

## CAPÍTULO CUARTO

### ELEMENTOS CUALITATIVOS DEL GRAVAMEN (LOS SUJETOS)

#### I. INTRODUCCIÓN

En las relaciones fiscales o tributarias están presentes diversos sujetos; unos, debidamente regulados, y otros, con ciertas restricciones; pero todos ellos reconocidos en las leyes tributarias como elementos esenciales de la contribución. En el presente capítulo trataré de sistematizar su comprensión. Para ello es necesario, en un primer momento, distinguir los sujetos pasivos de los sujetos económicos; posteriormente, dentro del campo jurídico, también debe diferenciarse entre los diversos sujetos que participan y sus características. Continuaré el tema refiriéndome a los criterios de vinculación, y finalmente analizaré al sujeto activo de la relación tributaria.

#### II. LOS SUJETOS PASIVOS Y LOS SUJETOS ECONÓMICOS O INCIDIDOS

Una correcta metodología de tratamiento obliga a separar el estudio jurídico del que les compete a otras disciplinas, especialmente a la ciencia económica, porque es frecuente encontrarse en algunos textos con una aplicación indiferenciada entre uno y otro, lo que origina serias confusiones e impide la formación de juicios precisos sobre el régimen impositivo.

En términos jurídicos, sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria, y que, consiguientemente, se ven constreñidas a realizar la presta-

ción en que consiste el objeto de la obligación, sin perjuicio de que, por ulteriores procesos de la vida económica, obtengan el resarcimiento de las sumas satisfechas, poniendo éstas a cargo de otras personas que son ajenas al vínculo en que consiste la obligación tributaria.

En términos económicos, en cambio, los sujetos pasivos de la imposición son las personas que soportan la carga tributaria, es decir, aquellas que real y efectivamente contribuyen, con cargo a sus patrimonios y rentas, a la cobertura de los gastos públicos. También se les denomina “sujetos incididos” o “trasladados”.

### *La traslación del impuesto*

Como continuación del tema anterior, trataré de profundizar en la traslación como uno de los elementos esenciales en los impuestos indirectos. Partiré de su definición. Establece el TFJA que se trata de

...la relación jurídica que se establece entre el sujeto pasivo y un tercero, incidido o repercutido, y cuyo contenido es total o una parte de la deuda tributaria que pagó el primero, sin que esa obligación traiga como consecuencia que el referido sujeto incidido o repercutido sea considerado, en la relación jurídica tributaria, como contribuyente; de ello se sigue que mientras para el sujeto pasivo la traslación del impuesto es un derecho que le otorga la ley, para el incidido, trasladado o repercutido es una obligación que deriva también de la ley, lo que la convierte en un deber que debe acatarse incondicionalmente.<sup>105</sup>

La traslación, desde su introducción en la LIVA (1981), fue cuestionada por la inexistencia de respaldo constitucional, pero

---

<sup>105</sup> Juicio Contencioso Administrativo Núm. 17223/06-17-03-3/995/08-PL-08-10. Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión del 3 de marzo de 2010, publicado en *R.T.F. J.F.A.* Sexta Época, año IV, núm. 39, marzo de 2011, p. 422.

el alto tribunal del país declaró que no existía vulneración alguna porque en el sistema impositivo mexicano el Poder Legislativo podía, sin contrariar la fracción IV del artículo 31 constitucional, imponer a los terceros de la relación jurídica tributaria, obligaciones que permitieran controlar y hacer más expedita la recaudación, pues dicha facultad estaba implícita en la norma constitucional citada.<sup>106</sup>

Más tarde, la figura de la traslación fue cuestionada nuevamente, ahora desde la perspectiva de la capacidad contributiva. Básicamente se planteó que la LIVA y la de otros impuestos indirectos no reconocían la capacidad contributiva de los sujetos incididos, sólo la de los sujetos pasivos de esos impuestos, impidiendo a aquéllos impugnar sus efectos.

Este problema fue resuelto en definitiva hasta formar la jurisprudencia 1a./J. 76/2010,<sup>107</sup> en la que medularmente se indicó que

...la problemática económica sobre quién es la persona que eventual y casuísticamente pagará el impuesto con afectación patrimonial directa en cada operación concreta en los tributos con incidencia, no es un problema analizable jurídicamente, sino por las finanzas y la economía.

Sin embargo, esta conclusión no se dio en forma pacífica. La SCJN indicó en algunos pronunciamientos previos (Amparo en revisión 4000/84. *Compañía Medicinal La Campana, S. A. de C. V. y otro*. 22 de marzo de 1990, Amparo en revisión 8087/83. *Calzado Insurgentes, S. A. de C. V. y otra*. 15 de marzo de 1990, y Amparo en revisión 9614/83. *Terciopelos de San Luis, S. A. de C. V.* 15 de marzo

---

<sup>106</sup> Séptima Época, Registro: 232396, *SJF*, volumen 175-180, primera parte, página: 200. VALOR AGREGADO. LEY DEL IMPUESTO AL. LA OBLIGACIÓN A TRASLADARLO NO ES INCONSTITUCIONAL.

