

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

Los Particulares como Auxiliares
de la Administración Fiscal

T E S I S

QUE PRESENTA

JOSE ANDRES TAMES SOLIS

PARA SU EXAMEN PROFESIONAL DE LICENCIADO EN DERECHO

MEXICO. D. F.

1964



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A la memoria de mis padres

A mis hermanos

*A mis maestros, compañeros
y amigos*

Al Sr. Lic.
Miguel Valdés Villarreal,
consejero de mi Tesis
con agradecimiento

Al Sr. Lic.
Francisco Villalón Igartua

CAPITULO PRIMERO.

1. - COMPETENCIA DE LOS PODERES FEDERALES EN MATERIA FISCAL.

2. - LA ADMINISTRACION FISCAL. 3. - LA EVASION DE IMPUESTOS.

1. - COMPETENCIA DE LOS PODERES FEDERALES EN MATERIA FISCAL.

En esta materia el artículo 49 de la Constitución Federal, establece que: "El Poder Supremo de la Federación se divide para su ejercicio en Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial".

Veremos en seguida de manera sucinta, la competencia de dichos poderes Federales en la cuestión fiscal. Por lo que toca al Poder Legislativo, tiene atribución para establecer los impuestos necesarios, que basten para cubrir el presupuesto anual de gastos, según se desprende de los artículos constitucionales 31 fracción cuarta y 73 fracción séptima.

Asimismo, las Entidades Federativas poseen también facultades para decretar, a través de las leyes que expidan sus congresos, las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos; por lo que la capacidad impositiva queda dividida en el ámbito Nacional, entre la Federación y las Entidades Federativas.

Con respecto al Poder Judicial, son los artículos 103 y 104 de la Constitución, los que fijan su competencia diciendo: artículo 103. -

"Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales". El artículo 104 dispone en su tercer párrafo: "Las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de los -- Tribunales Administrativos creados por la Ley Federal".

De acuerdo con lo anterior, el Poder Judicial es el encargado del conocimiento de los juicios de amparo que sean promovidos por los particulares en contra de la expedición de leyes fiscales inconstitucionales, o bien, contra actos o procedimientos del Fisco y sentencias del -- Tribunal Fiscal en las cuales se hayan violado las garantías individuales.

Asimismo, el Poder Judicial a través de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se encarga de resolver el recurso de revisión -- fiscal que puede ser promovido indistintamente por los particulares y por las autoridades contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación a través de sus Salas, cuando la ley no sea exactamente aplicada.

La competencia del Poder Ejecutivo la trataremos enseguida al tocar el tema de la Administración Fiscal.

2.- LA ADMINISTRACION FISCAL.

Administración significa, en términos comunes, ejecutar, realizar algo con sujeción a normas determinadas, ahora bien, si a la palabra administración se agrega el calificativo de Pública, indica que la Administración ha de poner en práctica las leyes que norman las relaciones -

entre el Estado y los particulares.

De acuerdo con el artículo 89 fracción I de la Constitución, la Administración Pública está encomendada al Presidente de la República, quien cumple con la función de ejecutar las leyes y cuidar de su exacta observancia.

El titular del Poder Ejecutivo, no podría, por imposibilidad material, ejecutar todas las leyes y cuidar de su exacta observancia por lo que requiere de la colaboración de las Secretarías de Estado, las que son, en la esfera de competencia de cada una de ellas, organismos auxiliares del Presidente de la República en su función administrativa.

La Ley de Secretarías y Departamentos de Estado en su artículo 60. fracción II, dispone que la Administración Fiscal queda encomendada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a quien corresponde: "Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos Federales en los términos de las leyes".

En el mismo sentido, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación dispone en su párrafo primero: "El Ejecutivo ejercerá la facultad reglamentaria de las leyes fiscales Federales por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

El artículo anterior corrobora lo establecido por el párrafo primero del artículo 89 Constitucional, que confiere, como ya vimos, al Presidente de la República la facultad de promulgar y ejecutar las leyes y decretos que expida el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera admi-

nistrativa a su exacta observancia, es pues en materia fiscal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el conducto a través del cual el Ejecutivo provee en la esfera administrativa y, por lo tanto, ejerce la facultad reglamentaria.

La Secretaría de Hacienda realiza sus funciones por medio de sus dependencias y de los Organismos Fiscales Autónomos, los que de acuerdo con el artículo 77 del Código Fiscal de la Federación intervienen: "En la determinación de los créditos fiscales y de las bases para su liquidación, su fijación en cantidad líquida, su recepción y cobro".

Los Organismos Fiscales Autónomos han sido definidos por el Tribunal Fiscal de la Federación ⁽¹⁾ de la siguiente manera: "Son cuerpos que aunque colocados dentro del engranaje administrativo de la Secretaría de Hacienda, gozan de autonomía en sus decisiones". Como se desprende de la definición anterior, existe un vínculo jerárquico entre los Organismos Fiscales Autónomos y la Secretaría de Hacienda por lo que consideramos que, como los primeros siempre serán subordinados de aquella, gozan de una autonomía relativa.

Los Organismos Fiscales Autónomos los encontramos en -- varios impuestos. El Reglamento de la Ley de Alcoholes en su artículo -- 132 establece la Junta Técnica Calificadora de Alcoholes que determina para cada fábrica la cantidad que debe producir para los efectos fiscales; los

(1) Vol. 4 pag. 755 de la Revista. - Felipe S. Rubio en representación de Pedro E. Lara contra Depto. Forestal y de Caza y Pesca y otras autoridades. Resolución al recurso de reclamación dictada por la 4a. Sala.

contribuyentes tienen una representación en ese organismo, lo que si bien hace autónomo a dicho ente, es una autonomía que no logra destruir la relación jerárquica con los Organismos superiores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También se encuentran en el Impuesto sobre la Renta, al efecto el artículo 184 del Reglamento de dicha ley, menciona a la Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta.

El Fisco es autoridad administrativa porque ejerce las funciones que señala al Presidente de la República, el inciso primero del artículo 89 Constitucional. Está formado por las autoridades y los Organismos Fiscales Autónomos, encargados de la declaración del nacimiento del impuesto y su determinación así como también de exigir el pago del crédito fiscal cuando no ha sido hecho voluntariamente por los sujetos pasivos.

En materia de interpretación de las normas fiscales para su aplicación a los particulares, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo segundo establece que: "Las direcciones de la propia Secretaría resolverán las consultas relacionadas con los impuestos que administran si los particulares directamente interesados o sus representantes plantean situaciones reales y concretas. Resolverán igualmente las consultas relativas a la interpretación en forma general abstracta e impersonal de las disposiciones fiscales Federales relacionadas también con los impuestos que administren".

Las dependencias de la Secretaría de Hacienda, a que antes hicimos mención, reciben el nombre de "Direcciones" como se desprende

del artículo que se acaba de transcribir, seguida de la designación del -- impuesto que administren, y así tenemos: Dirección de Ingresos Mercan- tiles, Dirección del Impuesto del Timbre y sobre Capitales, Dirección -- del Impuesto sobre la Renta, etc.

La Administración Fiscal tiene a su cargo defluir la obli- gación tributaria y determinarla, así como la función del cobro de ella, - ya sea por vía voluntaria o coactiva, esto es, debe proceder a la determi- nación y cobro de los impuestos.

La función anterior es de vital importancia para el Estado, ya que, a través de ella se allega los recursos monetarios para el desa- rrollo de sus fines; el Estado influye en el curso de la acción social y eco- nómica, a través de medidas fiscales, por ejemplo: Cuando trata de dis- minuir las importaciones la medida adecuada es el aumento del impuesto sobre los productos que se pretenden importar; de aquí que la acción fis- cal del Estado interese a los particulares, quienes son los que van a ser - afectados en su esfera patrimonial por las medidas que el Estado tome.

De lo expuesto colegimos que, para el logro de los fines es- tatales, la Administración Fiscal deba poner especial empeño en la vigi- lancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los ciuda- ñanos, la determinación y cobro de los impuestos, una vez comprobado el nacimiento del hecho generador que les dió origen, constituye para la Ad- ministración Fiscal un objetivo primordial, ya que de llevar a buena fin di- cha función, depende que el Estado obtenga los recursos necesarios para -

el cumplimiento de sus tareas, esto es, la Administración Fiscal debe -- evitar, en lo posible, las evasiones de impuestos estableciendo para ello estricto control sobre los sujetos pasivos a través de inspecciones periódicas, verificaciones, etc.

Ahora bien, no sólo la Administración Fiscal realiza lo anterior sino que también los particulares, por disposición legal, intervienen en la relación tributaria determinando el monto de un impuesto, fiján dolo en cantidad líquida, reteniéndolo, verificando el cumplimiento de -- obligaciones fiscales, etc.

Estas obligaciones les son asignadas, no a los sujetos pasivos de un impuesto, sino a terceros que tienen de algún modo relación con los sujetos pasivos. Al respecto Pugliese ⁽¹⁾ dice: "Que se trata de relaciones accesorias que pueden referirse aún a terceras personas, como su jetos al poder administrativo del Estado, y ésto no por participar en la -- relación de impuesto, o estar sujetas a la satisfacción de una obligación -- tributaria en sentido propio".

En estos casos, el Estado asigna a dichos particulares la -- responsabilidad respecto del crédito debido por el sujeto pasivo del impues to, ésa responsabilidad puede ser objetiva, solidaria, etc.

Por lo antes expuesto, vemos que la aplicación que la Ad-- ministración Fiscal hace de las normas del derecho tributario, no sólo da

(1) Pugliese, Mario. - "Instituciones de Derecho Financiero". Editorial Fondo de Cultura Económica. México, 1939. pg. 62.

origen a relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares sujetos -- pasivos de un impuesto determinado, sino que también con terceros que -- no son, técnicamente, sujetos pasivos.

