de analizar el concepto de persona para posteriormente comprender y definir el de capacidad.

La palabra persona proviene de la locución latina: Per y Sonare, que etimológicamente significa sonar con fuerza o resonar. Este vocablo fue utilizado por los antiguos griegos y romanos para designar la máscara o careta que usaban los actores en sus caracterizaciones a fin de darle mayor alcance a su voz. Con el transcurso del tiempo el término de persona se asignó al actor, y superando esta etapa primitiva o inicial, el vocablo salió de la esfera de la representación teatral para adquirir relevancia en el lenguaje técnico jurídico, es decir del mundo escénico teatral trascendió a la vida social. Así, cada persona protagoniza un determinado papel en la vida gregoria.¹

El estudio del concepto persona reviste diversos caracteres, a saber: el común o vulgar, el filosófico y el jurídico. Sin embargo, en este caso sólo centraremos nuestra atención a la significación jurídica.

La perspectiva jurídica concibe a la persona como un ente susceptible de derechos y obligaciones. "El concepto jurídico persona en cuanto sujeto de la relación, es una noción de la técnica jurídica; pero su constitución obedece a una necesidad lógico formal y a la vez una exigencia impetiosa de la vida del hombre que vive en relación con sus semejantes. En la medida en que esas relaciones humanas interesan al derecho, la persona humana se convierte en persona en el mundo jurídico, como un sujeto de derechos y obligaciones. El derecho ha constituido un instrumento conceptual que se expresa con la palabra "persona" (sujeto de derechos y obligaciones) instrumento creado en función del ser humano para realizar en el ámbito de lo jurídico aquella porción de fines de su existencia que el derecho se ha encargado de proteger, a través del ordenamiento jurídico."²

¹ Diccionario Jurídico Mexicano Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1984, pp.97,

² Galindo Garfias, Ignacio Derecho Civil Ed. Porrúa S.A. México, 1985, 7ª. edición pps. 303 y 304.

La doctrina moderna distingue dos tipos de personas: unas llamadas individuales, naturales, reales o físicas, que están constituidas por el ser humano considerado individualmente; y las otras reciben el nombre de colectivas, ficticias, incorpóreas, morales o jurídicas (stricto sensu), las cuales se conforman por la unión de personas físicas encaminadas a la realización de fines colectivos.

Las personas están dotadas de atributos que les permiten, además de su plena identificación, la consecución de sus fines. Las personas físicas y las jurídicas tienen los mismos atributos, a excepción del estado civil que les es propio a las primeras.

Las personas físicas o naturales tienen los siguientes atributos: Capacidad, Nombre, Domicilio, Nacionalidad, Patrimonio y lo que les es exclusivo: el Estado Civil. Por su parte, los atributos o cualidades de las personas morales son: Capacidad, Denominación o Razón Social (corresponde al nombre de las personas físicas), Domicilio, Nacionalidad y Patrimonio.

No se puede soslayar la importancia y trascendencia que en la vida jurídica tiene cada uno de estos atributos personales, sin embargo, en esta ocasión únicamente se hará referencia a la capacidad, concebida como el atributo imprescindible de toda persona.

El término capacidad deriva del vocablo latino "Capacitas Atem, que significa aptitud o suficiencia para realizar alguna actividad."¹ En la técnica jurídica la capacidad implica precisamente la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones, además de que se considera como una cualidad indispensable de la persona.

Así Messineo afirma que: "el principal atributo de la personalidad del sujeto y de su existencia para el derecho, está constituido por su capacidad jurídica, o capacidad de derechos, que es la aptitud (o idoneidad) para ser sujeto de derechos subjetivos en general; de manera que no se conciben seres humanos que no estén dotados de la capacidad jurídica. La capacidad jurídica es atributo inseparable de la persona humana; se le adquiere por el hecho mismo de la existencia, esto es, por nacimiento; y acompaña al sujeto hasta la muerte. Lo mismo con respecto a la personalidad jurídica,

¹ Diccionario Enciclopédico Básico, Plaza & Janes S.A Barcelona, 1983.

así también en cuanto a la capacidad jurídica, se manifiesta la coincidencia por la cual el ser humano tiene, como tal, la capacidad jurídica. También el niño y el loco gozan de la capacidad jurídica; la capacidad jurídica es la regla.⁷⁴

La capacidad jurídica se desdobra en dos aspectos:

Por una parte la capacidad de goce y, por la otra, la capacidad de ejercicio. La capacidad de goce, como su nombre lo indica, implica el disfrute de todas aquellos derechos y de las obligaciones de que es titular una persona; mientras que la capacidad de ejercicio también, como su denominación lo sugiere y lo aconseja, implica, el ejercicio de esos derechos y el cumplimiento de esas obligaciones por uno mismo. De lo anterior resulta que la capacidad jurídica constituye el género y la capacidad de goce y de ejercicio propiamente son especies de aquélla.

La dicotomía entre la capacidad de goce y de ejercicio es conocida por la doctrina germánica simplemente como: Capacidad jurídica y Capacidad de Obrar, respectivamente. De cualquier manera la capacidad jurídica se refiere a la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones, y la capacidad de obrar es la posibilidad que tiene el sujeto para ejercer por él mismo sus derechos así como cumplir con sus obligaciones.

⁷⁴ Messineo, Francesco, Manual de Derecho Civil y Comercial Tomo II Tr. Santiago Scitiles Melendo. Buenos Aires, 1954.

3.1.1 De Goce.

La capacidad jurídica en stricto- sensu o capacidad de goce, que también recibe el calificativo de capacidad de disfrute, es el atributo inherente a toda persona, el cual entraña la disposición de aquella para ser titular de derechos y obligaciones. La capacidad de goce es independiente de la capacidad de ejercicio, ya que ésta puede existir aun cuando quien la tenga no participe de manera directa en el tráfico jurídico, lo que quiere decir que el titular de un derecho puede ser capaz o incapaz de ejercerlo por sí mismo.

El profesor Rojas Villegas define a la capacidad de goce como: "la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones. Todo sujeto debe tenerla. Si se suprime, desaparece la personalidad por cuanto que impide al ente la posibilidad jurídica de actuar."⁵

En el mismo sentido el profesor Gutiérrez y González dice que la capacidad de goce es: "la aptitud jurídica para ser sujeto de derechos y deberes."⁶

Sea cual fuere la definición que se adopte, lo cierto es que la doctrina es unánime al definir a la capacidad de goce como la aptitud de la persona para la titularidad de derechos y obligaciones, la cual a su vez encierra la posibilidad de que el sujeto ejerza sus derechos y cumpla con sus obligaciones por sí o a través de representante.

"Mediante la capacidad de goce, en el derecho moderno, todas las personas se encuentran en la posibilidad de participar en la vida jurídica; son tenidas en cuenta por el Derecho, en cuanto pueden ser sujetos de derechos y obligaciones."⁷ Lo anterior es totalmente válido, incluso en el caso que se trate de incapaces, ya que éstos pueden ejercer sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus representantes (artículo 23 del Código Civil).

⁵ Rojas Villegas, Rafael. "Introducción y personas." T. I Ed Porrúa. S.A. 1982 pp. 432.

⁶ Gutiérrez y González Ernesto Derecho de las obligaciones. 5ª ed. Ed. Cajica, S.A. 1984. pp. 327.

⁷ Galindo Garfias, Ignacio. Op. Cit. PP. 385

El Código Civil vigente reglamenta la capacidad jurídica strictu sensu en los siguientes términos:

Artículo 22.- "La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde con la muerte; pero desde el momento en que el individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente código."

El dispositivo legal transcrito contiene una verdadera ficción jurídica (fictio iuris), cuyos orígenes se remontan al derecho romano "Infans conceptus pronato habetur-quoties de commodis ejus agitur." Con esta expresión los romanos reconocían la capacidad al "nasciturus" para todo aquello que le favoreciera. De la misma manera nuestro ordenamiento reconoce al individuo capacidad de goce desde el momento de la concepción, bajo la condición de que el feto una vez desprendido del seno materno viva veinticuatro horas o sea presentado vivo al registro civil (artículo 337 Código Civil).

La capacidad de goce comienza con el nacimiento y acompaña al individuo hasta el momento último y único de su existencia, el deceso, es decir, la capacidad reside en el sujeto durante toda su vida. Por disposición expresa de la ley el concebido se tiene por nacido en aquello que lo beneficie es así como el embrión humano tiene capacidad para ciertas consecuencias jurídicas, tales como recibir herencia, legados, donaciones, etc.

Al respecto, el profesor Messineo afirma que: "Antes del nacimiento, el sujeto es inexistente y no adquiere personalidad ni derechos."

Pero, sin embargo, también en cuanto al período de tiempo anterior al nacimiento (esto es, en cuanto al período de la gestación del concebido, la ley se ocupa de los derechos de sujeto (por nacer), porque lo considera esperanza de hombre (aun cuando se preocupe de él solamente para peculiarse efectos: especialmente de derecho hereditario y patrimonial: art. 320 primera fracción, 462, 643, segunda fracción, 687) y nazca vivo. En tal caso, la persona nace, adquiere derechos que se retrotrae al

momento en que se le debe considerar ya sujeto de derechos (retroactividad al momento de la concepción)."⁸

Compartimos la opinión del profesor Messimo cuando considera al embrión humano un ser que está por nacer, en "esperanza de hombre" y como tal, requiere del amparo y protección de ley.

Rafael Rojina Villegas distingue diferentes grados de la capacidad de goce.

A) La capacidad de disfrute se manifiesta ínfimamente en el ser concebido, pero no nacido, bajo la condición suspensiva de que una vez desprendido del seno materno viva veinticuatro horas, o que con antelación a este tiempo sea presentado vivo al Registro Civil. Esta manifestación ínfima de capacidad de goce deja abierta la posibilidad de que el "naciturus" pueda recibir herencias, legados, o tal vez donaciones, y a partir de las cuales puedan derivar otras consecuencias de derecho.

B) Un segundo nivel de capacidad de goce es el que corresponde a los menores de edad, cuya capacidad de goce es casi igual que la de los mayores. De tal manera que los menores puedan ser titulares de derechos y obligaciones siempre y cuando estas últimas las contraigan por medio de sus representantes legales.

Por lo que respecto a sus derechos, debe observarse que existen algunas restricciones, sobre todo tratándose de derechos subjetivos, tales como: el derecho para ser tutor que se adquiere a partir de la mayoría de edad. (artículo 1305 Código Civil); el derecho para testar, que se adquiere a los 16 años (art.1306 Código Civil) el derecho para legitimar un hijo se tiene a los 14 y 16 años en la mujer y el varón, respectivamente, sumando a ésta la edad del hijo que se legitime (artículos 148, 361 del Código Civil); etc. En cuanto a sus derechos patrimoniales, las menores de edad tienen plena capacidad de goce, por tanto, pueden adquirirlos y soportar las obligaciones derivadas de ellas.

C) Por último, El tercer grado es el relativo a los mayores de edad. Bajo este rubro se distinguen dos grupos: El primero de ellos esta constituido por los mayores de edad en pleno uso y goce de sus facultades mentales, mientras que en el segundo grupo se

⁸ Messimo, Francesco. Op Cit. Tomo II. pp. 90

encuentran los mayores de edad con facultades disminuidos o perturbados en su inteligencia, aunque tengan intervalos lúcidos y aquéllos que padezcan alguna afección originada por enfermedad o deficiencia de carácter físico, psicológico o sensorial o por el uso habitual de alcohol, psicotrópicos o drogas enervantes. Debido a los trastornos mentales que padecen estas personas, sus derechos de familia se ven restringidos, de tal manera que no pueden ejercer la patria potestad, o la tutela, ya que se trata de instituciones encargadas de la protección, educación y defensa de los hijos menores de edad no emancipados, así como de los menores de edad no sujetos a patria potestad, o de los mayores de edad incapacitados, de lo cual resulta obvio que los sujetos con perturbaciones mentales no están en condiciones de ejercer funciones eminentemente protectoras de personas físicas o psíquicamente desvalidas, cuando ellos mismos requieren atención y asistencia especiales.

Otro tipo de limitaciones que se imponen a los mayores de edad son los que derivan de la calidad de extranjero. Como ejemplo se puede citar el artículo 27 de nuestra Carta Fundamental, que prohíbe a los extranjeros adquirir el dominio de tierras y aguas en una franja de 100 kilómetros en las fronteras y 50 kilómetros en las playas del país (zona prohibida). Interpretando esta disposición a contrario sensu, se tiene que fuera de los límites territoriales mencionados los extranjeros pueden adquirir el dominio de tierras y aguas.

Sin embargo, esta adquisición requiere permiso previo de la Secretaría de Relaciones Exteriores, mediante el cual el extranjero se considerará como nacional respecto de los bienes adquiridos y no podrá invocar la protección de su gobierno por lo que se refiere a aquéllos, so pena de perderlas en beneficio de la Nación. Existen además otras restricciones, como la que consagra el párrafo segundo del artículo 33 constitucional que al respecto dice: "Los extranjeros no podrán de ninguna manera inmiscuirse en los asuntos políticos del país." Este precepto impone al extranjero una obligación negativa de no hacer, en este caso de no tomar injerencia en materia política. Por otra parte, los extranjeros no gozan totalmente de las garantías de audiencia consagradas en el artículo 14 constitucional, toda vez que: "El Ejecutivo de

la Unión tendrá la facultad exclusiva de hacer abandonar el territorio nacional, inmediatamente y sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente." (artículo 33 constitucional, primer párrafo).

Del estado matrimonial también derivan restricciones a la capacidad de goce de los consortes en lo concerniente a los actos de administración y de dominio de los bienes comunes (artículo 172 del Código Civil). Tampoco podrán los cónyuges, menores de edad, enajenar, gravar o hipotecar sus bienes sin autorización judicial y necesitarán un tutor para sus negocios judiciales. (artículo 173 código civil). Los cónyuges cuyo matrimonio esté sujeto al régimen de sociedad conyugal no podrán celebrar entre sí el contrato de compra - venta (artículo 176 Código Civil).

Por lo que respecta a los sexos, la Constitución establece de manera expresa que: "El varón y la mujer son iguales ante la ley" (artículo 4°). Además así también lo ratifica el artículo 2° del Código Civil al decir que: "La capacidad jurídica es igual para el hombre y la mujer, en consecuencia, la mujer no queda sometida, por razón de su sexo, a restricción alguna en la adquisición y ejercicio de sus derechos civiles."

⁵ Véase Arellano García, Carlos. Derecho Internacional Privado. Ed. Porrúa, S.A. México, 1986 8ª ed pps. 366 a 369 y 447 a 450.

3.1.2 De Ejercicio.

El hombre no es un ser perfecto e inmutable, sino que por el contrario, su existencia se halla sujeta a un proceso indefectible de evolución orgánica y funcional con el transcurso del tiempo, el hombre experimenta diversas fases de desarrollo biológico, las cuales a su vez traen aparejado el proceso gradual de madurez física y mental. La fusión de todos estos fenómenos metamórficos que sufre el individuo tanto a nivel corporal como mental, lo habilitan para afrontar con criterios más o menos certeros las diferentes contingencias de la vida.

El derecho, como instrumento encaminado a conseguir la paz, la armonía del hombre en sociedad, no puede permanecer ajeno a la realidad que se le presenta ni tampoco puede olvidar, o a caso, intentar cambiar las leyes de la naturaleza humana; pero sí, puede y además debe crear un sistema jurídico sustentado en el respeto a la libertad, a la dignidad y a la naturaleza de los hombres. En el orden social el hombre está obligado a hacer valer y respetar sus derechos, pero sólo lo puede lograr cuando ha adquirido el discernimiento y voluntad suficientes. Es así, como el derecho establece un momento en la vida del hombre a partir del cual se considera que tiene la aptitud necesaria para participar directa o independientemente en el tráfico jurídico. Esta aptitud se conoce con el nombre técnico de capacidad de ejercicio.

