



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS  
PROFESIONALES ACATLAN



**Obligaciones Solidarias en Materia Fiscal**

**T E S I S**

Que para obtener el Título de :

LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a :

ELIA MUÑOZ AGUILAR

Director de Tesis: Lic. Luis Eduardo Ramírez Ruiz

Jefe de Sección de Derecho Fiscal Lic. Luis Humberto Delgadillo



M-0027187



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.

THERE WILL COME SOFT RAINS

Vendrán lluvias suaves y olores de la tierra,  
y golondrinas que girarán con resplandecientes trinos.  
Y ranas que en los estanques cantarán durante la noche,  
y los ciruelos silvestres de blancura temblorosa.  
Y petirrojos que vestirán plumas de fuego,  
y silbarán sus canciones en los alambres de las cercas.  
Y nadie sabrá que hay guerra,  
nadie se preocupará del fin de la guerra.  
A nadie le importará, ni a los pájaros, ni a los árboles,  
si la humanidad entera desaparece.  
Y cuando despierte radiante la primavera al amanecer,  
apenas sabrá que hemos desaparecido.

Sara Teasdale.

Me celebro y me canto a mi mismo.  
Y lo que yo diga ahora de mí, lo digo de tí,  
porque lo que yo tengo lo tienes tú  
y cada átomo de mi cuerpo es tuyo también.

Whitman-León Felipe.

A TI

C A P I T U L A D O  
O B L I G A C I O N E S S O L I D A R I A S E N M A T E R I A  
F I S C A L .

INTRODUCCION.

CAPITULO I.- ANTECEDENTES HISTORICOS.

- 1.- Origen de la obligación romana.
- 2.- Concepto de obligación en el Derecho Romano.
- 3.- Elementos de la obligación.
- 4.- Pluralidad de sujetos en la obligación romana.
- 5.- Fuentes de las obligaciones en el Derecho Romano.
- 6.- Extinción de las obligaciones en el Derecho Romano.

CAPITULO II.- OBLIGACIONES EN EL DERECHO CIVIL.

- 1.- Definición de obligación.
- 2.- Elementos de la obligación en el Derecho Civil.
- 3.- Fuentes de las obligaciones en materia civil.
- 4.- Extinción de las obligaciones en materia civil.
- 5.- Semejanzas y diferencias del Derecho Civil vigente con el Derecho Romano.

CAPITULO III.- OBLIGACION TRIBUTARIA.

- 1.- Nacimiento y fundamento de la obligación tributaria.
- 2.- Elementos de la obligación tributaria.
- 3.- El Hecho Imponible.
  - 3.1 Naturaleza del hecho imponible.
  - 3.2 El hecho imponible en el Código Fiscal vigente.

CAPITULO IV .- LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA..

- 1.- Sujetos activos de la obligación tributaria.
  - 1.1 El sujeto activo en nuestra legislación
- 2.- Sujetos pasivos de la obligación tributaria.
  - 2.1 Clasificación jurídica de los sujetos pasivos.

- 2.2 Clases de responsabilidad.
- 2.3 El problema en el actual Código Fiscal de la Federación.
- 2.4 Los responsables tributarios.
- 2.5 Responsabilidad en el Derecho Civil.
- 2.6 Responsable del impuesto.

#### CAPITULO V.- SOLIDARIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

- 1.- Solidaridad en materia civil.
  - 1.1 Efectos de la solidaridad en general.
  - 1.2 Efectos de la solidaridad pasiva entre los deudores.
  - 1.3 Cesación de la solidaridad entre los deudores.
- 2.- Solidaridad en materia fiscal.
  - 2.1 Presupuestos de la solidaridad en materia fiscal.
- 3.- Solidaridad tributaria pasiva.
- 4.- Efectos entre el ente público acreedor y los deudores - de la obligación solidaria pasiva.
  - 4.1 Efectos de la solidaridad tributaria entre los deudores.
- 5.- Cesación de la solidaridad en materia fiscal.

#### CAPITULO VI.- ANALISIS DEL ARTICULO 14 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CONCLUSIONES.

NOTAS.

BIBLIOGRAFIA.

## INTRODUCCION

La institución de las obligaciones solidarias en el Derecho Fiscal, que tiene su base en la solidaridad que regula el Derecho Civil, ha tomado sus propias y especiales características - al ampliarse y tener mayor alcance con el fin de extender la responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a un número cada vez mayor de personas, permitiendo, con esto, que el Estado recaude con mayor facilidad las diversas contribuciones destinadas a la satisfacción de las necesidades públicas.

Al entrar en vigor el actual Código Fiscal de la Federación, la figura jurídica de la solidaridad se modificó al resumir todas las figuras de la responsabilidad en una sola, denominada "responsabilidad solidaria", que, a través del tiempo en que ha estado vigente, ha demostrado ser efectiva.

Entonces podemos decir que el Derecho Fiscal, al adoptar y ampliar la figura jurídica de la solidaridad, no ha tenido otro fin que el de obligar a un número mayor posible de individuos a que cumplan con las obligaciones fiscales correspondientes a terceros con quienes tienen vínculos contractuales, y, de la misma forma, auxiliarse de los particulares que se ven en la necesidad de efectuar operaciones con terceros, gravadas con alguna clase tributo, a fin de que se conviertan en auxiliares de la -

Administración Pública y se encarguen de la vigilancia, retención y, en su caso, del cobro de la deuda tributaria, de ahí la importancia que tiene el analizar y estudiar las obligaciones solidarias en materia fiscal.

Con base en las anteriores consideraciones se estructuró el presente trabajo para precisar la naturaleza, contenido y alcance de esta institución tan importante en la ciencia jurídica y, en especial, en el Derecho Tributario, a través de la cual la Administración Pública puede reducir en gran número los problemas que su ejercicio le representa frente a millares de causantes.

Para mejor precisión de ésta figura, en el capítulo primero se presentan los antecedentes de la obligación en general, que nos llevan a la cuna del Derecho Civil: Roma. A continuación, en el capítulo segundo hacemos referencia a las obligaciones en el Derecho Civil analizando la definición de obligación, sus elementos, fuentes y extinción, para hacer un estudio comparativo entre el Derecho Civil y el Derecho Romano con respecto al mencionado tema. En seguida, en el capítulo tercero hablamos de la obligación tributaria examinando su nacimiento y fundamento así como sus elementos y analizando el hecho imponible, que, como veremos, es de una importancia vital. En capítulo aparte, el cuarto, estudiamos a los sujetos de la obligación tributaria, activos y pasivos, poniendo más énfasis en éstos últimos, dado que

son los que deben cumplir con las diversas obligaciones a su cargo. En el capítulo quinto hablamos ya de las obligaciones solidarias en materia fiscal analizando los diversos aspectos -- que presenta. Por último, hacemos un análisis del artículo 14 -- del Código Fiscal de la Federación que es el que nos habla de la solidaridad en materia tributaria.

## I.- ANTECEDENTES HISTORICOS.ROMA.

Desde el punto de vista histórico debemos reconocer que el Derecho es una realidad cultural que evoluciona de acuerdo -- con una serie muy compleja de fenómenos de la más diversa índole, que le imprimen su propia fisonomía.

El Derecho Romano esclarece el origen de la mayoría de --- nuestras instituciones y de las normas que nos rigen. Basta -- dar una ojeada histórica a la evolución del Derecho Civil para apreciar cuántas e importantes materias se han ido desprendiendo de su tronco para dar vida a múltiples disciplinas cuya autonomía es indiscutible.

La razón es bien sencilla de encontrar, ya que el Derecho -- corre tratando de acomodarse a la multiplicidad y complejidad de las necesidades sociales. Hemos de notar cómo el Derecho -- Privado evoluciona con mucha mayor lentitud que el Derecho Público, y cómo dentro del propio Derecho Privado, materias técnicas, como la Teoría de las Obligaciones y del Contrato, se mueven muy lentamente.

Lo que ocurre es que el Derecho Romano, en ciertas materias, como por ejemplo tratándose de las obligaciones o de algunos contratos, ha enunciado principios que contienen verdades de -- validez permanente que derivan de la naturaleza misma de las relaciones jurídicas, y que, por lo mismo, se desentienden de la experiencia. Pensemos, por ejemplo, en el principio según el --- cual para lograr una cesión de créditos se precisa solamente hacer sabedor de éste suceso al deudor, y cómo, contrariamente, para llevar a cabo una cesión de deudas se necesita el consentimiento claro e inequívoco del acreedor.

El principio que enunciarnos arriba es en sustancia ajeno a la evolución jurídica, ya que implica un descubrimiento necesario al correcto funcionamiento de lo que en Derecho se entien

de por crédito, de tal manera que la historia del Derecho puede mostrarnos diversos procedimientos conforme a los cuales se practicaba esa notificación o se expresaba ese consentimiento, pero en afirmaciones de tal validez, podemos asegurar que no es posible la historicidad porque el principio ha alcanzado un grado de autosuficiencia.

De acuerdo a lo expuesto es necesario que, antes de entrar de lleno al tema que nos ocupa, tratemos el tema de las obligaciones en general en el Derecho Romano, y también en el Derecho Civil, viendo el origen de las obligaciones, concepto, sujetos, fuentes y extinción, para después analizar las obligaciones en materia fiscal y, muy particularmente, la solidaridad en materia tributaria.

1.- ORIGEN DE LA OBLIGACION ROMANA. El concepto de obligación, que se deriva de la palabra 'obligare', es relativamente antigua. Su primitivo sentido equivale a "atar"<sup>1</sup>. Así lo menciona el maestro Margadant al citar la teoría de Bonfante en el sentido de que dicha institución nació dentro del terreno de los delitos ya que "originalmente, la comisión de un delito hacía surgir, a favor de la víctima, o de su familia, un derecho de venganza -eventualmente limitado por el principio del talión- el cual, mediante una "composición", podía transformarse en el derecho de la víctima o su familia a exigir cierta prestación del culpable o de su familia. Como garantía del cumplimiento de tal prestación, un miembro de la familia del culpable quedaba ob-ligatus, o sea, "atado" en la domus de la víctima como una especie de rehén. Por tanto, la obligación antigua era una atadura en garantía del cumplimiento de prestaciones nacidas de delitos."<sup>2</sup>

Esta atadura se hacía por medio del nexum y consistía en que si un paterfamilias quería celebrar un contrato de mutuo y quería tener una garantía, ésta se constituía con el ofreci-

miento de un miembro de la comus del deudor al acreedor quien en presencia de cinco testigos y un porta balanza, pesaba el bronce que servía de dinero, entregaba al deudor el préstamo convenido y se llevaba al rehén. Por lo tanto este préstamo se llamó "per aest et libram".

Así, podemos decir que "En la época primitiva la obligación romana no consiste simplemente en el deber de una persona libremente asume frente a otra de observar una determinada conducta o actuación: por el contrario, la obligatio primitiva es ante todo el sometimiento, de una persona frente a otra, a una situación similar a la del servus, de la cual podía liberarse o redimirse verificando el cumplimiento de la prestación del caso, o si hubo incumplimiento de esta prestación, y como sustitutivo, pagando el precio del rescate."<sup>3</sup>

De acuerdo con lo anterior, algunos autores alemanes, entre ellos Brinz, distinguieron dos matices en la obligación:

- a).- Debitum, "Schuld", que consiste en el deber de prestar.
- b).- Obligatio, "Haftung", que es la responsabilidad, la cual proporciona al acreedor un medio de ejecución.

El debitum no constituyó pues, en un primer tiempo, una noción jurídica ya que tan sólo es jurídico el vínculo o atadura por medio de la cual la misma persona que adeuda, o bien otra, sujeta su corpus al señorío del acreedor, responsabilizándose en caso de incumplimiento del débito.

Más tarde, y debido al desarrollo del comercio, el nexum fue más simple y era el deudor el que se ofrecía como rehén y el acreedor retardaba la "atadura" hasta el momento del incumplimiento. Si al llegar la fecha del cumplimiento el deudor no pagaba, se le aplicaba la "manus iniectio" que, de acuerdo a la descripción de las XII Tablas, consistía en que el acreedor podía llevar al deudor frente al pretor y pronunciar determina

da fórmula, después de lo cual el pretor pronunciaba la palabra "addico", o sea, "te lo atribuyo". Hecho esto, el acreedor - llevaba al deudor a una cárcel privada donde permanecía durante sesenta días, mostrándolo tres veces en el mercado para el caso de que alguien quisiera liberarlo, pagando la cantidad de hida. Después de esos sesenta días, el acreedor podía vender al deudor como esclavo y también tenía el derecho de matarlo. Este encarcelamiento privado por deudas civiles fué atacado y su-primido por la Lex Poetelia Papiria.

2.- CONCEPTO DE OBLIGACION EN EL DERECHO ROMANO. El maes-  
tro Margadant nos dice que:

"Podemos definir la obligación (o derecho de crédito, tal - como lo designaron algunos romanistas alemanes y hoy es común en la doctrina civilística), como relación jurídica - o vínculo jurídico- en virtud de la cual una persona (acreedor-creditor reus credendi-reus stipulandi) tiene la facultad de exigir de otra (deudor-debitor-reus debendi-reus promittendi) determinada prestación consistente en dar, hacer o no hacer una cosa."<sup>4</sup>

En las Instituciones encontramos definida la obligación co-mo el "iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius - solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura"<sup>5</sup>, es decir, es - un vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cum-  
plir, necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comu-nidad política.

Para entender la anterior definición es necesario citar lo que dice Paulo: "la esencia de las obligaciones no consiste - en que nos entreguen alguna cosa en propiedad, o que nos con-  
viertan en titulares de alguna servidumbre, sino que consiste en que constriñan a otra persona, en relación con nosotros, pa-  
ra que nos entregue algo, o responda de algo."<sup>6</sup>

Por último el maestro Guillermo F. Margadant da su concep-

to de obligación de esta manera: "...vínculo jurídico entre dos o más personas, de las cuales una o más (sujeto activo o sujetos activos) están facultados para exigir de otra, u otras, cierto comportamiento positivo o negativo (dare, facere, praestare, non facere, pati), mientras que el sujeto o los sujetos pasivos tienen el deber jurídico de observar este comportamiento, deber sancionado mediante una acción procesal."<sup>7</sup>

Podemos concluir que invariablemente, sin importar que definición tomemos, encontramos en la obligación dos elementos imprescindibles: sujetos y objeto.

3.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACION. En toda obligación encontramos dos clases de sujetos, a saber:

a).- Sujeto activo o acreedor, a quien corresponde un crédito y la facultad de exigir el pago de ese crédito.

b).- Sujeto pasivo o deudor, quien viene constreñido por un debitum y constituye su deber jurídico.

El otro elemento de la obligación es el objeto que, siguiendo al maestro Margadant, no es el bien material a que la obligación pueda referirse, sino más bien un comportamiento que -- puede llegar a referirse a un bien material.

El comportamiento a que hacemos mención puede consistir en "Dare, facere, praestare...", cuya reunión era sacramental en las fórmulas del Derecho Romano, para abrazar en toda su generalidad el objeto posible de la obligación."<sup>8</sup> Por otra parte el citado autor, Margadant, agrega a éstos tres términos los de -- non facere y el pati (tolerar).

4.- PLURALIDAD DE SUJETOS EN LA OBLIGACION ROMANA. Como mencionamos líneas arriba, los sujetos de la obligación son sujeto activo y sujeto pasivo, pero en ocasiones hay pluralidad de sujetos y pueden ser: un sujeto activo y varios sujetos pasivos, varios sujetos activos y un sujeto pasivo, o bien, plura-

lidad de sujetos activos y pasivos. Pues bien, en el Derecho Romano, cuando existían pluralidad de sujetos activos y pasivos en una obligación nacida de un delito o algún acto antijurídico, esa obligación era solidaria y, por lo mismo, daba una mayor garantía al creador.

A estas obligaciones con pluralidad de sujetos, ya sea activos o pasivos, también se les conoció con el nombre de "correales"; sin embargo, se hacía una diferencia: las obligaciones - correales surgían de la ley, como el caso en que la cosa que deben varios deudores o que se debe a varios acreedores es indivisible, o de un contrato, cuando la formulación del mismo demostraba que el objeto no se repartía proporcionalmente entre los deudores o los acreedores; en cambio, las obligaciones solidarias con pluralidad de sujetos pasivos tenían su origen en la comisión de un delito o de algunos otros actos antijurídicos, y, como dijimos líneas arriba, ofrecían un marco más amplio de garantía al acreedor.

Otra diferencia estriba en lo que afirma Ribentrop. El "consideraba la obligación solidaria como un haz de obligaciones de modo que la extinción de una por litis contestatio (acto - por el que se invitaba a los testigos a que fijaran bien en su memoria los detalles de lo que había sucedido "in iure"), no afectaba la validez de las demás: todas subsistían, mientras el acreedor no hubiera recibido una satisfacción real. En cambio, la obligación correal era una sola obligación con pluralidad de sujetos pasivos."<sup>9</sup> De aquí podemos concluir que lo que caracteriza a una obligación correal es la unidad de objeto y la pluralidad de vínculos.

5.- FUENTES DE LAS OBLIGACIONES EN EL DERECHO ROMANO. Todo derecho únicamente surge cuando se verifica un evento o acontecimiento que el Derecho objetivo considera eficaz (o eficiente) para producir tal consecuencia. Así, las fuentes de las obliga-

ciones "son los hechos jurídicos que dan origen a ellas."<sup>10</sup>

Para Gayo las obligaciones nacían de:

- 1.- Contratos.
- 2.- Delitos.

Más tarde Justiniano amplía el número a 4, a saber:

- 1.- Contratos,
- 2.- Delitos.
- 3.- Cuasi-contratos.
- 4.- Cuasi-delitos.

En cambio para los bizantinos esas 4 fuentes eran insuficientes y agregaron la "pollicitatio" y el "votum", que eran ofertas hechas por justa causa a una ciudad o a un templo. Había también otras situaciones por las cuales surgían obligaciones y éstas eran: la vecindad, en cuanto a que la propiedad era fuente de ciertas obligaciones y, por ejemplo, el propietario de un fundo tenía la obligación de conservar en buen estado un determinado camino de su fundo para prestar servidumbre de paso al propietario del predio dominante; la paternidad, por que generaba obligaciones mutuas entre padre e hijo; la tenencia de un testamento, ya que existía el deber de mostrarlo a cualquier interesado; una sentencia equivocada, pues como consecuencia de ésta podían surgir nuevos deberes a cargo del vencido en juicio.

#### 6.- EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES EN EL DERECHO ROMANO.

En el Derecho Romano antiguo el simple cumplimiento no bastaba para extinguir la obligación, era necesario, además, que las partes realizaran un acto contrario a aquel realizado cuando se constituyó la obligación. Este acto de liberación se llamó "contrarius actus". Por ejemplo, si la obligación se había inscrito en los libros de contabilidad del acreedor, era necesaria una inscripción contraria a la original, en esos mismos libros.

A fines de la época republicana se crearon la "actio" y la "exceptio doli". Estos medios servían al deudor frente a una demanda del acreedor, que aprovechándose de la falta de un "contrarius actus", tratara de obtener una vez más el cumplimiento de la obligación. A partir de entonces el acto contrario dejó de ser necesario para la extinción de una obligación. Desde éste momento los modos de extinción de las obligaciones se clasificaron en dos grupos:

A.- Modos de extinción que operan ipso iure.- El juez debía tener en cuenta éstos modos de extinción, aunque el demandado no alegara su existencia y así el pretor debía incorporarlos en la "formula" que mandaba al "iudex". Estas formas extintivas son:

a).- Pago o solutio.- El pago, o sea, la "solutio", es el modo normal de extinción de las obligaciones. El pago se refiere no sólo a la entrega de una cantidad de dinero, sino a todo cumplimiento de la prestación, cualquiera que ésta fuese. Debemos recordar que la prestación, objeto de la obligación, podía consistir en un: "dare", "facere", "praestare", "non facere" y "pati".

b).- Dación en pago.- Llamada también "datio in solutum", consiste en el cumplimiento de una prestación distinta de la convenida, siempre que el acreedor lo autorice.

c).- Remisión de deuda.- La remisión de deuda o "acceptilatio", consiste en una declaración formal del acreedor en el sentido de que no reclamará al deudor el cumplimiento de la prestación. Podía ser verbal o escrita, total o parcial.

d).- Novación.- Ya sabemos que la novación es la sustitución de una obligación por otra. En lugar de la otra obligación surge una nueva, al modificarse uno de los elementos de la primera, la nueva obligación extingue a la antigua. Para que exis-

tiera novación las partes debían declararlo expresamente.

e).- Confusión.- La confusión como modo extintivo de obligaciones consiste en que las calidades de deudor y acreedor coinciden en una misma persona, a consecuencia, por ejemplo, de una herencia.

f).- La sentencia.- La sentencia, aún cuando fuera equívoca, podía ser causa de extinción de obligaciones.

g).- Concurso de dos causas lucrativas.- Existe éste cuando el acreedor adquiere, por diferente causa lucrativa, el objeto específico que se le adeuda, es decir, la adquisición de la misma cosa por título diferente. Extingue la obligación ya que no es posible que ésta recaiga sobre lo que ya está en dominio del acreedor.

h).- Pérdida del objeto debido.- Si el objeto de la obligación era específico y se perdía por alguna causa no imputable al deudor, la obligación se extinguía. Debemos apuntar que cuando se trataba de objeto genérico, la pérdida de éste no liberaba al deudor, ya que "genera non pericent", el género no perece.

i).- Muerte de una de las partes.- La obligación podía extinguirse por la muerte o "causis deminutio" de alguna de las partes. Esto sucedía con frecuencia cuando se trataba de contratos de mandato y de sociedad. Por otro lado, los deberes nacidos de delito y cuasidelito sólo se transmitían al heredero hasta por el importe del enriquecimiento obtenido.

j).- Delegación.- La delegación era una forma de transmisión de las obligaciones por la cual el deudor original, llamado delegante, transmitía la deuda a un nuevo deudor, llamado delegado, que asumía la deuda del primero. Ahora bien, si el delegado era a su vez deudor del delegante, la deuda se extinguía hasta por el importe de la nueva deuda.

k).- Abandono del objeto base de una "obligatio propter --

rem".- Este caso de extinción de las obligaciones se presentaba en las servidumbres; con abandonar el predio sirviente se extinguía la obligación.

1).- Extinción de una obligación principal como causa de extinción de las correspondientes obligaciones accesorias.

B.- Modos de extinción que operan exceptionis operis.- Estos modos de extinción el deudor debía alegarlos para que se asentaran en la "fórmula", de otra manera no podía alegar su existencia ante el iudex. Los modos de extinción exceptionis operis eran los siguientes:

a).- Modalidades extintivas.- Las modalidades extintivas son la condición y el término resolutorios. El que una obligación esté sujeta a condición resolutoria quiere decir que los efectos de la misma terminarán en el momento en que el acontecimiento impuesto como condición se realice. El término resolutorio consiste en la llegada de un plazo que dará por terminado el contrato respectivo y con ello la extinción del vínculo obligacional que dió origen al contrato.

b).- Pacto de "non petendo".- Es un pacto informal de remisión de deuda. También debía insertarse en la "fórmula", salvo que tomara la forma de la "acceptilatio", que, como ya sabemos, extinguía la obligación ipso iure.

c).- Compensación.- En la compensación encontramos la extinción simultánea de dos deudas, hasta por su diferencia. Esta figura aparece cuando el deudor opone al acreedor un crédito que tiene, a su vez, contra éste. Era necesaria para su constitución lo siguiente:

1o. Ambas debían estar vencidas; es decir, ser exigibles.