La Administración Fiscal en cuanto sujeto activo, resu- -- miendo lo antes mencionado, tiene aparte de la obligación principal que -- consiste en la percepción del crédito fiscal, obligaciones secundarias que -- consisten en la determinación de la obligación tributaria para hacer posi- -- ble su cobro o ejercer control sobre el cumplimiento de dicha obligación, -- para evitar la evasión del impuesto por parte de los sujetos pasivos.

La evasión, de acuerdo con lo que expone el Licenciado --
(1)
Flores Zavala , consiste en eludir el pago del impuesto, esto es, se tra- -- ta de que no se pague en forma alguna dicho impuesto. Puede haber dos -- formas de evasión, la legal y la ilegal; la primera consiste en que el pa- -- go del impuesto se omite por medios permitidos por la ley; "la evasión es -- ilegal cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violato- -- rios de las normas legales", como ocultación de ingresos, contrabando, -- etc.

"La evasión ilegal o fraude al fisco, no sólo daña al fisco, -- sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse cuotas del im- -- puesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta las pérdidas -- debidas al fraude. Esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean --

(1) Flores Zavala, Ernesto.- "Elementos de Finanzas Públicas Me- -- xicanas". Editorial Porrúa. México, 1959. pg. 265 y sigts.

las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto".

Entre las medidas que dicho autor propone para evitar los fraudes están, entre otras, las siguientes: el interesar a los particulares extraños a la relación tributaria en evitar las evasiones, en el control del impuesto por el Estado, etc.

A este respecto consideramos necesario aludir a la manera como la Administración Fiscal Mexicana trata de resolver el anterior problema, creando organismos encargados de llevar el control del cumplimiento de las obligaciones por parte de los sujetos pasivos de los impuestos, así fué instituída la Auditoría Fiscal Federal por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha treinta de abril de mil novecientos cincuenta y nueve. El decreto que la estableció en sus considerandos explica que:

1.- "Es el propósito del Gobierno Federal lograr de los -- causantes la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos".

2.- "La asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos, les evitará las molestias de visita e investigaciones fiscales innecesarias, hará resaltar su buena fe y permitirá al Fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, pues al privar al Estado de una parte de sus ingresos le impi--

den atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tiene encomendados. Además, esos actos de los defraudadores originan, por una parte, una situación económica indebidamente privilegiada en su beneficio, respecto de los causantes que cumplen fielmente sus obligaciones tributarias, ya que las ganancias o utilidades que obtienen ilícitamente les permiten competir ventajosamente con ellos; y, por otra parte, tratándose de los impuestos que repercuten sobre los consumidores, como son los especiales a la industria y el de ingresos mercantiles, esos actos se traducen no sólo en un fraude al Fisco, sino principalmente al pueblo consumidor que es el que paga esos impuestos, ya que no pueden emplearse en las obras o servicios de beneficio colectivo a que están destinados, debido a que no llegan a poder del Estado", y

3. - "Para la realización de los propósitos antes señalados es conveniente centralizar en un órgano técnico todo el sistema de revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para hacer efectivas las sanciones corporales establecidas en las leyes desde el año de 1948, en contra de las personas que incurran en la comisión de hechos constitutivos de delitos fiscales"

El artículo primero del mencionado decreto dispone:

"Se establece la Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes".

El artículo tercero establece que la Auditoría Fiscal es - -

competente: I. - "Para practicar en la contabilidad y documentación de los causantes y de las personas relacionadas con ellos auditoría y verificaciones físicas de activo para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las facultades que otorgan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a sus Direcciones, dependencias y los demás organismos fiscales, las disposiciones legales relativas".

III. - "Para investigar el pago de los impuestos de importación y exportación, practicando las averiguaciones necesarias en los libros de contabilidad y en la documentación de los causantes, investigaciones que comprenderán el examen de los signos externos que ostenten las mercancías así como la revisión de los pedimentos al amparo de los cuales aparezcan efectuadas las operaciones aduanales".

Por último, el artículo cuarto dispone que: "La Auditoría Fiscal Federal será la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultada para ordenar que se practiquen auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, contabilidad y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos. Estas diligencias serán de carácter general y no se limitarán a determinado impuesto".

En el curso del presente trabajo veremos como los particulares ajenos a la relación tributaria desempeñan algunas de las funciones encomendadas al Organismo antes citado.

CAPITULO SEGUNDO.

- 1.- LOS SUJETOS DEL DERECHO FISCAL.: a).- SUJETOS ACTIVOS Y -
b).- SUJETOS PASIVOS. 2.- LA OBLIGACION TRIBUTARIA.
-

1.- LOS SUJETOS DEL DERECHO FISCAL:

a).- SUJETOS ACTIVOS. - En los párrafos anteriores hemos visto de manera sintetizada, como se encuentra integrada la Administración Fiscal a través de la cual el Estado ejerce la potestad financiera sobre los particulares, potestad que da origen a la relación Jurídico-Tributaria.

(1)

De acuerdo con Giannini, esa relación impositiva es fundamentalmente una relación de obligación y presupone la existencia de dos sujetos: uno el sujeto activo, al que la ley atribuye determinados derechos o poderes; otro, el sujeto pasivo, al que la ley impone determinadas obligaciones, y como la relación impositiva tiene su base jurídica en la potestad financiera del Estado, se desprende que el sujeto activo de la relación, -- solo puede serlo el propio Estado o un ente público al que la ley confiera la expresada potestad, en tanto que pueden ser sujetos pasivos, todas las personas sometidas de algún modo a la repetida potestad.

Dentro del marco Constitucional Mexicano, de acuerdo con el artículo 31 fracción IV, los sujetos activos son: La Federación, los Es-

(1) Giannini Achille, Donato.- "Instituciones de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957. pg. 93.

tados y los Municipios; también, aun cuando no los menciona nuestra Ley Fundamental, son sujetos activos: Los Territorios y el Distrito Federal.

Estos sujetos activos están facultados por la propia Constitución, en diversa forma, para establecer los impuestos y exigir su pago correspondiente debido a que unos tienen potestad financiera plena, como son la Federación y los Estados, y no así el Municipio que goza de una potestad financiera subordinada; lo que se traduce en que los primeros -- pueden establecer por si mismos, aunque con ciertas restricciones constitucionales, los impuestos necesarios para cubrir sus presupuestos, el -- segundo o sea el Municipio depende de la legislatura del Estado a que pertenece, para la fijación de sus impuestos. Hecho este bosquejo breve del sujeto activo en nuestra legislación, pasaremos a tratar lo relativo al sujeto pasivo.

b). - SUJETOS PASIVOS. - Se entiende por sujeto pasivo, --
(1)
siguiendo a Giannini, a toda persona sometida de algún modo a la potestad financiera del Estado; esto es, la persona que de acuerdo con la ley, -- tiene la obligación de pagar el impuesto.

El Código Fiscal de la Federación define al sujeto pasivo en su artículo 20 de la siguiente forma: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal -- es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal"; para la ley es pues, sujeto pasivo, el individuo o persona moral --

(1) Ob. cit. pg. 93

cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; a lo definido por el artículo 20 del Código Fiscal es a lo -- que puede llamarse la relación fundamental o substancial de deuda, que se desarrolla entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, al que se le imputa el hecho generador.

(1)

De acuerdo con Pugliese y desde un punto de vista legal, es sujeto pasivo: "Quien está designado como tal por la ley positiva, y por ésto está obligado a cubrir la deuda tributaria con sus bienes o, de cualquier manera a pagar a quien ya lo haya satisfecho en lugar suyo".

Continuando con el punto de vista de Pugliese, para determinar el sujeto pasivo hay que tomar en cuenta, junto al punto de vista legal, un punto de vista que él denomina Etico Jurídico, según el cual es su sujeto pasivo: "Quien goza de los beneficios generales y particulares de la acción estatal".

La ley imputa la calidad de sujeto pasivo, normalmente, a aquella persona física o moral que tiene una capacidad tributaria real o presunta; por lo que de acuerdo con el autor antes mencionado lo ideal en un sistema fiscal es que los dos puntos de vista antes transcritos y que -- nos sirven para determinar al sujeto pasivo, deben coincidir regularmente.

En nuestra ley positiva y de conformidad con el artículo 21 del propio Código Fiscal, la calidad de sujeto pasivo de un crédito fiscal puede recaer:

(1) Ob. cit. pg. 68

I.- Sobre los mexicanos residentes en el País o en el extranjero.

II.- Sobre los extranjeros residentes en la República o en el extranjero; en este último caso, por actos efectuados en la República o que deban producir en ella efectos jurídicos o económicos, por capitales que posean dentro de la República o por ingresos que obtengan, por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional;

III.- Sobre las personas morales, nacionales o extranjeras, cuando se encuentren comprendidas en los casos de las fracciones I y II, respectivamente;

IV.- Sobre los establecimientos públicos, y, en general, sobre los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia;

V.- Sobre cualquier agrupación que, aun sin tener personalidad jurídica, constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales mencionadas en la fracción III de este artículo.

Del artículo antes transcrito se desprende que pueden ser sujetos pasivos: las personas físicas, las personas morales privadas y los organismos públicos en cuanto actúen dentro de los límites del derecho privado; esto es, cuando no usen de la potestad pública, del poder de imperio del Estado, ya que la legislación y la jurisprudencia mexicanas - -

aceptan la teoría de la doble personalidad del Estado.

En cuanto a la fracción V del citado artículo 21, la ley fiscal establece una excepción a las normas de derecho común, al asimilar esas unidades económicas a las personas morales dándoles, de hecho, personalidad jurídica. La ley fiscal hace ésto con fines exclusivamente prácticos, ya que ello facilita la recaudación de los tributos en la fuente de riqueza de la cual emanan, lo que permite un mayor control.

