

## IV. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Miriam Guillermina GÓMEZ CASAS

### INTRODUCCIÓN

Dentro de los elementos esenciales de la obligación tributaria se encuentran el denominado hecho imponible o hecho generador, los sujetos, el objeto, la base imponible y la tasa o tarifa. En este capítulo, el objeto de estudio es el tercer elemento de la obligación tributaria, es decir, los sujetos activo y pasivo. Se inicia explicando de forma somera el tema de la obligación tributaria, para así adentrar al lector en el contexto tributario en que se desarrolla el contenido del trabajo. Una vez enfocados en el tema de sujetos de la obligación tributaria, se explicará cómo están integrados tanto las características de cada sujeto como la clasificación adoptada por la legislación mexicana en torno a los sujetos; asimismo, se mencionan distintas clasificaciones doctrinales.

Los sujetos responsables solidarios forman parte medular del presente estudio, ya que si bien en nuestra legislación tributaria no se hace distinción de los diferentes tipos de sujetos pasivos que puede haber, sí son mencionados dentro de los supuestos que se establecen aun cuando están bajo la denominación de responsables solidarios, como más adelante se estudiará.

En cada apartado de este capítulo se desarrollan cuadros conceptuales, tablas con ejemplos y comentarios, mapas mentales y otras herramientas visuales con la finalidad de reforzar los conceptos y temas desarrollados en estas páginas.

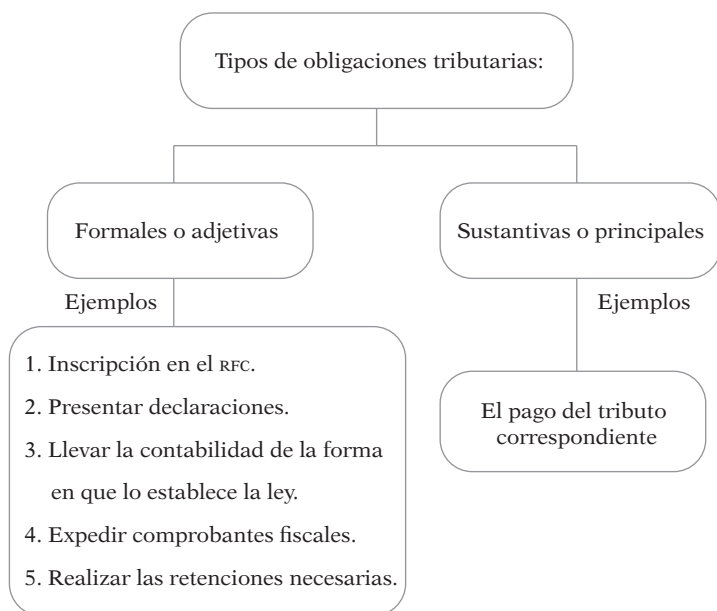
### ¿QUÉ ES LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA?

Para tener un mejor entendimiento debemos partir de una breve explicación de la obligación tributaria. Emilio Margáin

define a la obligación tributaria como, el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

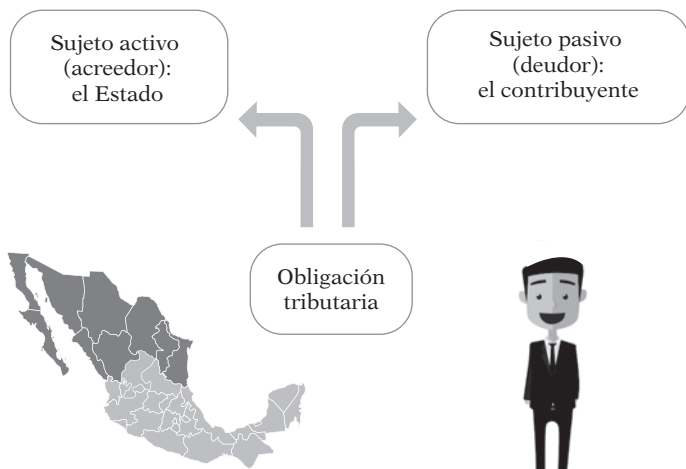
Las obligaciones surgen en el momento en que el sujeto pasivo realiza el llamado hecho generador, es decir, al realizar ciertas situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales. El pago del tributo es la principal obligación tributaria de los contribuyentes, sin embargo, también existen otras obligaciones entre las que destacan la inscripción o alta en el RFC, la presentación de declaraciones, el llevar la contabilidad general, la expedición de comprobantes fiscales, el efectuar retenciones, la expedición de constancias, entre otras.