La capacidad de ejercicio, o de obrar como también se le conoce, entraña una actividad propia del sujeto, la cual se desdobra en dos vertientes: la primera de ellas en sentido activo que permite el ejercicio por sí mismo de los derechos que se tengan, y la segunda en sentido pasivo, para asumir también por sí mismo las obligaciones contraídas o por contraer.

Bonnetcase define la capacidad de ejercicio diciendo que: "Es la aptitud de una persona para participar por ella misma en la vida jurídica, figurando efectivamente en una situación jurídica o en una relación de derecho siempre por ella misma, para beneficiarse de las ventajas o soportar las cargas inherentes a tal situación o a dicha relación. Al igual que en materia de capacidad de goce, se puede utilizar aquí una

fórmula más breve y decir que la capacidad de ejercicio es la aptitud para adquirir y para ejercer derechos por uno mismo.⁹

Rojina Villegas dice que la capacidad de ejercicio "es la aptitud de participar directamente en la vida jurídica, es decir, de hacerlo personalmente."¹⁰

Gutiérrez y González afirma que la capacidad de ejercicio es "La aptitud de ejercitar o para hacer valer los derechos que se tengan, y para asumir deberes jurídicos."¹¹

La capacidad de ejercicio implica cierta madurez física y mental en el hombre, que le ayuda a tener conciencia de las consecuencias jurídicas que su actuación puede engendrar. El individuo forzosamente requiere de un proceso paulatino de desarrollo físico e intelectual tal, que lo deje en posibilidad de gobernarse a sí mismo - autogobierno de su persona y de su conducta - en las coyunturas de la vida gregoriana, y realiza los fines que se haya propuesto alcanzar. Por lo tanto, "la capacidad de obrar corresponde a un estado psíquico de idoneidad para entender y querer."¹²

La capacidad de ejercicio se adquiere con la mayoría de edad. Es a partir de los dieciocho años cumplidos cuando comienza la mayor edad (artículo 646. Código Civil).

El cumplir dieciocho años indica el momento a partir del cual la ley reconoce al individuo la aptitud para gestionar personalmente los asuntos jurídicos que le atañen. La mayor edad establece la presunción de madurez física y psíquica del individuo para prever las consecuencias de derecho de su actuar. De aquí que el mayor de edad disponga libremente de su persona y también de sus bienes (artículo 647 Código Civil). Sin embargo, las personas mayores de dieciocho años disminuidos o perturbados en su inteligencia, aunque tengan intervalos lúcidos; y aquéllos que padezcan alguna afección originada por enfermedad o deficiencia persistente de carácter físico, psicológico o sensorial o por la adicción a sustancias tóxicas como el

⁹ Bonnacase, Julien. Précis de Droit Civil, T.I Editorial Rousseau. Paris, Francia. 1934. pp. 207 y 208.

¹⁰ Rojina Villegas, Rafael. Op. Cit. pp. 445

¹¹ Gutiérrez y González Ernesto. Op. Cit. pp. 328

¹² Messinco, Francesco, Op. Cit. T.II. pp.110

alcohol, los psicotropicos o los estupefacientes; carecen de capacidad de ejercicio, aunque sí tienen la capacidad de goce (artículo 450 Código Civil). Esta falta de capacidad de ejercicio propiamente constituye una incapacidad, la cual se justifica por una razón natural, la ausencia de discernimiento y, por ende, la ineptitud para el autogobierno y dirección de su persona, de manifestar su voluntad por algún medio y autocontrol de sus actos.

3.2 De la Incapacidad.

La incapacidad de ejercicio no es otra cosa que la falta de aptitud de la persona para hacer valer por sí misma sus derechos y cumplir también por sí misma sus obligaciones.

La capacidad denota un aspecto positivo referente a la persona y a su actividad, la incapacidad, por su parte, representa el signo opuesto. Todo individuo debe hacer respetar sus derechos y responder por sus obligaciones; lo común y lo ideal es que lo haga directamente, sin embargo, en ocasiones no reúne las condiciones necesarias - madurez - psíquico - físico - para hacerlo y, ante tal situación el derecho busca la manera de subsanar esta deficiencia por vía substitutiva. En este orden de ideas, la incapacidad corresponde a un estado de ineptitud del sujeto para participar directa y personalmente en el tráfico jurídico, surgiendo la función representativa como figura auxiliar de aquélla.

La representación es una institución clave para la incapacidad, ya que permite que el sujeto incapaz tome parte, aunque de manera indirecta, en la vida jurídica. No tendría ninguna utilidad práctica que se reconociera a los sujetos incapaces la titularidad de derechos y obligaciones (capacidad de goce) si no tiene la posibilidad de hacerlos valer por conducto de otra persona apta para ello (representante).

"Las locuciones incapaz e incapacidad son anfibológicas. Comúnmente se utilizan para designar a aquellas personas que, no obstante tener el goce de sus derechos no pueden ejercerlos personalmente, como lo son los menores de edad y los sujetos de interdicción, que en sentido restringido sí constituyen seres incapaces. Sin embargo, las mismas locuciones se utilizan para hablar de las personas que han sido privadas de un derecho en particular o de varios a la vez."¹³

Si la capacidad de ejercicio corresponde a un estado de madurez física y mental para entender y apreciar el alcance de nuestro actuar en el mundo jurídico, la

¹³ Planiol, Marcel y Ripert, Georges Traité Élémentaire de Droit Civil, Vol. II 1ª edición. Tr. Lic. José M. Cujica Jr. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1983, pp. 238.

incapacidad, por su parte; no tiene esa proyección de vislumbrar las consecuencias jurídicas.

De aquí el afán de la ley de crear la figura del incapaz como medio de protección contra sí mismo, contra su propia inexperiencia creada por una falta o pérdida de raciocinio.

La doctrina está de acuerdo en considerar que la capacidad de ejercicio como condición natural de la persona, constituye la regla, y la noción inversa, la incapacidad, conforma la excepción.

En este sentido Messineo declara que: "la capacidad de obrar es la regla, incapacidad de obrar, o sea la ineptitud para obrar - su término antitético - es la excepción; de ahí que las normas que fijan los casos de incapacidad (taxativos), no son posibles de interpretación analógica.

Quien afirma la incapacidad - sea el mismo sujeto que se considere incapaz, sea un tercero -- debe cumplir la carga de la respectiva prueba.

La capacidad de obrar puede ser anulada, o disminuida por efecto de diversas situaciones de hecho, o de derecho (enfermedades psíquicas o físicas, edad, etc.), que determinan, con diversa intensidad, la incapacidad legal (de obrar) esto es, de cumplir por sí actos, especialmente de contenido patrimonial; incapacidad que puede ser general o total, o sea sancionada para todo género de actos; y parcial, o sea para determinados actos."¹⁴

La incapacidad como excepción únicamente puede ser establecida por ley. Lo que quiere decir que en ningún caso de incapacidad podrá ser producto del acuerdo de voluntades de los particulares.

Los estudiosos del derecho distinguen dos tipos de incapacidad:

A) La natural y;

B) La legal.

A) La incapacidad natural o real, como también se le conoce, es la que atiende a circunstancias biológicas, psíquicas, físicas, etc.; que conforman un estado de

¹⁴ Messineo, Francesco. Op. Cit. pps. 110 y 111

inmadurez física y / o mental en el individuo que le impide el libre albedrío de su persona.

Capitant dice que: " La capacidad natural resulta de la ausencia total de voluntad. Esta se refiere a los niños de corta edad que no comprenden el alcance de sus actos, y los individuos cuya inteligencia se encuentra completamente alterada sea por locura, sea por idiotismo, sea por una causa pasajera, como el estado de embriaguez o la sugestión hipnótica."¹⁵

B) La incapacidad legal, como su nombre lo indica, es aquella impuesta por la ley, es decir, cuya causa es únicamente jurídica.

"La incapacidad de una persona es a veces la obra arbitraria de la ley: por ejemplo, los que sufren interdicción, los pródigos, las mujeres casadas. Estas incapacidades tienen una causa puramente jurídica: el matrimonio o una sentencia. Para otros incapacitados, como el menor y el loco, la incapacidad es real. La ley no hace más que sancionar y reglamentar un estado de cosas que se imponen por sí mismo. La incapacidad legal cubre entonces la incapacidad natural."¹⁶

Nuestra legislación civil no hace una distinción precisa entre las personas que atienden a una incapacidad legal y las que sólo atienden a una incapacidad natural, sino que coloca dentro de una única disposición ambas categorías.

Así el artículo 450 del ordenamiento anteriormente señalado, menciona lo siguiente:

"Tienen incapacidad natural y legal:

I.- Los menores de edad;

II.- Los mayores de edad disminuidos o perturbados en su inteligencia aunque tengan intervalos lúcidos;

III.- Aquellos que padezcan alguna afección originada por enfermedad o deficiencia persistente de carácter físico, psicológico o sensorial;

¹⁵ Capitant, Henri *Introduction al Etude du Droit Civil*, 1ª edición, 1912, Paris, pp. 275

¹⁶ Planiol, Marcel y Ripert, Georges. *Tratado Práctico de Derecho* Tr. Mariel Diaz Cruz. La Habana 1927, pp. 270.

IV.- Por la adición a sustancias tóxicas como el alcohol, los psicotrópicos o estupefacientes; siempre que debido a la limitación, o a la alteración a la inteligencia que esto les provoque no puedan gobernarse y obligarse por sí mismos, o manifestar su voluntad por algún medio."

Si nos apegamos estrictamente a lo que establece la doctrina - sobre todo la francesa - en materia de incapacidad, se tiene que los sujetos que engloba el artículo 450 del Código Civil en realidad atienden a una incapacidad puramente natural, ya que, su estado -personal - se impone por sí mismo. Quizá el legislador mexicano utiliza el calificativo "incapacidad natural y legal" por dos razones. En primer lugar porque se trata de individuos que de hecho no se encuentran en condiciones de actuar por sí mismos, la minoría de edad, la embriaguez, la demencia, etc.; conforman un estado que real y naturalmente los incapacita. La segunda razón simplemente resulta del reconocimiento expreso que la ley hace de la existencia de estas incapacidades naturales.

Al instituir a la figura del incapaz, el legislador no persigue otro objetivo que el de proteger a éste y a la sociedad misma.

Efectivamente, la incapacidad tiene una función protectora muy importante, ya que por una parte se establece para el amparo y en beneficio del propio incapaz. La ley trata de evitar hasta donde sea posible que el incapaz se perjudique con sus propios actos, es por ello que también instaura la figura de la representación como el medio más eficaz para tutelar los intereses de aquél. - La incapacidad, al constituir la excepción a la regla es la capacidad de ejercicio -, no admite la interpretación analógica, pues en todo caso debe estar expresamente declarada en la ley. Por otra parte, la incapacidad funge como un mecanismo de defensa, esta vez no tanto en provecho del incapaz, sino para poner en estado de alerta a los terceros que se relacionen con él, es decir, en este último caso se da en beneficio de la colectividad. Así en materia contractual, por ejemplo, la incapacidad de las partes, o de una sola de ellas, produce la nulidad del acto, según se desprende de la letra del artículo 1795 fracción I, del Código Civil que a la letra dice: "El contrato puede ser invalidado:

I.- Por incapacidad legal de las partes o por una de ellas." Además así mismo lo ratifican los artículos 2228 y 2230 del mismo ordenamiento.

Al igual que en materia de capacidad de goce el profesor Rojina Villegas distingue diferentes grados de incapacidad de ejercicio:

1) El primer grado corresponde al concebido, pero no nacido, al cual se le reconoce capacidad de goce - aunque ínfima - para recibir herencias, legados y donaciones, sus padres (padre y/o madre) tienen la representación de aquél, tanto para adquirir los derechos por su conducto, como para que en su oportunidad los hagan valer.

Cabe hacer mención que para la herencia, legado o donación quedan sujetas a la condición de que nazca vivo y sea presentado al Registro Civil o viva 24 horas, ya que para ser heredero, legatario o en todo caso donatario se necesita tener personalidad jurídica (artículos 1313 fr. I; 1314 y 2357 del Código Civil).

2) El segundo grado corresponde a los menores de edad no emancipados, quienes también por conducto de sus legítimos representantes harán valer sus acciones y ejercerán sus derechos (artículo 412, 424, 425 del Código Civil y 44, 45 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal). El menor de edad no emancipado tiene la administración de los bienes que adquiera en virtud de su trabajo.

3) El tercer grado es el relativo a los menores de edad emancipados, quienes tienen tan sólo una incapacidad parcial. Por tanto están en aptitud de realizar sin representante todos los actos de administración concernientes a sus bienes muebles o inmuebles. Sin embargo, durante su minoría de edad requiere de autorización judicial para la enajenación, gravamen o hipoteca de sus bienes inmuebles; y de un tutor para negocios judiciales (artículo 643 del código Civil).

4) En último término se encuentran los mayores de edad privados de inteligencia por locura, idiotismo o imbecilidad los que habitualmente hacen uso de drogas enervantes y los ebrios consuetudinarios. La incapacidad de éstos, en la mayoría de los casos es total, y por ende, la institución de la representación juega un papel trascendental, como único medio para hacer valer sus derechos y acciones. En materia

testamentaria se acepta que en un momento de lucidez mental, el demente otorgue testamento, siempre y cuando se observen los requisitos que exige el artículo 1308 del Código Civil.

Artículo 1308.- " Siempre que un demente pretenda hacer un testamento en un intervalo de lucidez, el tutor y en defecto de éste, la familia de aquél, presentará por escrito una solicitud al juez que corresponda. El juez nombrará dos médicos, de preferencia especialistas en la materia, para que examinen al enfermo y dictaminen acerca de su estado mental. El juez tiene la obligación de asistir al examen del enfermo, y podrá hacerle cuantas preguntas estime convenientes, a fin de cerciorarse de su capacidad para testar."

⁴ Véase. Rojina Villegas, Rafael. Op. Cit. T.I. pps 446 a 448.

3.3 Capacidad Contributiva.

El legislador, al realizar el catálogo de hechos imponible de los impuestos, toma en cuenta el criterio de capacidad contributiva al vincular el nacimiento de la obligación tributaria a manifestaciones de riqueza, las cuales pueden consistir en la obtención de una renta, la posesión de un capital, de un inmueble, de un automóvil, etc. este criterio de vinculación es el que sirve precisamente como elemento identificador de los impuestos pues, tal como afirma Jarach, " El impuesto se caracteriza por el criterio de la capacidad contributiva, que constituye su fundamento o CAUSA."¹⁷

Es bien sabido que el Estado requiere de la disponibilidad de recursos económicos para la consecución de sus objetivos; por ello, en uso de su potestad tributaria impone a sus gobernados las exacciones necesarias para sufragar los gastos públicos. Sin embargo, no todos los individuos pueden contribuir en igual cantidad debido a que la riqueza de la que cada uno es propietario no es la misma.

De aquí que la cuantía de la obligación tributaria se determine en función directamente proporcional a la aptitud contributiva del sujeto.

La realidad social como prueba palpable y fehaciente nos confirma la idea esbozada anteriormente de que no todos los individuos que lo integran tienen igual poder patrimonial; sin lugar a dudas existe una inequitativa distribución de riqueza.

Al hacer un estudio retrospectivo de la historia de la humanidad se observa la aparición de grupos económicamente diferentes. La división clásica y más tajante entre clase noble, alta, burguesa, privilegiada o llámese como se quiera, y la clase económicamente débil, desprotegida, baja, plebeya, proletaria, etc; conlleva una irreconciliable separación de grupos dada como consecuencia de la diferencia en la riqueza que ostentan. La noción de capacidad contributiva surge a propósito de la desigualdad económica reinante entre los individuos de una comunidad, pues si bien

¹⁷ Jarach, Dino. Curso de Impuestos, Tomo I. Ed. Licco Profesional CIMA. Buenos Aires, 1957. pp.4

es cierto que el Estado en ejercicio de su potestad tributaria exige la aportación pecuniaria de cada uno de sus miembros para sufragar los gastos públicos, también lo es que el sistema tributario fija la exacción de acuerdo a la soltura económica que cada individuo demuestre tener, ya que no hay ninguna razón válida que justifique que todos, o la mayoría de los integrantes de una comunidad, en la cual prevalece una gran desigualdad de riqueza, tengan que contribuir en igual cantidad.