(1)

En cuanto a la capacidad de los sujetos pasivos, Pugliese sostiene: "Que es uno de los conceptos jurídicos fundamentales que por haber sido elaborados y formulados en el derecho privado no pierden la posibilidad de ser aplicados útilmente en todo el campo del derecho el derecho tributario no recibe íntegramente el concepto en cuestión y no le da la misma importancia que le es atribuída por el derecho privado; lo adapta a sus propias exigencias, manteniendo el concepto general de capacidad jurídica, pero modificando en parte sus supuestos".

(2)

La teoría civilista teniendo como exponente a Coviello , sostiene que: "La capacidad jurídica se distingue en capacidad de derechos, propiamente dicha y capacidad de obrar. Aquélla consiste en la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones; ésta en la capacidad de adquirir y ejercitar por sí los derechos, en asumir por sí obligaciones".

(1) Ob. cit. pg. 61

(2) Coviello.- "Doctrina General del Derecho Civil".
pg. 157

"La primera presupone sólo las condiciones naturales de existencia; la segunda, la capacidad de querer; por eso todos los hombres están dotados de la capacidad de derechos en tanto que la capacidad de obrar tiénela sólo aquellos que se encuentran en ciertas condiciones naturales jurídicas".

(1)

El Licenciado Flores Zavala , sostiene que: "Que en el derecho tributario para que exista la calidad de sujeto pasivo y por lo mismo la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar".

(2)

Pugliese , para explicar esta situación, dice que el derecho tributario considera más la autonomía objetiva de la relación patrimonial que la capacidad subjetiva del sujeto, al respecto expone: "Esto parece perfectamente lógico si consideramos que la obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo, y que esta capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la existencia de la capacidad jurídica. De modo que para adquirir la calidad de sujeto pasivo basta la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva".

(1) Ob. cit. pg. 68 y sigts.

(2) Ob. cit. pg. 62

Continuando con lo que expone el Licenciado Flores Zavala, en su obra dicho autor sostiene que: "De acuerdo con nuestra legislación positiva no puede hablarse de la autonomía objetiva de la relación tributaria. Siempre se requiere la presencia de un sujeto pasivo y la exigencia de su capacidad depende de la naturaleza del hecho generador del crédito fiscal; aun en los casos de herencia de los nonatos para tener la calidad de sujeto pasivo es necesario ser heredero y para ello se requiere que nazcan viables, es decir, que adquieran capacidad de derechos. Sin embargo esta tésis es muy importante para fundamentar el derecho del Estado para gravar actividades ilícitas, por ejemplo, las utilidades derivadas de la explotación del mercado negro, elaboración de ciertos productos prohibidos, etc."

El Licenciado Flores Zavala distingue dos situaciones respecto a la relación existente entre el hecho generador del crédito fiscal y la capacidad jurídica; al efecto dice: "1.- Hay casos en los que, para que el hecho generador del crédito fiscal se produzca, es necesaria sólo la capacidad de derechos y no la capacidad de obrar. Por ejemplo, percibir una herencia, una donación, intereses de un préstamo hecho por un progenitor o regalías derivadas de una concesión, etc. En estos casos la calidad de sujeto pasivo y la obligación principal de pago existirán no obstante la falta de la capacidad de obrar. 2.- En otros casos la realización del hecho generador del crédito fiscal requiere la capacidad del o de los que en él intervienen, por ejemplo una compraventa. Para que exista el suje-

to pasivo y nazca la obligación principal, es necesario que el acto sea válido, ya porque los que intervinieron en él sean capaces o bien porque que de convalidado en virtud de una ratificación expresa o tácita por el no ejercicio de la acción de nulidad".

Por lo que respecta a la legislación positiva mexicana, el Código Fiscal de la Federación sigue el mismo régimen prescrito por el derecho común, según se desprende de su artículo 69 que establece: "Toda persona física o moral que, conforme a las leyes, esté en el ejercicio de sus derechos civiles, puede comparecer ante las autoridades fiscales federales, por sí o por apoderado".

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

2.- LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

(1)

Para Pugliese la obligación tributaria como cualquiera otra, "tiene una causa que justifica, en el sentido y entre los límites que después precisaremos, el cobro al cual están sometidos los patrimonios y las rentas de los ciudadanos todas las obligaciones deben tener una causa que las justifique, y formula, pues uno de los principios generales del derecho que no conciernen sólo a las obligaciones de derecho privado, sino a todas las obligaciones de cualquier naturaleza, de derecho privado o público".

"Si la obligación tributaria fuera justificable sólo por la con

(1) Ob. cit. pg. 109 y sigts.

sideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier tributo, y -- puede servirse de medios coercitivos para exigir el pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre tributos y extorsiones arbitrarias -- del poder público. Contra esta observación no se podría objetar el hecho de que, en casi todos los Estados modernos, los mismos ciudadanos permiten por la intervención de sus representantes, que se cobren los tributos; pues la justificación ética y jurídica de un fenómeno que se manifestó en todas las épocas y en todos los Estados de cualquier forma política no puede hacerse corresponder con una sola forma histórica de organización política (régimen representativo) que además no es única en todos los Estados contemporáneos; mientras que en todos es común el fenómeno del -- cobro tributario."

"Añádase que, por otra parte, el hecho de que los tributos en los Estados de régimen representativo sean cobrados observando formas que se juzguen aptas para expresar el consentimiento directo o indirecto de los ciudadanos, no constituye, desde el punto de vista ético-filosófico, aun cuando no jurídico, una justificación satisfactoria. Este consentimiento real presunto, pues, considerado en sí mismo, no representa sino un simple acto de voluntad, análogo al de quien consiente, por ejemplo, en vincularse a un negocio jurídico dado. Queda sin embargo, siempre en la sombra la causa lícita o ilícita que determinó el consentimiento".

"Por otra parte, no es satisfactoria la explicación simplista y, hasta cierto punto materialista, de que el cobro de tributos en todos --

los tiempos y en todos los países está justificado por la necesidad objetiva de todo gobierno de disponer de medios económicos para ejercer su actividad de esta manera cualquier instituto político y jurídico vendría a reducirse a la comprobación material de un estado de necesidad, a una comprobación de hecho puramente histórica que excluiría todo supuesto ético y filosófico, toda reconstrucción crítica de los institutos políticos y jurídicos, considerados así."

Griziotti⁽¹⁾, quien ha sido el principal elaborador del concepto de "causa" de la obligación tributaria, afirma que: "La causa del impuesto, o sea el fundamento jurídico último de la obligación de los ciudadanos de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas o sea, de manera más amplia, en las ventajas que el contribuyente obtiene, por pertenecer a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de los servicios públicos, o de los beneficios que recibe en la vida social".

Para Griziotti pues, la causa general del impuesto está en los beneficios generales y particulares gozados por el contribuyente; la causa particular de las diversas obligaciones tributarias debería encontrarse en la "capacidad contributiva" del sujeto pasivo.

Entre las diversas críticas que se han formulado contra la teoría de la causa, destaca la de que el ciudadano debe cumplir todas las obligaciones tributarias impuestas por la ley, sin tener el derecho de inves

(1) Griziotti. - "Principios de Política, Derecho, etc." pg. 155

tigar si tiene o no causa válida; por ser la ley causa única y suficiente de estas obligaciones. Por nuestra parte, consideramos que no hay para que traspasar la teoría de la causa del derecho privado al derecho tributario, siendo que los autores de la primera rama jurídica citada, no han logrado ponerse de acuerdo a ese respecto.

El fundamento de la obligación tributaria, estriba en que el Estado requiere de medios económicos para llevar a la práctica las atribuciones que le competen, y es a través de las leyes como el Estado impone las obligaciones tributarias.

Según Pugliese⁽¹⁾ son características de la obligación tributaria las siguientes:

- a).- Es una obligación de derecho público;
- b) - Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera;
- c).- El Estado ejerce su pretensión por medio de sus Organos Administrativos;
- d).- Ejerce esa pretensión hacia los sujetos pasivos de la obligación tributaria;
- e).- Tiene por objeto una prestación pecuniaria;
- f).- Tiene su fuente jurídica en la ley.

La obligación tributaria nace al producirse el presupuesto - previsto por la ley y que dá lugar al fin último y principal de toda obliga-

(1) Ob. cit. pg. 127

ción tributaria, que es el pago, el que de acuerdo con el artículo 38 del Código Fiscal, puede hacerse: en efectivo, especie o en timbres, por el sujeto pasivo al Estado.

En nuestro régimen, la obligación de pagar los impuestos tiene su origen en lo dispuesto por el artículo 31 Constitucional, fracción IV que dice: "Son obligaciones de los mexicanos. IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". De este precepto constitucional deriva pues, la obligación principal para los particulares cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, y que como ya se dijo tiene por finalidad el pago.

Ahora bien, al lado de esa obligación principal existen, sin que sean autónomas de la misma, obligaciones secundarias que la doctrina fiscal, adoptando el criterio de clasificación del derecho civil, considera de tres clases y que son, a saber: obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar.

Para ejemplificar lo anterior, recurrimos al artículo 228 - del Código Fiscal de la Federación, del que entresacamos entre otras, las siguientes obligaciones:

De hacer: Presentar o proporcionar los avisos, declaraciones, solicitudes, datos y documentos que exijan las leyes fiscales, etc. - Este tipo de obligaciones, tienen por finalidad facilitar al fisco la determinación

nación del crédito fiscal, ya que por virtud de esa clase de obligaciones, compele a los causantes a proporcionar mayores datos.