<sup>107</sup> Novena Época, Registro: 163332, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXII, diciembre de 2010, Tesis: 1a./J. 76/2010, página: 94. INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA.

de 1990), que si bien los principios de equidad y proporcionalidad a que se refiere el artículo 31-IV se deben analizar, por regla general, en relación con el sujeto pasivo del impuesto, por ser quien, normalmente, en su patrimonio lo soporta, también lo es que en el caso de la LIESPS no deben estudiarse tomando en cuenta solamente a dicha persona, sino al consumidor, pues se trata de un impuesto en el que el sujeto pasivo, por disposición legal, debe trasladarlo al consumidor.<sup>108</sup>

Este criterio, desde un ángulo diferente, sería apoyado por lo resuelto en el Amparo directo 6637/98. *Interoceánica, Ltda.*, del 4 de febrero de 1999, en el que se indicó que cuando el sujeto trasladado considera que se le trasladó el impuesto a una tasa mayor a la señalada por la ley, es evidente que ello le deparó perjuicio, y por tanto, estaría legitimado para demandar la devolución del pago que estimó realizó en exceso.<sup>109</sup>

A principios del nuevo siglo, el máximo tribunal abandona tal postura (Amparo en revisión 474/2003. *Secretario de Hacienda y Crédito Público, en representación del presidente de la República y otras*) y establece que para examinar la existencia y la afectación del interés jurídico en el juicio de amparo promovido en contra de una contribución, por lo general, debe atenderse al texto de la ley que la regule, así como a la naturaleza del acto reclamado, y no así a los efectos económicos que se pueden producir en los sujetos.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> Octava Época, Registro: 205848, *SJF*, tomo VI, primera parte, julio-diciembre de 1990, Tesis: P. LV/90, página: 27. ENERGÍA ELÉCTRICA, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS AL CONSUMO DE. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DEBEN ANALIZARSE EN RELACIÓN CON LOS USUARIOS DEL SERVICIO, AUN CUANDO EL SUJETO PASIVO DEL TRIBUTOS SEA LA PERSONA QUE LO PRESTA.

<sup>109</sup> Novena Época, Registro: 192699, *SJF y su Gaceta*, tomo X, diciembre de 1999, Tesis: I.7o.A.62 A, página: 734. LEGITIMACIÓN. LA TIENE LA PERSONA PARA DEMANDAR LA DEVOLUCIÓN DE PAGO, CUANDO CONSIDERA QUE SE LE TRASLADÓ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A UNA TASA MAYOR A AQUELLA QUE ESTABLECE LA LEY.

<sup>110</sup> Novena Época, Registro: 181126, *SJF y su Gaceta*, tomo XX, julio de 2004, Tesis: I.12o.A.45 A, página: 1732. IMPUESTOS. EL INTERÉS JURÍDICO EN EL

Yo opino que la ley debe reconocer “capacidad contributiva” a quienes contribuyen a los gastos públicos, y no necesariamente a quienes trasladan el impuesto. En efecto, si una de las condiciones constitucionales para establecer un impuesto es que éste se estructure de forma tal que quienes lo paguen demuestren en forma real o presunta cierta capacidad contributiva, no parece correcto, dentro de esta lógica, señalar después que las personas a quienes se traslada dicho impuesto por obligación legal no son sujetos pasivos, sino “meros sujetos incididos”, desconociendo su legítimo derecho para defenderse de la ley o de los actos de su aplicación.

### III. LOS SUJETOS PASIVOS (EN SENTIDO AMPLIO)

#### 1. *Los sujetos pasivos del poder tributario del Estado y los sujetos pasivos de la obligación tributaria*

En años recientes, el PJJF ha introducido esta distinción, que me parece acertada. El primero de los sujetos 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 y de las figuras de la responsabilidad 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. Las notas diferenciales entre uno y otro sujeto son las siguientes:

---

JUICIO DE AMPARO NO DEPENDE DE EFECTOS ECONÓMICOS COMO LA PERCUSIÓN, LA TRASLACIÓN O LA INCIDENCIA.

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, puesto que se trata de un tercero que realiza un supuesto normativo que se interrelaciona con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativa 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.

## 2. *Los sujetos pasivos* (stricto sensu)

También llamados “contribuyentes” o “causantes”, son los sujetos obligados a pagar la contribución, por realizar ellos mismos el hecho generador del crédito fiscal.