El cumplimiento de la obligación tributaria o, lo que es lo mismo, el pago de tributos supone para el individuo un verdadero sacrificio, lo que es motivo suficiente para que el Estado pretenda lograr una justa distribución de la carga impositiva mediante el empleo de un sistema tributario adecuado que establezca exacciones a las que el particular pueda hacer frente razonablemente, esto es, que sin perjuicio en la economía nacional como del gobernado, esté último pueda tributar. El Estado busca armonizar las relaciones fisco - contribuyente en un plano de absoluta rigidez de respeto y acatamiento a derecho que bajo ninguna circunstancia lo legitima para establecer aportaciones pecunarias excesivamente gravadas a cargo de sus siibditos.

Todo régimen jurídico tributario se inspira en los más altos anhelos de justicia y la capacidad, contributiva es, precisamente el mecanismo más idóneo para llegar a ella.

Algunos autores y entre ellos Giannini - consideran que la capacidad contributiva es un concepto meramente económico y por lo tanto totalmente ajeno al estudio del jurista.

"El juicio sobre la idoneidad de un determinado hecho para que sirva de índice de capacidad contributiva está únicamente reservado al legislador, y, por lo tanto, aun cuando esa idea sea colocada como base de un tributo, constituye un concepto parajurídico que interesa al economista, no al jurista."¹⁸

La capacidad contributiva es un concepto acuñado en forma originaria por la doctrina económica, sin embargo, posteriormente el legislador lo toma para insertarlo en el fenómeno tributario, para constituir el medio más eficaz revelador de una

¹⁸ Giannini, Achille Donato. "I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario" UTET, 1956. Torino. pp.75.

riqueza, que al tener un sustrato económico, lógicamente presupone la aptitud del sujeto - contribuyente - para soportar el tributo, pero, por si este argumento fuere insuficiente para dar credibilidad a la naturaleza jurídica de este concepto, se puede agregar la idea de justicia en que se finca al facilitar un reparto proporcional de la carga tributaria.

"Los fundamentos económicos del concepto de capacidad contributiva - que en modo alguno pueden discutirse no se deben confundir con la idea de justicia que anima ese concepto, que es precisamente la que le hace operante en el campo del Derecho Tributario, entre otros factores de su sustancia económica, y si ésta se toma en cuenta, - además al confeccionar las tarifas, ello no acontece así por un exclusivo y reverencial acatamiento de los soportes económicos de la imposición, consideradas en radical desnudez y aislamiento, sino porque al tener en cuenta esos presupuestos extrajurídicos, y al valorarlos como se estime pertinente, se cree dar satisfacción a unos determinados postulados de justicia impositiva, que la comunidad ha erigido previamente en principio rectores de su vida política."¹⁹

La expresión capacidad contributiva proviene de los vocablos latinos: *capacitas*, *átis*, que significa aptitud o suficiencia y de *contribuere*, que a su vez se desglosa en dos *cum*, con y de *tribuere*, que quiere decir dar. Lo que equivale a decir que "la capacidad contributiva etimológicamente es la aptitud para dar cada uno la cuota o cantidad que se debe por un impuesto."²⁰

La capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago de contribuciones, efectivamente implica la aptitud económica de un sujeto para entregar cantidades de dinero al Erario, por concepto de impuestos. La determinación de la capacidad contributiva es sumamente compleja ya que requiere de toda una valoración de elementos objetivos y subjetivos que en su conjunto conforman la situación económica real de un individuo; sin embargo, es a través de ella como se puede graduar la cantidad de tributos que en un momento dado puede ser exigida a

¹⁹ Sáinz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Tomo III Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1967. pp. 182 y 183.

²⁰ *Diccionario Enciclopédico Abreviado* Tomo II. Ed. Espasa Calpe, S.A. Madrid, 1957. 7ª edición. pp. 523 y 1038.

cargo del propio individuo, así a mayor capacidad contributiva mayor será la aptitud para tributar y viceversa, o bien, incluso el legislador puede llegar hasta declarar la exención de impuestos porque notoriamente se denote una ineptitud para tributar, es decir, que el individuo no tenga capacidad contributiva.

Al respecto Rosas y Santillán dicen que: " Tanto la capacidad contributiva como la imponible se refieren al mismo hecho, en el primer caso examinado desde el ángulo del contribuyente, y en el segundo, de quien establece el impuesto. En ambos casos sirve de base la situación económica de los individuos para determinar su aptitud de contribuir al sostenimiento de las cargas del Estado."²¹

Para Jarach "El criterio de la capacidad contributiva significa que el Estado, o sea el legislador, adopta como fundamento para exigir el tributo de determinadas personas, la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que, en su apreciación, resulta revelada por una situación o actividad económica de los sujetos pasivos. Se trata de una apreciación política que hace el legislador, pero que tiene como base una realidad económica."²²

El profesor Delgadillo define a la capacidad contributiva como "Una cualidad que tiene la persona para ser sujeto de gravamen, cualidad que está determinada por el criterio del legislador conforme a consideraciones de diversa índole."²³

Ahora bien, se sabe que la cuantía de la exacción tributaria está en función directa de la situación económica que guarde un sujeto y más concretamente de la aptitud o, como dijera Jarach, de la "potencialidad" de éste para contribuir al soporte de los gastos públicos. Pero, ¿A partir de dónde comienza la capacidad contributiva?. Los estudios que hasta la fecha se han realizado para determinar el índice exacto revelador del inicio de la capacidad contributiva lamentablemente han sido poco afortunados. No es tarea fácil señalar el parámetro al cual el Estado se debe apagar al establecer las contribuciones de manera que, el particular pueda cubrirlas sin

²¹ Rosas Figueroa, Aniceto y Santillán López, Roberto. Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México, UNAM, pp. 97

²² Jarach, Dino. Op. Cit. pp. 8

²³ Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Revista de Ciencias Jurídicas, ENEP Acuña, UNAM, 1988 1º número, pp. 135.

menoscabo de su bienestar económico y menos aún a costa de su salud, sin embargo, es preferible marcar un límite, por superfluo que esté sea, que ayude y oriente, al legislador a saber el monto a partir del cual se puede hacer efectivo el cobro del tributo y las cosas en las cuales haya lugar a la exención de impuestos. El punto de partida de la capacidad contributiva es tal vez arbitrario, pero se justifica, debido a que su determinación tanto a nivel individual como colectivo es casi menos que imposible porque como se mencionó, en ella inciden una diversidad de elementos objetivos y subjetivos, lo cual censura cualquier límite que se establezca.

"En realidad, el ideal sería poder medir concretamente, en forma directa e inmediata, por el patrimonio o por la renta, la capacidad de cada uno para contribuir a sufragar las cargas públicas. Pero tal solución es utópica e inalcanzable y por las distorsiones derivadas de su impracticabilidad, aún resultaría de adopción inconveniente, en razón de los inevitables fraudes que facilitaría, aparte de la inseguridad jurídica que implicaría para el contribuyente las actividades inquisitivas del fisco para hacer factible el resultado."⁷⁴

Ahora bien, la relación entre el fisco y el contribuyente no es una relación de poder sino de derecho, por tanto, el tributo al estar instituido únicamente por medio de una ley no puede vulnerar el más alto y preciado bien jurídico que es la vida humana. Por lo cual el Estado actual de Derecho ha optado por eximir de la obligación de pagar tributos a las personas cuyos ingresos sean iguales o inferiores a la cantidad que el legislador haya erigido como mínimo vital. Gravar a individuos con ingresos raquíticos y empobrecidos que están al nivel del mínimo de subsistencia o en estratos inferiores a éste, es una actitud cruel y ruin que no se justifica bajo ninguna circunstancia porque su aceptación implicaría no sólo una violación a los fines que persigue todo ordenamiento jurídico, sino ante todo sería un ataque entre la naturaleza intrínseca del hombre. De aquí que la exención del mínimo de subsistencia

⁷⁴ Araujo Falcao, Almirar, El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Ed. De Palma. Tr. Carlos M. Giuliani Fourouge. Buenos Aires, 1964.

constituya una exigencia ética y política proclamado fundamentalmente por el derecho social, pero indudablemente reforzada por el régimen tributario.

El profesor italiano Griziotti afirma que: "La exención del mínimo de existencia del contribuyente y su familia considera no sólo las necesidades fundamentales de la vida, sino también las necesidades sociales y de cultura. Esta exención corresponde no sólo a un principio político y social, de respeto a las necesidades humanas que es de interés social promover, sino también a las leyes económicas, según las cuales en el impuesto no debe diezmar la renta mínima, pues en otro caso repercutiría el impuesto sobre otros contribuyentes.

Este mínimo exento varía con el grado de civilización y no ofrece capacidad contributiva, porque quien sólo tiene este mínimo sólo logrará proveer a sus necesidades privadas.

Es evidente que el contribuyente ni puede dar al Estado la riqueza que debe gastar en cargas de familia."²⁵

La exención de impuestos del mínimo de subsistencia ha adquirido notoria relevancia dentro de nuestro marco jurídico, ya que a nivel constitucional se consagra en el artículo 123, apartado A, fracción VIII, que a la letra dice: "El salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento." El legislador a querido dejar bien acentuada esta premisa, por ende, la capacidad contributiva en el caso específico del impuesto que grava la renta de las personas físicas comienza con el ingreso superior al salario mínimo, entendiéndose por éste: "La cantidad menor que debe recibir en efectivo al trabajar por los servicios prestados en una jornada de trabajo. El salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos." (art. 90 de la ley Federal del Trabajo).

La disposición contenida en nuestra Carta Fundamental es quizá demasiado ambiciosa, porque lamentablemente la realidad social no se ajusta al ideal jurídico

²⁵ Griziotti, Benvenuto. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, Tr. Enrique R. Mata. Ed. REUS. Madrid, 1935. pp. 24.

que el legislador ha inspirado y plasmado en aquélla. La grave crisis económica por la que actualmente atraviesa el país, las constantes devaluaciones de nuestra moneda, amén del creciente endeudamiento externo constituyen factores negativos que minimizan el poder adquisitivo de la clase trabajadora. De tal manera, que los trabajadores que reciben un emolumento mínimo - no obstante que está libre de gravamen precariamente logran salvaguardar sus necesidades más apremiantes y éstas por supuesto sin incluir las de la familia, mucho menos aún si se trata de una prole numerosa.

Ojalá el legislador reconsidere esta situación y la convierta en algo más real que romántico. En fin, éste es un problema cuyo análisis pertenece propiamente al ámbito laboral.

La estimación del mínimo de subsistencia depende de la apreciación política que haga el legislador - acertada o no - de las necesidades y las costumbres nacionales, así como de las exigencias sociales que reclame cada individuo en un momento determinado.

La exigencia ética y política de la exención del mínimo de subsistencia presenta grandes ventajas, sobre todo en favor de la administración tributaria. En primer lugar, porque la recaudación del impuesto sobre una renta mínima sería muy difícil, además de incosteable para la administración. Segundo, se propiciaría la evasión, ya que millones de contribuyentes no dudarían en infringir las disposiciones tributarias antes de poner en peligro el bienestar o tal vez la vida de sus familias. Y tercero, los gastos necesarios para la ejecución forzosa respecto de un gran número de contribuyentes implicaría un costo real mucho mayor de lo que ingresaría en el tesoro público.

Se ha puesto de manifiesto que la capacidad contributiva comienza cuando se rebasa el límite señalado como la cantidad mínima de subsistencia que en el caso específico de México es el salario mínimo. Sin embargo, esta premisa no es absolutamente válida, ya que su aplicación se restringe a todos aquellos hechos imponderables que vinculan el nacimiento de la obligación tributaria a la percepción de

un ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado. El impuesto sobre la renta es un impuesto personal que, tal como su nombre lo indica, pondera las circunstancias económicas propias y especiales de cada individuo consideradas como un todo. Precisamente porque parte de un conocimiento general integral de la situación económica del contribuyente se puede detectar con mediana facilidad cuando existe una aptitud del sujeto para tributar y cuando no la hay. Lo que quiere decir que en el impuesto sobre la renta se emplea un criterio subjetivo de capacidad contributiva.

Ahora bien, ¿Cuál es el criterio que sigue el legislador para imponer otro tipo de gravámenes, como el impuesto sobre uso y tenencia de automóviles, el impuesto sobre adquisición de inmuebles, el impuesto predial, etc.? En estos casos el legislador se orienta únicamente por la manifestación objetiva de riqueza que se vislumbra con la realización del hecho generador, es decir, se trata de un criterio objetivo de capacidad contributiva.

Expliquemos brevemente que significa criterio objetivo y subjetivo de capacidad contributiva.

Cuando el legislador elige un hecho de la vida social o jurídica y la transforma en el hecho imponible de un impuesto, es simple y sencillamente porque existe una evidente manifestación objetiva de riqueza de la cual se presume la aptitud contributiva. - Recuérdese que la capacidad contributiva es el fundamento y elemento identificador de los impuestos. - Esta manifestación objetiva de riqueza (renta, capital, casa, automóvil, etc.) puede ser apreciada por el legislador desde un punto de vista subjetivo u objetivo.

Desde el punto de vista subjetivo se toman en cuenta las circunstancias económicas personales del contribuyente, o bien la importancia que el gravamen representa para la economía de aquél concretamente para medir su aptitud para tributar. Mientras que desde el punto de vista objetivo de capacidad contributiva tienen relevancia exclusivamente las características que reviste el objeto de gravamen,

como una manifestación de riqueza ajena a la situación económica general del contribuyente.

Parece ser entonces que los impuestos personales respetan el criterio subjetivo de capacidad contributiva; y que los impuestos reales se interesan por el criterio objetivo de capacidad contributiva. Sin embargo, esto no siempre es así, ya que un impuesto real puede fincar una apreciación subjetiva de la capacidad contributiva de los individuos. Tal es el caso del impuesto al valor agregado cuando establece las cuotas bajas e inclusive la exención para los artículos de primera necesidad, tomando en cuenta tanto la importancia que estos artículos guardan para el hombre en general, como el impacto que el gravamen produce en la economía de los contribuyentes, sobre todo a las pertenecientes a las clases populares.

El hecho imponible del impuesto está sustentado por una manifestación objetiva de riqueza que da la pauta para suponer una capacidad contributiva, la cual se pone al descubierto al realizarse el hecho generador. Esto se presenta como una consecuencia lógica y por demás necesaria del nexo tan estrecho entre la capacidad contributiva y la posesión de una riqueza, en grado tal que esta última constituye el soporte de la exacción, en otras palabras, la riqueza es el elemento material y medular de la capacidad contributiva, porque, tal como afirma Sáinz de Bujanda, "la capacidad contributiva se conecta con raíces económicas de la imposición y se traduce, en el orden jurídico, en un principio de reparto de la carga impositiva, según el cual los sujetos han de realizar sus prestaciones tributarias en función de sus patrimonios y de sus rentas, es decir, según la riqueza imponible de la que cada uno es titular."²⁶

La obligación tributaria - sustantiva - está en función directa e inmediata de la capacidad contributiva, por ello, cuanto mayor es la capacidad de pago de contribuciones, menor es el sacrificio que el tributo representa para el particular. En sentido opuesto, cuanto menor es la capacidad de pago de contribuciones, mayor es el sacrificio que el tributo representa para el bolsillo del gobernado. Con el afán de

²⁶ Sáinz de Bujanda, Fernando. Op. Cit. pp. 323.

evitar esta irregularidad y conseguir que la exacción tributaria incida de la misma manera para los individuos de ambas categorías es decir, que el gravamen reporte para todos un sacrificio igual, se utiliza el criterio de capacidad contributiva aunado a directrices de progresividad.