2o. Tener el mismo objeto genérico.

3o.- Ambas deudas debían ser líquidas; es decir, que fueran determinadas o determinables.

4o. Ambas deudas debían ser válidas.

## II.- OBLIGACIONES EN EL DERECHO CIVIL.

Como apuntamos al principio del tema que nos ocupa, el Derecho Romano ha tenido gran influencia en diversas instituciones que hoy rigen y que forman parte del Derecho Civil. A su vez, podemos decir que del Derecho Civil se sirven muchas otras ramas que conforman al Derecho en su generalidad; como por ejemplo la Teoría general de las obligaciones y los contratos que manejan casi todas las ramas del Derecho.

Así pues, es conveniente que antes de analizar las obligaciones en materia fiscal demos un "vistazo" a las obligaciones en el Derecho Civil, y así será sólo un "vistazo", pues la teoría general de las obligaciones es vastísima y sólo veremos conceptos fundamentales que nos ayudarán a tener una concepción general y entender, ya particularmente, el problema de las obligaciones en materia tributaria. Por otro lado en el transcurso del presente trabajo haremos mención al Derecho Civil comparando las obligaciones en materia civil y en materia fiscal.

1.- DEFINICION DE OBLIGACION. La mayoría de los autores civilistas, por no decir que todos, hacen sus definiciones de obligación partiendo del concepto romano. Así mismo hay infinidad de definiciones ya sea haciendo referencia al objeto de la obligación, a los sujetos o a que el objeto de la obligación pueda ser valorado pecuniariamente.

En general los tratadistas modernos definen la obligación "...como una relación jurídica por virtud de la cual un sujeto llamado acreedor, está facultado para exigir de otro sujeto denominado deudor, una prestación o una abstención."<sup>11</sup>

Por su parte el maestro Borja Soriano define la obligación de la siguiente manera: "Obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acree-

dor puede exigir al deudor."<sup>12</sup>

El Lic. Ernesto Gutiérrez y González distingue entre obligación lato sensu y obligación strictu sensu. En cuanto a la obligación en sentido amplio dice que "es la necesidad jurídica de cumplir una prestación, de carácter patrimonial, pecuniaria o moral en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir o en favor de un sujeto que ya existe."<sup>13</sup> - Por obligación en sentido estricto entiende que es "la necesidad jurídica de conservarse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial, pecuniaria o moral en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir."<sup>14</sup>

En opinión del citado autor, a la cual nos adherimos, todos los conceptos que se han dado sobre la obligación son incompletos, ya que no contemplan diversos aspectos como lo es el caso de que el acreedor pueda eventualmente surgir y tenemos como ejemplo la declaración unilateral de la voluntad que es una de las fuentes de las obligaciones.

2.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACION EN EL DERECHO CIVIL. Los elementos de la obligación son tres:

- a).- Sujetos.
- b).- Relación jurídica.
- c).- Objeto.

Los sujetos son de dos clases: uno que puede exigir, llamado sujeto activo o acreedor, y otro que debe cumplir llamado sujeto pasivo o deudor. Básicamente, en toda obligación existen estos dos sujetos, pero puede haber pluralidad de sujetos activos, de sujetos pasivos, o bien de ambos.

La relación jurídica se encuentra muy bien explicada en la tesis alemana que distingue entre la facultad de exigir, que se conoce como "Schuld" y por otro lado lo que se conoce como "Haftung" que es la coacción del poder público para que se haga efectiva una obligación en caso de incumplimiento ---

por parte del deudor.

El objeto consiste en una prestación o en una abstención, es decir, consiste en dar, hacer o no hacer y así, en general, se dice -- que se caracteriza como una forma de conducta positiva o negativa. Podemos concluir diciendo que el objeto de la obligación es lo que el acreedor puede exigir al deudor; es decir, la cosa que el deudor debe dar, el hecho que el deudor debe cumplir o -- el hecho del cual debe abstenerse.

3.- FUENTES DE LAS OBLIGACIONES EN MATERIA CIVIL. Ahora pasaremos a señalar las distintas fuentes de las obligaciones. Estas son:

A.- En primer término, y como principio, las obligaciones tienen su fuente en los hechos jurídicos lato sensu así como en -- los actos y hechos jurídicos stricto sensu (divisiones de los primeros). Los hechos jurídicos lato sensu son las conductas humanas y determinados fenómenos de la naturaleza que, al producirse, el derecho les atribuye consecuencias jurídicas.

Como anotamos líneas arriba los hechos jurídicos lato sensu se clasifican en:

Actos jurídicos que son aquellas manifestaciones de voluntad de los individuos encaminadas a crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones. Los actos jurídicos, a su vez, se dividen en unilaterales que son aquellos en los que interviene para su nacimiento una sola voluntad, o bien varias, pero con idéntico fin; y en actos jurídicos bilaterales o plurilaterales, que son aquellos que para su nacimiento requieren de dos o más voluntades encaminadas a producir consecuencias de derecho.

Por otra parte, ésta última clasificación se bifurca en contratos y en convenios en sentido estricto. Los primeros son el acuerdo de dos o más voluntades con el fin de crear o transferir derechos y obligaciones. Los convenios son los acuerdos de dos o más voluntades para modificar o extinguir derechos y o--

bligaciones.

B.- El contrato. El Lic. Ernesto Gutiérrez y González considera al contrato como fuente especial creadora de obligaciones. El contrato ya lo hemos definido, y, de acuerdo con el Código Civil vigente, en su artículo 1793, tenemos que "los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos".

C.- La declaración unilateral de voluntad. Con referencia a este punto el maestro Borja Soriano clasifica esta fuente, y sus subdivisiones, como fuentes extracontractuales, para diferenciarlas de las fuentes contractuales, en las que el concurso de voluntades de ambas partes es lo que da origen a la obligación; esto es, son extracontractuales porque no es necesario que intervenga el acreedor aceptando, ya sea en forma expresa o tácita, la declaración de voluntad del obligado para que pueda surgir el vínculo obligacional. Si sostuviéramos lo contrario, es decir, que deben intervenir ambas voluntades, aceptaríamos que sólo el contrato es fuente de obligaciones.

Así, algunos autores franceses afirman que la manifestación unilateral de voluntad no obliga a su autor; la obligación nace en el momento de la aceptación, por aquél o aquéllos a quien está dirigida. (Planiol y Ripert.)

En nuestro Código Civil vigente no existe un precepto que reconozca que siempre que un individuo declare su voluntad en el sentido de querer obligarse, éste sólo hecho de lugar al nacimiento de una obligación, de tal forma que la declaración unilateral de voluntad no es fuente general de obligaciones, sino que se considera como fuente especial de las mismas. Dentro de esta clasificación encontramos varios aspectos que veremos a continuación.

1. Ofertas al público. Oferta de venta. El artículo 1860 del Código Civil vigente dice que "El hecho de ofrecer al público objetos en determinado precio obliga al dueño a sostener su o-

frecuente.

1.1 Promesa u oferta de recompensa. Se presenta cuando alguna persona por medio de anuncios públicos, promete una recompensa a quien ejecute un trabajo o cualquier otro acto indicado en la publicación.

1.2 Concurso con promesa de recompensa. Es una modalidad del caso anterior. Los textos legales señalan que en los concursos en que haya promesa de recompensa, para los que llenaren ciertas condiciones, es requisito esencial que se fije un plazo.

2.- Estipulación a favor de tercero. Se nos presenta cuando al celebrarse un contrato, una de las partes estipula a la otra, que ésta ejecutará determinada prestación a favor de un tercero. Este tipo de contrato es válido entre quienes lo celebran y confiere al estipulante el derecho de exigir al promittente el cumplimiento de la obligación a favor del tercero, y éste, a su vez, tiene derecho de exigir el cumplimiento del contrato.

3.- Documentos civiles pagaderos a la orden o al portador. Podemos afirmar que el origen de tales documentos es de naturaleza mercantil y fueron trasladados a la materia civil a partir del Código de 1928. Más tarde, las disposiciones contenidas en el Código fueron derogadas con la expedición de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, el 27 de agosto de 1932.

Sin embargo, es importante que los señalemos como fuentes de las obligaciones en su forma de declaración unilateral de voluntad.

Los títulos de crédito son aquellos documentos en los cuales la obligación se establece por el hecho de que el suscriptor (obligado), asume una obligación, declarando su voluntad de disponer, en provecho del portador del título, una parte de su patrimonio, redactando el título y firmándolo. El suscriptor hace una promesa unilateral cuya eficacia esta subordinada sólo

a la condición de que un tercero entre en posesión del título.

Los mencionados títulos, según su forma de circulación, se dividen en:

A).- Títulos nominativos. Son aquellos expedidos a favor de determinada persona, y, por tal motivo, su nombre aparece escrito en el texto del documento. La transmisión de tales títulos se hace por medio del endoso.

B).- Títulos al portador. Al contrario de los anteriores, estos documentos no están expedidos a favor de una persona en particular. Por consiguiente, la suscripción de tales títulos obliga al suscriptor a cubrirlo a quien se lo presente. Por otra parte su transmisión es por simple tradición.

C.- El Enriquecimiento Ilegítimo, y como una especie de ésta clasificación, el pago de lo indebido. El Código Civil en su artículo 1882 nos dice que "el que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido". Los elementos de ésta figura son:

a.- Enriquecimiento de una persona. El enriquecimiento debe ser pecuniario; al menos, en principio, debe procurarse una venta económica.

b.- Empobrecimiento de otra persona. El hecho personal del que se ha empobrecido debe traducirse en un sacrificio económico.

c.- Relación entre el enriquecimiento y el empobrecimiento. El enriquecimiento de uno debe provenir, necesariamente, como -- consecuencia directa, del empobrecimiento de otra persona.

d.- Ausencia de causa. Sin causa significa que no exista aspecto legítimo; significa también, sin derecho.

El pago de lo indebido existe cuando una persona, creyendo -- por error, que es deudora de otra, entrega alguna cosa o ejecuta una prestación en favor de ella.

D.- Gestión de negocios. Es un acto por el cual una persona,

llamada gestor, administra, voluntariamente, el negocio de otra persona, llamada dueño, sin mandato de éste último.

La gestión es un cuasi-contrato que da lugar a efectos muy similares a los nacidos en un contrato, sólo que no hay un acuerdo o consensu entre gestor y dueño. Sus características son:

- a. El acto voluntario del gestor.
- b. El gestor debe obrar conforme a los intereses del dueño.
- c. El gestor no tiene derecho a percibir retribución alguna.

E.- Los Hechos Ilícitos. Conforme al artículo 1830 del Código Civil "es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres." Independientemente de que al cometerse un hecho ilícito trae como consecuencia una responsabilidad penal, existe también una responsabilidad civil, consistente en la obligación, por parte de quien cometió el ilícito, de: restitución, reparación, indemnización y el pago de los gastos judiciales.

F.- Responsabilidad Objetiva o Riesgo creado. La responsabilidad objetiva es aquella teoría que tiende a hacer responsable de los daños producidos por un hecho, a quien realiza la conducta. En nuestro Derecho no tiene cabida dado que, en ocasiones, la propia ley establece la responsabilidad a personas ajenas a la conducta realizada. Como ejemplo tenemos lo que nos dice el artículo 1935 al señalar que los patronos deben indemnizar a los trabajadores por los accidentes y enfermedades profesionales sufridas a causa o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten.

G.- La ley y los hechos puramente materiales. Los hechos puramente materiales son aquéllos en los cuales no interviene la voluntad del individuo y son:

- a. El parentesco. El Código civil dispone en sus artículos 301 al 307 quienes están obligados a darse alimentos: entre los cónyuges, los padres a los hijos y a la inversa, a los menores de edad, y el adoptante y el adoptado.

b. El hecho de la minoría de edad o de la demencia de quien se encuentre en la imposibilidad de gobernar su persona y administrar sus bienes, como lo apunta el artículo 425 del Código civil.

c. Fenómenos naturales que frecuentemente traen como consecuencia el pago de indemnización por daños ocasionados, por ejemplo, el pago de seguros por incendio, robo, daños a terceros etc.

4.- EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES EN MATERIA CIVIL. El modo normal de extinción de las obligaciones es el pago, pero hay otras formas diversas de extinción de las obligaciones y que son a saber:

1. Novación. Entendemos por novación la extinción de una obligación, por la creación de una nueva obligación, destinada a reemplazarla y que difiere de la primera por cierto elemento nuevo. Los elementos de la novación son:

a. La existencia de una obligación anterior. Al respecto hay que hacer notar que, si por algún motivo, la obligación anterior cae dentro de aquellos motivos que traen como consecuencia la inexistencia del acto, no se puede hablar de novación.

b. Creación de una obligación nueva. Esto quiere decir que el acreedor no ha querido renunciar gratuitamente, sino que la extinción de su crédito está subordinado a la creación de una nueva deuda, de tal forma de que si ésta no nace, no hay novación.

c. Elemento nuevo. La novación supone por definición un elemento nuevo; si no hay diferencia entre la primera obligación y la segunda, no podemos hablar de novación, sino de simple reconocimiento de deuda. Los cambios deben de ser substanciales, que recaigan precisamente en el objeto o en la causa, por lo tanto, habrá ciertas modificaciones que no impliquen novación como son el plazo, los intereses o la garantía.

Por último, debemos decir que el consentimiento en la nova-

ción de ninguna manera lo debemos entender o suponer implícitamente, sino que necesaria la manifestación expresa, esto es, que la intención de novar debemos manifestarla de tal forma que se vea la extinción de la primera obligación y, posteriormente, la creación de una segunda obligación.

2. Dación en pago. Existe dación en pago cuando el deudor entrega en pago a su acreedor una cosa diferente a la que debía, en virtud de su obligación. Esta figura esta regulada en el artículo 2095 del Código civil.

3. Compensación. Cuando dos personas reúnen, recíprocamente, la calidad de deudor y acreedor, pueden compensar la deuda hasta el monto de la menor, de manera que el excedente de la mayor quede para ser objeto de una ejecución efectiva. Para que exista compensación deben concurrir los siguientes requisitos:

a. Reciprocidad de la obligación. Esto significa que ambas partes tienen la calidad de deudor y acreedor, recíprocamente, en el vínculo obligacional y por tal motivo al hacer una ejecución efectiva promueven por su propio derecho; es oportuno aclarar lo anterior porque al representante no se le podrán compensar deudas a favor de su representado.

b. Fungibilidad de los objetos. La compensación opera únicamente ambas deudas consisten en una cantidad de dinero o, cuando siendo fungibles o consumibles, son de la misma especie y calidad.

c. Estado líquido de las deudas. Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinada o puede determinarse dentro de un plazo de nueve días, conforme al artículo 2189 del ya citado Código civil.

d. Exigibilidad del crédito opuesto en compensación. Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho.

e. Embargabilidad del crédito extinguido por la compensación. Ciertos créditos son inembargables, como por ejemplo una

pensión alimenticia, y en estos casos no opera la compensación.

4. Confusión. Estamos en presencia de la confusión si en una misma persona se reúnen las calidades de deudor y acreedor, trayendo como consecuencia la extinción de la obligación.

5. Remisión de la deuda. Remisión es el perdón de la obligación que el acreedor concede al deudor sin recibir nada de éste.

A través de ésta declaración se da extinguida la obligación y sus efectos accesorios, pero en un momento dado se puede liberar al deudor de lo accesorio, garantía, fianza, prenda; y en nada influye en la obligación principal.

6. Prescripción. Veremos la prescripción negativa como forma de extinción de las obligaciones. De acuerdo con el artículo 1135 del Código civil la prescripción es un medio de liberarse de obligaciones mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley. Tenemos pues como elementos la inacción del acreedor y el transcurso del tiempo.

Es característica de la prescripción el requerir de declaración judicial y su principal efecto es liberar al deudor del cumplimiento de su obligación.

Para terminar, y teniendo en cuenta lo expuesto en el primer capítulo del presente trabajo, estableceremos algunas semejanzas y diferencias entre el Derecho Romano y el Derecho Civil vigente, con el fin de obtener una mayor comprensión del tema que nos ocupa, para después analizar las obligaciones en materia fiscal y la solidaridad en las mismas.

5.- SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DEL DERECHO CIVIL VIGENTE CON

EL DERECHO ROMANO

1.- SEMEJANZAS

DIFERENCIAS

- Inexistencia en Derecho Romano - de una Teoría General de las C---bligaciones.
- 2.-Concepto de derecho perso Derecho personal concebido como nal en el principio de la - acción in personam.La responsabi responsabilidad exclusivamen lidad personal en Roma antes de te patrimonial.Las nociones de la Lex Poetelia Papiria. de deuda y responsabilidad.
- 3.-Clasificación de las obli El derecho vigente no hace la di gaciones fundada en elemen-- ferencia entre obligaciones de -- tos de las fuentes romanas. estricto derecho y de buena fe, aún cuando en materia cambiaría encontramos éste criterio.
- 4.- La división justinianea de las - fuentes de las obligaciones ha - sido ampliada con elementos en-- contrados en los mismos textos - romanos.
- 5.-El contrato como fuente - El concepto de contrato y de ne de obligaciones,no obstante gocio jurídico. que en Roma no existían más que contratos especiales y no uno comprensivo.
- 6.-Configuración de los con- tratos formados de elementos esenciales,naturales y acci- dentales.
- 7.-Los diversos tipos, en ma Alguna de las incapacidades de teria de contratos,de capaci ejercicio para la contratación, e incapacidad de ejercicio en Roma ya no se aceptan por la

diversa concepción de las personas.

8.-La figura de las obligaciones mancomunadas, solidarias y de objeto indivisible. No se aceptan en el Derecho Privado las obligaciones correales de carácter acumulativo.

9.-El tratamiento de la cesión de derechos y deudas como se conoció en el Derecho posclásico. El Derecho Romano era más riguroso en el sentido de señalar que solamente las partes que intervienen personalmente, pueden obtener derechos y obligaciones como consecuencia del mismo.

10.-La estipulación a favor de un tercero. El Derecho vigente, así como el bizantino, concede acción al tercero, por lo general a partir del momento en que conociendo la estipulación éste la acepta.

11.-La representación directa que en Roma se conoció en forma excepcional es actualmente el sistema más aceptado.

12.-El consentimiento en sus dos formas, expreso y tácito, como necesario para la formación del contrato.

13.-El conjunto de los vicios del consentimiento, pero el sistema de acciones que dispone el Derecho vigente es más flexible. Hoy día, cuando se comete un delito, solamente las acciones que derivan de los vicios de la voluntad tienen, como consecuencia, carácter penal. La lesión, como vicio del consentimiento, ha evolucionado más de

lo que la concibió Justiniano.

14.-Las características del objeto del contrato a excepción de su apreciación monetaria. Ahora ya no es necesario que el objeto sea apreciable pecuniariamente.

15.-Las obligaciones complejas por pluralidad de objetos, así como la concepción de la cláusula penal de carácter moratorio como compensatorio.

16.-La causa lícita como elemento esencial, no necesariamente permanente, de los contratos.

17.-Las figuras legales para combatir el fraude a la ley, la simulación y los actos realizados en perjuicio de acreedores.

18.-La forma como elemento necesario para el nacimiento de ciertos contratos.

El Derecho vigente ya no exige un ajuste a contratos tipos, dando amplia libertad a las partes. Por lo tanto, la noción de pacto romano no posee su sentido original.

19.-Las modalidades de los contratos. Sin embargo, el Derecho Romano no conoció la condición resolutoria como hoy la conocemos. En la mayoría de los Derechos actuales

(francés, italiano, alemán) la condición suspensiva opera -retroactivamente, como en la época justiniana.

20.-

El modo o carga carece de sanción en la época clásica.

21.-

Ha sido recientemente cuando se ha elaborado una teoría acerca de la invalidez e ineficacia de los actos jurídicos.

22.-Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones. La mora, caso fortuito y fuerza mayor.

En el Derecho Romano la teoría de la culpa se funda sobre grados y sobre el modelo del bonus pater familias.

23.-La figura de la mora tanto del acreedor como del deudor, formas de constituirla y de purgarla.

24.-

El dualismo en las formas de extinguir las obligaciones como consecuencia de las defensas otorgadas por el pretor para evitar las exigencias de Derecho Civil en materia del acto contrario.

25.-Los Derechos de nuestra época (italiano, francés, alemán) han recibido, casi en su totalidad, las formas de extinción de las obligaciones en el Derecho Romano.

Las formas de extinción de las obligaciones romanas que no han pasado al Derecho actual son: la capitis deminutio, el pacto y otras.

El anterior cuadro, como podemos observar, se refiere a las semejanzas y diferencias que existen entre el Derecho Romano y el Derecho Civil vigente con respecto a la Teoría General de las obligaciones. Ahora veremos otro cuadro pero con las semejanzas y diferencias en materia de fuentes, en especial, de las obligaciones.

#### SEMEJANZAS

- 1.-
- 2.-
- 3.- La abstracción de los contratos litteris en cierto modo se refleja en materia cambiaria.
- 4.- Actualmente se ha mantenido la sistemática jurídica de los contratos reales, aunque no todos conserven tal carácter.
- 5.- En las legislaciones actuales han sido recibidos los contratos consensuales, sin embargo algunos han dado origen a contratos no civiles: contratos de trabajo.
- 6.-

#### DIFERENCIAS

- La estipulación romana como forma de contratación.
- Las aplicaciones de la estipulación a relaciones como la fianza, el mutuo y otros negocios que hoy son independientes de su origen estipulatorio.
- Los contratos litteris del Derecho Romano.
- El carácter transmisorio de la compraventa romana, en lo que respecta a la mayoría de las codificaciones actuales.

7.- La representación de tipo directo como consecuencia del contrato de mandato.

8.- Las sociedades universales han dejado el lugar que les correspondía en Derecho Romano. La aparcería se ha colocado al lado de la sociedad.

9.-La amplia libertad que conceden los contratos innominados a los particulares para su conformación dentro de los marcos del derecho.

10.- La donación es hoy día un contrato formal, y en sus orígenes fué sancionada como pacto legítimo.

11.-Los cuasi-contratos como fuente de obligaciones.

12.-La culpa extracontractual como fuente de obligaciones, sin embargo el Derecho Romano no llegó a los extremos del actual derecho en materia de responsabilidad objetiva. La actual teoría de la responsa bilidad objetiva fué desconocida por el Derecho Romano.

13.-Los delitos como fuente de obligaciones civiles.

14.-La consideración y regulación de los cuasi-delitos o ilícitos civiles, como fuente de obligaciones civiles, no obs

que frecuentemente en el Derecho vigente su diferencia con la culpa extracontractual no es tan tajante como en el Derecho Romano, pues se comprenden todas éstas nociones bajo el rubro de 'actos ilícitos' referidos, naturalmente, a la materia civil.

Finalmente, podemos concluir que la sabiduría romana ha fijado principios fundamentales todavía vivientes y universales, de los cuales es imposible apartarse sin hacer tambalear las bases de la comunidad humana y el funcionamiento mismo del Derecho.

### III.- OBLIGACION TRIBUTARIA.

Una vez que hemos señalado los conceptos fundamentales de la Teoría General de las Obligaciones, que nos van a ayudar a tener una visión más amplia del tema que tratamos, pasaremos a analizar la obligación en materia fiscal.