Ahora quiero explicar la razón por la cual el legislador obliga a determinados sujetos a pagar impuestos en un lugar específico. ¿Qué circunstancias determinan al sujeto obligado? ¿Por qué elige el legislador esas circunstancias como determinantes, del nacimiento de la obligación tributaria? En mi opinión, la razón última por la cual la ley señala a un sujeto como el obligado tributario es que le presupone una cierta capacidad contributiva para hacerlo. De ahí que existan tres condiciones para la validez constitucional de esta premisa: 1) que al crear el impuesto, la ley realmente grave la renta, el patrimonio, el gasto o el consumo que realiza este sujeto; 2) que no se grave el mínimo vital de ese sujeto ni tampoco que el gravamen se convierta en confiscatorio, y 3) que no cree ficciones al definir a ese sujeto pasivo.

### *3. Los criterios de vinculación tributaria para los sujetos pasivos*

Independientemente a la capacidad contributiva que debe tomar en cuenta el Estado para hacer tributar a un sujeto, lo cierto es que éste debe encontrarse también bajo ciertas circunstancias para que se considere legítimamente obligado a tributar en determinado Estado. Estas circunstancias se denominan “criterios de vinculación al poder tributario de un Estado”.

Tal vez podría explicarme mejor si planteo estas preguntas e intento responderlas: ¿por qué no estamos obligados a pagar impuestos en Japón? Las respuestas pueden ser cuatro: primero, porque no somos japoneses (no tenemos la nacionalidad japonesa); segundo, porque no vivimos ahí (no tenemos residencia en ese país); tercero, porque no recibimos ningún ingreso desde Japón (no tenemos una fuente de riqueza en Japón) y cuarto, porque no tenemos algún lugar en Japón desde el cual hagamos negocios (no tenemos un establecimiento permanente).

Pues bien, esas mismas ideas subyacen cuando se habla de los criterios legales de vinculación que obligan a una persona a pagar

impuestos en determinado país. En otras palabras, para que Japón pudiera exigirnos el pago de impuestos, debería existir cuando menos uno de esos criterios o circunstancias: la nacionalidad, la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

Dice el maestro Flores Zavala que si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de sus ingresos o bienes, se llama sujeción personal o criterio subjetivo de vinculación. En este caso quedan comprendidos los criterios de nacionalidad y residencia. Si, por el contrario, se grava al sujeto pasivo considerando los ingresos y bienes situados en su territorio y no las cualidades de las personas, se trata de una sujeción real o un criterio objetivo de vinculación, y, por lo mismo, se está frente a la fuente de riqueza y establecimiento permanente.

Ahora bien, no existe preeminencia de un criterio de asignación tributaria sobre el otro ni es dable afirmar que uno de ellos es el correcto, sino que, por el contrario, el legislador tiene libertad para acudir a los mecanismos existentes, e incluso a alguna formulación mixta, como la que rige en el impuesto sobre la renta federal, determinándose la tributación de los residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica.

a) *Nacionalidad*. Conforme al criterio de nacionalidad, los nacionales de un país están obligados a contribuir a los gastos públicos de ese país, independientemente del lugar donde residen. Después de 1984, el criterio de nacionalidad dejó de tener vigencia legal en nuestro país, pero en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución aún está vivo este principio, y nada impide que pueda resurgir.

Para Calvo Nicolau, esto implicaría que un mexicano, por el solo hecho de serlo, se convirtiera en sujeto del impuesto sobre la renta mexicano, aun cuando residiera en Argentina y su fuente de ingreso se localizara en Francia; de tal suerte que esa persona tendría que pagar impuesto sobre la renta en Argentina, por residir en ese país; en Francia, por estar ahí la fuente de riqueza, y en México, en virtud de su nacionalidad mexicana. Como ya he dicho, el criterio de nacionalidad ya no se regula en la LISR.



Sin embargo, es preciso tener presente que en algunos países este criterio sigue vigente, como es el caso de los Estados Unidos o Eritrea (en África), en los cuales sus ciudadanos deben pagar el ISR no sólo por razón de su residencia en ese país, sino también por el solo hecho de su nacionalidad.

b) *Residencia*. El criterio de residencia toma en cuenta que las personas deben pagar contribuciones por su sola estancia en el país. Es el de mayor importancia en estos días, y sobre el cual se basa el ISR en México y en casi todos los países. Su regulación está indicada en los artículos 1o. de la LISR y 9o. del CFF, que respectivamente indican:

Artículo 1o. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

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

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

Artículo 9o. 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 considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen 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.