En algunas legislaciones, verbigracia, la italiana y la española, la capacidad contributiva ocupa un rango constitucional al ser concebida como principio rector del ordenamiento jurídico tributario de dichos países. En efecto, el ordenamiento positivo Español consagra en su artículo 31 constitucional el principio de capacidad contributiva al señalar que: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrán alcance confiscatorio."²⁷

Por su parte la constitución Italiana en el texto de su artículo 53, también plasma el principio de capacidad contributiva y la asocia a criterios de progresividad del tributo.

" Todos están obligados a participar al gasto público en razón de su capacidad contributiva.

El sistema tributario está fundado en criterios de progresividad."²⁸

El ordenamiento positivo mexicano se muestra tímido para otorgar abiertamente a la capacidad contributiva el carácter de principio constitucional. Empero la Suprema Corte de Justicia con frecuencia lo menciona al elaborar sus tesis jurisprudenciales respecto al artículo 31 de nuestra Carta Fundamental, tal es el caso de la que se transcribe a continuación.

"Capacidad Económica."

"El artículo 31 fracción IV de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en

²⁷ Segunda sección. "De los Derechos y Deberes de los Ciudadanos." Boletín Oficial de las Cortes, No. 311.1 del 28 de octubre de 1978.

²⁸ Título IV. Relaciones Políticas. Constitución vigente 1° de enero de 1948 Roma, 1976.

razón de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores recursos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos

Informe de 1985. la parte
pleno. págs. 371 y 372.

Al igual que otros autores - entre ellos Araujo Falcao y ordenamientos jurídicos - como el español - la Suprema Corte de Justicia de la Nación confunde los conceptos de capacidad económica y el de capacidad contributiva, cuando son totalmente distintos. Así la primera de ellas se refiere al conjunto de recursos materiales valorados pecuniariamente y, la segunda se concreta a la aptitud económica que tiene un sujeto para otorgar cantidades de dinero destinadas a la cobertura de los gastos públicos. En realidad el concepto que la Corte ha querido expresar es el de capacidad contributiva y no así el de capacidad económica. En otro criterio sustentado por ella misma ya utiliza la expresión de capacidad contributiva. A continuación se transcribe literalmente:

“ Para establecer un impuesto, debe atenderse no sólo a las necesidades sociales y económicas de una población, sino también a la utilidad de los ingresos percibidos por

los causantes (capacidad contributiva) ello para que ese impuesto sea proporcional. En el caso según se observa, la materia del gravamen en el pago que realiza el patrón a sus empleados por concepto de sueldos o por "remuneración al trabajo personal."

Jurisprudencia No. 89 Apéndice del
Semanao Judicial de la Federación
1917- 1975. Págs. 183 y 184.

De los criterios sustentados por la Suprema Corte se desprende que la noción de capacidad contributiva se encuentra inserta en el principio de proporcionalidad y equidad de los impuestos contenido en la fracción IV, del artículo 31 de nuestro máximo ordenamiento.

En este sentido la doctora Lomeli Cerezo afirma que: "El principio de la capacidad contributiva o capacidad económica como base del reparto de las cargas tributarias tiene en el Derecho Mexicano rango constitucional ya que el artículo 31, fracción IV, de la Carta Fundamental del país establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."²⁹

La expresión proporcional y equitativa que utiliza nuestra legislación lleva impresa la concepción de justicia de materia tributaria. Empero, la palabra proporcional es la que se identifica plenamente con el principio de capacidad contributiva.

El vocablo proporcional, proviene del latín *proportionalis*, que significa "disposición o correspondencia de las partes con el todo."^{29 16} En el caso particular del fenómeno tributario la proporcionalidad tiene un carácter cuantitativo que se encuentra en relación directa con el potencial económico tributario de un individuo, es decir, hay una relación o correspondencia estrecha entre la capacidad contributiva y el monto o cuantía de la obligación tributaria. De manera que si se observa el precepto constitucional de proporcionalidad de los impuestos, la exacción tributaria

²⁸ *Estudios Fiscales*, Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos Vol. VI 1ª edición. pp.

²⁹ *Diccionario Español SOPENA*, Barcelona, España 1972. pp. 817.

será mayor en razón del incremento de la capacidad contributiva del sujeto. "De este modo, la proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos."³⁰

Por su parte el término equidad, etimológicamente, significa igualdad. En materia tributaria esta igualdad es entendida circunstancialmente, esto es, en un sentido positivo la igualdad jurídica tributaria exige un trato igual a los iguales, y, en sentido negativo un trato desigual a los que no son iguales. La igualdad o desigualdad dependen de las circunstancias, de la situación especial en que se colocan los individuos.

"En esa virtud, la equidad tributaria que debe acoger toda ley sobre la materia en observancia del principio constitucional respectivo, se traduce en que todos los sujetos que se hallen en una situación jurídico - económica abstracta deben contribuir para los gastos públicos del Estado en proporción a su capacidad contributiva."³¹

De el análisis de la expresión "proporcional y equitativa" se denota la existencia de dos vocablos que no resultan ser redundantes ni contradictorios, sino más bien, se trata de palabras que se complementan la una con la otra para dar como producto de su fusión un tributo justo, y por ende, hará del sistema tributario que lo guarda un sistema inspirado en los más altos anhelos de justicia que deberían animar a toda ley impositiva.

³⁰ Burgoa, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano Ed. Porrúa, S.A. México, 1984. pp. 123.

³¹ Burgoa, Ignacio, Op. Cit. pp. 122.

3.4. Capacidad Jurídica Tributaria como forma para adquirir Derechos y Obligaciones ante el Estado.

La capacidad es una institución de suma importancia no sólo en el ámbito civil, sino también en el laboral, en el mercantil, en el administrativo, y en general en toda materia jurídica. Sin embargo, únicamente el derecho civil ha mostrado tener un mayor interés por estudiarla. En el terreno tributario las cosas se complican un poco, ya que la capacidad suscita una acalorada polémica debido a la existencia de ordenamientos que otorguen la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria a entes que carecen del carácter de persona y por ende, también adolecen de la capacidad jurídica general. Ante este fenómeno el jurista se ve constreñido a realizar un profundo análisis para desentrañar que tipo de capacidad se requiere para que estos entes, desprovistos de personalidad jurídica asuman la posición de sujetos pasivos de la obligación tributaria. Es precisamente así como emerge, y a su vez se justifica, el concepto específico de capacidad jurídica tributaria elaborado por la doctrina.

El sistema jurídico mexicano sustentaba esta problemática en el artículo 21, fracción V del Código Fiscal de 1938 que a la letra decía: "La capacidad de sujeto deudor de un crédito fiscal puede recaer sobre cualquiera agrupación que sin tener personalidad jurídica, constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales mencionadas en la fracción III de este artículo."

En esta misma dirección prosiguió el Código Fiscal de 1966, en su artículo 13, párrafo segundo, al establecer que: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes fiscales está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.

También es sujeto pasivo cualquiera agrupación que constituya una unidad económica diversa de las leyes fiscales; se asimilan estas agrupaciones a las personas morales."

El Código Fiscal vigente abandonó esa postura y sólo reconoce como sujetos pasivos de la obligación tributaria tanto a las personas físicas como a las colectivas. En este sentido se manifiesta el texto de su artículo 1º cuando dice que: "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico."

Con lo anterior se deja de lado el debate que se suscitó con motivo de las entidades que no tienen personalidad jurídica y que pese a ello se les consideró, al menos por lo que respecta a nuestro sistema jurídico, como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Para desentrañar el sentido que guarda la denominada capacidad jurídica tributaria es menester hacer una recopilación sucinta de algunas de las posturas elaboradas al respecto.

Tesis de Dino Jarach.- La acepción que tiene la capacidad jurídica tributaria no coincide con la capacidad jurídica del derecho privado, sino que aquella consiste "en la posibilidad de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles." La capacidad tributaria habrá de buscarse en la naturaleza del hecho imponible y mejor aún en la atribución de éste al particular. "La capacidad tributaria se resuelve en la imputabilidad del hecho imponible: Es tributariablemente capaz el sujeto al cual, por la naturaleza del hecho imponible, éste puede ser atribuido.

¹ Por reforma del 30 de diciembre de 1980 (DO No. 40) se derogó el segundo párrafo del artículo 13 del C.F.F. Por tanto, desaparecieron las unidades económicas como sujetos pasivos tributarios. La exposición de motivos no da ninguna explicación sobre el particular. Sin embargo se cree que la reforma se debió a la necesidad de adecuar el código a las reformas que había sufrido la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Precisamente la naturaleza económica del hecho imponible explica porqué es suficiente la capacidad de ser sujeto de la situación económica que representa capacidad contributiva. No es necesario que el sujeto posea la personería jurídica.³²

Jarach confunde la naturaleza del hecho imponible con el sustrato del mismo. El hecho imponible es una manifestación normativa y como tal su naturaleza es jurídica. El sustrato económico del hecho imponible no desvirtúa su aspecto jurídico, sino por el contrario, ambas se conjugan en forma tal que dan lugar a una realidad jurídica con aumentación económica.

Tesis de Flores Zavala.- Para poder asumir la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria sólo se requiere la capacidad de goce, toda vez que la obligación tributaria deriva de la voluntad de la ley y no de la voluntad del contribuyente, por esta razón no interesa que el individuo tenga o no capacidad de ejercicio.

Para Flores Zavala la capacidad resulta importante en la medida que se relaciona con el hecho generador del crédito fiscal, y distingue dos situaciones:

1) "Hay casos en los que, para que el hecho generador del crédito fiscal se produzca es necesario sólo la capacidad de goce y no la capacidad de obrar. Por ejemplo: Percibir una herencia, una donación, intereses de un préstamo hecho por un progenitor o regalías derivadas de una concesión, etc. En estos casos la calidad de sujeto pasivo y la obligación principal de pago existirán no obstante la falta de capacidad de obrar.

2) En otros casos, la realización del hecho generador del crédito fiscal, requiere la capacidad del y de las que en él intervienen, por ejemplo, una compra-venta. Para que exista el sujeto pasivo y la obligación principal, es necesario que el acto sea válido, ya porque los que intervinieron en él sean capaces, o bien porque quede convalidado en virtud de una ratificación expresa o tácita por el no ejercicio de la acción de nulidad."³³

³² Jarach, Dino, El Hecho Imponible, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A. Buenos Aires, 1943, pp. 147.

³³ Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, S.A. 1986, pp. 71 y 72.

Tesis de Giannini.- La capacidad jurídica tributaria no es igual a la capacidad jurídica de cualquier otra rama del derecho. La capacidad jurídica tributaria corresponde a todos los sujetos capaces conforme a derecho privado además de aquellos conjuntos de bienes o unidades de personas carentes de personalidad conforme a lo que dispone el derecho civil. "La extensión de la capacidad jurídica tiene su razón de ser y su justificación en el propósito de ensanchar el ámbito de aplicación del tributo o de facilitar o acelerar su liquidación mediante la atribución de personalidad jurídica a determinadas situaciones de hecho, cuyo sustrato económico se reputa es útil someter al tributo como objeto único y distinto de los demás objetos impositivos."⁴⁴

Tesis de Berliri.- La unidad del ordenamiento jurídico impide la posibilidad de que exista una capacidad jurídica de derecho privado distinta de la capacidad jurídica de derecho tributario. Aquellos sujetos que tienen capacidad jurídica de derecho tributario por fuerza poseen la capacidad jurídica del derecho civil, y esto en virtud de que el contenido sustancial de la obligación tributaria consiste precisamente en "transferir al erario una determinada cantidad de dinero" más adelante continúa diciendo que "Es evidente que la orden de pagar el impuestos presupone lógica y necesariamente el reconocimiento de la posibilidad de poseer y transferir sumas de dinero; es decir, la capacidad jurídica del Derecho Privado."⁴⁵

Berliri sostiene que es tarea del hermenéuta indagar en qué casos la ley tributaria reconoce a una categoría de sujetos de la capacidad jurídica de derecho civil y la de derecho tributario en conjunto.

Tesis de Pugliese.- El profesor italiano dice que la capacidad es una noción jurídica elaborada por el derecho común pero, existe la posibilidad de que ésta sea

⁴⁴ Giannini, Achille D. Instituzioni di Diritto Finanziario. Tr. Sáenz de Ujanda. Madrid 1957, pp. 98

⁴⁵ Berliri, Luigi Vittorio. Capacità Giuridica Tributaria, Rivista Italiana di Diritto Finanziario 1940. Núm.6 pp. 237.

aplicable en todo el derecho. Sin embargo, la capacidad en el terreno tributario adquiere matices especiales dadas por las exigencias propias de la materia. Su tesis gira en torno a la autonomía objetiva de la relación patrimonial. La obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo, y esta capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la existencia de la capacidad jurídica. Así afirma que: "para adquirir la calidad de sujeto pasivo para los fines del derecho sustancial basta la capacidad natural o, en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado suficientes para considerar una capacidad contributiva. Así se explica fácilmente porque el derecho tributario considera como sujeto pasivo autónomo a un patrimonio que pasa por herencia a los hijos aún no nacidos de una persona viva, es decir, a una entidad económica distinta del patrimonio personal de los tutores nombrados para los hijos no natos o para los herederos sustitutos, en la hipótesis de que no nazcan los primeros". Para Pugliese lo anterior sólo es válido respecto al aspecto sustantivo del derecho tributario. El autor afirma que en materia formal y procesal el concepto de capacidad elaborado por el derecho privado se aplica íntegramente en el fenómeno tributario. De manera que: "un incapacitado puede ser titular de un patrimonio autónomo, pero nunca tendrá capacidad para representarse como parte en un proceso fiscal o para firmar un recurso administrativo. En esas situaciones, el derecho tributario utiliza el más riguroso concepto de capacidad jurídica elaborado por el derecho privado, adopta los institutos civiles de la tutela y otorga al tutor facultades y las obligaciones del incapacitado, por virtud del mandato conferido por la ley."³⁶

Tesis de Sáinz de Bujanda.- La capacidad jurídica tributaria no diverge en esencia de la capacidad jurídica del derecho común, simplemente el campo de las relaciones en que éstas se desarrollan es distinto. "La capacidad tributaria es la capacidad jurídica cuando esta última se manifiesta en ámbito de las relaciones jurídicas tributarias y, de modo especial, en el de la obligación tributaria, que es como

³⁶ Pugliese, Mario. Instituciones del Derecho Financiero, Ed. Porrúa. S.A. México, 1976. 2ª edición. pps. 178 y 179.

sabemos, el núcleo esencial de aquel tipo de relaciones." En pocas palabras Sáinz de Bujanda define a la capacidad jurídica tributaria como "la aptitud para ser sujetos pasivos de la imposición estatal."

La existencia de unidades económicas sin personalidad jurídica con la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria se justifica en la medida que la concepción de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es más vasta y dócil que el concepto de persona, y al mismo tiempo se sitúa fuera de los esquemas tradicionales de responsabilidad patrimonial y del cumplimiento de las obligaciones. Es precisamente así como se explica que entes colectivos carentes de personalidad jurídica, a los que el autor llama "figuras subjetivas" sean titulares de las obligaciones tributarias. Sáinz de Bujanda afirma que aún cuando las "figuras subjetivas" no están calificadas como personas jurídicas, si aglutinan a una o varias personas por un vínculo o nexo que el ordenamiento pone de manifiesto al imputarle a ese ente un conjunto de determinadas situaciones jurídicas.³⁷

Tesis de Andreozzi.- Los principios que rigen en el derecho privado a la capacidad no se estilan de la misma manera en el derecho tributario, ya que, siendo la regla la capacidad en el derecho común, nada tiene que ver con la del derecho público y menos aún con los efectos de la aplicación del tributo.