"De la realización en la vida social del presupuesto de hecho establecido por la ley, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro, un contenido, que es la prestación del tributo. A esa relación la llamaremos por su naturaleza, relación tributaria y a la obligación que implica obligación tributaria. Esa obligación tributaria por tener como contenido la prestación tributaria, la llamaremos obligación tributaria principal o también obligación tributaria sustantiva, por tener como contenido la prestación principal de dar, es decir, de pagar el tributo."<sup>15</sup>

1.- NACIMIENTO Y FUNDAMENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Teniendo en cuenta que la norma jurídica, en general, tiene el carácter de hipotética ya que de la realización de ciertos supuestos dependen determinadas consecuencias de derecho, esto es, el enlace jurídico normativo de que nos habla el maestro García - Máynez<sup>®</sup>; en materia fiscal no podemos privar a la norma tributaria de tal carácter, pues correríamos el riesgo de privarla de su naturaleza jurídica. Así tenemos que la norma tributaria prevé un supuesto de hecho o de derecho, que conocemos con el nombre de hecho imponible, cuya realización origina el nacimiento de la obligación fiscal.

Giannini describe de la siguiente manera el nacimiento de la obligación tributaria: "La deuda impositiva tiene su funda-

Ver Ensayos Filosófico-Jurídicos, Biblioteca de la Facultad de Filosofía y Letras, Universidad Veracruzana, 1959.

mento jurídico, es decir, su fuente, en la ley, o, más precisamente en la situación de hecho que, según el ordenamiento tributario, es idónea para hacerla surgir. Por tanto, el medio jurídico de -- que el legislador se sirve para procurar al Erario los ingre-- sos que requiere, es el de una obligación que surge para el con-- tribuyente tan pronto se producen determinados presupuestos de hecho, que varían según las diversas especies de impuestos."<sup>16</sup>

De acuerdo con lo anterior podemos decir que en nuestro De-- recho el fundamento de la obligación tributaria lo encontramos en la ley conforme a lo que nuestra propia Constitución nos se-- ñala en su artículo 31 fracción IV. al disponer que "son obliga-- ciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federa---- ción como del Estado y Municipio en que residan, de la manera -- proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Ahora bien, esta aportación que hacen los miembros del Esta-- do al mismo, no es voluntaria, sino obligatoria, en virtud del im-- perativo legal, haciéndose efectiva a través del ejercicio de -- la facultad coactiva del Estado que en uso de su autoridad exi-- ge el pago de los créditos fiscales a cargo de sus miembros.

Así el maestro Flores Zavala señala que "...el Estado tiene a su cargo la realización de ciertas tareas, variables en el -- tiempo, pero que corresponden en cada época al pensamiento polí-- tico de la colectividad y para cuyo cumplimiento requiere de -- bienes muebles e inmuebles, servicios y, por lo mismo, dinero en efectivo."<sup>17</sup> Lo anterior el Estado lo conseguirá en gran parte por medio de la captación del impuesto.

En verdad es conveniente emplear la expresión "fundamento -- de la obligación tributaria", en lugar de la expresión "causa -- de la obligación tributaria". Para justificar el anterior aser-- to es suficiente con percatarse de que el concepto de causa se encuentra en el terreno movedizo de la discusión, y así, los au-- tores se dividen en causalistas y anticausalistas: dentro de --

los primeros podemos citar a Domat, Pothier, Demolombe, Aubry y -  
Rau, etc.; y entre los segundos a Laurent, Baudry Lacantinerie et  
Barde, Planiol, etc.

Sin embargo, algunos tratadistas como Griziotti y Pugliese,  
hablan de una causa de la obligación tributaria.

El primero sostiene que la causa de la obligación tributa---  
ria radica en las ventajas que el contribuyente goza por el me  
ro hecho de pertenecer a la colectividad, ventajas que pueden -  
ser directas o indirectas, por medio de los servicios públicos  
o bien a través de los beneficios que obtiene de la vida so---  
cial. Con respecto a esto expresa Griziotti: "el uso del térmi-  
no causa, término que en la doctrina del Derecho Privado tiene  
un significado incierto, se justifica a mi parecer, por la consi-  
deración de que también las obligaciones de Derecho público, -  
así como <sup>para</sup> las obligaciones y para los negocios jurídicos de De-  
recho privado, que al par de los contratos producen efectos pa-  
trimoniales, deben tener un fin práctico que es justamente la -  
causa del vínculo jurídico para que resulte legítima la obliga-  
ción. El fin práctico respecto de las obligaciones tributarias,  
consiste en los beneficios generales o particulares que obtie-  
ne el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de per-  
tenecer al Estado, a la sociedad o a la economía nacional que -  
el Estado representa."<sup>18</sup>

Pasemos a examinar la tesis de Mario Pugliese sobre el con-  
cepto de causa de la obligación tributaria.

El referido autor afirma que en el caso de que la obliga---  
ción tributaria se justifique por la mera consideración de que  
el Estado, por medio de su aparato coactivo, puede aplicar de he-  
cho cualquier tributo y exigir su pago, entonces habrá desapare-  
cido toda distinción ética y jurídica entre lo que son los tri-  
butos y lo que son las 'extorsiones' que arbitrariamente puede  
llevar a cabo el poder público. Sostiene el autor que contra la  
anterior observación no se puede alegar válidamente que en la

mayor parte de los Estados modernos son los ciudadanos mismos los que permiten, por medio de sus representantes, que se cobre a tributos; ya que la justificación ética de un fenómeno que no se ha presentado en todas las épocas y Estados, no se puede hacer depender de una particular forma política -la representativa-, que por otra parte ni siquiera existe en todos los Estados modernos, en tanto que el fenómeno del cobro tributario se da - en todos ellos. A mayor abundamiento, aún en los Estados en que los tributos se cobran en determinadas formas, en las cuales se manifiesta el consentimiento directo o indirecto de los ciudadanos, no constituye ese consentimiento una forma de justificación ético-filosófica que satisfaga. Este consentimiento -real o presunto- en el cobro hecho a los sujetos de la obligación tributaria, no viene a ser sino un puro hecho de voluntad, análogo al de los sujetos que consienten en vincularse en un negocio jurídico cualquiera.

Más adelante el profesor italiano afirma que "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 necesi-- dad objetiva de todo gobierno de disponer de medios económicos para ejercer la actividad y por la communis opinio de los ciudadanos de ésta necesidad, implícita en la existencia misma de un consorcio político y jurídico. De ésta manera, cualquier instituto político y jurídico vendrá a reducirse a la comproba--- ción material de un 'estado de necesidad', a una comprobación - de hecho puramente histórica que excluiría todo supuesto ético y filisófico, toda reconstrucción crítica de los institutos políticos y jurídicos positivos, considerados así."<sup>19</sup>

Podemos considerar que efectivamente si se sostiene, como lo hace el autor citado, la existencia de un fundamento ético para la obligación tributaria, entonces ciertamente constituye una - petición de principio afirmar que por el mero hecho material

de la necesidad que tiene todo gobierno de disponer de bienes económicos para ejercitar su actividad está justificado el cobro de tributos, porque precisamente la justificación está fuera de la necesidad aludida y no dentro de ella; así es que el hecho del cobro del tributo es el que demanda la justificación, y no queda justificado por una pura necesidad del Estado para realizar sus tareas propias.

El célebre maestro italiano distingue, como ya vimos, la causa de la obligación tributaria de la fuente de la misma y al respecto expresa: "constituye un evidente error jurídico en el cual caen frecuentemente los críticos del concepto de causa, al confundir la fuente de una obligación -ley y contrato- con la causa que justifica en el caso de las obligaciones ex lege, el precepto legislativo considerado en sí mismo y en su aplicación concreta, y en el caso de las obligaciones ex contractu la sumisión de las partes al vínculo contractual."<sup>20</sup>

Como se ve, la causa para el autor italiano es algo que justifica el cobro del tributo.

El concepto de causa queda precisado cuando consideramos -- que "desde un punto de vista general se debe atribuir a ese -- concepto un contenido filosófico y ético-jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer -- el fundamento del Derecho del Estado a cobrar tributos... El hecho de afirmar la exigencia ética para el Estado, los ciudadanos y las clases sociales de que toda obligación tributaria deba encontrar su justificación en la capacidad del ciudadano para contribuir a las cargas públicas y a las utilidades generales y particulares que cada uno deriva por el hecho de pertenecer al consorcio civil, no significa afirmar concretamente un principio transformador, sino poner como base y fundamento del fenómeno del impuesto la 'justicia tributaria', que es la justicia distributiva y conmutativa (de acuerdo con Aristóteles, la justicia distributiva es aquella en la que priva un criterio --

de proporcionalidades decir, existe untrato desigual a los desiguales y regula situaciones de supra y subordinación; en cambio, en la justicia conmutativa el criterio es igualitario, existe untrato igual a los iguales y regula situaciones de coordinación) que debe regir el gobierno de los Estados y de los pueblos...- Desde un punto de vista más particular, el concepto de causa no es sino la relación entre los presuntos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria, y la ratio legis, o mejor dicho, la justificación de esa relación, que necesariamente debe subsistir para que una obligación tributaria pueda nacer válidamente."<sup>21</sup>

Como vemos, afirma igualmente que es necesario establecer como fundamento de la obligación tributaria, la justicia tributaria, es decir, postula principios éticos y no principios jurídicos como fundamento de la obligación que los hombres tienen de pagar los impuestos.

Con referencia a esto es conveniente apuntar que son los criterios políticos, ideológicos, los que mueven al legislador a la creación de los impuestos, los que a su vez, estarán en relación con las atribuciones del Estado, las cuales se encuentran vinculadas al pensamiento político de la colectividad. Ciertamente, los impuestos se aplican a los gastos que implican las necesidades que el Estado tiene de realizar sus atribuciones, más no son las tareas que el Estado tiene que realizar, el fundamento de la obligación tributaria, porque entonces se buscaría a una justificación heterónoma, esto es, en conceptos no jurídicos para un concepto jurídico como es el de obligación tributaria.

Podemos concluir que la idea de que el impuesto este justificado porque el Estado necesita de medios para cumplir sus funciones, no es del todo acertada pues no son los gastos a que se refieren los fines del Estado los que constituyen el fundamento de la obligación fiscal, porque sostenerlo equivaldría a at-

firmar que son las meras necesidades del Estado el fundamento de dicha obligación.

2.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Al hacer un estudio somero de las obligaciones tributarias no podemos negar que existe un paralelismo entre éstas y las obligaciones de Derecho privado, por la siguiente razón: estamos frente a una relación jurídica cuyo objeto es, por lo general, la prestación de una suma de dinero; esta relación jurídica constituye, en estructura, una obligación muy parecida a la del Derecho privado, no obstante que dentro del Derecho privado los supuestos son diferentes, sus fines distintos y los sujetos tengan otras peculiaridades, por tratarse, como ya vimos, de una obligación nacida del poder coercitivo del Estado o sea, del poder fiscal, que se expresa a través de la ley.

La obligación tributaria, como relación jurídico-tributaria, es una relación entre sujetos y sería el primer elemento que interviene en una relación tributaria, como lo afirma el maestro Flores Zavala, pero estamos de acuerdo con el Dr. Dino Jarrach cuando dice: "no estoy de acuerdo con este sistema de tratar la materia: los sujetos activos y pasivos no son el elemento primario de la relación jurídica tributaria, sino la consecuencia del hecho jurídico que da origen a esta relación." Y sigue diciendo más adelante "podemos decir, pues, que este hecho jurídico es el presupuesto legal de la obligación. Pero se trata de una situación de hecho, que debe estar relacionada, en cierto modo, con el sujeto activo y con el sujeto pasivo. Son hechos de la vida real que se verifican y que simplemente por tomar existencia dan origen a un crédito para el sujeto activo y a una deuda o responsabilidad para el sujeto o sujetos pasivos. Entonces, la figura del sujeto activo y pasivo nacen, no como primer elemento de esta relación, sino como consecuencia de este hecho definido por la ley que se verifica en la realidad y que es atribuible o se vincula con determinados sujetos, que re

sultarán acreedor o deudor del impuesto."<sup>22</sup>

Así, si la relación jurídica tributaria nace de la ley y los efectos entre los sujetos de aquélla derivan de ésta, el tratamiento sistemático de la problemática de la obligación tributaria habrá de partir del examen del hecho imponible, del medio de que se vale la ley para que la obligación surja y produzca sus efectos.

Para el maestro Flores Zavala el segundo elemento es aquel que define como "la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal", es decir, el objeto; pero el mismo autor señala más adelante "...es frecuente que se considere como objeto del impuesto, la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo."<sup>23</sup>

Además de confundir el objeto, o mejor dicho la materia imponible, con los hechos objetivos que dan origen a la obligación y aún con el sujeto pasivo de la misma, el orden preconizado por esta corriente para el análisis de los elementos de la obligación tributaria no es correcto por lo siguiente:

a).- Por lo que toca al sujeto activo de la relación jurídica tributaria, su pretensión surge una vez verificado el hecho imponible. "El hecho de ser él mismo el titular de la soberanía en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria (y este hecho se verifica solamente en los casos de la titulada soberanía fiscal originaria) no cambia la situación jurídica del sujeto activo, que es titular de la pretensión en cuenta, y sólo en cuanto se haya verificado el presupuesto de hecho."<sup>24</sup>

b).- En cuanto a los sujetos pasivos de la relación tributaria, "la clasificación de los diferentes sujetos, la misma individualización del contribuyente, deudor principal del tributo, su capacidad jurídica tributaria, la naturaleza de sus obligaciones, las circunstancias objetivas como edad, sexo, estado civil y de familia, nacionalidad, religión, domicilio, residencia etc., los criterios de vinculación con el activo, todos dependen de la -

misma naturaleza y definición del presupuesto de hecho."<sup>25</sup>

c).- La adopción del concepto de objeto del impuesto u objeto del tributo es criticado ya que como señala Araujo Falcao - "evoca la concepción antigua equivocada por la cual se consideraba que los tributos recaen sobre cosas y por lo mismo se hablaba de impuestos que recaían sobre inmuebles o también sobre mercaderías destinadas al consumo, fabricadas, importadas."<sup>26</sup> De ahí que Jarach consideró, con justeza, que el concepto de objeto sea más apropiado en la ciencia de las finanzas para indicar el fenómeno económico de la incidencia del impuesto, ya que desde el punto de vista jurídico los fenómenos económicos o bienes materiales sobre los que recae el gravámen, "sólo constituyen un elemento componente del conjunto de circunstancias de hecho que el legislador define abstractamente como presupuesto de la obligación tributaria y cuya verificación concreta de nacimiento a la obligación."<sup>27</sup>

Por otra parte, como ya señalábamos, se confunde el objeto o la materia imponible con los hechos objetivos o presupuesto de hecho que dan origen a la obligación. En efecto, desde el punto de vista de la Teoría General de las Obligaciones, el objeto de la obligación tributaria, como en todo vínculo obligacional, es la prestación cuyo cumplimiento está a cargo del sujeto pasivo o deudor y cuya pretensión corresponde al sujeto activo o acreedor; es decir, si el tributo es por definición, una prestación - en dinero (pecuniaria) o en especie, su objeto será necesariamente el objeto de esa prestación, lo que supone una obligación ya nacida o ya surgida a la vida jurídica.

En cambio, el presupuesto de hecho, o más exactamente el presupuesto objetivo, como se sabe, alude a la situación que hace nacer la obligación.

Hemos asentado líneas arriba que el mecanismo de asociar la producción de determinadas consecuencias de derecho, es propio del Derecho en general, y no privativo de una rama del mismo en

particular. De ello podemos concluir que el presupuesto de hecho es el conjunto de los elementos necesarios para la producción de un efecto o un conjunto de efectos.

Ahora bien, partiendo de éste concepto genérico de presupuesto de hecho, capaz de producir toda clase de efectos jurídicos, podemos llegar a una concepción más restringida y que es la del hecho imponible, apta solamente para producir un efecto jurídico determinado: el nacimiento de la obligación tributaria.

3.- EL HECHO IMPONIBLE. Sabemos que presupuesto de hecho, en general, es la hipótesis formulada abstractamente por el legislador, cuya realización origina determinadas consecuencias jurídicas; cuando estas consecuencias consisten en la creación de "relaciones obligatorias de naturaleza impositiva" y en el nacimiento de la pretensión tributaria por parte del Estado, estamos en presencia de la realización de un presupuesto de hecho específico: el hecho imponible.

Pero los efectos en cuestión se dan también aun cuando sin haberse producido el hecho imponible, se realizan otros acontecimientos previstos así mismo en las normas tributarias, que originan el nacimiento de relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y hacen surgir, igualmente, la pretensión tributaria por parte del Estado. A este respecto podemos recordar que al lado de la obligación que tiene como objeto la prestación del tributo, llamada obligación tributaria principal, existen otras obligaciones de carácter accesorio. Estas obligaciones nacen por hechos distintos, tienen su propio y específico presupuesto que puede consistir en el efecto producido por la realización del hecho imponible, al que se agrega otro elemento que lo complementa. Así por ejemplo, la obligación de cubrir recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal, tal como lo señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 22, presupone realizado el hecho imponible, y producido su determinado efecto: el nacimiento de la obligación tributaria. Pero, además, presupone

ne que el pago de la prestación correspondiente a esa obligación, no fué realizado por el sujeto pasivo en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Siguiendo a Araujo Falcao podemos aseverar que el hecho imponible "se determina por la consecuencia jurídica específica que está destinado a producir. Esta consecuencia jurídica específica consiste en el nacimiento o en el surgimiento de la obligación tributaria principal: el hecho generador constituye el punto de partida, el momento inicial de la constitución de tal relación jurídica obligacional."<sup>28</sup>

Así pues, el hecho imponible, y para emplear la terminología de Giannini, la situación de hecho que según el ordenamiento tributario es idónea para hacer surgir la deuda impositiva "se descompone fundamentalmente en dos elementos distintos: uno es la cosa, el acto, el hecho o incluso la simple cualidad de la persona que constituye, según las distintas leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto; el otro es la relación, preestablecida también en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquél primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público. Estos dos elementos, el material y el personal, sólo se identifican, como es obvio, en aquellos impuestos que gravan a una persona por el simple hecho de tener una determinada cualidad."

Quien nos proporciona una idea más completa de los elementos constitutivos del presupuesto de hecho de la obligación tributaria es el maestro Dino Jarach. El establece que el presupuesto se compone de:

- 1). Los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto.
- 2). Determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del impuesto y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición.

3). La base de medición o base imponible, o sea, valoración cuantitativa de los hechos cuya verificación origina la obligación.

4). Delimitación en el tiempo y en el espacio de esos hechos.

5). La cantidad expresada en una suma, cantidad líquida, aplicada a la base imponible, dando como resultado el quantum de la obligación tributaria.

Así en la hipótesis prevista en la norma tributaria quedan comprendidos los elementos objetivos y subjetivos, así como el conjunto de circunstancias de tiempo, lugar y modo, que configuran una cierta situación cuya realización hace que surja la obligación de satisfacer el tributo. De todos esos elementos, la doctrina considera fundamentales los dos primeros: el elemento objetivo del presupuesto de hecho, que se pone en relación con el elemento subjetivo. Sin el nexo entre ambos elementos, la obligación no puede llegar a surgir. En consecuencia, cada realización del hecho imponible origina el nacimiento de una obligación y la existencia de un deudor.

3.1 NATURALEZA JURIDICA DEL HECHO IMPONIBLE. Es importante destacar que aunque de innegable sustrato económico, la obligación tributaria tiene siempre naturaleza jurídica. El hecho imponible, a pesar de su nombre, es un elemento de naturaleza jurídica por ser creación de la norma; es un hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación.

Precisaremos las ideas contenidas en el párrafo precedente: desechamos el planteamiento dualista del problema de la naturaleza del hecho imponible, que postula que la sustancia que lo constituye es económica, en tanto que la forma que reviste es jurídica, porque de aceptarse tendría que admitirse, también, que la determinación de la naturaleza del hecho imponible sería una cuestión que escaparía al estudio del Derecho, y además, que

éste carecería de contenido propio, reduciéndose únicamente a revestir y señalar los efectos jurídicos que provocan ciertas realidades que trascienden.

El hecho imponible, al menos desde el punto de vista de la ciencia del Derecho, sólo puede ser una realidad jurídica.

"Efectivamente, el legislador parte de unos supuestos que le brinda el mundo circundante, pero no se limita a inventariarlos, para atribuirles, tal como son, unos determinados efectos jurídicos, sino que, al llevarlos al mundo normativo, los recrea en -- cierto sentido, a virtud de un proceso operativo que le permite eliminar unos aspectos, incorporar otros y modificar, en fin, muchos de los que no son objeto de ninguna de esas dos operaciones. De ese modo el hecho imponible surge como creación jurídica." <sup>30</sup>

Por lo tanto, el hecho imponible tiene el carácter de un hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, el hecho imponible es un hecho productor de efectos jurídicos por voluntad de la ley.

De tal suerte se sigue que aún en el caso de que el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico a los que el Derecho privado atribuya consecuencias jurídicas, en la expresión de voluntad de personas que crean voluntaria y lícitamente una situación jurídica --acto imponible según Bielsa-- es la voluntad de la ley la que da nacimiento a la obligación en -- cuanto se haya realizado el hecho previsto y definido abstractamente por ella.

Siguiendo a Jarach diremos "...los actos que son fuentes de las obligaciones del Derecho privado, no lo son de las obligaciones tributarias, aún cuando la ley haya adoptado como hechos imponibles dichos actos jurídicos. Los actos jurídicos del Derecho privado son asumidos como hechos imponibles sólo por su existencia fáctica y no tienen eficacia creadora de la obliga-

ción tributaria."<sup>31</sup>

Para aclarar lo anterior haremos los siguientes señalamientos:

1). La doctrina clásica del Derecho Civil entiende que el nacimiento de las obligaciones, la producción de los efectos jurídicos, provienen de la voluntad del autor o autores del acto o negocio jurídico, tratándose de las obligaciones voluntarias, o de la voluntad de la ley en el caso de las obligaciones legales o ex lege, en las que los efectos jurídicos son creados directamente por el Derecho a la realización de hechos jurídicos (strictu sensu). Por lo tanto el elemento esencial de las obligaciones en materia civil es la voluntad de las partes; de ella derivan directamente los efectos de derecho; la voluntad es la fuerza creadora de la obligación; el legislador no interviene sino para vigilar estableciendo límites a la libertad de las partes por medio de prohibiciones o nulidades.

Sin entrar en el examen de otras teorías que, para explicar la función del acto y del hecho jurídico, se han elaborado, creemos superada la concepción clásica que, como se ha visto, asimila la función del acto jurídico a la de la ley en materia de fuente de obligaciones. Bonnacase nos dice que en el dominio del Derecho, la voluntad humana es importante, ya que no desempeña ningún papel sino sobre el fundamento y en los límites de la ley. De ahí que se diga que la ley es fuente mediata de las obligaciones voluntarias en cuanto a que la voluntad de un sujeto, dirigida a producir a su cargo, el nacimiento de una obligación, es decir, a convertirse en obligado, es reconocida como fuente inmediata de las obligaciones llamadas ex lege, porque la obligación surge directamente de la norma legal en conexión con un hecho jurídico que no consiste en una manifestación de voluntad encaminada a provocar el nacimiento de una obligación.

En el primer caso, aunque existen también hechos previstos o

presupuestos por la norma cuya realización provoca determinados efectos jurídicos, el origen de tales efectos no debe buscarse directamente en la voluntad de la ley sino en la voluntad de los autores de los referidos hechos, quienes los realizan para el logro de determinados fines que persiguen y que se traducen en la producción de los efectos deseados por ellos y amparados por la norma, la que se limita a sancionar esa voluntad, a reconocer la existencia de los efectos queridos por las partes.

