

Unidad 10

- El supuesto pasivo de la obligación fiscal

“En nuestro país sólo las personas físicas o morales, pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes por el Código Fiscal de la Federación.”

1. EL SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Sin olvidar la existencia de los dos tipos de obligación fiscal, preferentemente vamos a comentar los principales aspectos en relación al sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva, es decir, al contribuyente, por considerar que se trata de la obligación fiscal más importante.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, analizada en capítulo precedente, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero, o dicho en palabras de Pugliese, "sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal". Consideramos; no obstante, que en virtud de que en la actualidad algunas leyes impositivas establecen el deber del sujeto pasivo o contribuyente de derecho de trasladar el impuesto causado a un sujeto pagador o contribuyente de hecho, este último deberá ser estudiado por la doctrina y tratado por el Derecho Fiscal con más detenimiento, puesto que se observa que, en realidad el tributo se establece para ellos, los llamados contribuyentes de hecho, pero que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, el contribuyente de derecho, como colaborador del fisco en la recaudación.

Otro aspecto del estudio del sujeto pasivo es la determinación del tipo de responsabilidad de quien paga la deuda positiva pues el Derecho Fiscal con frecuencia separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda y esta separación consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta. A fin de distinguir a las dos personas, Pugliese nos dice que para evitar confusiones denomina deudor a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y llama responsable a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, sólo para los fines del cumplimiento de esta obligación, es decir, para él es deudor aquél a cuyo cargo está la deuda y es responsable aquél a cuyo cargo está, por disposición legal, el cumplimiento de la obligación.

Consideramos que la denominación de Pugliese no evita confusiones, pues en ambos casos hay responsabilidad y en ambos casos hay deudor. En el primer caso, si por razones prácticas de cobro la ley atribuye a una persona ajena a la relación fiscal la

responsabilidad del pago, en virtud de la dificultad para cobrar al titular de la deuda, esta circunstancia no exonera, ni debe hacerlo, de su responsabilidad originaria a dicho titular del adeudo, o sea al sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva. En el dando caso, es indudable que el deber de efectuar el pago que la ley impone al tercero ajeno a la relación fiscal no puede conceptuarse sino como una deuda, por lo tanto, este tercero también es deudor, sólo que su obligación fiscal es formal y no sustantiva.

En este orden de ideas, preferimos distinguir al titular del adeudo del tercero con responsabilidad del pago denominando al primero deudor o responsable directo y al segundo deudor o responsable indirecto.

El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad del pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto; o de ser sucesor de otra persona; o del incumplimiento de una obligación legal. Como ejemplos de separación entre la titularidad de la deuda y la responsabilidad del pago podemos citar: el deber que tiene el representante de un menor de que los tributos causados por éste sean satisfechos oportunamente; o el similar deber que tiene el patrón respecto a los tributos causados por sus empleados.

No debe confundirse, y menos aún identificarse, la distinción entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, con la distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho, respectivamente, pues la primera de las distinciones mencionadas se refiere únicamente a contribuyentes de derecho.

Se ha discutido en la doctrina si además de las personas pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica.

Sobre este problema, la doctrina ha aceptado la posibilidad de que las unidades económicas sean capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y, por lo tanto, puedan reunir la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal. Se sostiene que aceptando que el sujeto de derecho se define como un centro de imputación de derechos y obligación es, resulta que es estrecha la dicotomía tradicional de personas físicas y personas jurídicas, pues siempre que se esté frente a un centro de imputación de derechos y obligaciones, se estará frente a un sujeto de derecho, independientemente del tratamiento que les dé el Derecho Privado a propósito de la personalidad, por ello, se considera lógico y posible, jurídicamente, que los ordenamientos tributarios permitan que operen como elemento personal configurador del hecho imponible a las unidades económicas carentes de personalidad jurídica según otras ramas del derecho, pero que constituyen una entidad diferente a los miembros que la forman, y que se convierten, en si mismas, en un centro de imputación de derechos y obligaciones, reconociéndosele así, el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal.

La doctrina sostiene que existirá una unidad económica con capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, independientemente de que otras ramas del Derecho no les reconozcan personalidad jurídica, cuando dicha entidad tenga una autonomía patrimonial, aunque imperfecta, y una organización suficiente, de tal modo que posea órganos o representantes para la formación de la voluntad del ente y para realizar los negocios de su comercio jurídico.

2. CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS

Hemos visto ya que el contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haga sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento, de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original. Tomando en cuenta las situaciones mencionadas, Pugliese ha elaborado la siguiente clasificación:

- a) sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis causa" o "ínter vivos", es decir, herederos, legatarios o donatarios título universal y sí se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.
- b) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total (en algunas legislaciones el ejemplo a sido el jefe de la familia respecto a los bienes de los integrantes es de la misma).
- c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parte parcialmente solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde. Desde luego, se respeta su derecho a repetir contraerlos demás responsables.
- d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.
- e) Sujetos pasivos por deuda menor con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones

de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

- f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva; por ejemplo, la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por conceptos de impuesto predial o territorial.

3. LA CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, pues no son aplicables necesariamente a aquél los principios de la capacidad jurídica que en esta rama del Derecho se han elaborado. Por ejemplo, en el Derecho Privado la actuación de la persona sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todas tienen, capacidad de ejercicio y si carece de ésta, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos. En cambio, en el Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho Privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá válidamente y, consiguientemente, deberá ser cumplida.

En todo caso, la única limitación que encontramos en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tengan un representante legal, de igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino por conducto de su representante legítimo. Por lo tanto, para el Derecho Tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales, ya que, siguiendo a Jarach la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables.

Se dice que algunas circunstancias como la edad, el estado civil, el sexo, la naturaleza legal de la sociedad, la profesión, arte u oficio, etc., modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo. En nuestra opinión, tales circunstancias no modifican la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones fiscales, sino que únicamente son relevantes para establecer la conveniencia de exigir el pago de tributos o la medida de la obligación fiscal, en su caso.

4. CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL SUJETO PASIVO

El Estado, en razón de su soberanía y en ejercicio de su potestad tributaria, tiene

plena libertad para adoptar el criterio que estime mas idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras, llamase criterio de vinculación al señalamiento por la ley de cómo, cuando, donde y por que surge el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.

Nos dice Flores Zavala que si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera fue sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes, se le llama sujeción personal y sí el Estado grava a las personas teniendo en cuenta las rentas creadas y los bienes situados en su territorio y no las cualidades de las personas que los perciben o poseen, se llama sujeción real. En el primer caso se trata de los criterios subjetivos de vinculación, como son la nacionalidad y el domicilio y la residencia. En el segundo caso se trata de los criterios objetivos, como son la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

Conforme al criterio de nacionalidad, o sea, el vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado, los nacionales de un país están obligados a contribuir para los gastos públicos de ese país, independientemente de dónde tengan su domicilio, su residencia fiscal o cuál sea el lugar de origen de sus ingresos o dónde estén ubicados sus bienes. La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, vigente hasta 1980 establecía en su artículo 3º, fracción I, que eran sujetos del impuesto las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

Conforme al criterio del domicilio, están obligados al pago de tributos en un país las personas que en él tienen su domicilio y corresponde a la legislación interna de cada país definir este concepto. En México, el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia común y para toda la República en Materia Federal establece que el domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle. El artículo 30 de este ordenamiento dispone que se presume el propósito de establecerse en un lugar cuando se reside por más de 6 meses en él. Para las personas morales, el artículo 33 del Código Civil mencionado dispone que éstas tienen su domicilio en el lugar en que se halle establecida su administración.

El artículo 31 del Código Civil en cita establece que el domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente. Este concepto es interesante en materia impositiva porque la ley tributaria prevé la existencia de un domicilio fiscal, cuya finalidad es precisamente, fijar el lugar donde el contribuyente podrá ejercitar sus derechos y deberá cumplir sus obligaciones. El artículo 19 del Código Fiscal de la Federación prevé que se considera domicilio fiscal:

a) "Tratándose de personas físicas

1. Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

2. Cuando no realicen las actividades señaladas en el punto anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
3. En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

b) En el caso de personas morales:

1. Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.
2. Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen. Conforme al criterio de residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país por su sola estancia en él, por lo tanto, se prescinde aquí de consideraciones subjetivas y basta la comprobación. De la situación de hecho, completamente objetiva, de la estancia para atribuir la residencia. Para efectos fiscales, el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación dispone que se consideran residentes en territorio nacional:

i) *“A las siguientes personas físicas:*

- a) *Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considera que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando entre otros casos, se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:*

- 1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.*
- 2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.*

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos

de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

- II) Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal."