De esta forma, Gabriela Ríos Granados establece dos tipos de obligaciones; el primero son las denominadas obligaciones formales o adjetivas cuya naturaleza accesoria al efectuarlas permite el cumplimiento de la obligación principal; y el segundo tipo que hace referencia a las obligaciones sustantivas o principales, es decir, el pago del tributo.



SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SU CLASIFICACIÓN  
DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN MEXICANA

En la obligación tributaria existen dos tipos de sujetos, el primero es el llamado sujeto activo, cuya función es la recaudación de impuestos; el segundo tipo es el sujeto pasivo, el cual tiene a su cargo el cumplimiento de las obligaciones fiscales y así la contribución al gasto público.



El sujeto activo es el Estado, quien efectúa la recaudación de las contribuciones, principalmente a través del SAT, es decir, de la autoridad fiscal. Asimismo, el sujeto activo tiene dos facetas:

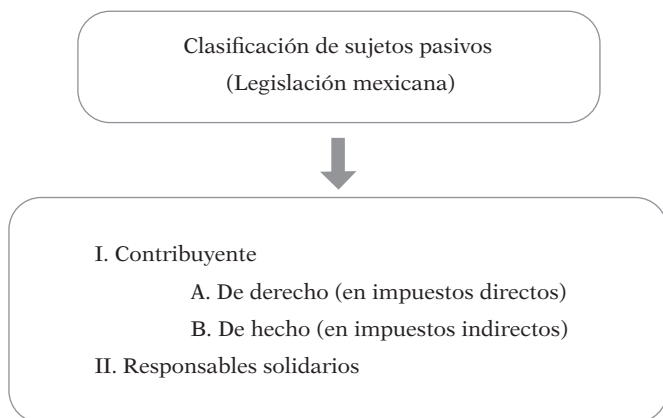
- 1) Por medio del legislador son creadas las normas tributarias.
- 2) El ejecutivo es el encargado de ejecutar tales normas. Lo realiza a través de hacienda, SAT y órganos autónomos fiscales como el IMSS, el FOVISSSTE, etcétera.

El sujeto pasivo es definido por Miguel Alvarado Esquivel como la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución.

La clasificación de los sujetos pasivos en la legislación mexicana tiene en primer lugar al contribuyente, el cual es la

persona física o moral que realiza el hecho imponible, es decir, es quien realiza los supuestos hipotéticos que se establecen en la ley tributaria. En el caso de los impuestos indirectos, inicialmente tenemos al *contribuyente de derecho*, que es el que se establece en la norma tributaria y posteriormente está el *contribuyente de hecho*, que es quien ciertamente realiza el pago de la contribución. Por ejemplo, en el IVA al ser un impuesto indirecto, el contribuyente que traslada el impuesto es el contribuyente de derecho y el contribuyente que es el consumidor final del bien o servicio, es decir, a quien le es trasladado el impuesto y quien realiza el pago del impuesto es el llamado contribuyente de hecho.

En segundo lugar están los denominados sujetos responsables solidarios. Es importante comentar que en el CFF no se da una definición de responsable solidario, así como tampoco son mencionados los términos de responsable sustituto y sujeto responsable por garantía, sino que simplemente estos dos últimos sujetos son englobados como sujetos solidarios, incluso se encuentran dentro su mismo apartado a pesar de no ser lo mismo un sujeto sustituto y un sujeto solidario, como más adelante se establecerá.