Pero aún cuando una parte de los efectos jurídicos no sea querida por las partes, sea ajena a su voluntad o francamente contraria a ella, puede decirse que la relación jurídica derivada de un acto o negocio de Derecho privado tiene su fuente u origen en la manifestación de voluntad de los sujetos que los realizan, ya que la manifestación de voluntad de las partes es determinante para infundir vida a tal relación, aunque se produzcan para ellas los inconvenientes de aceptar ciertos efectos no previstos o no queridos por ellos, pero que la ley asocia, como parte de la propia relación derivada del acto o negocio.

2). En el marco del Derecho Tributario, por el contrario, la producción de efectos jurídicos, como hemos visto, nunca puede ser atribuida a la voluntad de los particulares. Suponiendo que un determinado hecho imponible consiste en un acto o negocio jurídico, la voluntad de las partes que intervengan en él será operante para producir los efectos específicamente deseados y aún para provocar otros que la ley asocia a los primeros y que Jarach denomina 'efectos de la voluntad de las partes queridos por la ley'; pero esa misma voluntad será impotente para dar origen a la obligación tributaria, la que deriva únicamente de la voluntad de la ley en cuanto el acto o negocio llega a existir como hecho puro, es decir, el acto o negocio en cuestión tendrá exclusivamente, por lo que respecta a sus efectos fiscales,

el carácter de presupuesto de hecho de la obligación y no el de fuente de la misma. Es únicamente la ley la que se constituye en fuente u origen de las obligaciones tributarias, aunque para que éstas surjan se precise la realización del presupuesto legal.

3.2 EL HECHO IMPONIBLE EN EL CODIGO FISCAL VIGENTE. Entre nosotros, la expresión hecho imponible no ha conocido la misma suerte que en otros países de habla castellana. El Código Fiscal vigente sigue empleando la terminología del Código anterior y habla de 'hecho generador de la obligación fiscal' y de 'hecho generador del crédito fiscal'.

No obstante, el concepto de hecho imponible, sin una expresa mención de éste o de otro término equivalente, se halla presente en el Código Fiscal de la Federación al establecer en su artículo 17 que "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales." Como estableció su Comisión Redactora en su Informe razonado al Secretario de Hacienda y Crédito Público, la consecuencia normal de la realización de la hipótesis de la norma tributaria es que surja una obligación para con el Fisco Federal. El hecho imponible no consiste en otra cosa.

Al analizar el contenido de la primera parte del artículo 17 del Código Fiscal, descubrimos en él un defecto al considerar que existen presupuestos de naturaleza jurídica y presupuestos puramente fácticos, de realidad natural. Semejante clasificación es errónea. Ahora veremos por qué.

El hecho imponible, como ya explicamos, forma parte de la realidad natural causalmente determinada, sino de la realidad jurídica. El elemento del hecho imponible en su aspecto material puede revestir las más diversas formas como son: un estado de cosas o en un acontecimiento puramente material, como es el cruce de la línea aduanera, por ejemplo, o bien económico como lo es

pero no de la realidad

la renta.

En ningún caso un acontecimiento puramente material, natural, social o económico, puede constituir el objeto del hecho imponible. Sólo al ser configurado por la norma tributaria, un acontecimiento de tal índole queda, por decirlo así, 'juridificado', pasando a formar parte de una realidad distinta: la realidad jurídica.

"Efectivamente, los supuestos de hecho que generan la obligación de pago del tributo no tiene, antes de ser asumidos por la norma, una significación propia, extrajurídica, que les haga, en sí mismos considerados, idóneos para provocar o no consecuencias tributarias, o para producirlas de una u otra clase. Esas consecuencias se producen porque la norma ha aislado, entre los hechos de la vida social, aquéllos que acepta adecuados para el nacimiento de la obligación de contribuir, pero (esto es lo esencial) no los ha convertido en presupuesto de esa obligación - tal como se ofrecen en el mundo real, sino definidos y valorados con sujeción a los principios que animan a la norma."<sup>32</sup>

El hecho imponible reitera el mismo autor "pertenece al mundo del Derecho, es una realidad jurídica, porque sólo las normas pueden darle vida: los hechos de la vida social y económica - son ajenos al proceso generador de la obligación tributaria - hasta en tanto el legislador no los incorpora (definiéndolos, valorándolos, configurándolos), como uno de los elementos constitutivos de la génesis del vínculo obligacional de carácter tributario."<sup>33</sup>

Por otra parte, en la delimitación del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el legislador no se encuentra limitado por la realidad jurídica preexistente. El legislador tributario bien puede asumir lisa y llanamente como hecho imponible sin modificar en ningún sentido, la realidad jurídica dada y acotada por otra rama del Derecho; pero podemos apuntar que puede

apariarse del concepto dado y, tomándolo como punto de partida, someterlo a reelaboración y transformarlo así en hecho generador de la obligación tributaria.

"La situación ideal hipotéticamente prevista en la norma legal es el "hecho imponible"; el hecho de la vida real que reúne las características "previstas en las leyes fiscales" es el "hecho generador"."<sup>34</sup>

El hecho imponible, pues, tiene siempre naturaleza jurídica - tanto si consiste en un acto o negocio jurídico como en una situación o relación natural, social o económica, pero en todo caso dicho hecho tiene una específica significación fáctica: ser generador de un efecto jurídico esencial, fundamental, para el Derecho Tributario, esto es, el nacimiento de la relación que disciplina esta rama del conocimiento jurídico: la obligación de pago del tributo.

#### IV.- LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

El aspecto subjetivo de la obligación tributaria esta formado por los sujetos, tanto activos como pasivos.

Debemos recordar que las obligaciones tributarias son obligaciones ex-lege, entendiendo por ellas las obligaciones que -- tienen su fuente en la ley, pero unida a ésta última la realización de un hecho generador, previsto en ella, y distinto de la - voluntad de obligarse.

Así pues, el estudio de los sujetos de la obligación tributaria debe partir de un acuerdo sobre la naturaleza de dicha o-- bligación. En este sentido hemos de asentar que la obligación - tributaria, es una obligación de derecho público, cuyo objeto -- consiste, generalmente, en una prestación de dar dinero; a excepción de lo que dispone la Ley del Impuesto y Fomento a la Minería, en su artículo 14, al señalar que el impuesto a la produc-- ción de oro se paga en forma de afinado y según el tanto por - ciento correspondiente a la forma de prestación; en términos - técnicos, más precisos, diremos que la obligación tributaria es una obligación ex-lege, de derecho público, y, por lo general, de contenido pecuniario.

Hay que hacer otra aclaración, lo que a continuación estudiaremos serán los sujetos de la obligación tributaria y no los - sujetos de la relación jurídica tributaria; esto lo hacemos te-- niendo en cuenta que la denominación 'obligación tributaria' es más restringida que la de 'relación jurídica tributaria'. La -- primera forma el núcleo central de la segunda, y la primera se constituye por el crédito del ente público y la deuda del sujeto pasivo.

Por otro lado el carácter pecuniario, por lo general como ya vimos, de la obligación tributaria hace más simple el estudio y de una manera escueta podemos decir que el sujeto activo es el que está facultado a exigir el pago de la prestación y, sujeto

pasivo es la persona obligada a dar la cantidad de dinero en que consiste la prestación objeto de la obligación tributaria; o bien, el sujeto pasivo o deudor es la persona a quien debe atribuirse el hecho imponible, y es sujeto activo o acreedor de la prestación, el Estado a través de su administración activa, y en casos excepcionales, otros entes jurídicos a quienes la ley les atribuye competencia tributaria.

1.- SUJETOS ACTIVOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. De acuerdo con la fracción IV del artículo 31 Constitucional, la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos está a favor de la Federación, de los Estados y de los Municipios, y la facultad que el artículo 73 fracción VII concede al Congreso de la Unión, es para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la Federación. Por tanto, debe entenderse que el acreedor de las obligaciones tributarias está representado, generalmente, por la administración activa del Estado, o sea por el Poder Ejecutivo Federal, cuando se trata de tributos federales; por el Poder Ejecutivo de las Entidades, cuando se trate de impuestos estatales; y por los Municipios, cuando se trate de impuestos municipales. Resumiendo, conocemos como sujeto activo de la obligación tributaria, al acreedor de la prestación, objeto de dicha obligación; en tal sentido, es sujeto titular de un crédito. Sin embargo, el acreedor no está privado de determinados deberes que podríamos llamar 'secundarios' con respecto a la verdadera obligación, que tiene como principal efecto el pago del tributo. Como ejemplo de esos deberes tenemos la obligación de extender recibos de pago.

Ahora bien, hay diversos problemas que se presentan cuando se trata de determinar a los sujetos activos.

"Con referencia a los sujetos activos o acreedores, las cuestiones esenciales, que se plantean son las cuatro siguientes: - 1a. la fijación por ley del sujeto activo; 2a. la relación en-

tre sujeto activo del poder tributario y sujeto activo de la obligación tributaria; 3a. la naturaleza de los auxiliares de los sujetos activos dentro de la obligación tributaria; 4a. de terminación del sujeto activo en cada tributo."<sup>35</sup>

1a. Fijación por ley del sujeto activo.-Atendiendo al principio de legalidad, el sujeto activo, así como también los demás elementos que forman la obligación, debe determinarse por la ley. Esto ya lo vimos en la disposición contenida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución que establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos del Estado.

2a. Sujeto activo del poder tributario y sujeto activo de la obligación tributaria.-"Se conoce por sujeto activo del poder tributario al ente jurídico con facultad para establecer tributos."<sup>36</sup> Este poder tributario puede serle otorgado de dos maneras distintas:

a).- Por la Constitución y, en este caso, hablamos de poder tributario originario, es decir, tal poder emana directamente de la Constitución.

b).- Por una ley ordinaria o poder tributario derivado. El poder emana en forma indirecta de la Constitución, por medio de leyes promulgadas por entes públicos (el Estado a través del Poder Legislativo) que tiene poder tributario originario.

Sucede también que a ciertas entidades les falta completamente el poder tributario, no pudiendo promulgar normas jurídicas estableciendo tributos. No obstante, el Estado puede otorgarles a esos entes, una determinada competencia permitiéndoles recaudar para sí, para cubrir sus propios gastos para el cumplimiento de sus fines, determinados tributos, que son establecidos ya sea por el Estado o por otros entes dotados de poder tributario.

De acuerdo con lo anterior señalaremos la diferencia entre

el sujeto activo del poder tributario y el sujeto activo de la obligación tributaria.

El sujeto activo de la obligación tributaria, es aquél ente - que toma la posición de acreedor dentro de cada una de las obligaciones concretas.

A este respecto Sergio F. de la Garza nos dice: "Puede ocurrir -es la hipótesis más frecuente- que el ente dotado de poder tributario establezca tributos para la cobertura de sus propios gastos y el cumplimiento de sus propios fines. En tal caso, las normas tributarias que dicho ente público dicte, en el ejercicio de su poder, establecerán que el propio ente del que tales normas emanan será titular de los créditos tributarios que surjan con motivo de la realización de los hechos imposables. Ciertamente, no es necesario que las normas contengan un pronunciamiento explícito en tal sentido, pero bastará que en ellas - no se atribuya el producto de los ingresos tributarios obtenidos a un ente distinto al que dictó las normas, es decir, al que estableció el tributo para que, sin más pronunciamiento se entienda que el producto de aquel -es decir de las cantidades ingresadas-, corresponden al sujeto dotado de poder tributario. La coincidencia de las dos titularidades (es decir, de la del poder tributario y de la del crédito de la obligación tributaria) se manifiesta, no obstante, bajo distintas formas. Así, por ejemplo, cuando las normas hablan de tributos estatales, provinciales o locales, la coincidencia se pone de manifiesto porque los ingresos que esos tributos procuran se perciben en virtud de - créditos impositivos generados en favor de los propios entes - públicos que han dictado las normas. Lo mismo suele acontecer - cuando los sujetos activos del poder tributario determinan cuáles de sus órganos han de llevar a cabo la recaudación, con lo que, además de haber establecido el tributo, se reservan para sí los créditos correspondientes a cada una de las obligaciones a

que ese tributo pueda dar origen."37

Junto a la anterior coincidencia entre las dos titularidades, del poder tributario y, de los créditos tributarios, existe también una distinción de dichas titularidades. Esto ocurre --- cuando el sujeto, titular del poder tributario, determina tributos para que los ingresos que se obtengan de ellos tengan por finalidad cubrir los gastos de otros entes públicos. Así, puede suceder que las normas establecidas por el titular o sujeto activo del poder tributario conviertan en sujetos activos o titulares de las obligaciones tributarias, a los entes a los que de sean atribuir los ingresos que dichos tributos procuren.

3a. Los auxiliares de los sujetos activos y su naturaleza - dentro de la obligación tributaria. - Con referencia a este problema cabe preguntarnos si los sujetos que tienen a su cargo - la recaudación integran una tercera clasificación de los sujetos activos de la obligación tributaria; pero que bien podía - quedar entre los sujetos activos y los sujetos pasivos. Sin embargo, tales personas no tienen el carácter de sujetos activos ya que su tarea consiste únicamente en recaudar el impuesto actuando a nombre del ente público para el que laboran, sin tener a nombre propio un crédito en contra de los obligados al pago de la obligación tributaria.

4a. La determinación del sujeto activo. - La determinación -- del sujeto activo, o sea, la del ente público, concretamente -- determinado, al que corresponda el cobro del tributo, está dado -- primeramente y de manera general, por la Constitución; este ente será el Estado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La determinación será dada también por las diversas leyes - especiales, teniendo en cuenta el análisis del hecho imponible.

1.1 EL SUJETO ACTIVO EN NUESTRA LEGISLACION. Como ya lo habíamos señalado al principio del presente capítulo, la Constitu

ción otorga el carácter de sujeto activo de la obligación tributaria, a la Federación, los Estados y los Municipios; teniendo los dos primeros plena facultad jurídica tributaria, en tanto - que el Municipio sólo puede administrar libremente su hacienda, formándose ésta última, de las contribuciones que las legislaturas de los Estados señalen (art. 115 de la Constitución Mexicana). Así pues, fuera de estas tres entidades "ningún organismo o corporación puede ser en nuestro país acreedor de créditos fiscales", como apunta Flores Zavala. Más adelante el mismo autor - dice que la Federación y los Estados tienen "soberanía tributaria plena" ya que ellos pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus respectivos presupuestos; y que los - municipios tienen "soberanía tributaria subordinada"<sup>38</sup> ya que ellos no tienen esa facultad.

La afcultad de establecer y recaudar contribuciones, potestad de gravar, poder impositivo o poder tributario, consiste -- pues en la facultad de dictar preceptos jurídicos en los que - se impone la obligación de pagar un impuesto, a cargo de determinados individuos. En consecuencia, sujeto activo del poder tributario es el ente jurídico con facultades para imponer tributos.

2.-- SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Hemos dicho ya, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, obligada a pagar la suma de dinero (o - especie) en que consiste la prestación objeto de dicha obligación tributaria. Es conveniente, antes que nada, distinguir el -- tratamiento que se le da al sujeto pasivo en el campo de la -- ciencia jurídica y en la ciencia económica.

En términos económicos, es sujeto pasivo de la imposición, la persona que en definitiva soporta la carga del tributo, quien - de facto paga; la que efectiva y realmente procura, con cargo a su patrimonio, "los medios pecuniarios destinados a la cobertu-

ra de los gastos públicos."39

Desde el punto de vista jurídico, sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona a la que la ley otorga una posición deudora dentro de la obligación fiscal y que, por tal motivo, está constreñida a efectuar la prestación, objeto de la obligación. También, desde el punto de vista jurídico, no importa que a consecuencia de los procesos de traslación o repercusión del impuesto, el sujeto pasivo obtenga las cantidades pagadas, por medio de resarcimiento, cargándolas a otras personas extrañas - al vínculo jurídico en que consiste la obligación tributaria.

La repercusión del impuesto no tiene trascendencia jurídica ya que al ordenamiento jurídico lo que le interesa es la persona que asume la posición de sujeto pasivo de la obligación fiscal y no el destinatario económico del tributo, el cual, por el fenómeno de traslación, lo paga de facto; a éste se le conoce - también con el nombre de contribuyente incidido. Por otro lado estas calidades pueden coincidir o no en una misma persona.

2.1 CLASIFICACION JURIDICA DE LOS SUJETOS PASIVOS. Ahora -- bien, la calidad de sujeto pasivo puede recaer en varias personas siempre y cuando se realice el supuesto de hecho hipotéticamente previsto en la norma. Así la obligación puede extenderse hacia otros sujetos, creándose las figuras de solidaridad y de subsidiaridad, dando como resultado un conjunto de obligados.

En las dos situaciones, la obligación de cumplir con el tributo nace cuando se lleva a cabo el hecho imponible.

Sin embargo no es necesario que se precise, en el segundo caso, de algún fenómeno de traslación para que la responsabilidad se extienda a otras personas, ya que tal responsabilidad emana, solamente, de la norma que así lo ordene, lo cual supone que la obligación de pagar tributo puede surgir a cargo de personas - que no han realizado el hecho imponible, pero en relación con - las cuales se han producido otros presupuestos de hecho tam- - bién previstos en la norma.

Para determinar las distintas posiciones que pueden asumir las distintas personas obligadas al cumplimiento de pagar tributo, los diversos ordenamientos positivos, y la teoría más aceptada, según Sainz de Bujanda, han configurado una clasificación tripartita de los obligados que puede considerarse ya clásica:

- 1).- Sujetos pasivos.
- 2).- Responsables.
- 3).- Sustitutos.

En concordancia con la doctrina "son sujetos pasivos, en sentido estricto, quienes realizan el hecho imponible y asumen, por tal razón, la posición deudora en la obligación tributaria; son responsables, quienes, por imperativo legal, han de cumplir la an dicha obligación, si se producen los presupuestos de hecho -- que la norma establece para que la obligación se extienda a las mismas, lo que supone que asumen una posición deudora JUNTO a los sujetos pasivos; son, en fin, sustitutos 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 los sustitutos asumen la posición deudora EN LUGAR de los sujetos pasivos."<sup>40</sup>

Por su parte Giannini opina que los sujetos pasivos son únicamente los sujetos a los que se extiende la potestad financiera del Estado, pero el citado autor reconoce a la vez, la existencia de otros obligados al pago del tributo, y dice: "además de al sujeto 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." Agrega en una nota al pie de la página que tal expresión "me parece la más idónea para indicar aquella persona a quien la ley impone la obligación de satisfacer un tributo que recae sobre otra. Más es necesario advertir que el responsable es también un verdadero y propio deudor, de tal modo que ésta figura del derecho tributario no se relacio-

na en absoluto con la discutida distinción entre débito y responsabilidad, la cual se produce en el ámbito de una misma relación obligatoria.<sup>41</sup>

2.2 CLASES DE RESPONSABILIDAD. Ahora bien, "al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la Administración Financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y que da, por consiguiente, obligada (no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo) al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídico-impositiva. A esta persona se le da en la moderna doctrina del Derecho tributario el nombre de sustituto del impuesto."<sup>42</sup>

El maestro Flores Zavala al hacer el estudio del concepto de responsabilidad de los sujetos del crédito fiscal, partiendo del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, inspirado en la doctrina de Pugliese, apunta que, de acuerdo con la definición del artículo 20 del citado Código, para el Derecho positivo el concepto de sujeto pasivo es único, sin embargo, el mismo Ordenamiento distinguía 4 diferentes clases de responsabilidad, a saber:

- a).- Directa.
- b).- Sustituta.
- c).- Solidaria.
- d).- Objetiva.

"la responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal: es decir, la persona que produce o es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado etc. (productos del alcohol, heredero, dueño de un predio, importador, etc.).

A esta responsabilidad podríamos llamarla originaria o primitiva por que es la que necesariamente surge con el nacimiento del crédito fiscal.

"En un sentido limitado puede decirse, que la persona que -- tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal; las demás personas a cuyo cargo resulta el crédito por diversas circunstancias, no son en este sentido deudores, sino -- responsables. De esta manera la palabra deudor de un crédito -- fiscal puede tener en la teoría dos acepciones, una estrecha, -- comprendiendo a la persona que tiene responsabilidad directa -- por encontrarse dentro de la situación que dió surgimiento al crédito fiscal y otra amplia, abarcando a todo el que tiene una obligación de pago con el fisco, es decir, a toda persona con una responsabilidad fiscal, cualquiera que sea la naturaleza de esta responsabilidad."<sup>43</sup>

Así esta clase de responsabilidad surge cuando, terceros ajenos a la situación que dió surgimiento a la obligación tributaria, por disposición de la ley, asumen también la posición de -- deudores, bien con el objeto de controlar la percepción del impuesto o por voluntad del tercero, habiendo en estos casos responsabilidad sustituta; por incumplimiento de alguna obligación legal, siendo en esta situación la responsabilidad solidaria; o por la tenencia de una cosa que está respondiendo de un crédito fiscal, caso en el cual habrá responsabilidad objetiva.

"La circunstancia de que los responsables no directos tengan a su vez la calidad de sujetos o deudores del crédito fiscal, tiene importancia porque significa que, como regla general, cuando pagan el crédito lo hacen por sí, en cumplimiento de una obligación legal y no por otro, no por el responsable directo, -- por lo que no tendría acción de repetición, sino en los casos -- en que la ley expresamente lo establezca, o cuando haya sido -- expresamente pactado."<sup>44</sup>

Podemos apreciar que el maestro Flores Zavala, parece distinguir entre deudores y responsables, no obstante no insiste en -- tal diferenciación. El citado autor incluye en el concepto general de responsabilidad a todos los obligados al cumplimiento --

de dicha obligación; sujeto pasivo, responsables y sustitutos en la terminología de otros autores; y no habla de sujetos pasivos con responsabilidad directa, sujetos pasivos con responsabilidad sustituta, sujetos pasivos con responsabilidad solidaria y sujetos pasivos con responsabilidad objetiva. Por tal motivo podemos decir que para el maestro Flores Zavala el concepto general de responsabilidad es el género que comprende dos especies:

1.- La responsabilidad directa, originaria o primitiva, por-- que es la que necesariamente surge con el nacimiento del crédito fiscal, a cargo del "verdadero deudor", o sea aquél "cuya situación coincide con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que se encuentra en la situación que da nacimiento al crédito", y

2.- La responsabilidad no directa: sustituta, solidaria y objetiva.

Dino Jarach, después de advertir que "la determinación de -- los sujetos no puede hacerse en forma abstracta o a priori, en términos generales válidos para todas las obligaciones tributarias, sino en forma concreta para cada tributo, de acuerdo con -- la definición del hecho imponible contenida en las normas legales pertinentes"<sup>45</sup>, examina los sujetos de la obligación tributaria propiamente dicha, es decir, los sujetos pasivos de la relación jurídica que consiste en la obligación de pagar tributo, y las demás obligaciones de carácter sustantivo consistentes -- en el pago de accesorios. En primer lugar se refiere al "sujeto pasivo obligado por excelencia", el que dice, comúnmente se denomina "contribuyente". Es este, apunta, "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la lectura tradicional en materia de finanzas públicas denomina contribuyente de derecho".<sup>46</sup>

En seguida, Jarach dice que debemos distinguir entre el que realiza el hecho imponible y todos aquellos a los cuales la --responsabilidad deriva únicamente de la ley que así lo establece. En tal situación distingue dos categorías de sujetos pasivos:

1.- Sujetos pasivos responsables por deuda propia.

2.- Sujetos pasivos responsables por deuda ajena.