Concluye este precepto estableciendo que salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

Resulta interesante observar la gran similitud de conceptos que hay entre domicilio, según el Derecho Civil y residencia, según el Derecho Fiscal, sin embargo la diferencia esencial consiste en que para atribuir el domicilio debe atenderse al aspecto subjetivo del propósito de la persona de establecerse en el lugar y para atribuir la residencia sólo interesa el aspecto objetivo de la estancia en el país durante el tiempo previsto por la ley fiscal y se prescinde del aspecto subjetivo.

Conforme al criterio de la fuente de riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia. En el primer caso podemos encontrar dos variantes, pues se ha considerado que la fuente de riqueza puede estar en el lugar en donde se realiza el acto del que derivará el ingreso gravado, o bien, en el lugar en donde se producen los efectos jurídicos del acto mencionado; por ejemplo: el lugar en donde se celebra el contrato de compraventa, o el lugar en donde se paga el precio, o el lugar en donde se entrega la mercancía. El artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que están obligados al pago del impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Conforme al criterio de establecimiento permanente, están obligadas al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país; tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los

ingresos atribuibles al establecimiento. Para este criterio, a diferencia del anterior, no interesa el origen del ingreso, sino si es o no atribuible al establecimiento permanente.

En México, los artículos 1º, Fracción II y III, 3 y 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refieren a este criterio de vinculación al prever que están obligadas al pago del tributo las personas físicas y morales residentes en el extranjero que tengan, un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, que se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales, entre los cuales se encuentran las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

También se considera que existe establecimiento permanente, aun cuando no haya lugar de negocios en territorio nacional, si un residente en el extranjero actúa en el país a través de una persona física o moral que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 30, donde, por excepción se prevén actos que no actualizan la hipótesis de establecimiento permanente, o que tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero, respecto de todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero.

Son ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero sean sea el caso.

5. LOS EXTRANJEROS

Existe discusión en relación a si las leyes fiscales mexicanas son aplicables a las extranjeras, es decir, si éstos están obligados a tributar en México cuando residen en el país, tienen establecimiento permanente en territorio nacional u obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio mexicano. Debemos señalar al respecto que el artículo 1, fracción IV de la Constitución política del país únicamente señala que es obligación de los mexicanos contribuir, para los gastos públicos... etc. Coincidimos con Flores Zavala en que aun cuando el precepto constitucional mencionado sólo se refiere a la obligación de los mexicanos, ello no significa que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni esta disposición, ni ninguna otra de la misma Constitución prohíbe que los extranjeros tributen México cuando residan en este país, en él tengan un establecimiento permanente o se encuentre en él. La fuente de riqueza, por lo tanto, el legislador ordinario o puede válidamente establecer la hipótesis para gravar a los extranjeros adoptando alguno o todos los criterios de vinculación que aquí hemos señalado.

Refuerza lo anterior el hecho de que conforme al tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero de 1928 está previsto que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales. Este tratado internacional ha sido suscrito por México y aprobado por el Senado, por lo tanto, es ley suprema del país conforme a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Federal.

6. EL SUJETO PASIVO EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

En México sólo las personas físicas o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes, tanto por el Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 1º dispone que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos.

El actual Código Fiscal de la Federación no da una definición de sujeto pasivo de la obligación fiscal, como sí la daba el Código anterior en su artículo 16, que señalaba que "sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

En el pasado también eran considerados sujetos pasivos las agrupaciones que constituían una unidad económica diversa de la de sus miembros, asimilándolas para su regulación a las personas morales. En la actualidad esta hipótesis ha desaparecido.

La Ley tributaria mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago, por lo tanto distingue entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica. En relación con el deudor directo, ya hemos dicho que el actual Código Fiscal de la Federación no lo define y respecto del responsable indirecto, el ordenamiento mencionado tampoco da una definición y sólo hace, en el artículo 26, una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios. Por lo tanto, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 1º y 26 del código mencionado resulta que en México el sujeto pasivo se clasifica en deudor directo y responsable solidario.

Consideramos que es criticable la falta de definición del sujeto pasivo, tanto cuando es titular de la deuda como cuando es responsable del pago, o sea cuando es deudor directo y cuando es deudor indirecto, como criticable es que el Código Fiscal de la Federación indique que toda responsabilidad del pago es solidaria, pues ello significa ignorar que el origen de la responsabilidad no es siempre el mismo, circunstancia que se puede apreciar de la sola lectura de los casos listados en el artículo 26 del código citado.