De no hacer: Alterar, raspar o tachar, en perjuicio del fisco cualquier anotación, asiento o constancia hecha en los libros que estén obligados a llevar los causantes. Estas obligaciones se imponen a los - - causantes con la finalidad de reprimir, en lo posible, las evasiones fiscales.

De tolerar: Permitir la inspección de las autoridades fiscales, a los locales, libros, documentos, etc., propiedad del causante. Al igual que las obligaciones de no hacer, tienden a evitar en todo lo posible la evasión fiscal.

Los ejemplos enumerados anteriormente son sólo una muestra de las obligaciones que impone el Código Fiscal de la Federación, existiendo en cada una de las leyes fiscales especiales, según la materia que - regulan, obligaciones que por su naturaleza pueden ser clasificadas dentro de las tres categorías a que anteriormente se hizo referencia.

Expuesto de manera sucinta lo relativo al sujeto pasivo, pasaremos a tratar en los capítulos subsecuentes lo referente a los terceros auxiliares de la Administración Fiscal.

CAPITULO TERCERO.

1. - LOS TERCEROS COMO AUXILIARES DE LA ADMINISTRACION FISCAL.- a).- SUS CARACTERISTICAS. b).- ALGUNOS EJEMPLOS DE TERCEROS AUXILIARES DE LA ADMINISTRACION FISCAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. c).- LAS OBLIGACIONES DE LOS AUXILIARES CONTENIDAS EN LOS ARTICULOS 229 Y 230 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

1. - LOS TERCEROS COMO AUXILIARES DE LA ADMINISTRACION FISCAL.

a).- SUS CARACTERISTICAS.

Ya mencionado lo concerniente al sujeto pasivo de la relación tributaria en el capítulo anterior, en el presente nos dedicaremos a tratar lo relativo a una cierta categoría de terceros, a los que nosotros denominaremos auxiliares de la Administración Fiscal por las razones - - que más adelante expondremos.

La obligación de pagar los impuestos tiene su fundamento constitucional en el artículo 31 fracción IV que dice: "Son obligaciones de los mexicanos. IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Este precepto con-

sideramos se refiere única y exclusivamente al sujeto pasivo de la relación tributaria; ésto es, aquella persona a quien le es imputable el hecho generador del crédito fiscal.

En consecuencia, estimamos que el fundamento legal de la existencia de los terceros en materia impositiva no deriva del artículo 31 fracción IV. Otro artículo constitucional al que podemos recurrir, tratando de encontrar dicho fundamento, es el quinto, el cual en su párrafo segundo dice: 5o.- "En cuanto a los servicios públicos, sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y los de los jurados, así como el desempeño de los cargos concejiles y los de elección popular directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito; los servicios profesionales de índole social serán obligatorios y retribuidos en los términos de la ley y con las excepciones que ella señale".

Visto lo anterior consideramos, que las obligaciones que impone dicho artículo, se refieren de manera limitativa a determinados servicios públicos como son: el servicio de las armas, jurados, el desempeño de cargos de elección popular, así como la prestación de servicios de índole social, los cuales deberán de ser retribuidos.

Dentro del último párrafo transcrito del artículo quinto, aparentemente pudieran ser incluidos los terceros porque indudablemente los servicios que prestan son de índole social, pero su función no encaja dentro de lo preceptuado por dicho artículo, ya que los servicios prestados

por ellos al Estado no son remunerados, como más adelante veremos, y no siempre los que llevan a efecto esa función son profesionales. De lo anterior, cabe deducir que la existencia de los multicitados terceros no proviene de preceptos constitucionales, sino de leyes ordinarias en materia impositiva, principalmente del Código Fiscal de la Federación.

Al hacer referencia dicho Código al sujeto pasivo de la obligación tributaria, nos proporciona en su artículo 20 una definición del mismo, cosa que no hace con respecto a los terceros, a los cuales menciona entre otros artículos, en los números 22, 23 fracción II, 27, 28 y 29; así como en su capítulo referente a infracciones en los artículos 229 y 230.

Ya que no contamos con una definición legal al respecto, trataremos de determinar quienes son terceros, valiéndonos para tal efecto del artículo 20 antes mencionado de dicho Código, el cual dice: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal". Si interpretamos dicho artículo "a contrario sensu" nos encontramos con que quien no está obligado de una manera directa, no es sujeto pasivo y, por ende, debemos entender que es tercero.

De lo cual deducimos que la obligación del tercero no es una obligación principal, sino accesoria. Esto es, a la relación entre Estado y sujeto pasivo se le denomina relación fundamental; pero al lado de ésta se forman relaciones accesorias con personas a las que la ley fiscal

denomina de una manera genérica terceros y a los que nosotros en el presente trabajo agregamos el calificativo de auxiliares, ya que consideramos que las funciones que realizan son de auxilio o ayuda a la Administración Fiscal, para hacer más expedito el cobro de los tributos.

Pasaremos en seguida al estudio de lo que la doctrina entiende por tercero. Es de hacerse notar que según el autor es el nombre que recibe dicho tercero, ya que la doctrina no es uniforme a ese respecto; en lo que sí es uniforme es en señalar sus notas características.

Al efecto Giannini⁽¹⁾ nos dice: "Además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria declara muchas veces obligada al pago del tributo, e incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse "Responsable del Impuesto". Los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo..... La ley extiende la obligación impositiva a personas que no son sujetos pasivos del tributo por ser extrañas a la situación de hecho que constituye el presupuesto del mismo, tal como dicha situación aparece configurada y delimitada por las distintas leyes tributarias".

Los autores Fernández Provoste⁽²⁾ lo describen de la si-

(1) Ob. cit. pg. 124

(2) Fernández Provoste, Mario y Héctor. "Principios de Derecho Tributario". Editorial Jurídica de Chile, 1952. pg. 298

guiente manera: "La existencia de terceros responsables requiere siempre reglas legales expresas que solamente a ellos se aplican. Su situación excepcional la deben por regla general a actos o situaciones particulares y propias, independientemente de aquellas que determinan el nacimiento de las obligaciones del verdadero sujeto pasivo. La obligación de estos terceros en consecuencia, aparece únicamente como un accesorio - la obligación principal e importa una especie de garantía subjetiva.
. . . . conviene aclarar que los terceros responsables de que nos venimos ocupando no están obligados por la ley como deudores directos del tributo, que la deuda que satisfacen corresponde a una obligación ajena y que a su respecto no se cumple ninguno de los presupuestos previos al nacimiento de la obligación tributaria principal".

De las opiniones doctrinarias antes transcritas, deducimos las siguientes notas características de los terceros:

1. - Son personas que de alguna manera tienen relación particular con el sujeto pasivo del impuesto, esa relación puede ser de negocios, por la profesión u oficio que desempeñe el tercero, etc. Dichas relaciones pueden ser permanentes en algunos casos y en otros transitorias.

2. - La ley fiscal toma como base esa relación particular - para imponer obligaciones a los terceros.

3. - El fundamento de las obligaciones de los terceros es - un texto legal expreso; en nuestra legislación fiscal son los artículos 229 y 230 del Código Fiscal de la Federación.

4.- La obligación de los terceros auxiliares es accesoria de la principal y, por ende, es una garantía que el fisco establece a su favor con el fin, principalmente, de evitar las evasiones fiscales; de lo que colegimos que las obligaciones asignadas por la ley a los terceros - tipifican a éstos como auxiliares de la Administración Fiscal, ya que como veremos llevan a efecto funciones en principio encomendadas al propio fisco.

Dicho auxilio se ve de una manera clara en aquellas obligaciones que el Estado impone a los particulares y que hacen referencia al modo como ha de procederse al participar en el acaecimiento del hecho generador. Estas obligaciones son preventivas de violación por evasión y se establecen para facilitar la comprobación y controlar el conocimiento de los elementos del hecho generador como: explotar sin autorización, -- producir fuera de lugar autorizado, etc.

En estos casos la actividad que constituye el hecho generador es vigilada y controlada en sus varias fases por los auxiliares.

El Código Fiscal de la Federación y las diferentes leyes es peciales en materia impositiva, establecen este tipo de obligaciones a cargo de los terceros.

b).- ALGUNOS EJEMPLOS DE TERCEROS AUXILIARES DE LA ADMINISTRACION FISCAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.

Antes de pasar a tratar las obligaciones establecidas por la ley a cargo de los terceros auxiliares, creemos conveniente insertar algunos casos en los cuales se ve claramente cómo un particular, sin ser sujeto pasivo, por disposición legal queda incluido en la relación tributaria.

Los siguientes ejemplos están tomados en su totalidad del Código Fiscal de la Federación, y son:

1.- La persona que sucede a otra en sus bienes.

Este ejemplo está tomado de los artículos 22, 23 fracción II y 29 fracciones I y II, que se refieren a:

Herederos.

Art. 22.- Se considerarán deudores, con responsabilidad directa y por adeudo propio, a los herederos, respecto a los créditos fiscales a cargo del autor de la sucesión. La responsabilidad fiscal se dividirá entre ellos en proporción a las cuotas hereditarias con excepción del impuesto sobre transmisión sucesoria, que podrá cobrarse solidariamente a cada uno de ellos incluyendo a los legatarios, aunque respetando siempre el beneficio de inventario.

Art. 23.- En el caso de donación de bienes, se aplicarán -- las reglas siguientes:

. II.- Si el objeto de la donación son bienes determinados, el donatario o los donatarios con responsabilidad solidaria, serán sujetos a los créditos fiscales causados en relación directa con dichos -- bienes o con su explotación.

Bienes de Herencia.

Art. 29.- De los propietarios o poseedores de bienes inmuebles que hayan pertenecido a una sucesión, por el impuesto sobre transmisión hereditaria, si fueren enajenados por la sucesión sin el expreso consentimiento del Fisco Federal.