La anterior distinción la funda en la separación entre deuda y responsabilidad, esto es, en concordancia con los conceptos desarrollados por la Teoría General de las Obligaciones acerca de la relación entre debitum y obligatio, entre schuld y haft---tung.

De estos conceptos se sirve Jarach para constituir una distinción. entre lo que él llama "el verdadero contribuyente", aquél al que la ley atribuye la titularidad del hecho imponible por ser el que lo realiza o al cual ese hecho es atribuible --por naturaleza o como propio, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo porque considera oportuno y conveniente ampliar el círculo de los obligados para mayor garantía del crédito fiscal, "con distintos grados de responsabilidad que pueden variar desde la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y a la responsabilidad substitutiva."<sup>47</sup>

2.3 EL PROBLEMA EN EL ACTUAL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. La distinción a que hemos venido haciendo referencia encuentra apoyo en el Código Fiscal de la Federación, actualmente en vigencia. Este ordenamiento distingue entre sujeto pasivo, artículo 13, y responsables, artículo 14. La Comisión redactora de tales preceptos explica los motivos de la siguiente manera:

"Anteriormente, se contemplaban casos de responsabilidad en materia fiscal, de personas diversas del causante que podían estar obligadas en forma solidaria, substitutiva u objetiva. Esta -

clasificación de responsabilidad,útil desde el punto de vista puramente doctrinario para explicar las razones por las cuales un tercero puede resultar responsable de créditos fiscales,es innecesaria para los fines del Derecho Positivo,para el que -- basta reunir en una sola forma de responsabilidad la solidaridad de los terceros en los diversos casos que señala la ley!"

El texto transcrito confirma la idea de que para el Código Fiscal de la Federación vigente existen, en materia de obligados tributarios, dos clases de personas: el 'sujeto pasivo', a quien con expresión bastante lograda llama también 'causante', y otras personas 'responsables', que, aunque obligadas, no tienen la condición jurídica de sujetos pasivos strictu sensu. Pese a ello, el Código no proporciona criterio alguno que permita distinguir ambas clases de obligados, pues al caracterizar al primero de ellos como "la persona física o moral, mexicana o ex--- tranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal", no está diciendo nada que no se pueda decir de los llamados responsables, pues éstos resultan igualmente obligados al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.

En ausencia de una definición legal y dado que no creemos -- que la distinción entre sujeto pasivo y responsable fuera introducida por el legislador sin otro objeto que el de llamar -- con diferentes nombres a las personas obligadas a la misma prestación frente al ente público acreedor, conviene hacer la separación de ambas figuras en base a una interpretación estrictamente lógica de las disposiciones relativas del Código Fiscal.

La norma tributaria formula una hipótesis abstracta: el hecho imponible, de cuya realización depende el nacimiento de la obligación, o sea, según el Código en su artículo 17, 'la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales!

Tal obligación surge a cargo de alguien por lo que, al cons-

tituir la ley el hecho imponible, dispone así mismo el mecanismo que permitirá atribuir ese hecho a determinada persona; este dispositivo no es otro que la realización del mismo hecho imponible.

De tal suerte se infiere que sujeto pasivo es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal por haber realizado un hecho imponible. Este concepto no restringe la posibilidad de que existan otros obligados, sino al contrario, supone que si se realizan otros presupuestos de hecho, la obligación podrá llegar a surgir a cargo de otras personas que no han realizado el hecho imponible.

A esta conclusión llega Narciso Amorós Rica al apuntar "... en principio, y en una construcción propia, no recogida explícitamente en la ley, se es sujeto pasivo porque a alguien se le puede atribuir o poner en relación con el hecho imponible. Ahora bien, cuando ésta relación lógica es directa e inmediata, se justifica la figura del responsable... (lo que) ocurre en los casos en que el hecho imponible a su vez obliga o genera otro de carácter secundario con el que el responsable aparece directa e inmediatamente relacionado!"<sup>48</sup>

En tal sentido apuntado (realizador del hecho imponible como sujeto pasivo de la obligación), es afortunado el empleo del término causante.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia, causante es participio activo de causar, y causar, según la misma autoridad, es producir la causa, su efecto, ser causa, razón y motivo de que suceda una cosa, y, por extensión, ser ocasión o darla para que una cosa suceda; de donde se infiere que el vocablo tiene, en Derecho Positivo mexicano, o es susceptible de tener, en otras legislaciones, un preciso significado técnico jurídico a diferencia del término contribuyente, de fuerte sentido económico, ya que también con él se designa a la persona que en virtud de --

Los procesos de traslación o repercusión del impuesto, soporta efectivamente la carga que éste representa, pero sin llegar a estar jurídicamente obligada frente al sujeto activo de la relación. El mismo Jarach, habla verbigracia, para distinguir ambas categorías de sujetos, de "contribuyente verdadero" o "contribuyente de derecho".

La Suprema Corte de Justicia ha contribuido a precisar el concepto, la que ha dicho en tesis jurisprudencial: "Causante es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco Federal, esa obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito."<sup>49</sup>

2.4 LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS. Ha quedado asentado ya el concepto de sujeto pasivo y podemos decir de una manera escueta y por exclusión, que son responsables los que no son sujetos pasivos. Pero precisaremos más dicha definición.

Al profundizar en el estudio del Código Fiscal vigente así como del Informe Razonado que su Comisión Redactora dirigió al Secretario de Hacienda, se encontrará, ya que establece como única forma de responsabilidad la solidaridad de los terceros, que son responsables los terceros solidarios en los diversos casos que señala la ley, posición que tampoco satisface si consideramos que los responsables, como los sujetos pasivos, son personas obligadas al pago del tributo o, como lo dice Giannini, que el responsable es un verdadero y propio deudor, y que los terceros son, por definición, personas extrañas a una relación u ordenación de carácter jurídico a las que, no obstante, dicha ordenación u ordenación afecta de algún modo. Si la aceptamos podríamos llegar a situaciones como la que resulta de la fracción IV del artículo 14 del citado Ordenamiento, en la cual los terceros son responsables de otros terceros, resolviéndose la obligación tributaria en relaciones de puros terceros con el sujeto

activo, así como a admitir la existencia de terceros obligados (responsables) y de terceros no obligados, por ejemplo, los opositores al procedimiento de ejecución.

Hay todavía mayor confusión al tomar en cuenta que el artículo 83 en sus fracciones I y III que contempla, aparte de las figuras sujeto pasivo y responsable, la de los terceros que, sin ser responsables, están obligados para con las autoridades tributarias.

No obstante, la confusión es aparente, si partimos de la distinción, elaborada por el maestro Jarach, entre Derecho Tributario material y Derecho tributario formal. Así, creemos que las fracciones I y III del artículo 83 mencionado, se refieren al sujeto pasivo, a los responsables y a los terceros en general como sujetos de obligaciones de derecho tributario administrativo o formal, que no son obligaciones de dar sino de hacer, no hacer o soportar. En cambio, la distinción entre sujetos pasivos y responsables mira, fundamentalmente, al carácter sustantivo de la obligación que consiste en el pago de los tributos y sus accesorios, lo que nos permite afirmar que en el ejercicio de la función recaudatoria, que consiste en la búsqueda y reconocimiento de la existencia de los casos concretos de obligaciones tributarias materiales y sustantivas, de que trata el artículo 83, las autoridades fiscales están, más que ante sujetos pasivos o causantes, responsables y terceros, frente a administrados. Aquí los sujetos pasivos, los responsables y los terceros guardan frente a la administración el carácter de particulares a los que la ley impone, mediante un acto especial de autoridad, obligaciones de hacer; como es proporcionar informes relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; y de no hacer y soportar; como lo es recibir visitas domiciliarias y permitir la revisión de sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales; exigidas por la necesidad de que se cumplan debidamente las atribu-

ciones del Estado en materia de recaudación de impuestos.

Por otro lado es conveniente que precisemos el término de tercero que antes hemos dado, para distinguirlo del de extraño. Este último, como afirma Rossy "es el ajeno a negocio de otros dos, mientras que el tercero está ligado a uno de los dos. Podríamos decir que el extraño es un término genérico, mientras que tercero es ya específico. Todos los terceros son extraños, más - no a la inversa, porque la tercería surge cuando el extraño resulta alcanzado por los tratos de otros dos, que es cuando se concreta y toma la forma la figura de tercero. Los extraños pueden llegar a ser terceros de otros dos, son terceros potenciales; pero sólo adquieren la condición típica de terceros cuando un contrato ajeno les afecta!"<sup>50</sup>

Podemos elaborar ya, un concepto más restringido de los terceros a que se refiere el artículo 83: los terceros son los extraños no obligados para con el fisco a cumplir una prestación de Derecho Tributario Sustantivo o Material, pero sí ligados o relacionados con el sujeto pasivo o causante, o los responsables de tal prestación y, por ese motivo, obligados al cumplimiento de ciertas obligaciones de Derecho Tributario Formal o Administrativo.

Pero debemos ver que la función recaudatoria no termina en la búsqueda y reconocimiento de la existencia de los casos concretos de obligaciones tributarias ni en la percepción de los tributos por el ente público, sino que comprende también el procedimiento de aplicación de los mismos, que consiste en toda una serie de actos administrativos dirigidos a liquidar los créditos y a hacer efectivas las correspondientes prestaciones tributarias.

De tal manera podemos concluir que la actividad recaudatoria no forma propiamente una actividad impositiva, ya que no conduce a la imposición del tributo, que ya ha sido impuesto y regulado por la ley, sino un mero acto de gestión. Por ello, des-

de un punto de vista técnico, el Código Fiscal de la Federación vigente dispone en su Título Tercero, bajo el nombre de Procedimientos Administrativos, cuestiones como Atribuciones de las Autoridades, Derechos y Obligaciones de los Sujetos, Trámite Administrativo, Procedimiento Administrativo de Ejecución, Recursos Administrativos y Procedimientos Relacionados con la Extinción de los créditos fiscales.

Ahora bien, los sujetos pasivos de tales relaciones de Derecho Tributario Formal no son sino particulares que se encuentran, frente a la Administración, en una relación general de dependencia. en virtud de la cual aquélla puede exigir de ellos determinadas conductas, exigidas por la necesidad de que se cumplan debidamente las atribuciones del Estado en materia de recaudación de los tributos.

Los particulares por su parte tienen el derecho de exigir a la Administración "que se sujete en su funcionamiento a las normas establecidas al efecto, y que, los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijan las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen."<sup>51</sup>

El derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la autoridad es, según Nava Negrete<sup>52</sup>, la no ingerencia de la Administración en los derechos e intereses de los administrados sino con arreglo a Derecho. Así por ejemplo, en el caso del tercero a que se refieren los artículos 161 fracción III y 163, estamos ante el supuesto de un error por parte de la autoridad ejecutora: el tributo no se debe por la persona en cuyos bienes o derechos se pretende ejecutar el cobro. Falta legitimación a la Administración para cobrar de una persona, en que no se dan los requisitos subjetivos del crédito tributario, de tal manera que el particular afectado en sus bienes o derechos dispone del recurso administrativo correspondiente, "para obtener en --

los términos legales de la Autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad del mismo." <sup>53</sup>

Los responsables no son pues, ni terceros ni extraños frente a la relación tributaria sustantiva; así señalaremos ahora en que consiste su figura, tratando algunos aspectos básicos de la responsabilidad en materia civil.

2.5 RESPONSABILIDAD EN EL DERECHO CIVIL. El fundamento de la responsabilidad civil es la culpa: "la imputabilidad del hecho que causa daños y perjuicios a una falta de su autor" <sup>54</sup>, - el responsable civilmente es el obligado a resarcir el daño -- causado por la culpa o falta cometida.

La responsabilidad civil precisa de la existencia de:

- 1).- Que haya un daño.
- 2).- Que dicho daño pueda ser imputado a un individuo por un hecho, acción u omisión, del que es autor y que presupone el cumplimiento de un deber.

Responsabilidad Objetiva.-El fundamento de la responsabilidad objetiva consiste en eliminar de las condiciones de la responsabilidad la considerada hasta entonces como más esencial: la imputabilidad del hecho que causa daños y perjuicios a una falta de su autor. Según Colin y Capitant en esta teoría "un individuo sería siempre responsable de las consecuencias perjudiciales para otro de los actos que ejecuta. La única cosa que tendría que demostrar la víctima del hecho de otro, para obtener reparación, sería el perjuicio sufrido y el vínculo de causa a efecto entre ese perjuicio y el hecho en cuestión." <sup>55</sup> Cada uno está obligado a soportar el riesgo de sus actos, culpables o no de acuerdo con la teoría de la responsabilidad objetiva.

También tenemos la responsabilidad civil subsidiaria o de tercero que consiste en la obligación de reparar y satisfacer por otro las consecuencias de un hecho, fundándose en alguna de las dos clases de culpa, en vigilando o in eligiendo, en virtud

de las cuales se estima que el responsable subsidiario no ha empleado la diligencia debida para cumplir con su deber, cometiendo, por tal motivo, una falta; y así el responsable subsidiario no responde por el hecho de otro, sino por su propia falta.

El fundamento de la responsabilidad, de acuerdo con el Derecho Civil, lo constituye la imputabilidad de la falta o el riesgo, ya sea que resulte de culpa propia o de ajena.

a).- Culpa propia. La responsabilidad es siempre personal - de aquél a cuyo cargo se produce, es decir, el autor del hecho - que causa daños y perjuicios.

b).- Culpa ajena. No obstante que el mismo nombre nos indique una solución contraria, esto es, responsabilidad civil subsidiaria o de tercero, la responsabilidad en este caso también es personal, por el incumplimiento de un deber a su cargo, de tal suerte que para eximirse de ella tendrá que probar que empleó toda la diligencia en la evitación del daño. Lo mismo sucede en el campo del Derecho Tributario, conforme a la construcción básica elaborada por el Derecho Civil y que distingue entre débito y responsabilidad, punto que ya hemos tratado en los dos primeros capítulos de éste trabajo.

Añadiremos que en el plano actual de la Teoría General de las Obligaciones, a pesar de que ambos elementos se entienden inseparablemente unidos, son susceptibles de diferenciarse por su extensión y contenido:

a).- Por su extensión se dice que la responsabilidad puede ser objetivamente más limitada que la deuda o, incluso, existir sin ella.

b).- Por su contenido. La deuda tiene por objeto el cumplimiento de una prestación, positiva o negativa, determinada, de acuerdo a los artículos 2011, 2017 y 2028 del Código Civil; la responsabilidad por su parte entraña un deber de responder con el propio patrimonio en caso de incumplimiento de la obligación, según el artículo 2964 del citado Código. Lo anterior quie

re decir que cuando el deber no ha sido cumplido, el acreedor - tiene una garantía que consiste en "el derecho de embargar y - hacer vender los bienes que pertenecen al deudor para hacerse pagar con el precio de ellos. El acreedor tiene un derecho de - prenda general sobre el patrimonio de su deudor. Su derecho de prenda recae, no sobre tal o cual elemento determinado del pa-- trimonio del deudor, sino sobre el patrimonio mismo, sobre la ma-- sa de cualesquiera bienes que estén comprendidos en ese patri-- monio en el momento en que el acreedor recurra a las vías de e-- jecución forzada"<sup>56</sup>, de lo que podemos concluir que "la respon-- sabilidad no es otra cosa que la sujeción del patrimonio del - deudor, considerado como pertenencia de su persona, al poder coac-- tivo del acreedor, al objeto de obtener satisfacción por equiva-- lente de la prestación no cumplida."<sup>57</sup>

Con fundamento en lo anterior esta corriente sustenta que a los responsables les alcanza la responsabilidad de pago de la obligación tributaria material, sin débito propiamente dicho, al no ser éste cubierto en tiempo y forma por el que en rigor es su titular (sujeto pasivo o causante), sujetando el patrimonio de aquéllos al cumplimiento de la obligación. Así tenemos que - "La responsabilidad puede considerarse, en el propio titular - del débito, como algo que surge al no ser éste satisfecho de mo-- do normal y voluntario, sujetando el patrimonio del interesado a su cumplimiento; los demás no titulares del débito aparece-- rán como deudores en su momento, en segundo grado, y se puede de-- cir que más que el débito, más que la deuda tributaria propia-- mente dicha, les cabe responsabilidad de la misma."<sup>58</sup>

2.6 RESPONSABLE DEL IMPUESTO. La distinción entre débito y responsabilidad es de capital importancia porque con dicha dis-- tinción, los autores pusieron de manifiesto la naturaleza jurí-- dica de la obligación.

Si consideramos como Kelsen que "el Derecho es un orden -- coactivo"<sup>59</sup>; que la juridicidad del precepto normativo se fin--

ca en su coercibilidad, en el hecho de que la norma enlace una sanción política a la realización fáctica de cierto supuesto; - que la sanción "es la consecuencia de derecho o efecto jurídico, que puede ser interpretado como una reacción de la comunidad política en relación con el autor del supuesto"<sup>60</sup> y que la coacción "es la ejecución forzada de la sanción, respecto del realizador del acto jurídico, del autor del supuesto, cuando la misma no se cumple voluntariamente"<sup>61</sup>; concluiremos que la responsabilidad es la sanción impuesta a los obligados que no cumplieron con su obligación; el supuesto para que surja la realización coactiva del derecho del acreedor.

Así pues, el incumplimiento de una obligación, hace surgir la responsabilidad por parte del sujeto respecto del cual se produce.

En Derecho Tributario, y en el Derecho en general, para que la responsabilidad surja, se precisa del incumplimiento de una obligación propia de las personas que por tal incumplimiento, deben soportar a cargo de sus patrimonios la ejecución forzada para dar satisfacción al acreedor por el equivalente de la prestación no cumplida; por otro lado el cumplimiento voluntario de la obligación no es más que la ejecución de actos válidos en derecho.

Podemos poner como ejemplo al responsable por retención. El responsable por retención, dice Jarach, no es mandatario del Fisco sino un obligado; de acuerdo con el artículo 14 fracción IV y 41 fracción VIII del Código Fiscal, su obligación es retener y enterar créditos fiscales a cargo de terceros; esto quiere decir a cargo de los sujetos pasivos o causantes respecto de los cuales se realiza el hecho imponible; con los que de alguna manera permanente o accidental se encuentra vinculado por una relación de pago, que a su vez se deriva de otra relación de carácter ya sea laboral, de servicios, mercantil etc. Esta obligación nace cuando, una vez realizado el hecho imponible, se veri-

fica otro supuesto de hecho: el pago de cierta cantidad que por la relación establecida entre ambos, debe llevar a cabo el que en consecuencia aparece como responsable, el sujeto pasivo o causante.

Si el responsable cumple con las prestaciones a que está obligado, retener y enterar, está ejecutando actos válidos, por tal motivo el sujeto pasivo no podrá oponerse a la retención llevada a cabo conforme a derecho, y el Fisco por su parte, no podrá rehusar su percepción. De tal suerte, cuando el responsable por retención cumple de manera libre y espontánea con los deberes a su cargo, no por ello resulta menos obligado o menos responsable si no cumple con ellas.

Como institución típica del Derecho Tributario, el responsable del impuesto surge en el momento en que se efectúa con respecto a él, el presupuesto de hecho que lo llama al cumplimiento de la obligación, no importando que la obligación se cumpla en forma espontánea o bien en vía de ejecución forzada. Su obligación emana directamente de la ley y nace cuando se realiza su particular presupuesto de hecho, que a su vez tiene como base la existencia del presupuesto de la obligación principal. Lo anterior quiere decir que el hecho imponible se ha llevado a cabo por el sujeto pasivo o causante, con respecto al cual, y no del responsable, se determina el nacimiento y el contenido de la obligación impositiva al colocarse en la relación preestablecida en la ley.

También con referencia al sujeto pasivo la ley determina la relación del elemento personal con el material del presupuesto, estableciendo las bases de exención y determinando la base imponible.

En suma los responsables del impuesto no se encuentran imbuídos en el elemento objetivo del hecho imponible o sea en la relación preestablecida por la ley para que la deuda impositiva nazca; se encuentran más bien en otra relación diferente, ---

prevista de igual manera en la norma, por lo que la obligación, con respecto a su contenido, la encontramos como una obligación accesoria, pero en el sentido de que está subordinada a la realización del hecho imponible y, por tal motivo, al nacimiento de la obligación fiscal.

De todo lo anterior deducimos que el responsable es la persona que a pesar de ser extraña a la situación de hecho que constituye el presupuesto del tributo, está obligada por la ley al pago del tributo, e incluso al cumplimiento de otras obligaciones fiscales, cuando se realizan otros supuestos de hecho previstos de igual forma en el precepto tributario.

## V.- SOLIDARIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

Como hemos visto ya acerca del sujeto pasivo, que podemos -- llamar 'principal', diversas legislaciones positivas dan el carácter de sujetos pasivos a otras personas y, de tal manera, que dan obligadas a llevar a cabo la prestación fiscal, no obstante que éstas personas no hayan realizado el hecho imponible.

Ya que el estudio de ésta figura lo haremos a la luz del artículo 14 del actual Código Fiscal de la Federación, es conveniente que aclaremos que dicho estudio se referirá a una clase de legislación, la de tipo federal, pues teniendo carácter nacional ha servido de fuente de inspiración para que las demás autoridades de las entidades federativas sigan en sus propias legislaciones, los lineamientos de carácter federal.

Etimológicamente hablando, el vocablo 'solidaridad' o 'solidario' procede del latín 'solidum', que contiene la idea de totalidad, de una cosa entera, no dividida, y hoy día la entendemos de tal forma, que obliga a varias personas a una misma cosa, significado que la técnica jurídica se ha encargado a la vez, de ampliar y desarrollar.

Debemos considerar también que en el Derecho Tributario Mexicano no existe, como anteriormente señalamos, una distinción concisa entre el sujeto pasivo del impuesto, o llamado también deudor directo, como aquél que ha realizado el hecho imponible, y por otro lado el tercero, con cierta clase de obligaciones secundarias al que la ley le ha dado el carácter de deudor solidario, como tercero extraño al nacimiento de la obligación tributaria. Esto es en la terminología de Jarach, el responsable -- por deuda propia, por un lado, y por el otro, el responsable por deuda ajena; el que debe los impuestos por que los debe, o el que debe los impuestos por hechos de terceros y porque la ley le ha extendido su obligación y responsabilidad.

1.- SOLIDARIDAD EN EL DERECHO CIVIL. Antes de entrar propiamente en materia es conveniente que recurramos, una vez más, a --

la doctrina del Derecho Civil para luego aplicar estos conceptos en el campo del Derecho Fiscal, siempre y cuando no vayan en contra de sus bases fundamentales.