Esto es importante, porque de considerarse residentes en el extranjero, sólo pagarían el ISR mexicano por los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en México. En cambio, si se le considera residente en México, el ISR lo causará por la totalidad de los ingresos que obtenga, independientemente de donde provengan.

c) *Fuente de riqueza.* De acuerdo con este criterio, 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. El ejemplo lo ofrece nuevamente Calvo Nicolau: un francés radicado en Argentina causa el ISR mexicano; si el ingreso que percibe encuentra su fuente de riqueza en México, el impuesto lo causa independientemente de su nacionalidad (francesa) y del lugar de residencia (Argentina), a pesar de que no tenga ningún establecimiento permanente en el país.

d) *Establecimiento permanente*. Finalmente, el criterio de establecimiento permanente se presenta cuando las personas están obligadas a contribuir porque tengan en el país un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas. Por ejemplo, si una persona residente en el extranjero tiene en México una instalación fija de negocios, y en ella celebra contratos de arrendamiento de bienes con terceros, tales como equipo, inmuebles, patentes, procedimientos de fabricación, etcétera, tal lugar representa una instalación de negocios que adquiere el carácter de establecimiento permanente por la actividad que desarrolla y por la forma en que lo hace, y por ello se encuentra plenamente justificada la disposición que convierte en sujeto del ISR mexicano al residente en el extranjero, vinculado con el establecimiento permanente.

#### 4. *Clasificación de los sujetos pasivos*

Del conjunto de tratados, leyes federales y locales de carácter tributario, puedo advertir que se reconocen los siguientes sujetos pasivos:

a) *Las personas físicas*. Se trata de las personas naturales, pero para tener la calidad de contribuyentes deben tener la calidad de residentes; de no residentes, con un establecimiento permanente en México o con una fuente de riqueza en México, como lo deja ver el artículo 1o. de la LISR antes transcrito.

Además, a diferencia de lo que acontece en materia civil, en el derecho fiscal no es necesario que el sujeto pasivo principal, para tener tal calidad, reúna la capacidad de goce y ejercicio, sino que basta la primera, pues la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley, y, por lo mismo, carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar; o, como lo ha dicho Pugliese, para adquirir la capacidad de sujeto pasivo basta la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva. Así, por ejemplo, un intérprete musical

infantil será contribuyente del ISR por los ingresos que obtenga no obstante, su minoría de edad.

Por otro lado, cabe aquí referirme a la transparencia fiscal, como un mecanismo por virtud del cual personas físicas, que actúan a través de entidades o figuras jurídicas, son las beneficiarias efectivas de un negocio jurídico o económico. Existen tanto en el derecho patrio como en el extranjero; por ejemplo, las *partnership* anglosajonas o las personas morales en régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras en México. No obstante existir una persona moral que hace frente a las obligaciones fiscales de carácter formal, en realidad los obligados al pago son las personas físicas que se encuentran detrás; por eso esta figura también se le conoce como “velo fiscal”.

b) *Las personas morales*. Del análisis de las disposiciones normativas nacionales, incluyendo los tratados, se reconocen las siguientes personas morales para efectos fiscales:

- 1) La nación, los estados y los municipios.
- 2) Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley (organismos autónomos, organismos descentralizados y desconcentrados, fideicomisos públicos y empresas de participación estatal, el PJE, el Congreso de la Unión).
- 3) Las sociedades civiles o mercantiles, incluyendo las sociedades irregulares, las cooperativas, la asociación en participación y las sociedades por acciones simplificadas (incluso cuando se constituye de un solo socio).
- 4) Las personas morales sin fines lucrativos reconocidas dentro del artículo 79 de la LISR (sindicatos obreros y los organismos que los agrupen, asociaciones patronales, cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan, colegios de profesionales y los organismos que los agrupen, asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la

concesión y permiso respectivo, instituciones de asistencia o de beneficencia, etcétera).

- 5) Las personas morales extranjeras de naturaleza pública (Estados extranjeros o sus divisiones políticas y administrativas) o privada (entidades extranjeras, como las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme al derecho extranjero, a condición de que tengan personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme a derecho mexicano que sean residentes en el extranjero) o las figuras jurídicas extranjeras (los fideicomisos, las asociaciones, los fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar del derecho extranjero, siempre que no tengan personalidad jurídica propia), reguladas en el artículo 4-A de la LISR.

c) *Las unidades económicas.* El principio reconocido en derecho fiscal de que deben tomarse en consideración realidades económicas antes que exterioridades jurídicas ha servido de base para que se reconozca la figura de la unidad económica, que son entes sin personalidad jurídica, pero reconocidas por el derecho. En el sistema tributario mexicano se reconocen las siguientes:

- 1) El fideicomiso.
- 2) Los fondos de inversión.
- 3) La sociedad conyugal.
- 4) La copropiedad.
- 5) La sucesión.
- 6) La mancomunidad de bienes.
- 7) La asociación en participación.

En códigos fiscales anteriores al vigente se había establecido como sujetos pasivos a las unidades económicas. Esto desapareció al entrar en vigor el CFF de 1981. Pero el hecho de que el CFF ya no las reconozca formalmente no significa que no existan. Tan es así, que diversos ordenamientos tributarios de nuestro medio,

como el artículo 12-I, de la LSS y la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Jalisco, las siguen reconociendo como entidades obligadas.