### SUJETOS RESPONSABLES SOLIDARIOS

Los sujetos responsables solidarios pueden ser definidos como personas distintas al contribuyente, a las cuales se les atribu-

yen obligaciones tributarias a pesar de no haber realizado el hecho generador de éstas.<sup>1</sup> En el supuesto de solidaridad es importante mencionar que, en caso de existir pluralidad de sujetos responsables solidarios, el sujeto activo puede exigir el cumplimiento de la obligación a cualquiera de ellos, sin algún orden o sistema.

Los sujetos responsables solidarios están establecidos en el artículo 26 del CFF, a continuación se muestra una tabla con algunos de los supuestos que pueden generar el carácter de responsable solidario, mencionando en la segunda columna hasta qué punto son responsables en la obligación tributaria y finalmente en la tercera columna se da un breve ejemplo:

<i>Sujeto</i>	<i>Responsabilidad</i>	<i>Ejemplo</i>
Retenedores y recaudadores de contribuciones	Hasta por el monto de tales contribuciones	Los notarios, al ser responsables solidarios, si en la compraventa de un inmueble no realizan la retención de las contribuciones correspondientes, ellos responderán por ese monto.
Personas que efectúen pagos provisionales por cuenta del contribuyente	Hasta por el monto de esos pagos	El patrón que hace retenciones del impuesto sobre la renta a sus trabajadores y en lugar de efectuar los pagos provisionales decide darle otro destino a ese dinero, tendrá que responder por las contribuciones omitidas

<sup>1</sup> “Responsabilidad solidaria en materia fiscal. Aspectos importantes”, *Práctica Fiscal*, núm. 761, México, junio de 2015, p. 25.

<p>Liquidadores y síndicos</p>	<p>Hasta por el monto de:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Las contribuciones que debieron pagar en razón de la liquidación de la sociedad.</li> <li>2. Las causadas durante su gestión como liquidadores o síndicos.</li> </ol>	<p>Al liquidar una sociedad.</p>
<p>Directores, gerentes generales o administrador único</p>	<p>Por las contribuciones causadas, no retenidas, no enteradas, o no pagadas durante su gestión.</p>	<p>Si durante el ejercicio 2017 la empresa no pagara el ISR correspondiente a los ingresos obtenidos, la responsabilidad correrá a cargo de cualquiera de estos sujetos.</p>
<p>Representantes de personas no residentes</p>	<p>Por el monto de las contribuciones que deban pagarse.</p>	<p>El representante legal de un ciudadano que tiene residencia en China y que le pide comprar a su nombre una propiedad en México. El representante es responsable por las contribuciones que se causen con motivo de la compraventa.</p>
<p>Legatarios y donatarios</p>	<p>Hasta por el monto de los bienes legados o donados, cuando estos bienes causen obligaciones fiscales.</p>	<p>Si una persona es legataria de una casa, y esta casa tuviera adeudos en el impuesto predial, ella deberá cubrir tales adeudos.</p>

## SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

123

Terceros que garanticen el interés fiscal mediante prenda, hipoteca, etcétera.	Hasta por el valor de los objetos dados en garantía	Si una persona garantiza el interés fiscal hipotecando su casa, para garantizar el cumplimiento del pago en parcialidades del crédito fiscal (por ejemplo), se responde por el monto de dicho crédito fiscal.
Socios o accionistas que tengan el control efectivo de la sociedad al momento de omitir contribuciones	De las contribuciones causadas por la sociedad. Sin que exceda el monto de la participación que tenía en el capital social al momento de la contribución omitida	Si un socio es parte del consejo de administración, será responsable solidario
Sociedades al enajenar acciones o partes sociales	Por el monto de las contribuciones omitidas	Si una sociedad enajena acciones, y los nuevos socios no muestran el pago del impuesto correspondiente.
Sociedades escindidas	Sin que la responsabilidad exceda el valor del capital de la sociedad escindida.	Si al realizar la transmisión de activos y pasivos de la sociedad se omite pagar una contribución.
Albaceas	Por las contribuciones causadas durante el periodo de su cargo.	No pagar el impuesto predial de los inmuebles de la sucesión.