Para Andreozzi la capacidad tributaria comprende dos campos jurídicos diferentes. El primero de ellos se refiere al derecho tributario sustancial, "en el cual no juega ningún papel la capacidad o incapacidad del sujeto, puesto que el tributo es una obligación impuesta por el Estado a situaciones jurídicas determinadas, independientes de la capacidad del interviniente." El segundo campo corresponde al derecho tributario formal, en el cual hay que precisar lo siguiente: La obligación tributaria grava situaciones jurídicas que abarcan tanto a personas capaces como

³⁷ Sáinz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho, Tomo V Madrid, España, 1967, pp. 319 y s.s

incapaces, sin embargo en materia procedimental "debe intervenir personas capaces, pues de lo contrario, las tramitaciones son nulas."³⁸

Tesis de Margáin Manautou.- Los principios que sobre la capacidad ha elaborado el derecho civil no son útiles para ser aplicadas en el derecho tributario. Así "en el Derecho Privado es sujeto de derechos y obligaciones solamente quien tiene capacidad jurídica, por lo que ningún efecto de derecho producen los actos de los incapaces, salvo que sean realizados a través de los que ejercen la patria potestad o la tutela."

"En cambio en el Derecho Tributario los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales; la única limitación que encuentra el sujeto activo en el que no puede agotar el procedimiento de ejecución sin que previamente se discierna el incapaz un tutor, para que en su nombre oponga las defensas que considere pertinentes, ya que, como en las demás ramas del Derecho, se le niega personalidad, por sí mismo no podría acudir ante un tribunal."

Prosiguiendo con la exposición- dice el autor que "para el Derecho Tributario todo ser o ente es capaz de derechos y obligaciones fiscales. Como limitaciones a esta regla tenemos a los actos que son nulificados, por falta de capacidad general o especial de una o de las dos partes que lo celebran, requerida por la rama del Derecho a que corresponden, que dan lugar a la devolución de lo pagado."³⁹

Tesis de Rodríguez Lobato.- La capacidad jurídica tributario o, lo que es lo mismo, la capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria corresponde a la noción de la capacidad jurídica del derecho civil, a grado tal que los principios formulados por esta última no tienen razón de ser en el terreno tributario. De tal manera que "En el Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho

³⁸ Androoz Manuel. Derecho Tributario Argentino. Vol. I. Ed. TEA. Buenos Aires, 1951. pp. 271.

³⁹ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad de S.L.P. 8^o ed. pps. 291 y 292.

Privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, ésta nacerá válidamente y, consiguientemente, deberá ser cumplida."⁴⁰

La transcripción de las diversas posturas doctrinales elaboradas sobre el concepto de capacidad jurídica tributaria se pueden resumir así: un sector considerable de la doctrina proclama la igualdad de los conceptos de capacidad jurídica general o de derecho común y la capacidad jurídica tributaria, de tal manera que los principios elaborados por la primera son totalmente aplicables en ésta última; quizá la única diferencia está dada por el plano de las relaciones en que cada una se desarrolla; otro sector se inclina en afirmar que el concepto de capacidad jurídica general no corresponde al concepto de capacidad jurídica tributaria, ya que éste último es más amplio que aquél y su extensión se pone de manifiesto al reconocer como sujetos pasivos de la obligación tributaria a entes que carecen del carácter de persona y por consiguiente de la capacidad jurídica del derecho civil; por último surge una posición ecléctica según la cual la capacidad jurídica del sujeto pasivo de la obligación tributaria es totalmente irrelevante en el fenómeno tributario porque la obligación en este caso nace exclusivamente de la voluntad de la ley y no del acuerdo de voluntades entre la administración y el particular, esto por lo que se refiere a la materia sustantiva, ya que, en materia formal y en especial en materia procesal forzosamente tiene que intervenir un sujeto capaz.

La capacidad jurídica es un concepto cuyas raíces se encuentran en el derecho privado. El derecho civil la define y la establece en forma expresa cada uno de los casos de excepción o incapacidad. El origen privatista de la capacidad no significa exclusividad, sino por el contrario se trata de una institución con gran trascendencia en el mundo jurídico cuya aplicación no puede ser restringida a una rama del ordenamiento.

Empero, la capacidad jurídica del derecho común no puede ser en esencia distinta del concepto formulado en el terreno tributario o del que pudiera elaborarse en cualquier otra sede. Por la unidad del ordenamiento jurídico la capacidad es una

⁴⁰ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal Harla S.A. ed. 1986, pps. 150 y 151

figura única pero, de aplicación difusa; los maticos y perfiles que adquiere están dadas de acuerdo a las exigencias propias de cada rama del derecho en la que ésta se utiliza. En materia civil la capacidad jurídica implica la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones, es decir, que en una relación jurídica un individuo puede jugar el rol de sujeto activo o acreedor o, de sujeto pasivo o deudor; en el derecho impositivo la capacidad jurídica tributaria implica la aptitud para ser titular de obligaciones, las cuales corren a cargo de los particulares para enterar tributos al fisco, es decir, se trata de la idoneidad para asumir la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo cual debe interpretarse como una premisa general, ya que, a nivel excepcional se contempla la posición de sujeto activo, por ejemplo, en el caso de un pago indebido realizado al fisco, o, por la existencia de un saldo a favor del contribuyente.

En realidad, cuando el legislador configura los hechos impositivos no pondera si el sujeto a cargo del cual nacerá la obligación de satisfacer el tributo tiene o no capacidad jurídica. Esto es cierto, ya que, la obligación tributaria es de naturaleza ex lege en la cual la voluntad del sujeto obligado no tiene ninguna significación para el surgimiento de la misma porque en todo caso la obligación nace por disposición exclusiva de la ley. De aquí precisamente que los menores de edad y demás incapaces, así como las unidades económicas sin personalidad jurídica puedan ser deudores del tributo.

Conforme a lo anterior el profesor Luis Humberto Delgadillo afirma que: "Cuando el legislador estructura el hecho imponible generalmente no distingue si el sujeto de impuesto tiene o no capacidad de ejercicio conforme al Derecho Común, sino que identifica el hecho o situación de derecho que tiene contenido económico por lo que aquella persona que realiza el hecho generador queda sujeto a la relación jurídica tributaria."⁴¹

Si algunas legislaciones reconocían o reconocen con la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria a entes colectivos que no son ni personas físicas ni jurídicas

⁴¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario 2ª edición Ed. PAC: 1986. Pág. 110.

conforme a lo que dispone el ordenamiento civil, es simple y llanamente porque se pone de manifiesto su capacidad contributiva para soportar la exacción en virtud de haber realizado el hecho generador previsto hipotéticamente por la norma. El sustrato económico del cual emerge el hecho imponible hace viable la exacción. El legislador elabora los hechos imponibles a partir de los hechos sociales, pero, especialmente se inclina por aquellos que revelan la existencia de una riqueza, ya sea que ésta provenga de un capital, de una renta o por cualquier otro concepto. Sin lugar a duda, la manifestación real de riqueza constituye el punto de partida del legislador para seleccionar aquellos hechos de la vida social que se reputan idóneos para someter a imposición tributaria. Es por ello que la justificación de dichos entes - como sujetos pasivos de la obligación tributaria deben buscarse, no en el concepto de capacidad jurídica tributaria, sino en el de capacidad contributiva que es la que tiene una mayor significación en el terreno tributario. La capacidad contributiva explica claramente cómo asociaciones de personas o de bienes sin personalidad jurídica son elevados a la categoría de sujetos pasivos de la obligación tributaria porque reflejan una riqueza, la cual a fin de cuentas es aprovechada por alguien en concreto que sí posee la personería jurídica, y la cual también demuestra su idoneidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

La legislación italiana, en su artículo octavo, párrafo primero, del Texto único de impuestos directos del 29 de enero de 1958, contempla como sujetos pasivos de la obligación tributaria a las personas físicas y jurídicas, a las sociedades y a las asociaciones, pero además, ese carácter lo hacía extensivo para: "Las otras organizaciones de personas o de bienes desprovistas de personalidad jurídica y no pertenecientes a sujetos que sean susceptibles de imposición con arvego a balance, respecto a los cuales el presupuesto de hecho del impuesto se realiza de un modo unitario y autónomo."

También la legislación Argentina en su ley 11.683, sobre procedimiento para la aplicación y percepción de impuestos del 13 de mayo de 1949, establecía en su artículo 16, apartado 2 como contribuyentes a las personas físicas y jurídicas, a las

sociedades, asociaciones y a todas aquellas empresas y entidades que no tuvieran personalidad jurídica, además de los patrimonios destinados a un fin determinado, todo esto "cuando unos y otros sean considerados por las leyes impositivas como unidades económicas para la aplicación del hecho imponible."

No debe olvidarse que el sistema impositivo mexicano abandonó el criterio que consideraba a entes colectivos desprovistos de personalidad jurídica como sujetos pasivos de la obligación tributaria a partir de la reforma y fue confirmado en la ley de inversión extranjera el título 4º de la inversión de personas morales extranjeras (art. 17) y en el actual Código Fiscal de la Federación.

A manera de conclusión, se puede decir que la capacidad jurídica del Derecho Civil no difiere en esencia en la capacidad jurídica tributaria, tan es así que en el Código Fiscal o en otras leyes impositivas no existen reglas especiales sobre la capacidad de los contribuyentes. Por tal razón todas las normas sobre incapaces y representación de éstos, elaborados por el derecho civil, tienen aplicación en el terreno tributario.

CAPITULO IV.

EL MENOR DE EDAD Y SU RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

4.1 La Representación Legal de los Menores e Incapaces de acuerdo al Código Civil.

Conforme al artículo 646 del Código Civil, son menores de edad, los individuos que no han cumplido la edad de dieciocho años. Se considera que antes de esta edad las facultades psíquicas del hombre no se han desarrollado lo suficiente para poder medir el alcance de las consecuencias de los actos de la vida jurídica. Es por ello que la ley instituye esta situación de incapacidad y establece una serie de medidas para proteger los intereses de los incapaces y en general de la colectividad.

Los menores de edad son incapaces que poseyendo derechos no tienen su libre ejercicio. "La incapacidad de los menores se debe al orden natural de las cosas y no necesita justificarse; el menor carece tanto de experiencia cuanto de inteligencia necesaria para conducirse por sí sólo en la vida."¹ La menor edad es una restricción a la personalidad jurídica, no obstante los incapaces pueden ejercer sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus legítimos representantes.

La representación es una institución jurídica que permite actuar por medio de terceras personas, de manera que lo que hace una persona llamada representante debe considerarse realizado por otra persona llamado representado.

"El representante es el que declara su propia voluntad, en vez del representado que no emite ninguna, y es también el que recibe las declaraciones de aquél con quien contrata."²

¹ Marcel Planiol y Ripert, Georges. Tratado Elemental de Derecho Civil, Vol. I. Tr. Lic. José M. Cajica, pp. 240.

² Tena Felipe de J. Derecho Mercantil Mexicano, Ed. Porrúa, S.A. México, 1986 pp. 193

Lo anterior significa que el representante funge únicamente como un intermediario cuya función se concreta a actuar a nombre de otro, en este caso del incapaz.

La representación puede tener dos fuentes de origen: La voluntad de las partes y la ley. De aquí precisamente derivan los nombres de representación voluntaria y representación legal, respectivamente (artículo 1801 del Código Civil).

La representación legal es una figura de suma importancia para la vida jurídica, de los incapaces ya que éstos sólo pueden hacer efectiva su capacidad de goce por conducto de sus legítimos representantes.

"Para el derecho tributario administrativo y sus obligaciones formales, la edad resulta importante, ya que es necesario ser mayor de edad, es decir, tener capacidad de ejercicio para intervenir en los procedimientos administrativos."³

De la Garza afirma que "Diferente es la situación en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter formal y a los actos puramente administrativos del derecho tributario. Ahí no sólo resulta necesaria la capacidad de goce, sino que resulta imperativa la capacidad de ejercicio. Es decir, para la realización o cumplimiento de dichas obligaciones formales o para el desarrollo de los procedimientos se requiere la capacidad del derecho civil."⁴

Cuando se trata de menores de edad que son contribuyentes serán sus legítimos representantes quienes tengan el deber de asistir en el cumplimiento de sus obligaciones a sus hijos o pupilos que bajo su guarda se encuentren. Precisamente porque la representación se concibe como una institución auxiliar de la capacidad de ejercicio para que supla la imposibilidad de los incapaces de hacer valer sus derechos

³ Ibidem, pp. 195

⁴ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, S.A. 1986, pps. 523 y 524

y de cumplir con sus obligaciones, porque de nada serviría al fisco tener un derecho crediticio contra el incapaz si no pudiera jamás cobrarlo.

En el Código Fiscal de la Federación no se encuentran normas especiales para los menores de edad y en general para los demás incapaces, puesto que en estos casos se aplica supletoriamente la legislación civil.

Así lo expresa el texto del artículo 5º, del Código Fiscal, párrafo segundo: "A falta de norma fiscal expresa, se aplican supletoriamente las disposiciones del derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

Así queda descartada la posibilidad de que exista una capacidad jurídica tributaria distinta de la del derecho civil, porque entonces se requeriría de normas específicas que en materia tributaria hablarán de la capacidad e incapacidad tributaria, así como de la representación de los incapaces.

El Código Fiscal de 1938 en su artículo 69 contenía una disposición sobre la capacidad que a la letra dice: "Toda persona física o moral que, conforme a las leyes, estén en el ejercicio de sus derechos civiles, pueden comparecer ante las autoridades fiscales federales, por sí o por apoderado.

Por los incapacitados, los concursados, los ausentes y las sucesiones, comparecerán sus representantes legítimos."

El menor de edad sujeto a patria potestad o a tutela tiene incapacidad formal y procesal para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Sin embargo, el menor emancipado sólo tiene incapacidad procesal.

De acuerdo a las normas del derecho civil respecto al menor emancipado, éste tiene la libre administración de sus bienes, pero con ciertas restricciones.

El menor de edad emancipado requiere de autorización del juez competente para la enajenación y gravamen de sus bienes inmuebles. También requiere de un tutor especial que lo represente en juicio.(artículo 643 del Código Civil).

El menor emancipado goza de una semicapacidad, es decir: "goza de una capacidad menos extensa que la que corresponde a la persona mayor."⁵ De manera que el emancipado dispone libremente de su persona y puede también libremente realizar toda clase de actos de administración de sus bienes muebles e inmuebles. Esta libertad administrativa que la ley le ha conferido al menor emancipado encierra la posibilidad de que éste cumpla sus obligaciones formales que tiene para con el fisco, toda vez que estas obligaciones derivan de la administración de sus bienes.

⁵ Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil, Ed. Porrúa, S.A. México, 1985, pp. 394.

4.1.1 La figura de la representación legal y su función.

La incapacidad de ejercicio es una restricción a la personalidad jurídica, es por ello que la ley provee por vía substitutiva la representación del incapaz confiando la guarda e intereses de éste a un sujeto capaz llamado representante legal.

La menor edad priva al sujeto de la capacidad natural para actuar y participar por sí mismo en el tráfico jurídico. La ley presuntivamente establece que el menor de edad no tiene ni la madurez mental ni la experiencia suficientes para conocer el alcance de sus actos, y como consecuencia de ello lo somete al cuidado de una persona capaz que actúa en nombre y en interés de aquél. De esta manera, la representación legal es la institución jurídica que permite que un incapaz haga valer sus derechos y cumpla con sus obligaciones, es decir, que mediante esta institución el incapaz hace efectiva su capacidad de goce.

La representación cumple una función social muy importante ya que acude en auxilio de la incapacidad natural y legal de los individuos (artículo 450 del Código Civil). A través de la representación se permite que los actos celebrados por el representante surtan efectos en la esfera jurídica del representado tal y como si éste último los hubiera realizado. "La primera condición para que la representación exista estriba en la facultad de representar, la cual puede emanar de la situación de hecho, independientemente de la voluntad del representado (representante legal) (padres que ejercen la patria potestad, tutores, albaceas, síndicos de una quiebra, etc.), o de una declaración de voluntad del mismo representado (representación voluntaria).