La LISR establece que el fideicomiso y la sucesión deben pagar el impuesto. De cualquier forma, aquellos entes no son, para el derecho civil, personas jurídicas; no obstante, sí son sujetos pasivos para efectos de este impuesto. Sobre este punto, la doctrina ha establecido tres tesis que pretenden explicar las unidades económicas:

- Que existen si la ley lo establece (Giannini y Pugliese).
- Niegan la existencia de éstas (la mayoría de la doctrina nacional, con el argumento de que no puede haber relación jurídica tributaria sin un sujeto pasivo, y además porque el CFF no las prevé).
- Tesis moderna (sostenida por Berliri, Sainz de Bujanda, Pérez de Ayala y Eusebio González), que acepta la existencia de estas unidades económicas, pero con una capacidad limitada y bajo ciertos requisitos. Me sumo a esta última tesis.

Según Pérez de Ayala, las condiciones para considerar a sujetos sin personalidad en derecho tributario son: a) que sea una unidad económica o patrimonio separado; b) que se regulen en el derecho común en cuanto a formación y manifestación de voluntad; c) que no tengan personalidad jurídica; d) que se reconozcan expresa o tácitamente por ley (por respeto al principio de reserva de ley).

d) *Las entidades que se consideren personas morales para fines impositivos en su lugar de residencia o que se consideren transparentes en los mismos o cualquier otra figura jurídica creada o constituida de acuerdo con el derecho extranjero.* Ello en atención a lo dispuesto por los tratados para evitar la doble imposición suscritos por México. Por ejemplo, las *joint venture* o las *holding companies* en los países de tradición jurídica anglosajona.

## 5. *El domicilio de los contribuyentes*

El CFF no define lo que es el domicilio fiscal; simplemente establece qué se considera como tal:

- 1) Tratándose de personas físicas: a) cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; b) cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades, y c) en los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.
- 2) En el caso de personas morales: a) cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio; b) si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen. Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto.

## 6. *Elementos que alteran la determinación del sujeto pasivo (la exención subjetiva y la no sujeción)*

a) *La exención subjetiva.* Si la exención objetiva modula el hecho imponible al alterar la generalidad que sirvió de base para su fundamento económico, como lo señalé en el apartado especial, es la exención subjetiva la que incide en el elemento sujeto del tributo. Efectivamente, cuando el legislador establece una exención sub-

jetiva lo hace tomando en cuenta una cualidad del sujeto, ajena a razones económicas o sociales. Su objetivo es menos confesable: la reciprocidad internacional.

Las únicas exenciones autorizadas por el artículo 28 constitucional son las objetivas; pero el fundamento para otorgar exenciones subjetivas se halla en el artículo 133 constitucional, que permite al Estado celebrar tratados en los que se prevean exenciones para los cuerpos diplomáticos de ciertos organismos internacionales o de ciertos Estados, en reciprocidad. Es decir, ese trato privilegiado puede justificarse razonable y objetivamente si se atiende al contexto internacional y al principio de reciprocidad internacional, y que es un principio constitucional de exclusión de la competencia tributaria. Un ejemplo es el artículo 93 de la LISR, que establece:

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I...

XVI. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.

b) *La no sujeción*. La no sujeción tributaria se presenta cuando la actividad o conducta de la persona física o moral no coincide con lo que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Un ejemplo se encuentra en el artículo 79 de la LISR, que indica:

Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:



- I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupan.
- II. Asociaciones patronales.
- III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
- IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupan.
- V...

Existe una diferencia entre exención y no sujeción. La exención es una excepción a la regla general de causación del tributo, y requiere de dos normas: la que establece el hecho imponible, es decir, el impuesto, y la que dispone, por alguna razón, que no obstante que se actualice este hecho no debe pagarse el tributo; esto es, la que exenta del mismo; por lo general se manifiesta de forma positiva, y libera de la obligación material de pago; pero en algunos casos subsisten otro tipo de deberes formales; por ejemplo, los informativos. En la exención se ha producido el hecho imponible; por tanto, nace el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de sus deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer.

En cambio, la no sujeción, no causación o no objeto se ha concebido como un aspecto o materia que no está inmersa en el hecho imponible, sino que se sitúa fuera de éste, por lo que no debe pagarse la contribución; por regla general, no requiere de una norma que la establezca, aunque existe la posibilidad de que ello sea así por razones de la materia gravable; esto es, la no sujeción se expresa, a menudo, de manera negativa; finalmente, no implica el cumplimiento de obligación material o formal alguna (2a./J 104/2018).