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 26 del CFF, México, 2017.

A continuación se estudiarán con mayor profundidad tres supuestos en los que existe responsabilidad solidaria en el ámbito societario:

En el primer supuesto, los socios o accionistas tienen responsabilidad solidaria, respecto de las contribuciones que la sociedad haya causado, cuando el interés fiscal no alcance a ser garantizado con los bienes de la sociedad y exclusivamente cuando la sociedad:

- 1) No solicite su inscripción en el RFC.
- 2) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente.
- 3) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- 4) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio.

En 2014 se reformaron las fracciones X, XI, XV y XVIII el artículo 26 del CFF,<sup>2</sup> adicionando en la fracción X que para calcular la responsabilidad se tomará en cuenta el porcentaje de la participación que el socio o accionista tenga suscrito en el capital social de la sociedad al momento de la causación de la obligación y se multiplicará por la contribución omitida, destacando que esto es aplicable únicamente a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad.

Asimismo, en esta reforma se establecieron los tipos de actos que son considerados actividades en las que los socios o accionistas ejercen un *control efectivo*, las cuales se enlistan a continuación:

- 1) Imponer decisiones en asambleas generales; nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros o administradores de la sociedad.
- 2) Tener la titularidad de derecho de voto respecto de más del 50% del capital social de la sociedad.
- 3) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de la sociedad, realizándolo de forma tácita o expresa.

<sup>2</sup> CFF, DOF, México, 9 de diciembre de 2013.



En este último punto, debe recordarse que en caso de no existir administrador designado, la administración de la sociedad recae en todos los socios,<sup>3</sup> en otras palabras, si la sociedad no cuenta con un administrador todos los socios serán responsables solidarios.

En el segundo supuesto, son responsables solidarios las sociedades que inscriban en el libro de acciones o partes sociales a personas físicas o morales que enajenen acciones o partes sociales, aun sin que estas personas hayan comprobado que enteraron o retuvieron el impuesto correspondiente. La importancia de la inscripción de este tipo de actos de enajenación de acciones o partes sociales, radica en que es necesaria su inscripción para que formalmente surta efectos frente a terceros.<sup>4</sup> Asimismo, el libro de acciones permite llevar un registro con los nombres de los dueños de las acciones, así como las transmisiones que son realizadas.<sup>5</sup>

En el tercer supuesto se tiene como responsables solidarios a las sociedades escindidas, respecto de:

- a) Contribuciones por la transmisión de activos, pasivos y capital contable de parte de la sociedad escidente.
- b) Contribuciones anteriores a la escisión, causadas por la sociedad escidente.

Recordando que la sociedad escidente es la sociedad que decide extinguirse o dividirse y aportar sus activos, pasivos y capital contable a otra sociedad de nueva creación llamada escindida.

## JURISPRUDENCIA

Por la importancia del tema, se citará textualmente la siguiente jurisprudencia:

Sujeto pasivo del poder tributario del Estado y sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sus diferencias. El primero de los suje-

<sup>3</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles, México, 2017, artículo 40.

<sup>4</sup> *Ibidem*, artículo 73.