"La solidaridad es una modalidad que supone dos o más sujetos activos o pasivos de una obligación, y en virtud de la cual, no obstante la divisibilidad de ésta obligación, cada acreedor puede exigir y cada deudor está obligado a efectuar el pago total, con la particularidad de que éste pago extingue la obligación respecto de todos los acreedores o de todos los deudores. Cuando hay pluralidad de acreedores, esta modalidad toma el nombre de solidaridad activa; se le llama solidaridad pasiva, cuando hay pluralidad de deudores"<sup>62</sup> A nosotros sólo nos interesa - éste último aspecto, es decir, la solidaridad pasiva, la que se caracteriza por la unidad de objeto, "los codeudores solidarios deben todos un solo y mismo objeto", y la pluralidad de vínculos, "cada codeudor está obligado por un vínculo obligatorio -- distinto del de los otros"<sup>63</sup>

1.1 EFECTOS DE LA SOLIDARIDAD EN GENERAL .De las mencionadas características tenemos los siguientes efectos que podemos dividir en principales y secundarios y son a saber:

A.-Principales:

1.-Efectos derivados de la unidad de objeto:

a).-Cada deudor tiene la obligación de prestar por sí, en su totalidad, la prestación debida (art.1987 C.C.); por lo mismo el acreedor puede exigir a su elección de todos los deudores solidarios, el pago total de la deuda (art.1989 C.C.).

b).-El pago hecho al acreedor solidario extingue totalmente la deuda (art.1990 C.C.), desapareciendo los vínculos obligacionales que unían al acreedor con los otros codeudores; es decir, por efecto del pago, el acreedor al que se ha satisfecho la prestación por uno de los codeudores, no podrá exigirla nuevamente a otro o a otros ni, en el caso de que solamente se le hubiera satisfecho parcialmente, reclamar a éstos la prestación entera

sin deducir el pago parcial recibido.

c).-El deudor solidario demandado puede oponer las excepciones que sean comunes a los demás codeudores, de acuerdo al artículo 1411 del Código Civil de 1884, o según los términos del Ordenamiento de 1928, el deudor solidario podrá utilizar contra las reclamaciones del acreedor las excepciones que se deriven de la naturaleza de la obligación (art.1995 C.C.), pudiendo igualmente, invocar el pago y otras causas de extinción de las obligaciones conforme a lo siguiente:

Novación. Por la novación hecha entre el acreedor y alguno de los deudores solidarios, quedan exonerados todos los demás codeudores (art.2223 C.C.).

Compensación. La compensación hecha por el acreedor con alguno de los deudores solidarios extingue la obligación (art.1991 C.C.) pero el deudor solidario no puede exigir compensación con la deuda del acreedor a sus codeudores (art.2200 C.C.).

Confusión. La confusión hecha por el acreedor con cualquiera de los deudores solidarios, extingue la obligación (art.1991).

Remisión. La remisión hecha por el acreedor con cualquiera de los deudores solidarios, extingue la obligación (art.1991 C.C.).

Prescripción. La excepción que por prescripción adquiere un codeudor solidario, no aprovechará a los demás sino cuando el tiempo exigido haya debido correr del mismo modo para todos ellos (art.1145 C.C.). Prescrita la obligación a cargo de un codeudor, el acreedor sólo podrá exigir a los deudores que no prescribieren el valor de la obligación, deducida la parte que corresponda al deudor que prescribió (art.1146 C.C.).

2.-Efectos derivados de la pluralidad de vínculos:

a).-Si el o los acreedores reclaman todo de uno de los deudores y éste resultare insolvente, pueden reclamarlo de los demás o de cualquiera de ellos. Si hubiesen reclamado sólo parte, o de otro modo hubiesen consentido en la división de la deuda, respecto de alguno o algunos de los deudores, podrán reclamar -

el todo de los demás obligados, con deducción de la parte del deudor o deudores liberados de la solidaridad (art.1989 C.C.).

b).-Cualquiera de los vínculos puede presentar una particularidad que no se encuentre en los otros; de ahí que el deudor solidario pueda utilizar contra las reclamaciones del acreador, las excepciones que le sean personales (art.1995 C.C.).

3.-La doctrina civilista discute si la solidaridad pasiva da origen a una sola obligación, esto es, noción de unidad, o bien existen tantas obligaciones distintas como personas las han contraído, es decir, noción de pluralidad. En este sentido Planiol expresa "la obligación de cada deudor forma una obligación distinta, en cierta medida independiente de la de los otros"<sup>64</sup>

4.-En el caso de que muera uno de los deudores solidarios dejando varios herederos, cada uno de ellos estará obligado a pagar la cuota que le corresponda en proporción a su haber hereditario, excepto que la obligación sea indivisible; pero todos los coherederos serán considerados como un sólo deudor solidario con relación a los otros deudores (art.1998); esto quiere decir que la solidaridad no hace, irremediablemente, solidaria la obligación. Aunque impide la división en el momento de su formación, no impide, sin embargo, su división como consecuencia de acontecimientos posteriores; de tal suerte resulta que los herederos de un codeudor solidario no son solidarios entre sí.

B.-Secundarios:

1.-Interrupción de la prescripción. Según el art.1169 las causas que interrumpen la prescripción respecto de uno de los deudores solidarios la interrumpen también respecto de los otros.

2.-Representación civil. Si la cosa hubiere perecido, o la prestación se hubiere hecho imposible sin culpa de los deudores solidarios, la obligación quedará extinguida. Si hubiere mediado culpa de cualquiera de ellos, todos responderán del precio y de la indemnización de daños y perjuicios, teniendo derecho los no culpables a dirigir su acción contra el culpable o negligente (art.

1997 C.C.). Cuando por el incumplimiento de la obligación se demanden daños y perjuicios, cada uno de los deudores solidarios -- responderán íntegramente de ellos (art. 2002 C.C.).

Las personas que han causado un daño en común, son responsables solidariamente hacia la víctima por la reparación a que están obligados (art. 1917 C.C.).

3.-Pena convencional. En las obligaciones mancomunadas con cláusula penal, bastará la contravención de uno de los herederos del deudor para que se incurra en pena. En dicho caso, cada uno de los herederos responderá de la parte de la pena que le corresponda, en proporción a su cuota hereditaria (arts. 1848 y 1849 C.C.).

4.-Representación mutua. De acuerdo con el maestro Borja Soriano, la mayoría de los autores explican los efectos secundarios de la solidaridad por la idea de una mutua representación entre los codeudores. De tal modo Planiol se refiere de una manera expresa a la existencia "de una representación recíproca entre los codeudores, que hace que el acto ejecutado por o contra uno se repute hecho por o contra los otros, respecto de los cuales produce efecto como si hubiera sido hecho por ellos. Algunos autores antiguos, si sigue diciendo, habían encontrado cómodo suponer que existe entre los codeudores un mandato tácito particular, gracias al cual se representan los unos y los otros."<sup>65</sup>

1.2 EFECTOS DE LA SOLIDARIDAD PASIVA ENTRE LOS DEUDORES. Una vez establecidos los anteriores efectos es importante conocer -- los efectos de la solidaridad entre los deudores y tenemos como primer punto:

1).-División de la deuda. Con referencia a éste punto y citando de nuevo a Colin y Capitant diremos "No estando los codeudores solidarios obligados por el todo sino en relación con el acreedor y no estando obligados los unos respecto de los otros si no cada uno por su parte, cuando uno de los codeudores ha pagado

la deuda, queda por repartir la carga de ella entre ellos. Este reparto se hará sea por partes iguales, sea según las indicaciones del convenio, sea según las de la sentencia que pronuncie la condenación solidaria, sea en fin, según el interés que cada uno tuviera en el negocio. Excepcionalmente, puede suceder que no haya reparto que hacer. Es lo que se produce cuando uno solo de los codeudores estuviera interesado en el negocio y que los otros no estén obligados sino a título de fiadores." <sup>66</sup>

2).-Recurso del codeudor que ha pagado. Si uno de los deudores solidarios paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los demás codeudores la parte que en ella les corresponde. Los deudores solidarios están obligados entre sí por partes iguales, excepto si existe un convenio en el que se exprese lo contrario. Ahora bien, si la parte que incumbe a un deudor solidario no puede obtenerse de él, el déficit debe ser repartido entre los demás deudores solidarios, aún entre aquellos a quienes el acreedor hubiere liberado de la solidaridad (art. 1999 C.C.).

3).-Subrogación. Aparte del recurso precedente en la medida que el deudor solidario satisface la deuda, se subroga en los derechos del acreedor, según el citado artículo 1999. descortada la parte que en la deuda le corresponde, a menos que especiales relaciones de derecho den lugar a lo contrario.

1.3 CESACION DE LA SOLIDARIDAD ENTRE DEUDORES. La solidari--dad entre los deudores se extingue por:

1. Remisión. Esta remisión de la solidaridad presenta varias modalidades, puede ser total o parcial, y expresa o tácita. El deudor a quien el acreedor le hubiera remitido su derecho no reponderá más que de su parte, subsistiendo la solidaridad para con los otros deudores.

2. Convenio. Los convenios que el acreedor celebre acerca de la deuda con uno de los deudores solidarios, no aprovechan a los otros, pero tampoco les perjudica.

3. Renuncia. La renuncia de la solidaridad por parte del acreedor puede ser a favor de todos los deudores, renuncia absoluta, o solamente de alguno o algunos de ellos, renuncia relativa. En el primer caso la obligación se convierte en mancomunada, dividiéndose la deuda entre todos los deudores solidarios. En el segundo caso, si el acreedor hubiera reclamado sólo parte, o de otro modo hubiera consentido en la división de la deuda, respecto de alguno o algunos de los deudores, podrá reclamar el todo de los demás obligados, salvo la parte del deudor o deudores liberados de la solidaridad (art. 1989 C.C.).

2.- SOLIDARIDAD EN MATERIA FISCAL. Al estudiar ésta figura jurídica en el Código Fiscal de la Federación vigente se nos presenta un primer problema: el Código anterior contemplo 3 casos de responsabilidad por medio de la cual algunas personas podían quedar obligadas en materia fiscal, y eran: solidaria, sustitutiva y objetiva.

En el Código actual se establece "como única forma de responsabilidad la solidaridad de los terceros en los diversos casos que señala la ley", según lo explica su Comisión Redactora, en el Informe Razonado al Secretariode Hacienda:

"El optar sólo por la responsabilidad solidaria tiene la ventaja de que es éste un concepto ampliamente desarrollado por el derecho común, cuyas disposiciones definen la naturaleza de la solidaridad, sus consecuencias entre acreedores y deudores y los efectos que se producen entre los codeudores solidarios.

Por lo que toca a la sustitución de deudor, en realidad no se reconocía en los términos del derecho común, ya que conforme al art. 27 del Código anterior el deudor ya sustituido no quedaba relevado de sus obligaciones fiscales, sino que seguía solidariamente obligado, lo que es contradictorio con el régimen de sustitución.

Por ello el art.14 del nuevo texto señala como solidarios a los diversos terceros que por alguna causa contraigan responsabilidad en materia fiscal, y <sup>e</sup>consérva en sus fracciones varias de las situaciones establecidas en la ley anterior, con algunas modificaciones." 67

2.1 PRESUPUESTOS DE LA SOLIDARIDAD EN MATERIA FISCAL. Podemos mencionar como presupuestos indispensables de la responsabilidad solidaria los siguientes:

1).-Carácter legal de la obligación solidaria. Hemos señalado que la obligación tributaria es una obligación ex-lege por que debe estar determinada o tener su fuente en la ley; de igual manera la responsabilidad solidaria a cargo de terceros debe estar configurada en la ley. Se trata así de una obligación ex-lege, de acuerdo a los mandatos constitucionales que se mencionan en los arts.16 y 31 fracción IV de la norma Fundamental, señalando que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera que dispongan las leyes y que sólo puede privarse a las personas de sus bienes o propiedades mediante mandamiento escrito, debidamente fundado.

2).-Existencia de un hecho generador. El nacimiento de un crédito fiscal presupone la realización de un hecho generador, llevado a cabo siempre por la persona que ha resultado beneficiada con los actos o hechos jurídicos que son motivo del gravámen. Esto lo podemos constatar en los arts.13,17 y 18 del C.F.F.

3).-No cumplimiento de la obligación tributaria. Un elemento fundamental es el incumplimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto directo conforme a las condiciones, fechas o plazos establecidos en la ley que corresponda y que por tal motivo se haga exigible el crédito fiscal; y tiene su importancia ya que de acuerdo al art.19 del mismo Ordenamiento, si el obligado directo cumple voluntariamente con sus obligaciones, la res--

pensabilidad a cargo de terceros no surgirá.

4).-Circunstancias distintas al hecho generador.El establecimiento de obligaciones diferentes a aquellas que dieron lugar al nacimiento del crédito fiscal y a cargo de terceros, se presume siempre para que surja la solidaridad, ya que la Administración pública precisa de la ayuda de los terceros para la liquidación, recaudación y vigilancia del pago puntual y exacto de los impuestos. Per lo tanto el Ordenamiento jurídico le impone al tercero deberes formales de ayuda para con el Estado, lo cual no implica ninguna carga tributaria; no obstante, si el tercero no cumple con esta clase de obligaciones formales y de ayuda para la Administración Pública, la ley extiende la responsabilidad estableciendo la obligación a su cargo, como consecuencia de no cumplir con sus deberes.

Concluyendo, no podemos identificar los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria por adeudo propio, con los hechos que dan origen a la responsabilidad solidaria por deuda ajena; si así lo hiciéramos el tercero asumiría una obligación por sus propios hechos y no por la de un tercero.

5).-De carácter complementario. Como resultado del anterior presupuesto, la solidaridad es de carácter complementario porque surge siempre y cuando el causante directo del tributo no haya cumplido con su obligación tributaria.

6).-Impago. La omisión del pago de la obligación es otro de los presupuestos de la responsabilidad solidaria; dicha falta de pago ocasiona un perjuicio para la Administración Pública, ya que no percibió oportunamente los ingresos a los cuales tenía derecho.

7).-Necesidad de un acto administrativo. El acto administrativo es necesario de acuerdo al principio constitucional de que nadie puede ser molestado y privado de sus bienes y propiedades sino es mediante mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente razonado y motivado. La Administración Pública requiere

re adoptar un acto administrativo debidamente fundado y motivado, en el que se exprese la causa de la extención de la responsabilidad solidaria a cargo de terceros y con motivo de una deuda ajena. Ese acto administrativo, deberá mencionar el nombre del causante o sujeto deudor directo del crédito fiscal, el hecho generador que dió origen a la obligación tributaria, la resolución en la cual conste la liquidación del crédito, exponiendo los motivos y fundamentos por los cuales se considera al tercero como responsable solidario del crédito, señalando también el plazo dentro del cual deberá formularse el pago, según el art. 111 del C.F.F.

9).- Libertad de elección para ejercitar la acción de cobro. En éste presupuesto nos guiaremos por lo que al respecto establece el derecho común, es decir, la Administración podrá elegir con la mayor libertad en contra de quien dirigirá su acción de cobro, pues ya sabemos que el acreedor puede exigir de todos los deudores solidarios, o de cualquiera de ellos, el pago total o parcial de la deuda. Así pues la Administración elegirá contra quien va a dirigir su acción de cobro, ya sea al sujeto directo o bien al tercero responsable, teniendo en cuenta la solvencia de cualquiera de ellos.

10).- Subrogación. Aquí también nos anegaremos a lo dispuesto por el Derecho Civil, y de acuerdo con el art. 1999 del C.C., el tercero responsable solidario tiene siempre el derecho de subrogarse al acreedor y en su caso repetir en contra del obligado directo, a excepción de determinados casos.

11).- Devolución de lo indebido. En concordancia con el art. 26 fracciones III y IV del C.F.F., que regulan el derecho a la devolución de las cantidades pagadas de más; ya que el tercero solidario ha pagado el crédito fiscal, voluntariamente o por requerimiento de pago, al subrogarse y en los casos en que el pago se -

ha hecho indebidamente, con el consiguiente enriquecimiento ilegítimo de la Administración Pública; el tercero que cumplió con la obligación tendrá derecho a la repetición o bien, a su elección, reclamar de la Administración Pública la devolución de lo que ha pagado indebidamente, siempre que no se hubiere repercutido en contra de otras personas; en tal caso, si la repercusión constare claramente, debidamente separada de otros conceptos, el repercutido tendrá derecho a reclamar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente.

3.- SOLIDARIDAD TRIBUTARIA PASIVA. A pesar de lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, que menciona como única forma de responsabilidad, la solidaria, ya que no es necesaria la clasificación que hacía la doctrina, que mencionaba además la responsabilidad sustitutiva y objetiva, a pesar de ello, volvemos a repetir, Flores Zavala sustenta "que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término solidaridad tiene un significado completamente distinto del que tiene en Derecho Privado."<sup>68</sup>

Debemos tener por cierto que la figura de la solidaridad en la obligación tributaria no surte todos los efectos que produce tal figura en el campo del Derecho Civil, como más adelante veremos, pero esto no quiere decir que por tal motivo se haga una diferencia tan tajante entre ambas figuras como lo hace el autor mencionado; ya que debemos tomar en cuenta que la solidaridad en el Derecho Tributario se da en base a "un concepto ampliamente desarrollado por el derecho común, cuyas disposiciones definen la naturaleza de la solidaridad, sus consecuencias entre acreedores y los efectos que se producen entre los codeudores solidarios."<sup>69</sup>

Flores Zavala dice que lo característico de la responsabilidad solidaria en materia tributaria es:

"1o.- Que la ley la establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones.

20.-que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la ley."<sup>70</sup>

Pero el que la solidaridad tributaria derive de la ley no la hace, en modo alguno, diferente de la solidaridad en el Derecho común, si nos atenemos a lo que dispone el Código Civil en su art.1938 que dice "la solidaridad...resulta de la ley o de la voluntad de las partes."

En cuanto a la segunda parte del primer punto que se refiere a que la solidaridad tributaria pasiva se "establece cuando un tercero falta al cumplimiento de sus obligaciones", esto es, como una obligación de garantía, tal aseveración no sirve para -- distinguir ambas figuras, sino que llega a identificarlas, pues la solidaridad pasiva que contempla el Derecho Civil "constituye una garantía en provecho del acreedor contra la insolvencia eventual de uno de los codeudores!"<sup>71</sup>

No tiene tampoco razón Flores Zavala al decir que si el responsable solidario paga, no tendrá derecho de repetición porque no lo establece la ley. Si tomamos esa posición dejaríamos en total indefensión al sujeto que, sin haber dado origen al crédito fiscal y por motivos de técnica tributaria, es el que paga el crédito, deviene pagador del mismo, cuando se lleva a cabo un presupuesto de hecho distinto del que da origen a la obligación tributaria.

4.- EFECTOS ENTRE EL ENTE PUBLICO ACREEDOR Y LOS DEUDORES DE LA OBLIGACION SOLIDARIA PASIVA. En la solidaridad tributaria pasiva debemos distinguir los siguientes efectos entre el ente público acreedor y los codeudores de la obligación:

A.-Efectos Principales:

1).-Unidad de objeto:

a).-La primera consecuencia la tenemos en función de la unidad de objeto que caracteriza a la solidaridad pasiva; en la obligación solidaria en materia fiscal el ente público acreedor,

puede exigir de cualquiera de los deudores, sujetos pasivos o causantes y responsables, a su elección, el pago total de la deuda, en base a lo que a continuación anotamos:

De acuerdo con Hermenegildo Rodríguez Pérez, "la solidaridad en lo fiscal no debe ser una forma de responsabilidad, sino una mancomunidad inicial de sujetos pasivos eventuales que se alienta (temporalmente) por la elección del acreedor (Estado) y se disuelve (definitivamente) por la satisfacción de la deuda tributaria liquidada, pero que mientras no llega esa disolución está presta a hacerse efectiva sobre cualquiera de los restantes obligados. Hecha esa elección y dirigida la exigencia contra uno, él será desde luego efectivo y actuante sujeto pasivo, los demás lo serán sólo en potencia mientras la exigencia no se dirige contra ellos, y no saldrán de ése su estado virtual si el primer elegido satisface la obligación."<sup>72</sup>

Solamente en ése momento es cuando surge la solidaridad, -- quedando obligados al pago de la obligación tributaria, en contraste con los causantes que concurren en la producción del hecho imponible y por tal motivo están obligados desde el momento en que se realiza el hecho imponible. Esto se aclara si tomamos en cuenta que en la doctrina del derecho común se afirma que "la pluralidad de deudores o de acreedores no se encuentra siempre desde el principio; a menudo es un hecho posterior el que la ha introducido,"<sup>73</sup> y que dada la pluralidad de vínculos que caracteriza a la solidaridad pasiva, cada uno de ellos puede presentar a su vez características especiales; de aquí llegamos a la conclusión de que la solidaridad en la deuda impositiva puede muy bien no surgir simultáneamente con dicha deuda al verificarse el hecho imponible, sino surgir al llevarse a cabo respecto de los responsables, los presupuestos de hecho que les son propios. Debemos pensar especialmente, que la obligación de los responsables es una obligación sujeta a condición, es decir,

una vez efectuado el hecho imponible, el Estado acreedor podrá exigir del sujeto pasivo o causante el cumplimiento de la obligación, pero a los responsables no les podrá exigir dicho cumplimiento de la obligación si no se ha cumplido la condición consistente en que se realice el particular presupuesto de hecho que les afecta.

Hemos señalado ya, al principio de este capítulo, que el señalar a otras personas distintas del sujeto pasivo o causante como responsables del cumplimiento de una obligación tributaria tiene su justificación en razones meramente de técnica tributaria. Los motivos pues, que impulsaron al legislador para el caso de que el sujeto pasivo no cumpla con la obligación que surge a su cargo, son asegurar el cobro de los tributos ampliando el círculo de los obligados.

No obstante, en Derecho Tributario Mexicano, y pese al carácter accesorio, la obligación de los responsables tributarios no es, de ninguna manera, subsidiaria, ni está en segundo término; es SOLIDARIA por disposición expresa de la ley; esto quiere decir que el Fisco no necesariamente debe dirigir en primer lugar su pretensión de cobro en contra del sujeto pasivo o causante y en caso de no obtener satisfacción de su crédito, cobrarlo a los responsables, pues la obligación de éstos últimos surge de la ley cuando se realiza el presupuesto de hecho que les afecta; y así confirmamos la idea de que su deuda es autónoma respecto de la del sujeto pasivo.

b).-Otra consecuencia derivada también de la unidad del objeto, como nota característica de la solidaridad pasiva, se refiere a lo siguiente: cuando uno de los codeudores tributarios paga la deuda, dicha deuda se extingue como consecuencia del pago realizado, desaparecen a su vez los vínculos obligacionales que unían al ente público acreedor con los demás codeudores.

c).-Por último tenemos que tanto el responsable tributario

requerido de pago, como el sujeto pasivo (causante) del crédito fiscal, podrán oponer a las reclamaciones del ente público acreedor, las excepciones que se deriven de la naturaleza de la obligación; de igual manera podrán invocar el pago y otras causas - de extinción de las obligaciones pero teniendo en cuenta lo siguiente:

Si sabemos que la novación consiste en un cambio substancial de la obligación substituyéndola por una nueva (art. 2213 C.C.), dicha causa de extinción no podrá ser invocada por los codeudores de la obligación tributaria, ya que las partes no pueden modificar el contenido de la misma, el cual viene fijado legislativamente. "En esto, dice Bielsa, el fisco está más trabado que el acreedor de derecho común, que teniendo capacidad para disponer de su patrimonio puede modificar la obligación y extinguirla por los medios del derecho común."<sup>74</sup>

Por lo que se refiere a la remisión, que implica la liberación de la obligación, el Estado no tiene facultad para liberar al deudor, en virtud de que la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado, y por consiguiente no podrá ser invocada por los codeudores como causa de extinción de la obligación tributaria solidaria, a menos que estén en el supuesto que contempla el art. 30 del Código Fiscal, cuando mediante disposiciones de carácter general, el Ejecutivo Federal conceda la condonación parcial o total de los créditos fiscales, siempre que se haya afectado o trate de impedirse se afecte la situación de alguna región o alguna rama de las actividades económicas de la República; pero aún en éste caso, habiéndose otorgado la condonación al codeudor solidario en su calidad de responsable, el codeudor sujeto pasivo no podrá invocarla como causa de extinción que por haber realizado el hecho imponible le incumbe de manera directa y por deuda propia, como diría Pugliese, dada la autonomía de su deuda.