En los supuestos de no sujeción, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste, no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos. A través de la no sujeción, el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible, afirmación que, al margen de brindar una interpretación auténtica sobre posibles

casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible. De esta manera, la realización del supuesto de exención implica la realización del hecho imponible, pero en este caso, aun verificándose la subsunción de un hecho por el hecho imponible, no surgen los efectos propios de la subsunción; esto es, el nacimiento de las situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas correspondientes, sino que esos efectos quedan enervados por la convergencia del supuesto de exención.

#### IV. LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Dentro del campo estrictamente legal, es preciso distinguir también a los sujetos pasivos de otros sujetos, que a través de mecanismos de diversa índole pueden resultar obligados a satisfacer toda o parte de la suma impositiva, siendo ajenos a la obligación tributaria. Éstos son los responsables a los que se refiere el artículo 26 del CFF. Sin embargo, en realidad no todos los sujetos ahí indicados tienen, en sentido estricto, una responsabilidad solidaria. Para entender mejor esta situación, lo primero que haré será transcribir los artículos 26 y 26-A del CFF.

Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no rete-

nidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en

este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

e) No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes.

f) Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

g) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes a que se refiere dicho artículo.

h) Se encuentre en el supuesto a que se refiere el artículo 69-B, octavo párrafo de este Código, por no haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando en un ejercicio fiscal dicha persona moral haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del este código, por un monto superior a \$7'804,230.00.

i) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B Bis, octavo párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales a que se refiere dicho artículo. Cuando la transmisión indebida de pérdidas fiscales sea consecuencia del supuesto a que se refiere la fracción III del mencionado artículo, también se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y

enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los socios, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

Artículo 26-A. Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título IV, Capítulo II, Secciones I, II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 133, 134 o 139, según sea el caso, del ordenamiento antes citado.

### *1. Función y generalidades de los responsables tributarios*

Es importante subrayar que la “responsabilidad de terceros” frente al crédito fiscal del sujeto pasivo principal se crea para facilitar, simplificar, dar seguridad y oportunidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y también, porque el presupuesto del tributo se encuentra originalmente a disposición de aquellos sujetos.

Debe destacarse que en materia de responsabilidad fiscal rige el principio de tipicidad, en el sentido de que si una conducta no encuadra en alguna de las hipótesis previstas en el artículo 26 del CFF no podrá considerarse responsable solidario a esa persona, como en el caso de los comisarios de una sociedad mercantil, que únicamente realizan funciones de vigilancia de la sociedad.

El responsable también lo es de los accesorios del crédito, a excepción de las multas, aunque esto no impide que el responsable no pueda repetir contra el sujeto principal. Ernesto Eseverri señala que la calidad de sujeto pasivo viene determinada por el hecho imponible, por la capacidad económica, y en esa medida resulta explicable la presencia de otros sujetos para efectos de técnica tributaria o para afianzar el crédito.

## 2. *Clasificación de los responsables tributarios*

Pero ¿cómo se pueden clasificar a los sujetos enunciados en estos artículos atendiendo a las consecuencias jurídicas que cada una de estas figuras origina? La doctrina nacional ha seguido fielmente la clasificación que en su momento ofreciera el profesor Sergio Francisco de la Garza, calificando a todos ellos como “sujetos responsables por adeudo ajeno y dentro de los cuales cabían los sustitutos, los responsables solidarios y los responsables objetivamente”.

Me aparto de este criterio, puesto que ya existen divisiones de los sujetos responsables frente al incumplimiento de la obligación reguladas en el Código Civil Federal —que es supletorio del CFF en esta materia—, por lo que sugiero ajustar cualquier intento de categorización con base en esta legislación. Es por eso que propongo los siguientes criterios a partir de los cuales se pueden agrupar:

a) *Responsables por orden*. En esta división se toma en cuenta el orden de preferencia o prelación que guardan estos sujetos frente a la deuda tributaria, de suerte que pueden ser: responsables mancomunados, responsables solidarios o responsables subsidiarios.

- 1) *Responsables mancomunados*. El CCF establece (artículos 1984 y 1985) que cuando hay pluralidad de deudores, tratándose de una misma obligación, existe la mancomunidad, y que en este caso el crédito o la deuda se consideran divididos en tantas partes como deudores haya, y cada parte constituye una deuda o un crédito distinto uno de otro. Un ejemplo de responsabilidad mancomunada son los socios o accionistas regulados en la fracción X, las sociedades escindidas reguladas en la fracción XII y los asociantes señalados en la fracción XVII.
- 2) *Responsables solidarios*. En este caso, el CCF indica, en su artículo 1987, que la obligación es solidaria cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno

de por sí, en su totalidad, la prestación debida. Son ejemplo de esta solidaridad los supuestos indicados en las fracciones I, II, V, VI, XI, XIII, XIV y XV.