En el caso particular de los incapaces, menores de edad, la representación sólo puede derivar de la ley (artículo 1801 del Código Civil).⁶

⁶ Tena, Felipe de J. Op.Cit. pp. 195

Al respecto Rojina Villegas afirma que: "Como toda incapacidad de ejercicio impide que el sujeto haga valer directamente sus derechos, celebre actos jurídicos, comparezca en juicio o cumpla con sus obligaciones, la representación legal se convierte en una institución auxiliar y necesaria de la incapacidad de ejercicio, pues sin ella, aun cuando se tuviera la capacidad de goce, propiamente se carecería de dicha aptitud, dada la imposibilidad de hacer valer los derechos que por la misma se hubieran adquirido."⁷

En efecto, la representación legal cumple una función auxiliar de la incapacidad de ejercicio. Los incapaces forzosamente requieren estar representados para participar en la vida jurídica y así hacer pleno uso de su capacidad de goce, la cual les corresponde con el sólo hecho de su existencia. Esto significa que la representación legal cumple la función de asistencia y protección del incapaz.

La ley cuidadosamente ha seleccionado las instituciones idóneas para la salvaguarda de la persona e intereses del incapaz. La patria potestad y la tutela constituyen las dos formas bajo las cuales se subsana la incapacidad de ejercicio. La primera tiene su origen en la filiación; así, su ejercicio corresponde a sus progenitores quienes tienen a su cargo la asistencia y protección de los hijos menores de edad no emancipados. En tanto, la tutela es una institución subsidiaria de la patria potestad que implica un cargo civil de interés público, para la protección y defensa de los menores de edad no sujetos a la patria potestad así como de los demás incapaces (artículos 425 y 449 del Código Civil).

El menor de edad no emancipado está sujeto a la autoridad paterna que se ejerce sobre la persona y bienes del incapaz (artículo 425 del Código Civil). En cambio, el menor de edad emancipado tiene a su cargo la dirección de su persona y la libre administración de sus bienes pero, durante su menor edad, requiere de la autorización judicial, para la enajenación, gravamen o hipoteca de bienes raíces y de un tutor para negocios judiciales (artículo 643 del Código Civil).

⁷ Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano, Tomo I. Introducción y Personas. Ed. Porrúa S.A. 1982.

4.1.2. El Representante del Menor de Edad en Materia Tributaria.

La representación legal cumple una función clave para el buen y normal desarrollo de las relaciones jurídicas. En materia tributaria los menores de edad que son contribuyentes cumplen sus obligaciones con el fisco por conducto de sus legítimos representantes.

Como es sabido, el menor de edad puede llegar a ser sujeto pasivo de la obligación tributaria pero, ¿Cómo dará cumplimiento a ella si natural y legalmente es un incapaz? La materia tributaria presenta una serie de obligaciones sustantivas, formales y procesales. En cuanto a las primeras, basta que el menor de edad se coloque en el presupuesto normativo que da nacimiento a la obligación tributaria, esto es, que el menor ponga al descubierto su capacidad de contribuir a los gastos públicos mediante la realización del hecho generador. Así, si el menor de edad trabaja y percibe un ingreso que es generador de tributos superior al salario mínimo - por esta razón se convierte en contribuyente pero, en todo caso es su legítimo representante quien lo asiste en el cumplimiento de su obligación tributaria.

Para las obligaciones tributarias formales, en principio, se requiere de la capacidad de ejercicio, lo cual implica que es el padre o tutor del menor quien da cumplimiento a este tipo de obligaciones. Salvo de que se trate de menores de edad emancipados a los que la ley civil faculta para la libre administración de sus bienes (artículo 643 del Código Civil). La emancipación corresponde a un estado de semicapacidad que sólo por disposición de la ley se limita a ciertos actos que se consideran de peligro para el patrimonio del emancipado.

Dentro de esa gama de limitaciones no se puede interpretar que la ley prohíba que el menor emancipado cumpla por sí mismo con sus obligaciones tributarias

formales, sino por el contrario, dichas obligaciones están directamente relacionadas con la facultad de la libre administración de los bienes de aquél.

Por último, por lo que respecta a las obligaciones tributarias de carácter procesal, necesariamente se requiere ser capaz, es decir, tener capacidad de ejercicio. El legítimo representante del menor de edad, padre o tutor, es quien tiene la obligación de representar al hijo o pupilo en todo procedimiento administrativo o juicio en que los intereses de aquél se vean involucrados (artículos 427 y 643 fracción II del Código Civil).

4.2. Casos en que el Menor es Contribuyente:

4.2.1 Como Beneficiario en Herencias y Donaciones.

Las herencias y las donaciones han sido contempladas por las leyes impositivas de diferentes países como hechos imposables de impuestos. Estas figuras jurídicas han sido detectadas por el legislador tributario como evidentes manifestaciones de riqueza que encierran una aptitud contributiva del beneficiario. Como es sabido, el legislador se orienta en la selección de circunstancias relevantes para el derecho tributario por la presencia de la capacidad contributiva, prueba contundente de que el particular puede disponer de cierta cantidad de dinero para ayudar a sufragar las cargas públicas. Es por ello que un acto o figura eminentemente civil o mercantil puede desencadenar ciertos efectos jurídicos tributarios - nacimiento de la obligación tributaria- independientemente de las que tiene asignadas en el terreno jurídico del cual emerge originariamente. De esta manera no se perturban los efectos jurídicos que produce, por ejemplo, la donación como acto jurídico en el derecho civil, porque ésta tenga al mismo tiempo el carácter de hecho imponible que la ley tributaria le ha conferido.

Las herencias y donaciones han sido tratadas paralelamente, de manera general, el impuesto sucesorio puede ser de dos tipos: un impuesto global que grava todo el acervo transmitido por el autor de la sucesión o bien, un impuesto que grava exclusivamente el incremento patrimonial recibido por cada heredero (hijuela).

El impuesto sucesorio que grava el caudal relicto en su conjunto toma en cuenta para la fijación de la exacción el patrimonio neto global transmitido. Lo cual significa que de la masa hereditaria depende directamente el monto del tributo. Se trata de un impuesto indirecto que grava una transmisión de riqueza sin ponderar las

circunstancias personales del heredero. En este sistema se utilizan tarifas progresivas que aumentan o disminuyen en función del volumen del caudal relicto.

En cambio, el impuesto que grava el incremento patrimonial recibido por cada heredero considera, para fijar el monto de la exacción, dos factores de suma importancia; por una parte pondera el grado de parentesco que existe entre el autor de la sucesión y el heredero y, por la otra, el valor neto de la participación de cada heredero, es decir, la porción heredada.

Algunos países establecen el impuesto sucesorio sobre el caudal - relicto - principalmente los países anglosajones - mientras que otros - como Argentina y México hasta 1961 - se inclinan en gravar el acervo que corresponde a cada heredero; un tercer grupo establece un impuesto sucesorio mixto porque en él se conjugan los dos sistemas anteriores, es decir, por una parte, se grava el acervo hereditario por el hecho mismo de la transmisión patrimonial y por la otra, se grava cada porción de riqueza adquirida por cada heredero.

El fundamento o causa de este impuesto es tal y como afirma Jarach "la capacidad contributiva especial que el legislador valora por este incremento patrimonial que, verdaderamente revela una capacidad de contribuir a los gastos públicos, según lo interpreta la doctrina financiera general, por cuanto esos aumentos de riqueza no son el fruto del esfuerzo personal. Por consiguiente, en razón de la gratitud del incremento de su riqueza, por la sencillez y la comodidad de su pago, el beneficiario por ese aumento está en condiciones óptimas para contribuir a los gastos públicos: el que recibe de repente una riqueza puede distraer una parte de ella sin excesivo sacrificio propio en favor del Estado, sin perjuicio de que esto encuentre algunas excepciones graves por razones de liquidez o razones económicas generales, cuando el pago del impuesto puede hacer peligrar determinadas empresas."⁸

⁸ Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario Buenos Aires, 1957 pps. 394 y 395

Los antecedentes en nuestro país de un impuesto sucesorio datan de 1843. Fue Santa Anna quien el 18 de agosto del mismo año establece un impuesto que grava las sucesiones al 6% sobre el caudal relicto. Aproximadamente han sido 15 las leyes sobre esta materia. La primera de 1843, después la de 1854, de 1857, de 1867, el decreto de 1892, la Ley del Timbre de 1906, la Ley del Impuesto Local Sobre Sucesiones y Donaciones de 1908, la Ley Local del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 1924, la Ley Federal para la Recaudación del Impuesto sobre Herencias y Legados de 1924, La ley del Impuesto sobre Herencias y Legados de 1926, la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados para el Distrito y Territorios Federales de 1934, la Ley de 1940, etc. Finalmente por decreto del 29 de diciembre de 1961 se derogó la última ley Federal del Impuesto sobre Herencias y Legados.¹

Algunos autores como Groves, de Ibarrola, Rosas Figueroa y Santillán López censuran fuertemente el impuesto sucesorio, entre otras cosas, por ser contrario al régimen de propiedad privada, porque desalienta el ahorro de los ciudadanos y porque durante la vida del causante de la sucesión esté pagó sus impuestos correspondientes y parece ser injusto que aún a su muerte sus ahorros se vean nuevamente gravados.

Actualmente las sucesiones se gravan por la Ley Federal del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.² Conforme al artículo primero: "Están obligados al pago de impuestos sobre adquisiciones de inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicadas en territorio nacional, así como los derechos relacionados con los mismos, a que esta ley se refiere".

El artículo tercero de la ley en cuestión establece que se debe entender por adquisición, fracción I-³ "Todo acto por el que se transmita la propiedad, incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación a toda clase de

¹ Diario Oficial de 30 de Diciembre de 1959.

² Diario Oficial de 31 de Diciembre de 1979 (deroga la Ley General del Timbre de 1975).

asociaciones o sociedades a excepción de las que se realizan al constituir la copropiedad o la sociedad conyugal, siempre que sean inmuebles propiedad de los copropietarios o de los cónyuges."

Lo anterior significa que toda transmisión mortis causa o intervivos de una propiedad raíz causa el impuesto sobre adquisición de inmuebles, el cual se calcula conforme a una tasa del 10% del valor del inmueble, con una reducción de 10 veces el salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica de que se trate (artículo 1°).

4.2.2 Como Sujeto en Actos de Comercio

De acuerdo con el artículo 3º del Código de Comercio, son comerciantes las personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio hacen de él su ocupación ordinaria.

¿Que debemos entender por capacidad legal para ejercer el comercio? En ayuda a la solución de esta pregunta acude el artículo 5º del mismo ordenamiento, el cual establece que: "Toda persona que según las leyes comunes es hábil para contratar y obligarse, y a quien las leyes no prohíben expresamente la profesión del comercio, tienen capacidad legal para ejercerlo."

Aparentemente los incapaces no pueden ostentar la calidad de comerciantes porque de acuerdo al derecho civil éstos no son hábiles para contratar y obligarse. Esto ciertamente es falso ya que necesariamente hay que distinguir entre capacidad para ser comerciante y capacidad para ejercer el comercio. La primera, la tiene toda persona por el hecho de tener capacidad de goce, siempre y cuando no existan incompatibilidades ni prohibiciones para la persona misma que impidan que ésta pueda ser comerciante. En cuanto a la capacidad para ejercer el comercio se requiere tener capacidad de ejercicio, toda vez que la actividad comercial así lo sugiere, en virtud de que el comerciante a diario realiza multitud de actos jurídicos que forzosamente tienen que ser válidos en aras de la confianza y seguridad mínima que debe tener el tráfico mercantil.

El Código de Comercio no es lo suficientemente claro para despejar la incógnita respecto de si un menor de edad puede ostentar la calidad de comerciante, y por concepto de ello percibir ingresos y estar obligado a pagar sus impuestos correspondientes.

En el artículo 556 del Código Civil el que establece que: "Si el padre o la madre del menor ejercían algún comercio o industria, el juez, con informe de dos peritos, decidirá si ha de continuar o no la negociación, a no ser que los padres hubieran dispuesto algo sobre este punto, en cuyo caso se respetará su voluntad, en cuanto no ofrezca gran inconveniente, a juicio del juez."

El legislador restringió la hipótesis al menor sujeto a tutela que recibe por herencia de su padre o madre una negociación mercantil que aquéllos explotaban y olvido que un menor sujeto a patria potestad, un menor emancipado o cualquier incapaz puede recibir una negociación mercantil y no necesariamente por un acto mortis causa, sino también puede ingresar al patrimonio de aquél por donación. Además este beneficio patrimonial para el menor puede provenir tanto de sus padres como de un tercero.

El artículo 556 del Código Civil puede aplicarse a todas estas causas similares porque no hay ninguna razón valedera para que sea de otra manera. Así, donde existe la misma ratio legis debe existir la misma disposición.

De manera que el texto del artículo 556 es de interpretación extensiva pues "es evidente que no solamente ha de aplicarse al menor sino a cualquier incapacitado a quien sus padres dejen por herencia una negociación mercantil; y por mayoría de razón, si en vida de los que ejercen la patria potestad el incapacitado hereda una negociación, podrá con los requisitos del artículo 556, quedar en su patrimonio.

Lo mismo puede decirse si se ofrece donar una negociación mercantil al incapacitado."⁹

La decisión de continuar la explotación de la negociación mercantil queda en manos del arbitrio del juez. "El arbitro judicial, que en definitiva decidirá siempre si ha de continuarse o no el comercio, debe inspirarse en el principio que rige a la

⁹ Mantilla Molina, Roberto. Derecho Mercantil Ed Porrúa 23 edición . México 1984 pps. 86 y 87.

administración de los bienes del incapaz, la conservación del patrimonio, y evitar las operaciones que pueden ponerlo en peligro, aún cuando vayan encaminadas a aumentarlo. Así, cuando la negociación comercial sea el único bien que posea el incapaz y no pudiera enajenarse sino a un bajo precio, desproporcionado con los productos que rinde, será un acto de conservación del patrimonio continuar explotándola. Por el contrario, si la falta de su primitivo titular pone en peligro la buena marcha de la negociación, que es sólo un elemento de poca importancia en la composición del patrimonio del incapaz, y hay la posibilidad de que se contraigan deudas que puedan llegar no sólo a absorber el valor de la negociación, sino a poner en peligro sus demás bienes, es indudable que habrá de enajenarla, en obsequio del mismo principio de conservación del patrimonio.

Entre estos dos extremos, la realidad ofrecerá una infinita variedad de casos en los que habrá de decidir diversamente la prudencia del juez.¹⁰

En efecto, es el juez quien pondera las circunstancias particulares que concurren al caso específico de que se trate para así estar en aptitud de decidir la continuación de la explotación del giro comercial o el cese del mismo, indiscutiblemente, la decisión está inspirada en el principio que rige en materia civil la administración de los bienes del incapaz y alrededor del cual giran las instituciones de la patria potestad y la tutela, que es la conservación hasta donde sea factible del patrimonio del menor.

Si un menor de edad es comerciante tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre la renta por la realización de actividades empresariales a que se refiere el Título IV, Capítulo VI, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Así, si el giro comercial que pertenece el menor se dedica a la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesca o silvícolas, el menor en su calidad de contribuyente tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre la

¹⁰ *Ibidem.*

renta y todas las demás obligaciones que de aquél se deriven (art.107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Para el caso de que el menor se encuentre sujeto a patria potestad es el padre quien como administrador y representante de los bienes y de la persona del hijo tienen la obligación de cumplir con las obligaciones tributarias sustantivas y formales que se causen con los bienes de su representado. Así mismo tiene la obligación de representarlo en juicio (art. 427 del Código Civil).

Cuando el menor está sujeto a tutela es el tutor quien como representante legal del pupilo y como administrador de los bienes de éste tiene la obligación de cumplir con las obligaciones fiscales que corresponden al pupilo. Así, si el pupilo tiene una negociación mercantil el tutor deberá presentar la declaración del impuesto sobre la renta del pupilo y efectuar los pagos que las leyes impositivas establezcan, así mismo tiene que dar cumplimiento a todas las demás obligaciones tributarias sustantivas, formales y procesales que corran a cargo de su representado.

Situación muy distinta es la que acontece con los menores de edad emancipados que explotan una negociación mercantil. La ley civil establece que el menor emancipado puede realizar libremente todos los actos inherentes a la administración de sus bienes (artículos 435 y 643 del Código Civil).