El objeto de transcribir estos artículos es el de hacer notar como la ley tributaria establece una serie de supuestos con el fin de garantizar de una manera más efectiva el cobro del crédito fiscal, supuestos que hacen intervenir en la relación tributaria a personas ajenas a ella, tal es el caso de las sucesiones en las cuales al ocurrir el supuesto previsto por la ley, o sea el fallecimiento del autor de la herencia las obligaciones fiscales que eran del de cujus, son transferidas por disposición legal, a los herederos o legatarios quienes vienen a ser auxiliares de la Administración Fiscal sin que intervenga para ello su voluntad sino la disposición expresa de la ley.

Adquisición de negociaciones.

11.- De los que adquieren negociaciones comerciales; industriales, agrícolas, créditos o concesiones que sean fuentes de ingresos gravados con impuestos personales, por las prestaciones fiscales que hayan quedado insolutas.

En este caso el Estado constituye garantía real sobre inmuebles, concesiones o bienes sujetos a explotación, imponiendo las obligaciones fiscales a las personas que adquieran los derechos sobre éstos,

haciendo caso omiso de la persona del titular de la obligación para darle la mayor importancia a los bienes o cosas materia del impuesto.

Esta situación es, hasta cierto punto, perjudicial para el adquirente, ya que en muchas ocasiones sin culpa de parte de éste y por faltas imputables al propio fisco, tiene que cumplir obligaciones y algunas veces realizar pagos que debieron ser hechos por el titular de la obligación, que en la práctica difícilmente puede recuperar de aquel a quien compró, y que para el fisco hubiera sido fácil cobrar en su tiempo al verdadero deudor.

A este respecto consideramos que está en igualdad de circunstancias el adquirente de bienes inmuebles, y al efecto expondremos un caso frecuente en la práctica y que servirá para ejemplificar la situación del tercero con respecto al fisco, este caso es el siguiente:

La persona que adquiere un bien inmueble obtiene de la Tesorería del Distrito Federal a través del notario, una constancia de que el inmueble que va a adquirir no tiene adeudos, tanto por lo que respecta al impuesto predial como por lo que se refiere al pago de derechos por servicio de agua; pero es frecuente que pasado un lapso de tiempo la Tesorería notifique al adquirente la existencia de adeudos por los conceptos antes mencionados o por otros, tales como cooperación, plusvalía, etc., impuestos que debieron ser pagados por el anterior propietario si la Tesorería hubiera cobrado dichos adeudos en su debido tiempo. Por lo que consideramos injusto que sea el nuevo adquirente quien pague en su calidad de ter

cero, ya que éste antes de comprar se cercioró de la no existencia de -- adeudos con la constancia expedida por la propia Tesorería.

Con el ejemplo anterior se da una cuenta de que:

1o. - No siempre el tercero adquiere obligaciones por morosidad del sujeto pasivo, sino por omisiones del fisco.

2o. - Las omisiones del fisco colocan en situación desventajosa al tercero debido a que éste no tiene las mismas facilidades que aquél para recuperar lo que pagó por el sujeto pasivo.

3o. - Consideramos que no tiene objeto que en las boletas prediales, por ejemplo, se ponga el nombre del propietario del predio, ya que lo que importa al fisco es el inmueble en sí y no quien sea propietario.

2. - La persona que pague, cuando el pago es objeto directo de impuesto personal.

Ejemplo tomado del Artículo 27, que dice:

Art. 27. - Serán sujetos del crédito fiscal, en substitución del deudor principal, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o especie, que sea objeto directo de un impuesto personal.

El ejemplo más común del artículo anterior es el del patrón, el cual por disposición de la ley tiene la obligación de retener el impuesto correspondiente a todas las erogaciones que haga por concepto de sueldos o salarios, ya que de no hacerlo así tendría que cubrir de su propio peculio el pago correspondiente.

El fisco establece este tipo de obligación porque le es más fácil el cobro de los tributos de gran cantidad de personas a través de -- aquellas que controlan la fuente misma del ingreso.

3. - Los funcionarios y notarios que autoricen un acto o den trámite a un documento.

4. - Quien transporte o almacene bienes gravados con impuestos de elaboración o venta de primera mano.

5. - Representantes legales y mandatarios.

El artículo 28 en sus fracciones I, II, y III nos determina, en su orden, los tres ejemplos anteriores; dicho artículo dice:

Art. 28. - Están solidariamente obligados al pago de los créditos fiscales:

I. - Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, si no comprueban que se -- han cubierto los impuestos o derechos respectivos, o no dan cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravámen.

II. - Las empresas porteadoras que transporten productos gravados con algún impuesto de elaboración o de venta de primera mano, si -- no cumplen los requisitos que señalen las leyes particulares para el transporte.

III. - Los representantes legales y mandatarios, por los créditos fiscales que dejen de pagar por sus representados.

De esta fracción III del artículo 28 percibimos una diferen-

cia entre la obligación de derecho fiscal y la obligación de derecho privado, en éste el tercero no adquiere en su carácter de mandatario para sí responsabilidad alguna en caso de que su representado no cumpla la obligación; en cambio en el derecho fiscal dicho mandatario aún siendo tercero sí contrae obligación respecto del fisco, en caso de incumplimiento -- por parte del titular de la misma.

c). - LAS OBLIGACIONES DE LOS TERCEROS AUXILIARES CONTENIDAS EN LOS ARTICULOS 229 Y 230 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Entre las obligaciones señaladas por dichos artículos mencionaremos las siguientes:

Proporcionar avisos, informes, datos y documentos cuando las autoridades fiscales lo exijan.

Retener el importe de alguna prestación fiscal cuando tenga obligación de hacerlo.

Mostrar los libros, documentos, registros, bodegas, depósitos a los inspectores fiscales y proporcionar el auxilio necesario para el completo éxito de la visita.

Prestar auxilio a las autoridades para la determinación y cobro de una prestación fiscal.

Abstenerse de adquirir estampillas de emisión fenecida o traficar con ellas.

No alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales.

Comprar o adquirir de cualquier otro modo, en beneficio propio y ocultar y vender mercancías de las que se sepa, según se desprenda de las circunstancias, que son el objeto de fraudes fiscales; así como de tener en su poder objetos o productos sobre los que se haya omitido el pago de un gravamen.

No autorizar o asentar, en calidad de contadores, peritos o testigos, documentos, inventarios, balances, asientos o datos falsos.

Vistas de un modo somero algunas de las obligaciones de los terceros auxiliares de la administración fiscal, veremos en el capítulo siguiente la manera como los auxiliares cumplen sus funciones.

CAPITULO CUARTO.

1.- FUNCIONES QUE REALIZAN LOS TERCEROS. 2.- AUXILIARES DE COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. a).- LOS NOTARIOS. b).- LOS ALMACENISTAS. c).- LOS PORTEADORES. d).- OTROS. SANCIONES. 2.- AUXILIARES DE LIQUIDACION DE IMPUESTOS. SANCIONES. 3.- AUXILIARES DE RETENCION DE IMPUESTOS. SANCIONES.

1.- FUNCIONES QUE REALIZAN LOS TERCEROS.

En párrafos anteriores vimos de una manera suscita, algunas de las obligaciones que el Código Fiscal de la Federación impone a los terceros auxiliares de la Administración Fiscal, pero no solo dicho -- código impone ese tipo de obligaciones; también las diversas leyes especiales que regulan la materia impositiva las establecen, como más adelante veremos al estudiar cada auxiliar en particular.

Va a ser materia del presente capítulo el estudio de las funciones, a través de las cuales los terceros dan cumplimiento a las obligaciones a que hacíamos mención líneas arriba, así como a las sanciones en que incurrir cuando no cumplen con ellas.

Por las funciones que desempeñan los terceros auxiliares de la Administración Fiscal pueden ser agrupados en las siguientes categorías:

1.- Auxiliares de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales.

2.- Auxiliares de Liquidación de impuestos.

3.- Auxiliares de Retención de impuestos.

Pasaremos en seguida a tratar lo relativo a cada una de -- las categorías mencionadas, pero antes consideramos necesario hacer -- notar lo siguiente: Las funciones que desempeñan los terceros están enca-- minadas a hacer cumplir al sujeto del impuesto sus obligaciones para con el Fisco evitando, en lo posible las evasiones fiscales.

La relación particular que mantiene el tercero con el sujeto pasivo, sirve de base para que el tercero se vea obligado por la ley a - prestar el auxilio mediante el desempeño de las funciones a que antes hici mos mención. No todos los auxiliares participan de la misma manera si- no que podría decirse que hay diferentes momentos en su intervención, co mo veremos al tratar a cada uno de ellos en particular, unos intervienen desde el nacimiento del hecho generador del impuesto, ésto es, se encuen tran junto al sujeto pasivo del mismo al producirse; otros intervienen pa- sado ese momento, pero siempre realizando la función de que se trate asig nada a ellos por la ley.

Con respecto al incumplimiento de las obligaciones por par- te de los terceros debemos mencionar que, la ley fiscal como todas las de más leyes que el Estado expide en uso de su soberanía, impone su obedi encia mediante sanciones, éstas forman parte primordial de la ley, sin ellas

las leyes no serían normas jurídicas, sino simplemente normas de conducta cuya observancia sería voluntaria; con lo que nadie sufriría consecuencias en caso de incumplimiento.

Tratándose de los terceros la ley fiscal también fija sanciones para el caso de infracción, unas ocasiones es la propia ley que fija la obligación la que establece la sanción, otras la ley que fija la obligación remite para la sanción al Código Fiscal de la Federación, como veremos al tratar en particular cada una de las funciones desempeñadas por los terceros.