- 3) *Responsables subsidiarios*. Aquellos que responden de la obligación sólo en caso de que el deudor principal no lo haga. Es el caso de los supuestos descritos en las fracciones II, III, IV, V, VIII, X, XIV, XV y XVII.

b) *Responsables por cuantía*. La segunda clasificación de los sujetos responsables gira en torno al grado de cuantía que asumen éstos de cara al crédito fiscal cuando éste no es cubierto, de tal forma que existen algunos que deben cubrir la deuda en forma parcial o limitada cuando son requeridos, y otros que lo hacen en forma ilimitada, es decir, que deben cubrir todo el crédito cuando les es exigido.

- 1) *Responsables limitados*. Ejemplos de responsables limitados por su cuantía son las hipótesis previstas en las fracciones III, IV, VII, VIII, IX, X, XII y XVII.
- 2) *Responsables ilimitados*. Por su parte, los responsables sin límite respecto de la cuantía del crédito fiscal son los casos regulados en las fracciones I, II, V, VI, XI, XIII, XIV y XV.

c) *Responsables por causa*. Una tercera clasificación se da en razón a la causa u origen de esa responsabilidad, que puede ser subjetiva, objetiva o voluntaria. La primera, por existir culpa por la comisión de conductas ilícitas; la segunda se presenta por la simple determinación de la ley, sin la presencia de culpa, y la tercera, por una simple liberalidad de un tercero.

- 1) *Responsables subjetivos*. Este tipo de responsables lo son por haber incurrido en descuido, negligencia o culpa en sus deberes frente al fisco, especialmente en materia de obligaciones formales, y por ello se dejó de cubrir el crédito fiscal. Son los casos enunciados en las fracciones I, II, III, V, VI y XI.



- 2) *Responsables objetivos*. Se genera por un hecho lícito, pues en absoluto interviene una noción subjetiva de culpa, sino que solamente se atiende a la determinación objetiva de la ley, como en el caso de la persona que adquiere la propiedad o posesión de bienes que constituyen garantía de créditos fiscales.

No fue culpa del nuevo propietario que el anterior no haya cubierto el impuesto predial del inmueble, aunque ello exime al adquirente de cubrirlo. Lo mismo sucede con los sujetos responsables regulados en las fracciones VII, X, XII, XIII, XIV, XV, XVII y 26-A.

- 3) *Responsables voluntarios*. Se trata de responsables que adquirieron esa calidad por haberlo así dado a conocer al fisco en forma expresa o implícitamente, como lo establecen las fracciones VIII y IX. Consiste en que por un acto jurídico de naturaleza negocial se asuma voluntariamente por una persona la obligación de satisfacer los tributos que legalmente recaigan sobre el propio negocio jurídico en que dicha obligación aparezca estipulada o sobre un hecho imponible distinto. Se trata, en suma, de una obligación privada, por cuya razón el deudor no asume por ese título la condición de sujeto pasivo del impuesto, que sólo puede venir definida y regulada por la ley tributaria (ejemplo: que en un contrato colectivo de trabajo el patrón asuma la obligación de pagar los impuestos que corresponden a los trabajadores) o el caso regulado en el artículo 141-III del CFE.

d) *Responsables por incidencia*. Bajo este criterio los sujetos pueden tener una responsabilidad directa o indirecta en el surgimiento del crédito fiscal.

- 1) *Responsables directos*. En este supuesto son ellos quienes personalmente desplegaron una conducta que originó el crédito fiscal. Como ejemplo de este tipo de responsabilidad existen los supuestos marcados en las fracciones I, II, III, V, VI, XIII y XVII.

- 2) *Responsables indirectos*. Estos casos surgen cuando los sujetos deben responder por la conducta culpable de un tercero. Se trata de los casos descritos en las fracciones IV, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIV y XV.
- 3) *Responsables por subrogación*. Se trata de aquellas personas que conocieron del crédito fiscal y pasaron ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo, sin que hubieran tenido una participación directa y personal en la creación de la obligación tributaria. Es decir, son sujetos que se sustituyen en la posición del sujeto pasivo principal. Son quienes se colocan por la ley en la posición que correspondería a los sujetos pasivos si no se decretara su sustitución, lo que implica que asumen la posición deudora en lugar de los sujetos pasivos.

Quedan comprendidos en este grupo, los retenedores (el patrón al pagarles sus sueldos a sus trabajadores y les retienen el impuesto que adeudan al fisco) y los recaudadores (los notarios públicos que recaudan los impuestos debidos por los contribuyentes al fisco; las compañías que prestan el servicio de energía eléctrica, que exigen al usuario, junto con el pago del servicio, el crédito fiscal; los agentes aduanales, etcétera), regulados en la fracción I, así como quienes ejercen la patria potestad o tutela (fracción VI), los legatarios o donatarios (fracción VII), los terceros que ofrezcan garantía del crédito fiscal (fracción IX) y las sociedades escindidas (fracción XII).