Lo anterior significa que el menor emancipado podrá perfectamente cumplir por él mismo con sus obligaciones sustantivas y formales que deriven de la explotación de su negociación mercantil y de aquellas que deriven directamente de la administración de sus demás bienes, y sólo requerirá de un tutor especial para comparecer en juicio. Toda vez que "De acuerdo con el texto del artículo 643 del Código Civil, el menor de edad emancipado, puede realizar por sí mismo y sin la intervención de quienes ejercen la patria potestad o en su caso el tutor, toda clase de actos y contratos, excepto los relativos a la enajenación y gravamen de bienes

inmuebles, para los que se requiere autorización del juez competente que en el caso es el juez de lo Familiar, ni puede comparecer en juicio, sin un tutor especial."¹¹

Conforme a los arts. 428 fr.I, 429 y 643 del Código Civil el menor emancipado puede adquirir la calidad de socio de una sociedad mercantil, ya sea aportando dinero en efectivo u otros bienes muebles, o bien, mediante la prestación de sus servicios personales.

Así, el menor emancipado destina parte de su patrimonio o presta sus servicios personales para adquirir la calidad de socio por tal motivo gozará de todos los benéficos que tal calidad le reporte. Por ejemplo, el menor emancipado puede obtener ingresos por dividendos de la sociedad a la cual pertenece, y por tal concepto estará obligado a pagar el impuesto sobre la renta que le corresponda (Título IV, Capítulo VII). Una vez más se pone de manifiesto que las leyes impositivas no hacen distinción alguna entre los contribuyentes por razón de su edad.

Los ingresos por dividendos que reciba el menor están gravados conforme al artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹¹ Galindo Garfias, Ignacio Derecho Civil, Ed Porrúa, S.A. México, 1991, pp. 397

4.2.3 Por Obtención de Ingresos por la Prestación de Servicios Personales.

Corresponde el turno a estudiar la capacidad contributiva del menor de edad por concepto de la percepción de ingresos por la prestación de un servicio personal. Para entrar al estudio en este tema es menester analizar brevemente las disposiciones laborales sobre el trabajo de los menores de edad.

Los países subdesarrollados son los que encaran con mayor frecuencia el trabajo ambulante de los niños. La realidad mexicana se impone ante los ojos del espectador. Nuestra gran metrópoli alberga a un gran número de menores que deambulan por avenidas y calles ofreciendo al público productos o servicios tales como: venta de dulces, periódicos, flores, billetes de lotería, lustrado de calzado, limpieza de parabrisas, etc; todo esto lo realizan por un intento por alcanzar un medio de vida. Pocos son los afortunados que llegan a colocarse en un empleo que sea compatible con su instrucción educativa tal y como lo ordena nuestra Carta Fundamental. La conjunción de la actividad escolar y la laboral resulta difícil. Sin embargo, sí existen normas destinadas a la protección a los menores trabajadores. La política laboral se ha manifestado a favor de la prohibición de la contratación de niños en edad precoz en virtud de que algunas actividades pueden influir negativamente en la niñez, tanto a nivel fisiológico como moral. Es por ello que el legislador se muestra prolijo en el dictado de normas protectoras para el trabajo de los niños.

La Ley Federal del Trabajo establece un régimen laboral especial de protección a este tipo de trabajadores fijando como edad límite de 16 años para la libre contratación. Se permite también el trabajo de los menores de 16, pero mayores de 14 años cuando reciban el consentimiento de sus padres o tutores, del sindicato al que pertenezcan, de la Junta de Conciliación y Arbitraje, del Inspector del Trabajo o de la Autoridad Política (artículo 23 de la Ley Federal del Trabajo).

Los mayores de dieciséis años pueden prestar libremente sus servicios, es decir, que los trabajadores de esta edad pueden por sí mismos celebrar contratos de trabajo, ya que como afirma Néstor De Buen "La capacidad de ejercicio laboral se alcanza a los dieciséis años."⁴

El artículo 23, segundo párrafo, de la Ley Federal del Trabajo establece que: "Los menores trabajadores pueden percibir el pago de sus salarios y ejercitar las acciones que les correspondan."

Son mayores las oportunidades de los jóvenes mayores de 16 años para conseguir un empleo que les reporte ingresos, los cuales de acuerdo al artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentran gravados.

Artículo 78.- "Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral."

Así que la capacidad contributiva de los mayores de 16 años y menores de 18 años pueden derivar de la prestación de sus servicios personales bajo la dependencia de un patrón. Es este último quien tiene la obligación de retener el impuesto correspondiente al salario devengado por el trabajador, así como otra serie de obligaciones que señala el artículo 83 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 123 Constitucional, apartado "A" fracción III, establece que: "Queda prohibida la utilización del trabajo de los menores de catorce años."

Sin embargo, pese a la prohibición constitucional existen contrataciones al margen de la ley. En este sentido el Doctor Néstor de Buen afirma que: "Es claro que,

⁴ De Buen Lozano Néstor. Derecho del Trabajo, Ed. Porrúa, 1985. Tomo II, pp. 46

a pesar de la limitación, de hecho se producen relaciones laborales con menores de catorce años. A ello contribuyen por una parte, los agobiantes problemas económicos de las familias proletarias que exigen - la colaboración económica de todos sus miembros y por otra, la insuficiente vigilancia de la inspección de trabajo que, aun ni a nivel federal cuenta con los elementos suficientes para el desempeño de una eficaz labor de control. En ese caso la relación laboral irregular de todas maneras genera responsabilidades a cargo del patrón, tanto frente al menor como frente a las autoridades (multas, v.gr.) pero habrá de cesar en el momento en que se advierta cuál es la edad del menor.¹²

Contrariamente a lo que establece la fracción III del artículo 123 Constitucional, apartado A, se encuentran relaciones laborales irregulares - tal y como las llama el profesor Néstor de Buen- con niños de meses, de un año, dos, tres, etc. quienes por conducto de sus legítimos representantes hacen valer sus derechos y contraen sus obligaciones.

Los medios de comunicación masiva han utilizado niños en sus campañas publicitarias, pero también los niños han incursionado en el mundo de la música, el canto, el baile, la actuación etc. Por cierto que algunos de ellos con gran éxito.

Hoy en día existe una gran variedad de grupos infantiles, cuartetos, tríos, duetos incluso solistas - que incursionan al mundo de la farándula. Estos artistas intérpretes menores de edad han llegado a conquistar la admiración y respeto de sus espectadores. Y una vez que alcanzan la fama y popularidad anhelada, sus ingresos se cotizan en miles de pesos.

La primera pregunta que surge es, y la prohibición constitucional - artículo 123 "A" fracción III- Para la contratación de los menores de catorce años.

¹² De Buen Lozano, Néstor. Derecho del Trabajo Vol.II Ed Porrúa S.A. México, 1985.

La Ley Federal del Trabajo en el Título Quinto Bis relativo al trabajo de los menores no dice nada al respecto, tampoco se menciona algo en el Capítulo XI de los Trabajadores, actores y músicos. En el Código Civil el que establece el fundamento para la celebración de contratos de trabajo de menores de catorce años. Los incapaces pueden ejercitar sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus representantes (artículo 23). De manera que son los padres o tutores de los menores que como legítimos representantes de éstos están facultados para celebrar a nombre de sus representados los contratos de trabajo.

Los artistas intérpretes menores de edad que prestan sus servicios para la empresa Televisa tienen forzosamente que afiliarse al sindicato de "ANDA" (Asociación Nacional de Actores). Y es a través del sindicato como Televisa paga los sueldos a los padres o tutores de los niños. El sindicato como responsable solidario por retención (artículo 26 fracción I del Código Fiscal) está facultado para hacer los descuentos que correspondan con motivo del impuesto sobre la renta.

Como dato curioso cabe señalar que en la empresa Televisa la jornada de trabajo para estos pequeños es de cinco horas treinta minutos, tiempo que incluye una hora para el descanso y alimentación de aquéllos.

Transcurridas las cinco horas y media se computa tiempo extra. Por regla general la grabación para un programa de televisión con duración de media hora, toma una jornada de trabajo de alrededor de 7 u 8 horas, lo que significa que en la mayoría de las veces estos pequeños laboran tiempo extraordinario, es decir, que a parte de su sueldo ordinario, reciben el pago de horas extras, lo que aumenta notoriamente su capacidad contributiva.

Otro de los aspectos que hay que resaltar es que el sueldo que perciben está determinado por la categoría del actor o músico, así como de la categoría del papel a

desempeñar estelar o primero, segundo, etc. Obviamente que entre más alto se cotice mayor será el sueldo y mayor la capacidad contributiva.

De la misma manera en el canal 11, dependiente de la Secretaría de Educación Pública, son los padres o tutores de los niños los que firman el contrato de trabajo, y son ellos los autorizados para cobrar los emolumentos, previa retención del impuesto correspondiente por parte de las autoridades encargadas para tal efecto. Contrariamente a lo que sucede en Televisa, es raro que los niños trabajen tiempo extraordinario. Son dos o tres los niños que llegan a prestar sus servicios en este canal.

4.2.4 Por Obtención de Ingresos por Rifas, Sorteos y Fortunas.

Otra de las hipótesis que no hay que dejar de mencionar es que el menor de edad puede, por cuestión del azar o de la fortuna, ver incrementada su capacidad contributiva.

Aunque es un caso menos frecuente no puede dejar de asombrarnos.

Las rifas, sorteos, loterías, etc. incrementan el patrimonio del sujeto afortunado, y esto es un punto a favor de la capacidad contributiva.

De acuerdo al artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta "Se consideran ingresos por la obtención de premios, los que derivan de la celebración de la lotería, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente."

El impuesto por los ingresos derivados de loterías, rifas, sorteos y concursos se calculará sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, aplicando el 8% para los premios con valor de N\$ 500.01 a N\$ 5,000.00 y el 15% para los premios con valor de N\$ 5,000.01 en adelante (artículo 130 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

El impuesto derivado de juegos con apuestas se calcula aplicando el 5% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados (artículo 130 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Las personas que efectúen los pagos por tales conceptos están obligados a retener el impuesto correspondiente (artículo 130 último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

4.3 La Extrema Generalidad del Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

En virtud de que la obligación tributaria tiene naturaleza ex- lege, lo cual implica que la obligación nace única y exclusivamente por voluntad de la ley porque la voluntad del sujeto obligado es ajena e independiente para hacerla surgir, la ley tributaria no marca distinción alguna en las personas físicas, sean éstas capaces o incapaces, sino que se limita a imponer su voluntad al vincular el nacimiento de la obligación tributaria a ciertas circunstancias que coinciden con la conducta prevista hipotéticamente por aquélla.

El legislador al tipificar los hechos imponibles de los impuestos selecciona entre ellos actos jurídicos o hechos de la vida social que tienen una notoria capacidad contributiva, entendida ésta como síntoma inconfundible de que se vale el derecho tributario para fincar la exacción a cargo del sujeto pasivo. De aquí que toda persona física o moral y para algunas legislaciones las unidades económicas sin personalidad jurídica puedan ser sujetos pasivos de la obligación tributaria, siempre que revelen la existencia de esa capacidad contributiva, la cual se pone al descubierto con la simple realización de la conducta prevista por la norma tributaria.

4.3.1 Reforma al artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria reviste suma importancia en el fenómeno tributario porque es a él a quien está encaminado el conjunto de normas de esta índole, es él quien soporta el peso del gravamen y de manera general es su economía la que se menoscaba por el pago del tributo. Es por ello que la doctrina se ha manifestado prolija y la legislación cautelosa cuando se estudia la figura del sujeto pasivo.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 definió al sujeto pasivo de la siguiente manera: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, esta obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal" (artículo 20).

La definición que hizo este Código solo contempla al sujeto pasivo directo o simplemente deudor. Debido a la fuerte influencia que tuvo en México la obra del italiano Mario Pugliese, el código copio fielmente su terminología. Así utiliza la expresión sujeto pasivo o deudor cuando se refiere al sujeto pasivo por adeudo propio cuya responsabilidad es directa y, en cambio, emplea las expresiones de sujeto con responsabilidad objetiva, sujeto con responsabilidad solidaria y responsabilidad en substitución, tratándose de sujetos pasivos por deuda ajena o, como los llama Pugliese, bajo la denominación genérica de "responsables" (artículos 27, 28 y 29 del mismo ordenamiento).

Por su parte el Código Fiscal de la Federación de 1966 definió al sujeto pasivo como: "la persona física o moral mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal (artículo 13).

Este código contiene dos variantes respecto al anterior. Primero, cuando se refiere a las personas que son sujetos pasivos, agrega los calificativos de mexicanos o extranjeros, y segundo, omite la palabra directo que el código anterior utilizaba para referirse al tipo de responsabilidad que tiene el deudor. Esta cuestión fue producto de las reformas legislativas que suprimieron los diferentes tipos de responsabilidad, quedando únicamente la responsabilidad solidaria, por convenir así a los intereses del fisco.

El Código Fiscal vigente no define al sujeto pasivo, sólo se limita a señalar qué personas tienen tal carácter. Así el artículo primero dispone que:

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

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

Del análisis del artículo anterior se desprende que conforme a nuestra legislación existen dos tipos de sujetos pasivos:

1) Todas las personas físicas sin excepción. Lo cual significa que tanto los capaces como los incapaces pueden tener la calidad de sujeto pasivo del tributo. La incapacidad natural o legal no constituye un impedimento para ser sujeto de obligaciones frente al fisco, puesto que para que nazca la obligación tributaria no se requiere de la voluntad del incapaz, toda vez que la obligación nace por mandato de ley. De manera que los menores de edad, los mayores de edad disminuidos o perturbados en su inteligencia, los que tengan alguna afección originada por enfermedad o deficiencia persistente de carácter físico, psicológico o sensorial y demás incapaces a que se refiere el artículo 450 del Código Civil perfectamente pueden estar obligados a satisfacer la prestación tributaria.

En este sentido se manifiesta Arrijo Vizcaino al decir que sujetos pasivos son las "Personas físicas o sea todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones; lo cual amplía enormemente el concepto, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo."¹³

2) También pueden ser sujetos pasivos las personas morales. En primer término las personas morales privadas como las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, los organismos públicos descentralizados, puesto que tienen personalidad jurídica y patrimonio propios, la Federación en los casos que las leyes así lo señalen y, por último, los estados extranjeros en los casos de no reciprocidad, es decir, cuando obliguen al Estado mexicano a pagar impuestos.

Hasta aquí se ha expresado quienes pueden ser sujetos pasivos, sin embargo, es preciso determinar a partir de que momento asume ese rol. El mismo Código Fiscal establece en su artículo 6º que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las

¹³Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal Ed. Themis. 1988. pp 135.

situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

De manera que las personas físicas o morales asumen la posición de sujeto pasivo en el momento en que se realiza la conducta prevista por la norma tributaria, es decir, “una persona física o una persona moral es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, status jurídico y en caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.”¹⁴

Sáinz de Bujanda afirma que: “El sujeto pasivo es la persona natural o jurídica, que se sitúa en posición deudora dentro de la expresada obligación, - es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación en favor del ente público acreedor.”¹⁵

En efecto, la posición de sujeto pasivo se adquiere a partir de la realización del hecho generador de la obligación tributaria. Sin embargo, existe otro tipo de sujeto pasivo que es el responsable. El responsable es aquella persona que aún sin haber puesto en marcha el aparato jurídico por la realización de la conducta prevista por la norma - hecho generador - por disposición expresa de la ley está obligada a satisfacer la prestación tributaria.