2. - AUXILIARES DE COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES.

Comprobar significa, según el diccionario de la Real Academia Española ⁽¹⁾, "Verificar, confirmar una cosa cotejándola con otra o repitiendo las demostraciones que la aprueban y la acreditan como cierta", ahora bien, la función de comprobación que realizan los terceros, comprende no sólo la comprobación del pago de impuestos, sino la del cumplimiento de otras obligaciones de carácter secundario o accesorio. En algunos casos lo que realiza el tercero es una simple verificación, en otros una inspección o control del cumplimiento de las obligaciones por parte del sujeto pasivo; es de hacerse notar que esas funciones están encomendadas, en principio, al sujeto activo de la relación tributaria o sea a la Administración Fiscal, pero ésta como vemos, para llevarla a buen fin re

(1) Editorial Espasa Calpe, S. A. - Madrid, 1950 pg. 410

quiere del auxilio de personas que son ajenas a la relación tributaria, son con respecto a ésta terceros. Esto es, si la ley fiscal no impusiera coactivamente a esas personas la obligación de auxiliar a la Administración Fiscal, comprobando el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, las evasiones fiscales alcanzarían grandes proporciones por lo que -- consideramos que la función de comprobar, es quizá, la más importante -- con que los terceros auxilian a la Administración Fiscal.

Pasaremos a tratar algunos de los auxiliares de comprobación más característicos, aclarando que esta función puede ser desempeñada no sólo por un tipo de personas, sino por diversas.

a).- LOS NOTARIOS. - El artículo 223 de la Ley del Im- -- puesto sobre la Renta, dispone que los notarios están obligados a exigir a los otorgantes de las escrituras públicas, que acrediten estar al corriente en el pago del impuesto sobre la Renta, tomando nota de la última de-- claración presentada o bien, tratándose de causantes de cédula cuarta de-- berán tomar nota de la empresa en donde se les retenga dicho impuesto.

El notario deberá hacer constar lo anterior en la nota del -- timbre.

La obligación contenida en dicho artículo, establece que el notario haga una verificación, que se cerciore de que el sujeto pasivo de -- un impuesto esté al corriente en el pago del mismo en el momento en que se otorgue la escritura, y que además de aviso a la Administración Fiscal para que ésta a su vez verifique, si lo declarado por el sujeto pasivo al --

notario es cierto. Así el fisco a través de un tercero, en el caso que nos ocupa el notario controla a los causantes.

En el caso anterior, el notario no participa en el momento del nacimiento del hecho generador del impuesto, éste ya ocurrió con antelación; en cambio en el ejemplo que veremos en seguida sí interviene -- desde un principio, al efecto la Ley del Timbre establece prohibición expresa a los notarios para autorizar actos en los cuales no se haya cubierto el impuesto correspondiente a los mismos; tal cosa se deduce del artículo 85 de dicha ley que establece un plazo de treinta días a partir de la fecha en que haya comenzado a extenderse la escritura; para que sea cubierto el tributo respectivo, el notario pues, deberá vigilar que dentro del transcurso del plazo antes señalado se efectúe el entero.

En este caso la escritura de que se trate, es la que da origen al crédito fiscal. El artículo 86 obliga al notario a no autorizar en definitiva la escritura y a poner la nota de "no pasó" en caso de que no se le compruebe el pago. Esto es, la escritura otorgada no produce efecto alguno, así el otorgante se verá compelido, si le es necesario que produzca efectos, a otorgar una nueva escritura en la que se satisfagan todos los requisitos fiscales.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 230 fracciones VI, VII y XVI establece que son infracciones cuya responsabilidad corresponde a los notarios, autorizar actos o contratos de enajenación; de traspaso de negociaciones u otros que tengan por objeto fuentes de ingre--

sos gravados por la ley, sin cerciorarse previamente de que se está al corriente en las obligaciones fiscales o sin dar los avisos ordenados por la ley; no poner la nota de "no pasó" cuando el notario esté obligado a ponerla, o bien autorizar contratos que no estén debidamente requisitados desde el punto de vista fiscal.

Las que hemos visto hasta ahora son las obligaciones, en materia de comprobación impuestas por la ley al notario, en cuanto a las sanciones por incumplimiento, es el artículo 235 del Código antes mencionado el que las establece en su fracción II, imponiendo al notario hasta -- tres tantos de la prestación fiscal omitida cuando ésta pueda precisarse y si no puede precisarse o en cualquier otro caso con multas de un peso a diez mil por cada infracción cometida, aquí la ley no hace mención en lo absoluto del sujeto pasivo del impuesto por lo que es el tercero o sea el notario el directamente sancionado.

b). - LOS ALMACENISTAS. - La Ley del Impuesto a las Industrias de Alcohol y Aguardiente y del impuesto sobre Mieles Incristalizables, a la que para abreviar llamaremos "Ley de Alcoholes", impone obligaciones de comprobación a diversos tipos de personas, según se desprende de sus artículos 130 y 131, entre esas personas figuran los almacenistas de productos gravados, los porteadores de esos productos, así como las demás personas que tengan o hayan tenido relaciones comerciales, industriales o de negocios con los productores de alcohol o de aguardiente.

Lo anterior nos sirve para constatar cómo la ley toma en -

cuenta, de una manera exhaustiva, para la imposición de obligaciones a toda clase de personas que tengan relación directa o indirecta con el sujeto pasivo del impuesto y con el hecho generador del crédito fiscal.

Así mismo al referirse dicho artículo, de un modo genérico a las personas que tengan relación de alguna clase con el sujeto pasivo, confirma lo asentado por nosotros en el capítulo anterior, respecto a que las leyes fiscales se basan para imponer obligaciones a los terceros en relaciones de tipo particular, así al almacenista el artículo 131 le obliga a someterse a los actos de control, vigilancia e inspección que sean ordenados por las autoridades fiscales competentes para verificar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo o para la investigación indirecta de las actividades de los causantes con quienes tenga o haya tenido o se presume que tienen o tuvieron relaciones de negocios.

De lo anterior se deduce que el fisco no sólo impone a los terceros la obligación de comprobar, sino que a través de ellos el propio fisco comprueba el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, basándose para ello en las relaciones de negocios que mantienen con los terceros, no siendo necesario que esas relaciones estén perfectamente comprobadas, basta la simple presunción de ellas.

c).- PORTEADORES.- La ley de que nos venimos ocupando define al porteador de la siguiente manera en su artículo 137 "Son porteadores de productos gravados, para los efectos de esta ley, todas las personas que, por cuenta propia o por cuenta ajena, transporten alcohol

o aguardiente, del lugar en que se encuentran a un lugar distinto."

Por la definición anterior, vemos que el porteador, en --
cuanto al oficio se refiere, no es diferente de los demás transportadores
de mercancías, el hecho de transportar alcohol o aguardiente que son --
productos gravados, es lo que hace que la ley lo tome en cuenta para im-
ponerle obligaciones de tipo accesorio; convirtiendo a dicha persona en --
auxiliar de la Administración Fiscal.

El auxilio en este caso, consiste en que el fisco a través -
del tercero ejerce funciones de control e inspección respecto de los suje-
tos pasivos del crédito fiscal, que en el presente caso son los productores
de alcohol o aguardiente.

Es obligación primordial del porteador, cerciorarse pre--
viamente al transporte de mercancía gravada, que hayan sido cubiertos -
los impuestos respectivos, exigiendo las facturas y demás documentación
en su debido orden y satisfechos todos los requisitos señalados por la ley.

Es de hacerse notar que el porteador en su carácter de - -
auxiliar, no participa en el momento en que se produce el hecho generador
del impuesto sino que interviene pasado ese momento, por lo que encontra
mos diferencia respecto del notario del que antes hablamos, en materia -
de comprobación ya que dicho funcionario, en el ejemplo citado de la Ley
del Timbre, sí participa desde el momento del nacimiento del hecho gene
rador y está obligado por la ley a no autorizar la escritura mientras no se
le compruebe el pago de los impuestos correspondientes; ahora bien, si -

no se acredita dicho pago por el otorgante de la escritura, el notario cumple con su obligación poniendo en la escritura la nota de "no pasó" y ya no se consuma en definitiva el hecho generador del crédito fiscal, éste es, el fisco no puede ya exigir el pago del impuesto ni percibirlo, porque la operación queda sin efecto; en cambio el porteador no participa desde el nacimiento del hecho generador del impuesto, que es en el caso a que venimos haciendo referencia, la producción de alcohol o de aguardiente, sino que como ya se dijo, la ley fiscal lo hace intervenir desempeñando funciones de control e inspección, una vez consumado dicho hecho, por lo que es con respecto a éste un auténtico tercero.

Pasemos a examinar las sanciones en que incurre el porteador, en caso de incumplimiento, al efecto el artículo 141 de la Ley de Alcoholes en su párrafo primero establece que los productos gravados que sean descubiertos en poder de un porteador, sin que estén amparados con la documentación correspondiente debidamente requisitada serán considerados como de producción clandestina y se procederá contra el porteador y el remitente, si éste pudiera ser identificado.

El artículo 66 de dicha ley en su fracción quinta, establece que se considerará producción clandestina de alcohol o de aguardiente, siempre que, durante el transcurso o el almacenamiento fuera del lugar de producción, se encuentren productos gravados, sin que el porteador exhiba en el momento preciso de la fiscalización, la documentación oficial exigida por la ley y su reglamento para amparar dichos productos; hace men-

ción además, a que el cobro de los impuestos y la aplicación de sanciones se hará a la persona en cuyo poder se hubieran encontrado los productos.