Según los arts. 1145 y 1146 del Código Civil, cuando algún co deudor solidario tenga a su favor una excepción de prescripción, el acreedor podrá solamente exigir a los demás deudores, el cumplimiento de la obligación, pero restando la parte que correspondiera al deudor que interpuso la excepción de prescripción.

No obstante que de acuerdo con el art. 10. del Código Fiscal la obligación tributaria se regula supletoriamente por el derecho común, y de que, como ha quedado asentado, la solidaridad tributaria tiene como fundamento los conceptos desarrollados por dicha rama del derecho, en el campo del Derecho Fiscal la excepción por prescripción que adquiriera uno de los codeudores solidarios, no beneficia a los otros codeudores solidarios que no hubieran prescrito; el ente público acreedor puede exigir de cualquiera de ellos el cumplimiento total de la obligación; no porque, como apunta Jarach, "el objeto de la obligación sea indivisible, pues la prestación pecuniaria es una prestación típicamente divisible, sino por la naturaleza misma de la deuda que es única!"<sup>75</sup>

De tal manera, podemos concluir que a pesar de que la solidaridad en el Derecho Fiscal, tenga su antecedente inmediato en lo que a propósito de esa figura establece el Derecho Civil esto no quiere decir que deban producir necesariamente todas las consecuencias señaladas por el derecho común.

## 2).-Efectos derivados de la pluralidad de vínculos:

a).-En este aspecto de la obligación solidaria tributaria si se dan los mismos efectos que señala el Derecho privado en cuanto a la obligación solidaria.

Así pues, si el Fisco reclama la totalidad del pago a uno de los deudores resultando éste insolvente, puede reclamarlo de los demás o de cualquiera de ellos; pero por otro lado no podrá liberar de la solidaridad a ninguno de ellos exigiendo sólo parte de la obligación o bien consintiendo que la obligación se -

divida de cualquier otra forma.

b).-Puede presentarse el caso de que cualquiera de los vínculos obligacionales tenga una particularidad que no se encuentre en los otros.

c).-El art.14 del Código Fiscal en su fracción II nos dice que son responsables solidariamente, quienes manifiesten su voluntad de asumir tal responsabilidad; si son instituciones de fianzas se produce la tercera consecuencia: la obligación puede extinguirse respecto de un deudor y quedar subsistente respecto de los otros, porque el vínculo del primero se extingue por una causa que no afecte a los demás.

De acuerdo a la jurisprudencia dictada por el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Sala Superior, "la prescripción de las acciones derivadas de las fianzas otorgadas por instituciones del ramo a favor de entidades públicas se consuma en los dos años que señala el art.120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas; pero la obligación de las afianzadas prescribe con independencia de la obligación garantizada, por lo que si ésta última prescribe en 5 años, la entidad acreedora está en aptitud de considerarla exigible a cargo del deudor principal, aunque la fianza se haya extinguido previamente." 76

3).-La obligación tributaria es una sola obligación. El problema de saber cual de las dos nociones, unidad o pluralidad de obligaciones que menciona el Derecho Civil, es la que debe prevalecer en la obligación solidaria, lo aborda Baudry-Lacantinerie y Barde diciendo que "la obligación solidaria es única en cuanto a la prestación que forma su objeto, pero múltiple en cuanto a los vínculos de derecho que engendra; hay en efecto tantos vínculos como deudores".

4).-Muerte de un codeudor solidario tributario. Conforme al art. 1998 del Código Civil, los herederos del deudor solidario tributario que ha muerto están obligados, cada uno, a pagar la cuota que les corresponda en proporción a su haber hereditario; pero

todos los coherederos serán considerados como uno solo deudor solidario, con relación a los otros deudores.

B.- Efectos Secundarios:

En la obligación tributaria solidaria se dan los mismos efectos secundarios que en una obligación solidaria civil, con excepción a lo referente a la pena convencional; esto en virtud del carácter de la obligación tributaria, que es una obligación ex-lege.

1).- Interrupción de la prescripción. Las causas que interrumpen la prescripción respecto de uno de los deudores solidarios, la interrumpen también respecto de los otros (art. 1118 C.C.).

2).- Indemnizaciones por daños y perjuicios. Ya sabemos que en Derecho Fiscal no existe el concepto de responsabilidad civil. Podemos equipararlo haciéndolo en forma limitada porque nunca podrán exceder los recargos al importe del crédito fiscal de que se trate. Cuando los recargos se causen, y según el art. 2002 del Código Civil, cada uno de los deudores solidarios tributarios responderá íntegramente de ellos.

3).- Representación mutua de los codeudores. La misma idea de la representación legal que está en la base de la solidaridad civil, explica los efectos secundarios de las obligaciones solidarias en materia fiscal. En éstas como en aquéllas, hay "una representación puramente legal, admitida por razones prácticas a fin de reforzar el derecho del acreedor"<sup>77</sup>, como dice otro autor, "por el sólo hecho de que la obligación es solidaria, cada uno de los deudores representa a los otros en interés del acreedor"<sup>78</sup>

En idéntico sentido, Giannini apunta que la jurisprudencia italiana "ha afirmado reiteradas veces la máxima según la cual cada uno de los deudores solidarios representa a los otros -- frente al ente público acreedor, deduciendo de ahí que los actos de cualquier especie realizados por éste último respecto a uno de aquéllos o los acuerdos concluidos con el mismo deservuelven su eficacia respecto a todos los otros deudores."<sup>79</sup>

Si en la solidaridad civil es preciso en esto atenerse al texto y evitar extender la idea de representación fuera de los casos previstos por la ley, en materia fiscal esta idea de representación es todavía más rígida, dada la interpretación estricta de las normas que establecen cargas a los particulares consagrada por el art.11 del Código Fiscal.

#### 4.1 EFECTOS DE LA SOLIDARIDAD TRIBUTARIA ENTRE LOS DEUDORES.

El objeto de la obligación tributaria se mantiene él mismo desde que se produce el hecho imponible hasta que el crédito que genera es satisfecho; esto sucede en virtud de la unidad del objeto que caracteriza a la obligación solidaria pasiva; no importando el que la obligación sea cumplida directamente por el sujeto pasivo o causante o por los responsables solidarios.

Si tomamos en cuenta que el objeto se mantiene él mismo y, por otra parte, al ente público acreedor le interesa fundamentalmente el íntegro cumplimiento de la obligación, sin que le importe la persona que la cumpla, el codeudor solidario responsable responde del pago total del crédito fiscal y de los accesorios; recargos, multas, gastos de ejecución; que, habiéndose causado, lo hayan omitido.

Aparentemente la solución es injusta si consideramos que evita que el responsable solidario se beneficie de una disposición propia de la solidaridad que contempla el derecho común; pero como dijimos es aparente si consideramos que el responsable que paga, tiene expedito su derecho de repetición para hacerlo valer frente al codeudor, sujeto pasivo o causante, incluso en el caso de que éste hubiera adquirido una excepción por prescripción ante el Fisco, pues si bien es cierto que el responsable es un verdadero deudor, y que cuando paga cubre una deuda que ha llegado a ser propia, también lo es que en principio el tributo, la deuda tributaria, nace a cargo de otra persona, el sujeto pasivo o causante, a cuyo respecto se produce el hecho imponible, y que sólo por motivos de política tributaria la obliga-

ción se extiende a otras personas ajenas a la realización del supuesto en que el hecho en cuestión consiste. En base a lo que hemos expuesto podemos afirmar que el responsable que paga, cubre una deuda ajena en su origen, que en principio corresponde al sujeto pasivo.

Por otra parte, si en la obligación solidaria en general, las relaciones de los deudores con el acreedor los obliga de tal manera como si cada uno de ellos fuera el único deudor; pero en sus relaciones entre sí, cada uno está obligado solamente por la parte que le corresponde de la deuda. En otros términos, la obligación que es solidaria respecto del acreedor y los deudores, es simplemente conjunta respecto de los deudores entre sí.<sup>80</sup>

Ahora bien, dado que el Derecho Tributario se ha olvidado de establecer las consecuencias que entre los obligados solidarios produce la obligación, haremos mención, una vez más, a lo que señala el derecho común en la materia, en su carácter supletorio.

Conforme al art. 1999 del Código Civil, "el deudor solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los demás codeudores la parte que en ella les corresponda; pero señala el art. 2000 del mismo Ordenamiento, "si el negocio por el cual la deuda se contrajo solidariamente no interesa más que a uno de los deudores solidarios, éste será responsable de toda ella a los otros codeudores." Además, el último párrafo del art. 1999 agrega que "En la medida que un deudor solidario satisface la deuda, se subroga en los derechos del acreedor."

No podemos negar que, en la obligación solidaria en materia fiscal, "el negocio (hecho imponible) por el cual se contrae la deuda no interesa más que a uno de los codeudores: el sujeto pasivo o causante a cuyo respecto se verifica el presupuesto de hecho de la obligación. Pues bien, por el sólo hecho del pago, el responsable solidario tiene el derecho de repetir lo que -

por el sujeto pasivo ha satisfecho, y que queda subrogado en los derechos del acreedor, con todos sus privilegios y garantías, así como también en las acciones que le correspondían, con exclusión del procedimiento administrativo de ejecución, por entenderse que es un procedimiento de excepción instituido a favor del fisco exclusivamente."<sup>81</sup>

Esta subrogación tiene lugar de pleno derecho en provecho de aquél que, estando obligado con otros o por otros al pago de la deuda, tenía interés en pagarla. Y no puede negarse el interés del responsable en el caso, ya que si no paga se enfrenta al procedimiento administrativo de ejecución en su patrimonio.

5.- CESACION DE LA SOLIDARIDAD EN MATERIA FISCAL. A diferencia de la solidaridad civil, que puede cesar por remisión, por convenio o por renuncia del acreedor, la solidaridad en materia fiscal sólo cesa una vez extinguida la obligación:

a.- Remisión. En Derecho Civil, "Cada cual puede remitir su derecho en todo o en parte, y expresa o tácitamente. Puede, pues, el acreedor remitir de este modo su derecho de mancomunidad a uno de los deudores, quien en tal caso no responde más que de su parte; y con deducción de ésta, subsistirá la mancomunidad para con los otros deudores, porque así lo quiso expresa o tácitamente el mismo acreedor."<sup>82</sup> Si la remisión de la solidaridad se extiende a todos los otros deudores, la obligación se convierte en simple mancomunada y, por lo tanto, la deuda se divide entre todos los deudores solidarios.

La remisión, pues, la puede hacer el que puede disponer de su patrimonio.

En las obligaciones solidarias en materia fiscal. en cambio, siendo la obligación estrictamente legal, el fisco no puede modificarla liberando de la solidaridad a sus deudores si la ley no lo autoriza expresamente a ello.

Por otra parte, sólo podría dispensarse de la solidaridad a

los responsables solidarios, en virtud de que, por la que se ha dado en llamar responsabilidad inmediata, directa y por deuda propia, el sujeto pasivo o causante está obligado siempre al cumplimiento íntegro de la obligación. Además la remisión de la solidaridad, en cuanto tiene por efecto dividir el crédito fiscal entre tantos deudores como hayan, afecta los principios de igualdad de los causantes ante la ley y de proporcionalidad de las cargas públicas al relevar al sujeto pasivo de la obligación de pagar en cantidad idéntica un tributo aplicado a los demás causantes en igualdad de circunstancias. Dañaría también a los mismos responsables solidarios, ya que el fisco tendría que reclamar de ellos, que son los principales obligados a fin de cuentas, el resto de la deuda, independientemente de que después ejercitarían su acción de regreso en contra del sujeto pasivo o causante.

b.-Convenio. Las mismas razones expuestas en el anterior punto nos permiten aseverar que el ente público acreedor no puede hacer cesar el vínculo solidario por convenio con los obligados. Al respecto, dice la Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación, que la práctica de convenios en materia fiscal carece de fundamento constitucional; pues viola directamente el citado principio de legalidad y, consecuentemente, la generalidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. El establecimiento de impuestos es una manifestación de la soberanía del Estado y no puede quedar subordinado a la voluntad del particular aunque con ella llegara a coincidir la de las autoridades administrativas.

No teniendo, en principio, el Fisco poder de disposición de los tributos, cuando éste poder le es atribuido por la ley, sólo podrá ejercitarlo mediante disposiciones de carácter general y no mediante convenios.

c.-Renuncia. Se conoce como renuncia, dice Cunha Goncalves, "al desistimiento espontáneo o convencional, de un derecho adquiri-

de o de una garantía o de una facultad o ventaja patrimonial o moral, hecha por el respectivo titular!"<sup>82</sup>

Aún cuando en rigor con la renuncia del ente público acreedor a la solidaridad de sus deudores no se dispone del crédito mismo, sino de las garantías de su cobro al disminuir con ella la posibilidad de percibirlo, la autoridad financiera carece de facultades, así sea tan sólo para disponer de éstas garantías.

No debemos olvidar lo que ya hemos dicho: el cobro de los tributos no es potestativo para el fisco. Una vez efectuado el hecho imponible, está obligado a exigir el pago del crédito al realizador del propio hecho o a los responsables solidarios en su caso, y no puede, excepto que concurren situaciones extraordinarias y siempre mediante disposiciones de carácter general, desistirse del cobro.

d.-La cancelación de los créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del sujeto pasivo o de los responsables solidarios, que pudiera considerarse como una renuncia o desistimiento del ente público a creedor, no es tal porque no libera a uno y otros de su obligación.

La cancelación del crédito fiscal produce "efectos sólo en el seno de la Administración Pública... (al) liberar de responsabilidad a los funcionarios y empleados del Fisco; pero esta depuración contable no debe tener como consecuencia la extinción del crédito fiscal."<sup>83</sup>

VI.- ANALISIS DEL ARTICULO 14 DEL CODIGO FISCAL DE LA  
FEDERACION.

Hemos delineado ya las características de la solidaridad en materia fiscal, ahora pasaremos a hacer un análisis que sobre el particular trata el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 14.

Quedó también asentado que tal Ordenamiento, a diferencia del anterior, hace mención a una sola clase de responsabilidad: la solidaria. Al mismo tiempo la mayoría de los autores han venido reconociendo tres clases de responsabilidad: solidaria, sustituta y objetiva. A continuación, haremos el estudio del art. 14 del C.F.F.

1.- Fracción I. Al estudiar en particular cada una de las fracciones del artículo 14 del C.F.F. nos topamos con que esta primera fracción dispone que son responsables solidariamente "quienes en los términos de las leyes estén obligados al pago de la misma prestación fiscal".

Al respecto Giannini nos dice que "el sujeto pasivo del impuesto es la persona que se encuentra en una determinada relación, establecida por la ley Tributaria, con la situación de hecho que constituye el presupuesto material del tributo. Cuando varias personas se encuentran respecto al mismo presupuesto en la expresada relación quedan solidariamente obligadas frente al ente público."<sup>85</sup>

En la afirmación anterior podemos observar que la solidaridad aludida se da entre puros sujetos pasivos; o dicho de otra manera, los que participan en la realización conjunta de un presupuesto determinado, es decir, se encuentran en un mismo supuesto de hecho del tributo en relación fijada por la ley para que se genere a su cargo la obligación tributaria.

Para el maestro Giannini la solidaridad, en la que concurren varios sujetos para que se produzca el hecho imponible, "determi-

na, frente a la Hacienda Pública, una obligación que es principal, inmediata y directa y por deuda propia para todos ellos,"<sup>86</sup> teniendo la jerarquía de un principio general en el Derecho Italiano Tributario, válido aún durante la vigencia del antiguo Código Civil Italiano, cuyo art. 1118, en concordancia con el 1986 de nuestro Ordenamiento de 1926, se establecía el principio opuesto de que la solidaridad había de resultar expresamente de la ley o de la voluntad de las partes.

El citado autor justifica su posición no sólo por la existencia de multitud de leyes que sancionan de una manera expresa tal modalidad en las obligaciones fiscales, "a la vista de las cuales podía argüirse que el legislador no había dejado de establecer la solidaridad del vínculo cuantas veces se encontró frente a un obligación que recayera sobre varias personas, sino por la propia esencia de la obligación impositiva, que en su consideración legal aparece como obligación única respecto a su origen y a su objeto."<sup>87</sup> Así para Giannini el fundamento de la obligación solidaria en materia fiscal consiste, "en que se trate de un impuesto que esté ligado a un objeto único, considerado como tal, expresa o implícitamente, por el legislador tributario, sólo en este caso puede decirse, en efecto, que sea único el presupuesto de la obligación y única la deuda."

Así la primera hipótesis mencionada en la fracción I del artículo 14 es que la concurrencia de dos o más sujetos pasivos en la producción del hecho imponible; los cuales por el hecho de encontrarse con el elemento objetivo o material del hecho en cuestión en la relación establecida por la ley para que nazca la obligación; quedan solidariamente obligados al pago del tributo sin necesidad de que se verifique ningún otro hecho de carácter accesorio. Por consiguiente, cada una de las personas afectadas por el hecho imponible asume, solidariamente como ya dijimos, la

posición del sujeto pasivo en el vínculo obligacional, en virtud de la disposición expresa de la ley y no de la esencia de la obligación fiscal.

Lo anterior quiere decir que la solidaridad nunca se presume, de acuerdo al artículo 1988 del Código Civil, que viene a enfatizar el principio de legalidad, de aplicación estricta en materia fiscal, que permite hacer a la Administración sólo aquello que le está expresamente autorizado. Surge entonces la necesidad de declaración expresa de la ley para extender, en régimen de solidaridad, el cumplimiento de la obligación a sujetos que aún cuando -- participaron en la realización del hecho imponible, no resultarían responsables del pago total del adeudo fiscal, si la norma no los hubiera colocado dentro de tal régimen. Deducimos, pues, un principio en Derecho Tributario Mexicano: la obligación de pago del crédito fiscal se extiende a todos los afectados por el mismo presupuesto de hecho, es decir, a todos los sujetos que se encuentren con el supuesto de hecho del tributo en la relación establecida por la ley para que se genere el vínculo obligacional de contribuir.

Al examinar esta primera fracción vemos que la solidaridad -- que resulta de la concurrencia de varios titulares en el hecho imponible, nace, insistimos, con la realización del propio hecho imponible y en virtud de la naturaleza de ordenamiento general del Código Fiscal, por lo que al no haber necesidad de que se verifiquen otros presupuestos de hecho que afecten a personas extrañas no señaladas por el hecho en cuestión, puede decirse que en el caso no existen responsables de impuesto propiamente dicho; esto es, la fracción I no prevé un verdadero caso de responsabilidad fiscal, trata más bien, y empleando la terminología de Flores Zavala, de un caso en el que "existen varios responsables directos y cada uno de ellos es, entonces, responsable por sí y por los demás."

O, como dice Sergio F. de la Garza, de una "solidaridad de sujetos pasivos por adeudo propio respecto a un mismo hecho imponible," solidaridad a la que da el nombre de "sustantiva", para distinguirla de la responsabilidad solidaria propiamente dicha que precisa; para que la obligación se extienda a otros sujetos no señalados por el hecho imponible; que se efectúen otros supuestos de hecho distintos de aquel en que el hecho imponible consiste.

2.- Fracciones II y VIII. Como en el Derecho Civil, en el Derecho Fiscal la voluntad de los particulares da nacimiento a las obligaciones solidarias, según lo disponen las fracciones II y VIII del artículo 14 del C.F.F.

La fracción II dice que son responsables solidariamente "quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria", siendo necesaria la declaración expresa de voluntad del que hasta ese momento es un tercero para convertirse en parte de ese vínculo obligacional, en un verdadero obligado.

Mientras tanto la fracción VIII dispone que son responsables solidariamente "los terceros que para garantizar obligaciones fiscales de otros, constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía". En este caso la declaración expresa del tercero no es necesaria para que el vínculo obligacional lo alcance, sino que basta que para garantizar obligaciones fiscales de otros constituya depósito, prenda o hipoteca, o bien permita el secuestro de bienes para que la ley considere que ha manifestado en forma tácita su voluntad de convertirse en responsable solidario hasta por el valor de los bienes dados en garantía. Entonces quien manifieste expresamente su voluntad de asumir responsabilidad solidaria (fracción I), quedará siempre obligado a responder del pago de la totalidad de la obligación, en tanto que, quien se obliga en forma tácita, por encontrarse en alguno de los supuestos mencionados, sólo responderá hasta por el valor de los bienes dados en garantía. Pe

ro cualquiera que haya sido la forma en que la voluntad se hubiera manifestado, quien se obliga a cubrir el crédito fiscal a cargo de otro, queda solidariamente obligado a su pago, y es de importancia señalarlo porque el caso de éstos responsables por garantía es uno de los señalados por la doctrina como típica de solidaridad sustituta.

Por su parte Flores Zavala a pesar de que él mismo encuadra a éstos responsables bajo la denominación de sujetos pasivos con --responsabilidad sustituta, considera que tal designación "no es --correcta porque no se realiza una substitución del responsable directo por el llamado substituto, sino que habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la substituta, de manera que el nombre no corresponde a una situación real."<sup>88</sup>

3.- Fracción III. Esta fracción del artículo 14 dice que son --responsables solidariamente "los copropietarios, los coposeedores, o los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derecho en común y hasta el --monto del valor de éste. Por el excedente de los créditos fiscales cada uno quedará obligado en la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado.

Lo que tenemos aquí son otros casos de solidaridad de sujetos pasivos por adeudo propio respecto a un mismo hecho imponible según Sergio F. de la Garza y de acuerdo con Flores Zavala será un --caso de responsabilidad directa en la que existen varios responsables directos que responden por sí y por los demás.

No somos de la opinión de tan distinguidos tratadistas, ya que la fracción que comentamos sí prevé verdaderos casos de responsabilidad solidaria o, solidaria vertical que se llama así también a la que se da entre los sujetos que no ocupan la misma posición en el vínculo obligacional. El error se explica porque la hipótesis que plantea la fracción III, la obligación de los copro

pietarios, coposeedores o participantes en bienes o derechos mancomunados, parece derivar de un sólo hecho imponible realizado en común, el cual daría origen a una obligación cuyo cumplimiento quedaría a cargo de todos los que en él intervienen; situación que contempla la fracción I del artículo 14 del Ordenamiento en cuestión, aparte de que la fracción III resultaría inútil al redundar en hipótesis ya previstas, significando una limitación al alcance de la primera fracción y una restricción a las facultades de cobro de la Administración.

Y es cierto, ya que, pudiendo la Administración por virtud de la solidaridad que se establece entre todos los realizadores de un mismo hecho imponible, exigir de cualquiera de ellos el pago íntegro del crédito fiscal, tendría que conformarse, cuando dicho crédito derive de un hecho relacionado con un bien o derecho mancomunado, con exigir de cada uno de los sujetos pasivos corresponsables el importe de la obligación sólo hasta el monto del valor del bien o derecho en cuestión, y, por el excedente, únicamente en la proporción que les corresponda en el propio bien o derecho mancomunado. Dicha fracción en vez de referirse a sujetos pasivos, a aquellas personas que deben encontrarse con el hecho imponible en la relación preestablecida en la ley para que surja a su cargo la obligación de pago del crédito fiscal, se refiere a aquellas otras que resultan obligadas a ese pago, al extenderse hasta ellas el vínculo obligacional, sólo por encontrarse con las primeras en una relación de mancomunidad de bienes o de derechos, más no por haber realizado el hecho imponible.

La fracción III no contempla la hipótesis de un hecho imponible efectuado en común, sino que supone la realización de hechos imponibles individuales, como se desprende de la expresión "créditos fiscales" que la misma disposición utiliza.