Lo anterior denota que existe una concepción amplia y otra restringida del sujeto pasivo. Conforme a la primera, sujeto pasivo es aquella persona a la que le corresponde la titularidad del hecho imponible. El hecho de que se le atribuya la titularidad proviene de la realización del hecho generador de la obligación tributaria. La conducta de esa persona se manifiesta exactamente en el sentido que la norma prevé, que inmediatamente provoca el nacimiento de la obligación. Por ello no es indispensable que la hipótesis normativa a partir de la cual surge el tributo haga referencia expresa a este tipo de sujeto pasivo, toda vez que su presencia puede

¹⁴ Ibidem, pps. 135 y 136

¹⁵ Sáinz de Bujanda, Fernando. Los sujetos de la Obligación Tributaria. Ediciones Macchi, 1968. Argentina.

identificarse de manera implícita. De acuerdo con la concepción estricta, sujeto pasivo es cada una de las personas que por expreso mandato de la ley resultan obligadas al pago del tributo. En este caso la vinculación para el pago que se establece para este tipo de personas esta respaldada por razones de conveniencia administrativa y no porque les corresponda la titularidad del hecho imponible. De aquí que la ley forzosamente prevea a cargo de qué personas surge la obligación de pagar el tributo.

Si en materia de derecho civil los menores de edad y en general los incapaces no pueden ser sujetos de obligación salvo cuando los contraigan por conducto de sus respectivos representantes legales (artículo 23 del Código Civil), y, en materia tributaria éstos sí pueden ser sujetos de obligación, no acontece así porque se trate de una capacidad jurídica distinta a la del derecho privado, sino que la explicación a este fenómeno se tiene a partir de la naturaleza de las obligaciones. En el derecho civil las obligaciones tienen su fuente en la voluntad de las personas, o bien en la ley. En cambio, en materia tributaria la obligación sólo nace por voluntad de la ley, porque la voluntad del sujeto obligado no es valorada por el legislador.

La obligación nace por voluntad de la ley, pero vinculada a la realización de un hecho o situación jurídica.

“La obligación de impuesto nace por voluntad de la ley de modo que la persona que se encuentra en la situación prevista por la ley, ya sea capaz o incapaz para el derecho civil, resulta obligada de impuesto. Así el absolutamente incapaz que es dueño de una finca están tan obligados al pago de contribución inmobiliaria, como la persona capaz.”¹⁶

“Las disposiciones fiscales no distinguen edades, ni sexos; si se es sujeto, se debe cumplir con la obligación, ya sea menor de edad o incapaz mental.”¹⁷

Cabe hacer notar que la edad puede influir en sentido pasivo para gozar de ciertas exenciones o, en sentido negativo, para ser sujeto de determinados impuestos. Sin embargo, esto se presenta como algo meramente ocasional, ya que por lo general

¹⁶ Posadas Belgrano, G. A. *Derecho Tributario*, Uruguay, Montevideo, 1959 pp. 172.

¹⁷ Johnson Okhoyen, Eduardo A. *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal*, Universidad Anáhuac: 1984, pp. 119.

la ley tributaria no toma en consideración la religión, el status civil; la nacionalidad, la edad del sujeto pasivo, etc, pues a ella le basta la objetividad de las situaciones que se vinculan al nacimiento de la obligación tributaria precisamente para gravar a la persona que actualmente se está beneficiando de aquéllas.

A propósito de la edad, Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez afirman que: "Esta situación no influye en mayor grado por lo que respecta a las obligaciones sustantivas, consistentes en el deber de pagar tributos, ya que en este caso el particular, al realizar el hecho generador, adquiere la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal, independientemente de su edad."¹⁸

En suma, es evidente que los menores de edad y en general los demás incapaces (artículo 450 del Código Civil) pueden ostentar la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, pues para ello basta que realicen las situaciones jurídicas o de hecho, a partir de las cuales la obligación nace.

Ya que como lo hemos analizado el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación dispone que: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas ...". En este sentido se manifiesta un amplio concepto pues entendemos por un lado, que son todas las personas físicas sin excepción, lo cual significa que tanto los capaces como los incapaces pueden tener la calidad de sujeto pasivo y en segundo lugar, también pueden ser sujetos pasivos las personas morales como asociaciones y sociedades civiles y mercantiles. Sin embargo asumen este papel en el momento que se realiza la conducta prevista por la norma tributaria. Por último, basta anotar que la capacidad jurídica del derecho civil no difiere en esencia de la capacidad jurídica tributaria, tan es así que en el Código Fiscal no existen reglas específicas sobre la capacidad de los contribuyentes, por tal razón todas las normas sobre incapaces y representación de éstas, son elaboradas supletoriamente por el derecho civil y tienen aplicación en el derecho tributario.

¹⁸ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano Ed.Trillas. 1ª edición, 1988. pp. 116

CONCLUSIONES

Primera:

La obligación tributaria es de naturaleza ex - lege, ya que nace por voluntad de la ley, e independientemente de la manifestación volitiva del sujeto obligado, el nacimiento de aquella está supeditada a la realización del hecho detallado en forma abstracta por la norma.

La ley tributaria no marca distinción alguna en las personas físicas, sean capaces o incapaces, sino que se limita a imponer su voluntad al vincular el nacimiento de la obligación tributaria a ciertas circunstancias que coinciden con la conducta prevista hipotéticamente por aquella.

Segunda:

El legislador, al elaborar el catálogo de hechos imposables de los impuestos, toma en cuenta el criterio de capacidad contributiva al vincular el nacimiento de la obligación tributaria a manifestaciones de riqueza, las cuales pueden consistir en la obtención de una renta, la posesión de un capital, de un inmueble, de un automóvil, etc. Este criterio de vinculación cumple una función muy importante que es la de servir como elemento identificador de los impuestos.

Tercera:

La capacidad contributiva o capacidad de pago de contribuciones - como también se le conoce - constituye el mecanismo más eficaz del cual se vale el legislador para someter a imposición ciertas situaciones o circunstancias. La capacidad contributiva constituye el punto clave del fenómeno tributario porque el legislador parte de este criterio para considerar que sujetos pueden ser deudores de la obligación tributaria. Es así como se explica que los menores de edad, y los demás

incapaces y aun los entes colectivos sin personalidad jurídica sean reconocidos - por algunas legislaciones como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Cuarta:

La capacidad jurídica tributaria no es más amplia que la capacidad jurídica, simplemente los matices y perfiles que adquiere cada una de ellas están dadas en virtud de las exigencias propias de la disciplina en que se aplica.

La capacidad jurídica del derecho civil no difiere en esencia de la capacidad jurídica tributaria, tan es así que ni el Código Fiscal de la Federación, ni en otras leyes impositivas existen reglas especiales sobre la capacidad de los contribuyentes. Por tal razón, todas las normas sobre incapaces y representación de éstas, elaboradas por el derecho civil, tienen aplicación en la disciplina tributaria.

Quinta:

En materia tributaria el sujeto pasivo juega un papel trascendental puesto que es él a quien principalmente se encuentran dirigidas las normas tributarias. La acepción de sujeto pasivo en el terreno tributario tiene una acepción dual. La primera stricto sensu, se refiere exclusivamente a la persona que se sitúa en la hipótesis normativa que da nacimiento a la obligación tributaria. En sentido lato abarca a todas aquellas personas que sin participar en la realización del hecho generador de la obligación tributaria, por diversas circunstancias y por disposición expresa de la ley, resultan obligadas a satisfacer la prestación tributaria. En este último supuesto el cual la legislación y la doctrina han dado el nombre de responsable.

Sexta:

La minoría de edad no constituye un impedimento para ser sujeto de obligaciones frente al fisco, puesto que para que nazca la obligación no se requiere la concurrencia de la voluntad del incapaz, toda vez que la obligación nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes fiscales.

Sin embargo, si de obligaciones formales se habla, es necesario que el sujeto tenga la capacidad de ejercicio. De aquí la importancia que reviste la figura de la representación legal porque es a través de ella como se hace viable el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los incapaces frente a las autoridades hacendarias.

Séptima:

La responsabilidad solidaria del representante legal del menor de edad, por los créditos fiscales insolutos a cargo de su representado, presenta una gran ventaja para la administración tributaria, toda vez que el vínculo *insolidum* permite que las autoridades hacendarias mantengan un control de los contribuyentes, y así mismo la seguridad de que las obligaciones tributarias del menor de edad sean cubiertas.

Octava:

El incumplimiento a las disposiciones tributarias origina disturbios en la administración financiera por lo cual se da pauta para que el infractor merezca una sanción. En materia tributaria una conducta ilícita puede ser configurada como una infracción o un delito.

Las sanciones económicas (multas) a las que se haya hecho acreedor el incapaz deben correr a cargo del patrimonio de su representante, en virtud de que es la ley la que le ha confiado a éste la guarda y custodia del menor, así como la administración de sus bienes.

Novena:

Por último, basta anotar que es de imperiosa y absoluta necesidad la reforma al artículo 1º del Código Fiscal, ya que comprende en su generalidad a las personas físicas y morales a contribuir para los gastos públicos, sean capaces o incapaces, sólo se limita a imponer el nacimiento de la obligación tributaria a ciertas circunstancias para darle cumplimiento, lo cual de aquí entendemos la existencia de la capacidad

contributiva, que se pone al descubierto con la simple realización por la norma tributaria.

El legislador tipifica los hechos impositivos de los impuestos selecciona entre aquellos actos jurídicos o hechos de la vida social que tienen una notoria capacidad contributiva, entendida está de que se vale el derecho tributario para fincar la exacción a cargo del sujeto pasivo.

Basta profundizar un poco más, para darse cuenta de que al Derecho Fiscal no le importa nacionalidad o edad del sujeto pasivo sino le basta la objetividad de las situaciones para que se vinculen al nacimiento de la obligación tributaria para gravar a la persona que se beneficia de éstas.

BIBLIOGRAFÍA

- ANDREOZI, Manuel, Derecho Tributario Argentino. Vol. I. Ed. TEA. Buenos Aires, 1951.
- ARAUJO FALCAO, Almirar, El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Tr. Carlos M Giuliani. Fourouge. Ed. De Palma, Buenos Aires, 1964.
- ARELLANO GARCIA, Carlos, Derecho Internacional Privado. Ed. Porrúa S.A., México, 1986.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal. Ed. Themis, México, 1988.
- ATALIBA, Geraldo, Hipótesis de Incidencia Tributaria. Ed. Fundación de Cultura Universitaria, Tr. Roque García Mullin. Montevideo, 1977.
- BERLIRI, Antonio, Corso Istituzionale de Diritto Tributario, Tomo I, Giuffré, 1965.
- BERLIRI, Luigi Vittorio, Capacità Giuridica Tributaria. Rivista Italiana di Diritto Finanziario N° 6, 1940.
- BONNECASE, Julién, Précis de Droit Civil. Tomo I. Ed. Rosseau. Paris, 1934.
- BURGOA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa S.A., México, 1984.
- CAPITANT, Henri, Introduction al L'Etude du Droit Civil. 3ª edición. Paris, 1912.
- DE BUEN LOZANO, Néstor, Derecho del Trabajo. Tomo II. Ed. Porrúa S.A., México 1985.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano 14ava. Ed. Porrúa, S.A. 1986.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa 3ª ed, 1992. Ed. PAC 2ª ed, 1986.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto Revista de Ciencias Jurídicas. ENEP. Acatlán, UNAM, 1988 1er. Núm.
- DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ABREVIADO, Tomo II. Ed. Esparsa Calpe, S.A. Madrid, 1957.

- DICCIONARIO ENCICLOPEDICO BASICO, Ed. Plaza James, S.A. Barcelona 1983.
- DICCIONARIO ESPAÑOL, Sopena, Barcelona, 1972.
- DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO. Instituto de investigaciones jurídicas. UNAM, 1984 y 1992.
- DU PASQUIER, Claude, Introduction a la Theorie générale et a la Philosophie du Droit, Editions Delchaux, Nestlé S.A. Neuchatel, 1937.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, S.A. México, 1986.
- GALINDO GARFAS, Ignacio, Derecho Civil, Ed. Porrúa, S.A. México, 1985 y 1991.
- GIANNINI, Achile Donato, Instituzioni di Diritto Tributario, Giuffrè, 1945.
- _____. Instituzioni di Diritto Finanziario, Tr. Sáinz de Bujanda, Madrid, 1957.
- _____. I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario, UTET, Torino, 1956.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M, Derecho Financiero, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1969.
- CRIZIOTTI, Benvenuto, Il Principio della Realtà Economica Rivista Giuridica Finanziaria. Núm. 1 1952.
- _____. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, Tr. Enrique R. Plata, Ed. REUS Madrid, 1935.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Ed. Cajica, S.A. Puebla, 1984.
- JARACH, Dino, Curso de Impuestos Tomo I. Ed. Liceo Profesional. CIMA. Buenos Aires, 1957.
- _____. El Hecho Imponible, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina S:A. Buenos Aires, 1943.
- _____. Curso Superior de Derecho Tributario .Ed. Liceo Profesional. CIMA. Buenos Aires, 1958. Tomo II.
- JHONSON - OKMUYSEN, Eduardo A, Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal, Universidad Anahuac, México, 1984.

LOMELI CERESO, Margarita. Estudios Fiscales. Colección de Estudios Jurídicos Vol. VI. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1984.

MANTILLA MOLINA, Roberto, Derecho Mercantil. Ed Porrúa, S.A México 1984.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 8ª ed. Universidad de San Luis Potosí, 1985.

_____. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 11ª ed, Ed. Porrúa, México, 1993.

MESSINEO, Francesco, Manual de Derecho Civil y Comercial. Tomo II Tr. Santiago Sentles Melendo. Buenos Aires, 1954.

PLANIOL, Marcel y RIPERT, Georges, Traité Élémentaire de Droit Civil. VII 1ª edición. Tr. José M. Cajica Jr. Cárdenas Editor y Distribuidor México, 1983.

_____. Tratado Práctico de Derecho Tr. Mario Díaz Cruz. La Habana, 1927.

POSADAS BELGRANO, Derecho Tributario, Ed. Medina Uruguay, 1959.

PUGLIESE MARIO. Instituciones de Derecho Financiero Ed. Porrúa, S. A. México, 1976.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, Derecho Tributario Mexicano. Ed. Trillas, 1ª edición, México 1988.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Civil Mexicano Introducción y Personas . Tomo I. Ed. Porrúa, S.A. México, 1982.

RODRIGUEZ LOBATO Derecho Fiscal Colección de Textos Jurídicos Universitarios Ed. Harla, México, 1986.

ROSAS FIGUEROA, Aniceto y SANTILLAN LOPEZ, Roberto Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México. UNAM. México, 1962.

ROSSY, Hipólito, Instituciones de Derecho Financiero, Barcelona, 1959.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho Tomo I. Vol. 2 Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967.

_____. La Obligación Tributaria y el Hecho Imponible. Universidad de Buenos Aires, Argentina, 1968.

_____. Los Sujetos de la Obligación Tributaria. Ediciones Macchi, Argentina, 1968.

TENA, Felipe de I. Derecho Mercantil Mexicano, Ed. Porrúa, S. A. México, 1986.

VANONI, Ezio, Opere Giuridiche Vol II. Giuffrè, 1961.

VICENTE - ARCHE, Domingo Fernando. Consideraciones sobre el Hecho Imponible, Tomo III. Vol.II. Madrid, 1962.

CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL Ed. Porrúa, S.A. México, 1990 58ª ed.

CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Ed.Porrúa, S.A. México, 1995 64ª ed

CODIGO DE COMERCIO Ed. Porrúa, S. A. México, 1990 54ªed.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Ediciones Andrade México, 1939.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Ed. Agenda del Abogado. México, 1967.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México, 1993.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Editores Mexicanos Unidos, S. A. México, 1988.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Ed. Porrúa, S.A. México, 1996 49ª ed.

CONSTITUCION ESPAÑOLA Boletín Oficial del Estado Núm, 311. 1 29 de diciembre de 1978.

CONSTITUCION ITALIANA, 1º de Enero de 1948. Instituto Poligráfico dello Stato P.V. Roma, 1976.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Ed. Porrúa, S. A México, 1991.

LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL Ed. Porrúa, S. A. México, 1987.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES Ediciones Andrade, S. A. 1ª edición, 1980.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Ediciones Contables y Administrativas S.A. México, 1993

LEY FEDERAL DE IMPUESTOS SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS. de 28 de diciembre de 1959. Ediciones Andrade, S.A.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO. Ed. Porrúa, S.A. México, 1992 68ª ed.