De lo expuesto se desprende que el directamente sancionado es el tercero sea almacenista o porteador, el artículo anterior es tajante al establecer que la documentación debe tenerla en su poder el porteador en el momento de la fiscalización, es decir no se puede alegar que, por ejemplo se olvidó dicha documentación o cualquier otro motivo, el simple hecho de que el porteador no la tenga es causa de infracción.

El artículo 11 al referirse a las personas contra quienes puede ejercitarse la acción fiscal para obtener el pago de los créditos, menciona que puede ejercitarse contra cualquier poseedor de alcohol, si en el momento en que sea requerido para ello no comprueba con la documentación oficial correspondiente, en los casos en que sea obligatoria la tenencia de esa documentación oficial, que los impuestos causados fueron pagados o que los productos de que se trate están legalmente amparados.

Es el Código Fiscal de la Federación el que establece la sanción en su artículo 233, pero antes en su artículo 228 establece como infracción transportar o almacenar productos o efectos gravados por alguna ley fiscal, sin haber cumplido con las disposiciones que para el efecto establezca dicha ley.

La sanción que establece dicho Código, consiste en una multa de un peso a diez mil por cada infracción.

d). - OTROS AUXILIARES.

Existen obligaciones que son cumplidas, no sólo por los auxiliares ya mencionados, sino también por la generalidad de los terceros, entre esas obligaciones está la de exigir a las personas que sean causantes que comprueben estar inscritos en el Registro Federal de Causantes. Esta obligación de comprobar la inscripción en el Registro Federal de Causantes, no existía anteriormente, data de las reformas hechas al Código Fiscal de la Federación en el año de mil novecientos sesenta y dos, ahora toda persona que, por ejemplo, pague a otra determinada prestación está obligada en auxilio del fisco a comprobar la inscripción y la tenencia de la Cédula correspondiente.

Otra forma de auxilio prestado por los terceros a la Administración Fiscal, consiste en el suministro de datos para que ésta compruebe la comisión de infracciones por parte de los sujetos pasivos, tal cosa se deduce del artículo 213 del Código Fiscal en el que se señalan las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de comprobación de infracciones, las fracciones I y II se dice: "I.- Pedir a las personas infractoras y a los terceros les ministren los datos e informes que estime pertinentes y que estén relacionados con la infracción que se investiga". II.- "Pedir a los funcionarios encargados de llevar la fe pública y a los funcionarios y empleados públicos los informes y datos que puedan suministrar por razón de sus funciones y que estén relacionados con la infracción que se investiga".

Como se desprende de lo anterior, los terceros no comprueban personalmente el pago de los créditos fiscales o el cumplimiento de obligaciones, su auxilio consiste en la aportación de datos para que las autoridades fiscales comprueben la existencia de infracciones; de manera que es muy importante para el fisco la ayuda que al respecto obtiene de los terceros.

En otras ocasiones el auxilio consiste, en que el tercero -exija recibos debidamente timbrados cuando pague algún servicio, esta obligación está contenida en el artículo 229 fracción IX la que dispone que es infracción recibir o poseer documentos con falta total o parcial de estampillas, es el artículo 234 de dicho Código, el que fija la sanción para el caso de incumplimiento, en su fracción cuarta una multa hasta de tres tantos de la prestación fiscal omitida, cuando ésta pueda precisarse; y si no puede precisarse con multa de un peso a diez mil pesos por cada infracción.

3. - AUXILIARES DE LIQUIDACION DE IMPUESTOS.

De acuerdo con Giannini⁽¹⁾ "La liquidación del impuesto en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente".

(1) Ob. cit. pg. 170

La liquidación, constituye una etapa imprescindible en el desarrollo de la relación jurídico impositiva, ya que no sería posible -- afirmar que alguien debé al fisco determinada cantidad, sino es a través de la liquidación, por la cual se concreta la cantidad debida por el sujeto pasivo del impuesto al Estado.

La función liquidatoria la realiza normalmente el sujeto activo de la relación tributaria, o sea la Administración Fiscal, pero puede realizarla también el sujeto pasivo del impuesto, por ejemplo en el impuesto del Timbre la liquidación del mismo se confia al propio sujeto pasivo, el cual debe determinar el importe de los timbres, según la operación de que se trate; quedando como es natural sujeta dicha liquidación, a una revisión por parte de la autoridad fiscal.

La liquidación puede también ser llevada a efecto por personas que no son sujetos ni activos ni pasivos de la relación tributaria, -- sino que son ajenos a ella, ésto es, son terceros a los que la Ley Fiscal impone esa obligación; dicha función la efectúan en auxilio de las autoridades fiscales, según se desprende del artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a las infracciones en que pueden incurrir los terceros, al efecto la fracción XIX del mencionado artículo dispone que es infracción no prestar a las autoridades fiscales el auxilio necesario para la determinación y cobro de una prestación fiscal, en los casos en que -- ello sea obligatorio, de acuerdo con las leyes de la materia.

De esta fracción se deduce, que el auxilio que presta el --

tercero no es voluntario, sino que deriva de un texto legal expreso, el --
cual le impone dicha obligación.

Entre los terceros que con mayor frecuencia realizan este
tipo de función, encontramos a los notarios y a los corredores públicos,
los cuales por razón de su profesión y de las operaciones que manejan, -
se ven precisados a desempeñar este tipo de auxilio fiscal.

El artículo 230 del Código Fiscal, al referirse a las infrac-
ciones cuya responsabilidad corresponde a los notarios, corredores, etc.,
establece en sus fracciones IV y V que es infracción no expedir las notas
de liquidación de una prestación fiscal, obligándolos a expedir dicha no-
ta aún en casos de exención; o bien expedir dichas notas en términos tales,
que el resultado sea la evasión, total o parcial, del impuesto.

Normalmente las personas que van a efectuar operaciones
con los notarios o corredores y que son los sujetos pasivos del impuesto
a causarse, no intervienen en la determinación del mismo, bien sea por -
desconocimiento de las leyes fiscales, por comodidad o como en el caso a
que aluden las fracciones antes citadas porque la ley les imponga esa obli-
gación a los notarios y corredores.

Esa función la cumplen determinando el monto del impues-
to a pagar, por ejemplo tratándose de una compraventa el notario tiene --
que determinar tomando en cuenta el valor de la operación, a cuanto as--
cienden los impuestos sobre traslación de dominio, timbre, derechos de -
Registro, etc., de tal manera que el sujeto pasivo del impuesto, no inter-

viene de hecho para nada en la liquidación del impuesto, él solo cumple con entregar al notario o corredor las cantidades que se le indiquen para cubrir el monto de los impuestos causados.

Las liquidaciones hechas por los notarios y corredores, son verificadas por las autoridades fiscales, ya que dichas liquidaciones se presentan siempre bajo la responsabilidad del notario o corredor que las suscribe, como se desprende del artículo 84 de la Ley de Timbre que establece que la cuota de las escrituras será fijada por dichas personas, obligándolas a consignar la liquidación en una nota.

De acuerdo con lo que el artículo antes mencionado preceptúa, en caso de error en la liquidación, tanto la autoridad fiscal como el sujeto pasivo del impuesto, no adquieren responsabilidad, los que sí la adquieren son los terceros, en este caso los notarios y los corredores a los que se aplicará la sanción. La Ley del Impuesto sobre la Renta en sus artículos 104 y 108, establecen las obligaciones para los patrones de anexar a sus declaraciones anuales, las liquidaciones que hubieren formulado respecto de cada uno de sus trabajadores deben además, proporcionar a éstos una copia de la liquidación individual que les hayan practicado para el pago anual del impuesto.

De lo expuesto por esos dos artículos, se ve de un modo claro el auxilio que en materia de liquidación de impuestos los terceros prestan, en el presente caso el sujeto pasivo del impuesto es la persona que recibe el sueldo o salario, y, sin embargo la obligación de determinar

el monto del impuesto está encomendada a la persona que paga el sueldo o salario. La razón por la cual el fisco obra de esa manera, es que le es más fácil controlar a los que pagan un sueldo o salario por ser menos en cantidad, que los que lo perciben, que son los más, por ejemplo, si una persona paga sueldos a cien individuos, tendrá que hacer la liquidación -- correspondiente a ese número, y el fisco a través de esa persona controla a cien causantes, evitándose el trabajo de entenderse directamente con cada uno de ellos.

Por lo expuesto, nosotros consideramos que el patrón es un auxiliar de mucha utilidad para la Administración Fiscal.

Vistos algunos de los auxiliares de liquidación de impuestos que nos han servido para caracterizar dicha función, pasaremos a tratar lo relativo a las sanciones en que incurren este tipo de auxiliares, -- cuando dejan de cumplir las obligaciones a su cargo.

En líneas anteriores, vimos las obligaciones contenidas -- por las fracciones IV y V del artículo 230 del Código Fiscal con respecto a los notarios, corredores, etc., el incumplimiento de esas obligaciones está sancionado por el artículo 235 con multa hasta de tres tantos de la -- prestación fiscal omitida, cuando pueda precisarse y en caso contrario -- con multa de uno a diez mil pesos.

Con relación a las obligaciones contenidas en los artículos 104 y 108 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dicha ley no fija sanción, sino que remite para éllo al Código Fiscal de la Federación, por lo que es

timamos que es aplicable la del artículo 234.

4. - AUXILIARES DE RETENCION DE IMPUESTOS.

La obligación de retener los impuestos por los terceros, tiene su antecedente en nuestra legislación fiscal positiva, en la ley promulgada el 21 de febrero de 1924, denominada "Ley para la recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos y Utilidades de las Sociedades y Empresas" La mencionada ley en su artículo 22 establecía: "Para el pago del impuesto sobre sueldos, salarios, y emolumentos, los patrones y los pagadores de las personas comprendidas en las fracciones I y II del artículo están obligadas a descontar a sus empleados, obreros o dependientes, el importe del impuesto cada mes, y a presentar a la oficina receptora una nómina en la forma y términos que determine el reglamento, para acreditar el pago del impuesto".