<sup>5</sup> *Ibidem*, artículo 128.

tos se refiere a la persona física o jurídica que soporta su ejercicio en el más amplio sentido del término. Éste es un concepto amplio que va más allá de la obligación material de pago del tributo incluyendo un cúmulo de obligaciones y deberes formales (hacer, no hacer, soportar, entre otras) y que también implica situaciones subjetivas distintas del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible —que por lo regular se denomina contribuyente—, esto es, de terceros como obligados tributarios —en donde se incardinan las figuras de la responsabilidad (solidaria o subsidiaria) y la sustitución tributaria—. Por el contrario, el sujeto pasivo de la obligación tributaria —denominado contribuyente— es la persona física o jurídica que tiene la obligación de pago del tributo por haber realizado el hecho imponible demostrativo, en su caso, de capacidad contributiva, soportando dicha carga en su patrimonio. En la legislación tributaria mexicana no existe una disposición legal en la que se establezca expresamente quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y los distintos obligados tributarios. Lo que sí existe es una disposición que prevé quiénes son los responsables solidarios con los contribuyentes, esto es, el artículo 26 del CFF. Por ello, las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor) son las siguientes: a) conducta realizada: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, pues se trata de un tercero que realiza un supuesto normativo que se interrelaciona con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) Fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) Posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una

desviación sustancial total o parcial del normal proceso de imputación normativa de la obligación fiscal. En vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. d) Naturaleza: el primero es el que satisface por regla general y en condiciones de normalidad la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un especial mecanismo impositivo.<sup>6</sup>

Como se podrá advertir de la lectura de la tesis citada, se refuerzan algunas de las ideas planteadas al principio de este capítulo, para efectos prácticos serán enlistadas a continuación y posteriormente se realiza una tabla mostrando las diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria y el sujeto pasivo del poder tributario:

- 1) Las obligaciones tributarias pueden ser obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar.
- 2) Se mencionan conceptos como responsabilidad solidaria y subsidiaria, así como sustitución tributaria.
- 3) Establece al contribuyente como el sujeto de la obligación tributaria de pago y al retenedor como el sujeto pasivo del poder tributario.

	<i>Contribuyente</i>	<i>Retenedor</i>
Naturaleza	Es quien por regla general satisface el pago de la obligación.	Está obligado por ley al pago del impuesto en lugar del obligado principal (el contribuyente), es decir, lo sustituye.

<sup>6</sup> Tesis 1ª CXVII/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, abril de 2013, p. 974.

	<i>Contribuyente</i>	<i>Retenedor</i>
Conducta realizada	Realiza el hecho imponible	Es un tercero que se encuentra en un supuesto normativo que le da el carácter de retenedor
Fundamento normativo	La ley establece los hechos generadores que producen la obligación del pago.	Su obligación se establece mediante mandato legal, al no haber realizado la retención del impuesto correspondiente.

#### OTRAS CLASIFICACIONES DE RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Margáin cita la clasificación del jurista argentino Dino Jarach, que establece cuatro tipos de sujetos:<sup>7</sup>

- 1) Responsable contribuyente: quien realiza el hecho generador.
- 2) Responsable por sustitución: es responsable porque conoció de la obligación y a pesar de ello no le exigió su cumplimiento al contribuyente. Gabriela Ríos hace la precisión de que el sustituto del contribuyente, debe sustituirlo tanto en la retención, pago o entero de la contribución.<sup>8</sup>
- 3) Responsable por garantía: responde por el contribuyente a través de un bien.
- 4) Responsable solidario.
  - a) Por sucesión: herederos y donatarios.
  - b) Por representación: voluntariamente o por falta de

<sup>7</sup> Emilio Margáin Manautou, *op. cit.*, p. 290.

<sup>8</sup> Gabriela Ríos Granados, *op. cit.*, p. 20.

capacidad de ejercicio, como es el caso de los padres o tutores de menores de edad.

En la obligación tributaria, si el sujeto no realiza el hecho imponible pero sí está en uno de los supuestos en que la ley pone a su cargo responsabilidades en la obligación, es el momento en que aparece lo que se denomina responsable solidario.<sup>9</sup>

En el sistema tributario alemán:

- 1) Responsable tributario. El cual abarca la responsabilidad tanto por hecho propio, como la derivada por infracción y la que es por deuda ajena.