## V. TERCEROS

Los terceros no son sujetos de la relación tributaria sustantiva; de hecho, sólo lo son de relaciones tributarias y fiscales formales. Por eso mismo, sólo aludiré a ellos en forma breve y expositiva. Pueden definirse como aquellos sujetos que no intervienen directamente en la relación jurídico-tributaria, pero que por estar vinculados con el sujeto pasivo en la realización de un hecho quedan obligados a

responder a algún requerimiento relativo a la obligación fiscal. Los terceros tienen la obligación de exhibir ante las autoridades fiscales los asientos de su contabilidad, documentación y correspondencia, referente a las operaciones realizadas con los sujetos pasivos, así como proporcionar toda la información que en relación con dichas personas se les solicite. Son de este tenor las obligaciones establecidas en el artículo 42 del CFF.

## VI. SUJETOS ACTIVOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Los sujetos activos de esta relación son siempre la Federación, los estados y los municipios y algunos organismos descentralizados, como el IMSS, el Infonavit, el ISSSTE, etcétera, los que deben venir señalados en la ley, por respeto al principio de legalidad, y más concretamente al de reserva de ley.

Sin embargo, lo antes mencionado tiene sus excepciones. Sucede muchas veces que las leyes fiscales reputan como sujeto pasivo de diversas contribuciones al Estado, en todos sus niveles administrativos. Esto lo reconoce expresamente el CFF, en su artículo 1o., al decir que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes fiscales lo señalen expresamente. Se dispone también en la LIVA, en su artículo 3o., que la Federación, los estados y municipios, entre otros, deberán trasladar y pagar el IVA, siempre que los actos que realicen no causen derechos federales. Lo mismo establece el párrafo último del artículo 1o. de la LIEPS; en el 36 de la LA, etcétera. Como se ve, aunque repugne a la teoría jurídica, estos entes públicos pueden tener dos calidades simultáneamente: pueden ser sujetos activos o sujetos pasivos.

Sostengo que puede definirse al sujeto activo de la relación tributaria sustantiva como el acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta formalmente la obligación tributaria, y más genéricamente como aquel a quien se le adeuda una prestación fiscal consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

Ahora bien, ya había advertido que la jurisprudencia de la SCJN que relaciona los elementos esenciales de las contribuciones con reserva de ley únicamente señala una relación ejemplificativa, mas no limitativa. Así debe entenderse por la expresión “...como pueden ser...”. Esto nos lleva de la mano a estimar que los sujetos activos de la relación tributaria también debieran estar establecidos en una ley y no a través de disposiciones de rango inferior. Me refiero a las autoridades con competencia para exigir y percibir las contribuciones.

El PJF —en una magistral tesis al resolver el asunto “Farmacia Cuautla”— indicó que las autoridades sólo podrían ser creadas por ley, argumentando:

Esta función de crear órganos secundarios en el Poder Ejecutivo Federal (es decir los órganos no creados por la Constitución) debe estimarse conferida al Congreso de la Unión, que es el único con facultades legislativas para crear órganos secundarios de gobierno dentro del Poder Ejecutivo, y dotarlos de facultades para actuar como autoridades, dentro de la esfera de las leyes secundarias, derivadas de la Constitución Federal.

Sin embargo, posteriormente modificó radicalmente este criterio, y sostiene que

...el Poder Ejecutivo, obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que está investido, puede expedir normas especiales a fin de crear los órganos que sean necesarios para la realización de funciones previstas en la ley y las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa.

Argumento que ha reiterado al decir que

El presidente de la República tiene la facultad reglamentaria que le otorga el artículo 89, fracción I, de la Constitución, facultad que incluye la de crear autoridades que ejerzan las atribuciones

asignadas por la ley de la materia a determinado organismo de la administración pública; igualmente, se encuentra dentro de dicha facultad determinar las dependencias u órganos internos especializados a través de los cuales se deben ejercer las facultades concedidas por la ley a un organismo público, pues ello significa proveer a la exacta observancia de la ley reglamentada.

En otra tesis declara: “...la competencia de las autoridades administrativas puede establecerse también en un acuerdo delegatorio de facultades, es decir, que los propios Secretarios de Estado pueden crear las autoridades que afectarán al particular”.

Ahora bien, sostengo que el criterio que debe prevalecer es el primeramente transcrito, precisamente porque en regímenes democráticos y republicanos debe ser la representación popular la que determine, no sólo qué contribuciones deben imponerse a los ciudadanos para cubrir los gastos públicos, sino también qué autoridades estarán investidas de las facultades necesarias para aplicarlos, de tal suerte que las garantías individuales queden lo suficientemente salvaguardadas. Esta idea está plasmada en la fracción XI del artículo 73 constitucional, al establecer que es facultad del Congreso crear y suprimir empleos públicos de la Federación.