Dicha ley en su artículo 24 establecía la responsabilidad solidaria para los terceros al disponer: "Son solidariamente responsables con los causantes por el pago de los impuestos respectivos, los pagadores y patrones, así como los gerentes de sociedades".

En nuestra legislación actual impositiva, la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 36 preceptúa que quienes cubran ingresos a sujetos extranjeros que residan fuera del País, por ingresos que provengan de fuentes de riqueza situadas en el territorio Nacional, están obligados a retener el impuesto correspondiente y son solidariamente responsa-

bles de su pago; el artículo 57 establece la misma obligación para quienes paguen comisiones o corretajes; el artículo 104 establece la obligación pa ra quienes paguen sueldos o salarios.

La Ley de Ingresos Mercantiles en su artículo 52, asigna la obligación de retener: a los usuarios de servicios técnicos, a los arrendatarios de carros de ferrocarril, a quienes paguen regalías y a la Lotería Nacional por el impuesto correspondiente a las comisiones pagadas por ven tas de billetes.

Los auxiliares de retención llevan a efecto además de esta función, la de comprobar y la de determinar el monto del impuesto a pagar al fisco. Al respecto el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo cuarto establece que: "Los retenedores de impuestos deberán exigir a las personas a quienes deben enterar cualquier prestación, que -- comprueben estar inscritos en el registro". Esto es, en la actualidad al retenedor se le ha obligado a que compruebe previamente al pago, que el sujeto pasivo del impuesto esté debidamente inscrito en el Padrón Federal de Causantes mediante la presentación de la cédula respectiva.

La obligación de determinar en cantidad líquida el monto del impuesto a pagar la desempeñan también los auxiliares de retención; ya -- que no habría posibilidad de afirmar que alguien debe al fisco determinada cantidad, si no es a través de la liquidación por la cual se concreta la can tidad debida por el sujeto pasivo del impuesto, al fisco. Dicha liquidación como es natural queda sujeta a revisión por parte de las autoridades fisca-

les.

El Código Fiscal en su artículo 229 establece este tipo de obligación y se encarga de señalar las sanciones por incumplimiento, en su artículo 234 fracción IV, fijando multas de tres tantos de la prestación fiscal omitida, si ésta puede precisarse y si no con multa de uno a diez mil pesos.

El artículo 229 arriba mencionado, impone a los terceros la obligación de recaudar los impuestos. La palabra recaudación según el Diccionario de la Real Academia Española significa: tesorería u oficina destinada para la entrega de caudales públicos, los terceros no desempeñan la función de recaudación, sino únicamente la de retención y entrega de lo retenido quedando la recaudación a cargo del Estado, por lo que consideramos que el Código Fiscal alude a la obligación de recaudar de los terceros, o bien como sinónima de la de retener o para no dejar ningún resquicio por el cual los terceros dejaran de cumplir algún tipo de obligación.

Por último, deseamos hacer notar que generalmente la ley fiscal no da el nombre técnico de la responsabilidad que tiene el tercero, en cada caso concreto, sino que se limita a decir: "Queda solidariamente obligado al pago del Impuesto", empleando el término en el sentido de que el adeudo podrá exigirse indistintamente a una persona u otra.

CONCLUSIONES.

El Estado en su carácter de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria tiene a su cargo obligaciones de dos clases: principales y secundarias.

En cumplimiento de las obligaciones principales lleva a -- efecto una actividad que culmina en la percepción de la prestación fiscal. Por lo que atañe a la segunda clase de obligaciones, o sean las secunda-- rias, el Ente Estatal desarrolla en cumplimiento de éllas diversas activi-- dades como son: determinar la existencia del crédito fiscal, fijar bases para su liquidación, formular la liquidación de impuestos, practicar visi-- tas de inspección, impedir ciertos trámites cuando no se compruebe el - pago de un impuesto, no otorgar nuevos permisos de elaboración a los su- jetos pasivos que los requieran, si no cumplen previamente con las dispo-- siciones fiscales relativas, etc.

El Estado, para poder cumplir con las atribuciones a él en-- comendadas, requiere necesariamente de ingresos que obtiene afectando el patrimonio de los particulares a través de los impuestos, para así po- der disponer de la mayor cantidad posible de recursos económicos, los - cuales bien administrados, le permiten llevar a buen fin sus tareas.

Por las razones antes anotadas, al Estado le es de vital im- portancia evitar las evasiones fiscales las cuales menoscaban los recursos con que éste debe contar; por eso es que extrema el cuidado en el cumpli- miento de las obligaciones secundarias a su cargo.

Ahora bien, los particulares también tienen obligaciones de tipo secundario semejantes a las del Estado, compelidos por disposiciones legales expresas las cuales están destinadas a todas aquellas personas que de alguna manera tienen relación particular con el sujeto pasivo del impuesto. Esa relación puede ser de negocios, por la profesión u oficio que desempeñe el tercero, etc., verbigracia: el nexo que existe -- entre un profesional y su cliente, entre el patrón y el trabajador y entre el transportador y el dueño de las mercancías gravadas; a la vez estas relaciones pueden ser permanentes en algunos casos y, en otras, transitorias.

Los particulares auxilian al Fisco desempeñando funciones que tienden a evitar la evasión de impuestos. De esta manera, por ejemplo, los portadores prestan auxilio al Estado en la comprobación del -- cumplimiento de obligaciones fiscales; los notarios en la liquidación de -- impuestos y los patrones en la retención de impuestos. Es conveniente hacer notar que algunas de estas personas pueden llevar a efecto varias de -- esas funciones. Podemos mencionar también como auxiliares, entre otros, a los corredores públicos, a los almacenistas, a los auditores, etc. Es--tos auxiliares incurren en sanciones, establecidas por las leyes fiscales, en caso de incumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Si la ley fiscal no impusiera coactivamente a los particua--res la obligación de auxiliar al Fisco, las evasiones alcanzarían grandes proporciones, razón por la que consideramos que el auxilio que prestan -

dichos particulares es muy importante, porque al hacer más expedito el cobro de los tributos, coadyuvan en gran parte al propósito del Estado de lograr una mejor Administración Fiscal.

Ahora bien, consideramos nosotros que las obligaciones - establecidas por la ley fiscal a cargo de los terceros no provienen de un texto Constitucional sino de leyes ordinarias, principalmente del Código Fiscal de la Federación.

Es importante hacer notar que por las funciones que desempeñan dichos particulares en auxilio del Fisco no reciben a cambio remuneración alguna, situación que es contraria a lo dispuesto por el artículo Quinto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que todo trabajo debe ser remunerado. El propio artículo Quinto señala de una manera limitativa las funciones que deben ser desempeñadas de manera gratuita por los particulares, sin mencionar este tipo de -- auxilio de los terceros al Fisco; por lo que concluimos que las multitudes obligaciones carecen de base constitucional.

I N D I C E .

CAPITULO PRIMERO

- 1.- COMPETENCIA DE LOS PODERES FEDERALES EN MATERIA FISCAL.
- 2.- LA ADMINISTRACION FISCAL. 3.- LA EVASION DE IMPUESTOS.

CAPITULO SEGUNDO

- 1.- LOS SUJETOS DEL DERECHO FISCAL. a).- SUJETOS ACTIVOS y b).- SUJETOS PASIVOS. 2.- LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

CAPITULO TERCERO

- 1.- LOS TERCEROS AUXILIARES DE LA ADMINISTRACION FISCAL. - a).- SUS CARACTERISTICAS. b).- ALGUNOS EJEMPLOS DE TERCEROS AUXILIARES DE LA ADMINISTRACION FISCAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. c).- LAS OBLIGACIONES DE LOS AUXILIARES CONTENIDAS EN LOS ARTICULOS 229 y 230 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CAPITULO CUARTO.

- 1.- LAS FUNCIONES QUE REALIZAN LOS TERCEROS. 2.- AUXILIARES DE COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES: a).- LOS NOTARIOS b).- LOS ALMACENISTAS c).- LOS PORTEADORES d).- OTROS. SANCIONES. 3.- AUXILIARES DE LIQUIDACION DE IMPUESTOS. SANCIONES. 3.- AUXILIARES DE RETENCION DE IMPUESTOS. SANCIONES.

BIBLIOGRAFIA

Servando J. Garza.

"LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO"

Editorial Cultura T.G., S.A. - México, 1949.

Achille Donato Giannini.

"INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO"

Editorial de Derecho Financiero. - Madrid, 1957.

Fernando Séinz de Bujanda.

"HACIENDA Y DERECHO"

Instituto de Estudios Políticos. - Madrid, 1955.

Mario Pugliese.

"INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO"

Editorial Fondo de Cultura Económica. - México, 1939.

Ernesto Flores Zavala.

"ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS"

Editorial Porrúa. - México, 1959.

Nicolás Coviello.

"DOCTRINA GENERAL DEL DERECHO CIVIL"

Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. - México, 1950.

Mario y Hector Fernández Provoste.

"PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO"

Editorial Jurídica de Chile. - Chile, 1952.

Luis Martínez López.

"DERECHO FISCAL MEXICANO"

México, 1962.

Benvenuto Griziotti.

"PRINCIPIOS DE LA CIENCIA DE LAS FINANZAS"

Editorial R. de Palma. - Buenos Aires, 1959.

Juan José Perullés Bassas.

"MANUAL DE DERECHO FISCAL"

Editorial Bosch. - Barcelona, 1961.

Dino Jarach.

"EL HECHO IMPONIBLE - TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO"

Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A. - Buenos Aires, 1943.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

LEYES FISCALES.