En el sistema tributario italiano, se establecen como responsables tributarios:

- 1) A quien garantiza el cumplimiento de la obligación tributaria.<sup>10</sup>
- 2) El sujeto sustituto.

Asimismo, se establece como auxiliares en la recaudación de impuestos de sujetos activos, a personas físicas o jurídicas, a los cuales los entes ejecutantes (sujeto activo) con base en disposiciones de ley les confían algunas funciones públicas limitadas para la recaudación de impuestos.

## CONCLUSIONES

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria distintos al contribuyente, es decir, solidarios o sustitutos, tienen como principal función la de coadyuvar a la autoridad fiscal en la recaudación de las contribuciones, asimismo, en caso de no hacer la retención debida o pasar por alto el corroborar que el contribuyente efectivamente haya pagado las contribuciones co-

<sup>9</sup> Juan Carlos González Calderón y Luis Seguel Malagueño, *El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria*, tesis de licenciatura en ciencias jurídicas y sociales, Universidad de Chile, Chile, 2005, p. 73.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 74.

rrespondientes a sus actos realizados, entonces mediante mandato de ley se hacen merecedores de responder sobre las obligaciones no cumplidas.

El sujeto activo está representado por el Estado, cuya principal potestad es ser el acreedor del contribuyente, es decir, quien recauda impuestos. A pesar de que el pago del tributo es la principal obligación tributaria, no deben perderse de vista las contribuciones accesorias, ya que como su nombre lo indica al ser accesorias permiten que la obligación principal se cumpla.

Respecto a la legislación mexicana, el artículo 26 del CFF, tuvo un gran avance a través de su reforma en 2014 al incorporar los supuestos en que existe el término de *control directo*, el cual es clave para determinar responsabilidad solidaria a socios o accionistas. Sin embargo, este Código sigue sin establecer una definición de lo que es responsable solidario, de igual forma en ese mismo artículo 26 no se establece distinción entre responsable solidario y responsable sustituto, a diferencia de legislaciones de países como España o Argentina, en donde la ley brinda mayor claridad y define cada uno de estos sujetos.

ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

*Cuestionario*

- 1) ¿Quién es el sujeto activo en la obligación tributaria?
- 2) ¿Quién es el sujeto pasivo en la obligación tributaria?
- 3) ¿Qué tipos de obligaciones tributarias existen?
- 4) Menciona dos ejemplos de obligaciones de “hacer”.
- 5) Menciona un ejemplo de obligaciones de “tolerar”.
- 6) Menciona dos actos en los que exista control directo por parte de un accionista.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- Alvarado Esquivel, Miguel, *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Porrúa, México, 2000.
- González Santos, Juan Alfonso, *Estudio de la responsabilidad solidaria en materia fiscal*, tesis de maestría en derecho fiscal, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, 2002.
- González Calderón, Juan Carlos y Luis Seguel Malagueño, *El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria*, tesis de licenciatura en ciencias jurídicas y sociales, Universidad de Chile, Chile, 2005.
- Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 22a. ed., Porrúa, México, 2014.
- Ríos Granados, Gabriela, *Derecho tributario parte general*, Porrúa, México, 2014.
- Sánchez Vega, Javier Alejandro, *Principios de derecho fiscal*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2015.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

*Revistas*

“Responsabilidad solidaria en materia Fiscal. Aspectos importantes”, *Práctica Fiscal*, núm. 761, México, junio de 2015.

*Jurisprudencia*

Tesis 1a. CXVII/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, abril de 2013, p. 974.

*Legislación*

Código Fiscal de la Federación, México, 2017.  
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.  
Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2017.  
Ley General de Sociedades Mercantiles, México, 2017.

*Internet*

[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/obligaciones\\_fiscales/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/Paginas/default.aspx).  
[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/obligaciones\\_fiscales/personas\\_morales/regimen\\_general/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/regimen_general/Paginas/default.aspx).