Por eso, aún cuando todos los copropietarios, coposeedores o co

partícipes llegaran a efectuar conjuntamente un hecho relacionado con el bien o derecho mancomunado, del que pudieran resultar varios sujetos pasivos, ellos no estarán colocados en la misma posición en una misma relación tributaria, ya que no deberán todos una sola e idéntica prestación, sino que ocuparán posiciones distintas en relaciones de obligaciones distintas, esto es, cada uno como sujeto pasivo obligado al cumplimiento íntegro de la obligación que surgió a su cargo por haber realizado un particular presupuesto de hecho que le afecta individualmente, un hecho imponible cuyo presupuesto se genera para él, y como responsable, obligado solidariamente, al pago de créditos fiscales derivados del bien o derecho en común hasta el monto del valor de éste y, por el excedente, en la proporción que le corresponda en el mismo. Así por ejemplo, el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de la venta de un inmueble cuyo dominio pertenezca a varias personas físicas, será pagado en la proporción que corresponda a la utilidad que obtenga cada uno de los copropietarios, o sea de acuerdo con la parte alícuota que sobre el bien inmueble posea cada uno de los mismos, es decir, cada uno de los copropietarios está obligado, como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, sobre productos o rendimientos de capital, únicamente al pago del impuesto por la parte de los ingresos que personalmente obtiene por la enajenación del inmueble en cuestión, y, como responsable solidario del mismo impuesto, al pago de los créditos fiscales a cargo de los otros condueños por los ingresos que en forma individual les hayan correspondido de la propia compraventa, en la forma limitada que el precepto establece: hasta el monto del valor del bien mancomunado y, por el excedente de los créditos fiscales, en proporción alícuota.

Por último solo nos falta señalar la forma errónea en que el Código Fiscal de la Federación se refiere, en dicha fracción, al surgimiento de la obligación al hablar de créditos fiscales deri

vados de bienes o de derechos. El crédito, obligación fiscal, siempre tiene como fuente inmediata la realización del hecho al que la ley asocia la existencia del tributo, y que sirve de fundamento a su existencia, o, como señala el artículo 17 del C.F.F. "la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

4.- Fracción IV. En lo referente a la fracción IV del artículo 14 que dice que son responsables solidariamente "las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recu<sup>ar</sup>dar créditos fiscales a cargo de terceros", casi todos los autores coinciden en afirmar que dicha disposición es un ejemplo típico de responsabilidad sustituta.

Así, Sergio F. de la Garza en su crítica al Código Fiscal vigente, que suprimió las diferentes clases de responsabilidades -- que existían en el Código anterior por considerar que la sustituta, la objetiva y la solidaria son en realidad una sola, afirma -- que "la responsabilidad sustituta tiene un fundamento técnico y legal distinto por completo de la responsabilidad solidaria, de tal suerte que el sujeto pasivo responsable por sustitución, (como él le llama), subsiste como figura jurídica autónoma de deuda fiscal o tributaria."<sup>69</sup>

Más adelante advierte que "no se puede poner en el mismo plano a los sujetos con responsabilidad sustituta, con los demás responsables, ya que los sustitutos se colocan en primer plano frente al acreedor de la prestación fiscal, mientras que los demás aparecen sólo en el caso de que esa prestación no se cumplió."<sup>90</sup>

Agrega también que la responsabilidad sustituta es aquella en la que la obligación de retener y enterar el impuesto que corresponde al sujeto pasivo directo se atribuye a aquella persona bajo cuya disposición se encuentra la materia imponible, o sea, la fuente del impuesto, o también recaudar al mismo tiempo con su propio crédito, el que corresponda al sujeto pasivo directo.

M.0027187

De acuerdo con Pugliese, para lograr que la imposición se haga en la fuente de la renta, así como para garantizar mejor al Estado el cobro de los tributos, haciéndolo al mismo tiempo más rápido y económico, "el legislador no se limitó a ordenar la solidaridad legal entre el deudor originario y otro sujeto pasivo correspondiente, sino procedió a substituir efectivamente un sujeto pasivo directamente responsable de la ejecución de la obligación, a un tercero que nada debe personalmente al Estado."<sup>91</sup>

De la misma forma se expresa Ernesto Flores Zavala cuando dice que la responsabilidad substituta "es una figura exclusiva del Derecho Tributario que no tiene analogía con las instituciones de Derecho Privado. Se basa exclusivamente en la necesidad del Estado de garantizar el pago del tributo en la forma más efectiva, como sucede percibiéndolo en su fuente. Es la única justificación de esta clase de responsabilidad, por eso proponemos que se llame responsabilidad por control en la fuente del ingreso."<sup>92</sup>

Por su parte Giannini expresa que "la esencia de la sustitución tributaria no consiste en que una persona deba satisfacer una deuda de otra, sino en el hecho de que la primera se coloca en el lugar de la segunda a todo lo largo de la relación tributaria, desde el comienzo hasta el fin"; por lo tanto resulta que el sustituto es "el único obligado frente a la administración a satisfacer el tributo, y queda sujeto en caso de incumplimiento a la acción ejecutiva, del mismo modo que cualquier otro obligado por deuda propia."<sup>93</sup>

De acuerdo con las anteriores consideraciones del autor citado, abordaremos enseguida el estudio de la fracción IV del artículo 14 C.F.P. y así podemos afirmar, en contra de los autores que señalan a esa fracción como típico ejemplo de sustitución tributaria, que dicha fracción dispone verdaderos casos de responsabilidad solidaria.

Efectivamente, tal como la figura del sustituto tributario ha sido delimitada, existen importantes diferencias entre ella y las figuras de los retenedores y recaudadores de que trata la fracción IV.

La diferencia fundamental que existe entre el retenedor y el recaudador, por una parte, y el sustituto tributario, por la otra, consiste esencialmente en que tanto el primero como el segundo tienen dos diversas obligaciones: retener y enterar, recaudar y enterar, respectivamente; sólo el incumplimiento de cualquiera de ellas hace nacer su responsabilidad patrimonial frente al Fisco. En cambio, en el caso del sustituto, la obligación de pago del impuesto incumbe directa y únicamente a éste, sin perjuicio de su derecho de regreso para reclamar la restitución de lo pagado por cuenta del sujeto pasivo; cuya obligación, por otra parte, solamente "puede surgir en forma condicional, cuando el sustituto no haya satisfecho el impuesto y su insolvencia pueda frustrar la pretensión tributaria del Fisco."<sup>94</sup>

La obligación de pago del retenedor o del recaudador no es, -- por tanto, independiente de su obligación de retener o recaudar, -- según sea el caso, créditos fiscales. Siguiendo a Jarach que con su acostumbrada claridad dice: "En ninguna disposición se establece la responsabilidad directa personal y patrimonial del agente de retención con prescindencia de la obligación de retener. En otros términos, también los agentes de retención que la efectúen -- con carácter único definitivo, no tienen primordialmente la obligación de ejercer la acción de regreso contra el contribuyente. Por el contrario, todos los agentes de retención tienen la obligación de retener, que implica la de pagar a los acreedores la suma debida con detracción del impuesto que éstos deban al Estado en concepto de tributo."<sup>95</sup>

Por otra parte, el principio de acumulación de los ingresos es

tablecido en materia de impuesto sobre la renta impedir considerar al retenedor como un sustituto de impuesto. Así, cuando el retenedor toma a su cargo la obligación de pago del impuesto que corresponde a otra persona (sujeto pasivo o causante), en los casos por ejemplo, en que por virtud del contrato de trabajo el patrón cubra el impuesto sobre productos del trabajo a cargo de sus trabajadores, o que también por un contrato una empresa se obligue a pagar por otra el impuesto al ingreso global de las empresas a cargo de ésta última (lo cual ocurre frecuentemente tratándose de ingresos que perciben empresas extranjeras), el impuesto respectivo debe calcularse sobre la base que resulte de sumar a los ingresos realmente percibidos, el importe de los impuestos pagados, ya que la absorción por parte del patrón o de la otra empresa del ejemplo, de impuestos que corresponden a otras personas, constituye un incremento, en el primer caso a los sueldos o salarios, y en el segundo a los ingresos de la empresa que no sufre el impacto del impuesto.

Consideremos también el caso del trabajador que habiendo llegado a ser, en razón de sus ingresos, causante del impuesto al ingreso global de las personas físicas, está obligado, no obstante que su patrón le retiene impuestos, a presentar su declaración anual de ingresos y a pagar la diferencia de impuesto a su cargo, o el caso en que se hubiere retenido impuesto en cantidad mayor de la debida, en el cual el único que puede solicitar la devolución de lo pagado en exceso es el sujeto pasivo o causante y no el retenedor. Con esto no queremos demostrar que si con el retenedor se operara una sustitución total del sujeto obligado, no sería necesario aplicar el principio de acumulación señalado, pues el retenedor, como con justeza apunta Jarach, quedaría liberado con pagar directamente el impuesto sobre el monto neto del rédito del contribuyente; el retenedor, por lo tanto, no puede nunca ocupar el

lugar del deudor en la determinación impositiva.

5.- Fracción V. La hipótesis prevista en esta fracción dice - que son responsables solidariamente "quienes deban recabar documentos en los que conste el pago en estampillas si no cumplen -- con esta obligación."

Las opiniones de los distintos autores son diversas y no se *llegan* a poner de acuerdo acerca de la responsabilidad que encierra dicha hipótesis.

Y así, mientras Flores Zavala y Jorge I. Aguilar opinan que la disposición contempla el surgimiento de la responsabilidad sustituta, Sergio F. de la Garza encuentra que en el caso, (también la fracción IX), la Ley prevé el nacimiento de la responsabilidad solidaria, que para él "consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o - porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del -- cumplimiento del pago de la prestación fiscal."<sup>96</sup>

El Lic. Jorge I. Aguilar basa su punto de vista en las siguientes afirmaciones: "Tomando en cuenta que en determinados casos -- nuestras leyes fiscales adoptan el sistema, pudiéramos decir subpletorio, para evitar la obligación de retener, de exigir que el - contribuyente directo adhiera y cancele en los documentos que ex pida las estampillas correspondientes al importe del impuesto -- que deba ser satisfecho, si no se cumple con esta obligación de - simplemente exigir el documento debidamente timbrado...quien efectúa el pago...quedará considerado como deudor sustituto del - impuesto. Esta sustitución se opera, por cuanto inclusive el Fisco puede exigir el pago del tributo adeudado directamente de la persona que indebidamente aceptó el recibo que no tuviera debidamen

te adheridas y canceladas las estampillas respectivas, sin necesidad de exigirlo del deudor directo."<sup>97</sup>

La postura del citado autor; aparte de extremosa pues resultaría contraria al más elemental principio de justicia exigir el pago ya satisfecho de un tributo, por que se operaría un enriquecimiento injusto; nos confirma lo estéril que resulta hacer la distinción de la responsabilidad en varias clases y veremos por que.

Primero, el Código Fiscal no establece diferencia alguna entre los varios casos de responsabilidad que señala.

Segundo, y desde un punto de vista puramente doctrinario, la responsabilidad fiscal como institución del Derecho Tributario es única. Lo que sucede es que siempre se le mira en forma negativa, como sanción por el incumplimiento de obligaciones a cargo del sujeto pasivo o del propio responsable persiguiendo el cumplimiento forzoso de la conducta omitida.

Se olvida, sin embargo, que la responsabilidad tributaria consiste también en el cumplimiento espontáneo de obligaciones impuestas por la ley; de otra manera no se explica que el Código hable de "la obligación de retener o recaudar créditos fiscales", o de la "obligación" de "quienes deben recabar documentos en los que conste el pago en estampillas". El incumplimiento de dichas obligaciones constituye el supuesto para que el ente público acreedor pueda exigir el importe del crédito fiscal respectivo de las personas que no retuvieron, no recaudaron o no exigieron los documentos en los que conste el pago en estampillas del crédito correspondiente.

El área de la responsabilidad fiscal, entendida ésta como una institución especial del Derecho Tributario y no como una consecuencia del incumplimiento de las obligaciones, no escapa, como vemos, a la teoría de alcance general que distingue los dos momentos

d

débito y responsabilidad susceptibles de producirse, (de hecho el primero siempre se produce), en todo vínculo obligacional.

Si aplicamos lo dicho líneas arriba, al concepto de la responsabilidad sustituta, encontramos que la distinción entre responsables en general y responsables sustitutos en particular, no es justificable. Así es, siempre que un responsable tributario paga el crédito fiscal, cualquiera que sea la clase de responsabilidad que le corresponda según la división tradicional. (solidaria, sustituta u objetiva), podemos decir desde un punto de vista fáctico, que sustituye al sujeto pasivo o causante en el cumplimiento de la obligación; pero desde un punto de vista puramente legal, en todos los casos el responsable que paga, cumple con una obligación que le es propia, directa y a título personal por mandato de la ley, nacida no de la realización del hecho imponible sino de otros hechos de alguna manera con él relacionados.

Por lo tanto si la responsabilidad es propia, personal, el responsable no puede sustituir a nadie en el cumplimiento de su propia obligación. Sólo desde el punto de vista no jurídico podemos decir que el concepto de responsabilidad sustituta conviene a la que tiene todo responsable que, cumpliendo con la obligación a su cargo, satisfaga su pago o se le exija éste en defecto del sujeto pasivo o causante, pero entonces el concepto pierde la connotación específica que se le atribuye.

6.- Fracción VI. La fracción VI dispone que son responsables solidariamente "los propietarios de negociaciones comerciales industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones, sin que la responsabilidad exceda del valor de los bienes" y los autores mexicanos que hemos venido citando están de acuerdo y afirman que dicha fracción establece una situación de responsabilidad objetiva, y hacemos alusión con más énfasis a los tratadistas nacionales porque los extranjeros casi no se ocupan de é

ta clase de responsabilidad.

La responsabilidad objetiva para Flores Zamora "deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto."<sup>98</sup>

Para Sergio F. de la Garza, el criterio de atribución de ésta - responsabilidad a una persona, radica en el hecho de que ésta adquirió la propiedad, o bien la posesión, de determinados bienes, - los cuales representan el elemento objetivo del hecho generador.

Por su parte Jorge I. Aguilar considera que "este tipo de responsabilidad recae sobre los adquirentes por cualquier título de bienes que hubieran dado motivo al nacimiento de créditos fiscales a cargo del anterior propietario."<sup>99</sup>

Dino Jarach, en su clásica obra "El Hecho Imponible", menciona que la responsabilidad que deriva de una garantía real sobre el objeto material del hecho imponible es, más que una responsabilidad objetiva, una carga: "El sujeto que es responsable por su relación con el objeto de la garantía es objetivamente responsable, es decir, no es obligado sino sometido a una carga, no es y no -- puede ser considerado como deudor, ni, a fortiori, como contribuyente. La deuda, es decir, la obligación personal por título propio, pertenece al sujeto que era propietario en el año fiscal al cual se refiere el impuesto territorial, o al propietario de la mercadería sujeta a impuesto de importación o al consumo en el momento en que sale de la cinta aduanera o es introducida en el libre -- tráfico, no quien se halla en otro tiempo en la posesión o en la propiedad del mismo objeto. Solamente los primeros son contribuyentes, los otros son objetivamente responsables del impuesto, por efecto de una carga."<sup>100</sup>

El responsable, tratándose de responsabilidad objetiva, resulta obligado no porque haya realizado el hecho imponible que dió na-

cimiento al crédito fiscal, sino por hallarse en propiedad o posesión de la cosa afecta al pago de dicho crédito; esto quiere decir que el responsable objetivamente obligado resulta serlo en virtud de producirse un hecho, accesorio al hecho imponible, que personalmente le afecta: encontrarse en propiedad o posesión de la cosa en relación con la cual se realizó, en otro tiempo y por el sujeto pasivo o causante, el hecho imponible.

Si consideramos esencial de la responsabilidad objetiva la circunstancia de que tal responsabilidad debe hacerse efectiva precisamente sobre los bienes en relación con los cuales se originó el crédito del ente público, debemos concluir que la obligación a cargo del sujeto que es responsable por su vinculación con el objeto material de la imposición cesa en cuanto éste se transmite, se abandona o se extingue, y teniendo por límite el valor propio del objeto. De tal suerte podemos decir que el responsable obligado por su relación con el bien que constituye la materia del gravamen soporta una carga en cuanto pueda liberarse de ella abandonando o transmitiendo el bien cuya propiedad o posesión lo vincula al pago del tributo, sin que ello signifique reconocimiento a una pretendida obligación real, de la cosa o del bien que componen la riqueza imponible hacia el ente público acreedor, pues, aunque depende de la cosa, la obligación del propietario o poseedor con responsabilidad objetiva es siempre una de carácter personal por el solo hecho de colocarse en la situación prevista en la Ley como apta para extender hasta él la obligación de cubrir el crédito: lo cual comprobamos con el procedimiento administrativo de ejecución, que va dirigido directamente contra el responsable objetivamente obligado y no en contra del objeto materia de la imposición, y con el derecho personal del responsable para reclamar la devolución de las cantidades que la Administración hubiera cobrado en exceso de su crédito al hacerlo

efectivo sobre la cosa o bien que lo garantiza.

Por otro lado se desprende también la consecuencia de que estando dichos bienes afectos al pago del crédito fiscal, constituyen el objeto de un derecho real de garantía, del que deriva a su vez una acción persecutoria de la cosa, dondequiera que se encuentre y cualquiera que sea su poseedor. En virtud de esta acción persecutoria el propietario o poseedor debe tolerar que eventualmente se satisfaga sobre los bienes adquiridos, el crédito del ente público. No obstante este derecho real de garantía no desvirtúa la naturaleza jurídica del vínculo obligacional como un derecho personal de crédito.

Podemos concluir que la fracción VI del artículo 14 del C.F.P. al no exigir que la responsabilidad a que hace alusión se haga efectiva sobre los bienes conectados con el origen del crédito del ente público, no prevé un caso de verdadera responsabilidad objetiva, sino de responsabilidad solidaria limitada al valor de los bienes. Sin embargo esta responsabilidad es más amplia que la responsabilidad objetiva propiamente dicha pues permite exigir el pago del crédito fiscal, siempre que la obligación no esté prescrita, a los propietarios que en cualquier tiempo, posterior al surgimiento de la obligación, hayan tenido la cosa, aunque ésta ya no exista.

7.- Fracción VII. La fracción VII señala que son responsables solidariamente "los legatarios y los donatarios a título particular respecto de los créditos fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos".

Al respecto los autores que hemos venido estudiando no se han puesto de acuerdo acerca del tipo de responsabilidad que contempla.

Jorge I. Aguilar asevera que se trata de la figura de los res

responsables por sustitución; Flores Zavala afirma que la clase de responsabilidad de que se trata es la directa por mandato de la ley, fincada en la tenencia de una cosa que está respondiendo de un crédito fiscal, y, por último, de la Garza sostiene que la responsabilidad que alude es la objetiva.

Las anteriores opiniones son producto de la confusión que existe entre nuestros tratadistas por intentar reducir a esquemas inadecuados la responsabilidad solidaria establecida en la Ley.

Como quiere el Lic. Aguilar, es cierto que en el caso existe una sucesión en la obligación tributaria, pero ella no es suficiente para caracterizar a la responsabilidad prevista en la fracción, ya que la sucesión en la deuda impositiva existe, cualquiera que sea la clase de responsabilidad del responsable del impuesto, cuando éste paga por el sujeto pasivo o causante. Por otro lado, la sucesión no implica la extinción de la obligación a cargo de éste último: seguirá respondiendo al cumplimiento de su obligación personal, el autor de la herencia con los restantes bienes de la masa hereditaria, y el donante con todo su patrimonio.

Además, en materia fiscal no puede dudarse de la naturaleza solidaria de la responsabilidad de los legatarios, pues si bien es cierto que en materia civil, "El legatario adquiere a título particular y no tiene más cargas que las que expresamente le imponga el testador, sin perjuicio de su responsabilidad subsidiaria con los coherederos" (art. 1285C.C.), este no tiene mayores efectos que los puramente civiles.

No es objetiva la responsabilidad de los legatarios y donatarios, como afirma De la Garza, si lo fuera, les bastaría con transmitir los bienes legados o donados para librarse de la obligación a su cargo. No obstante, por tratarse de una obligación personal, legatario y donatario son responsables del pago del crédito

fiscal aún cuando hayan dispuesto del bien legado o donado en relación con el cual se originó el crédito del ente público.

La clase de responsabilidad que el Código considera en la fracción que analizamos no puede ser, como sostiene Flores Zavala, la directa, ya que no deriva inmediatamente de la realización del hecho imponible sino de la de otro supuesto de hecho distinto, aunque dependiente, de que da nacimiento al vínculo obligacional a cargo del sujeto pasivo o causante.

8.- Fracción IX. Al hacer el análisis de la fracción IX que ~~4.~~ <sup>establece</sup> que son responsables solidariamente "los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, sino se cercioran de que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos, o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravámen", Flores Zavala y De la Garza concluyen que los funcionarios públicos y los notarios que se encuentren bajo dicho supuesto son responsables solidarios.

Por su parte, para el Lic. Aguilar la responsabilidad tratada en la citada fracción es la que se llama responsabilidad por función, que se da precisamente en virtud de la función que se tiene encomendada; "sea por el desempeño de un cargo o empleo público o sea por el reconocimiento de su calidad de fedatarios, tratándose de notarios y corredores públicos."<sup>101</sup>

Es obvio que la fracción IX del multicitado artículo 14 contempla un caso más de responsabilidad solidaria, única forma que reconoce el Código Fiscal de la Federación en vigencia, señalando una vez más el error de los tratadistas, que ven en ésta fracción que no se diferencia, en cuanto al tipo de responsabilidad, de las demás del artículo 14, un caso de responsabilidad solidaria: en tanto que creen ver en las demás fracciones otras clases de responsabilidad como la sustituta y la objetiva.

9.- Fracción X. Por último la fracción X dispone que son solidariamente responsables "las demás personas que señalen las leyes". Podemos darnos cuenta que ésta fracción es una clara aplicación, en el ámbito de la responsabilidad tributaria, del principio de legalidad; esto es, la Administración no puede, por orden administrativa, crear responsables solidarios ahí donde la ley no lo disponga, por lo que, fuera de los casos anteriores que mencionan las fracciones ya vistas, el Fisco podrá exigir de otras personas que no son los sujetos pasivos o causantes el pago de créditos fiscales, únicamente si así lo establecen los diversos ordenamientos tributarios en particular.

El Lic. Aguilar menciona un ejemplo: el caso de los porteadores de determinados productos, cuya omisión en el cumplimiento de su obligación, establecida en alguna de las leyes de impuestos especiales, de exigir la documentación que compruebe el pago de los tributos respectivos sobre los productos objeto del transporte, a carrea para el transportista la responsabilidad en el pago del impuesto, así como respecto a las sanciones en que pudiera incurrir.

A este tipo de responsabilidad el Lic. Aguilar la llama "responsabilidad por colaboración", connotación poco afortunada si consideramos que la misma puede convenir igualmente a otros responsables, como los que manifiestan su voluntad de asumir responsabilidad solidaria, o a quienes deben recabar documentos en los que conste el pago de estampillas.

## C O N C L U S I O N E S .

1.- La fuente de la obligación tributaria se encuentra invariablemente en la ley, la que, como todas las normas de derecho, establece un enlace entre un supuesto o condición y una consecuencia. Dicho enlace, en el caso específico de la ley fiscal, hace depender el nacimiento de la obligación de pago del crédito fiscal, de la realización de ciertos supuestos de hecho imponible.

2.- No obstante el sustrato económico que pudiera tener, el supuesto de hecho de la obligación fiscal no pertenece al mundo de la realidad natural, sino al mundo normativo. Es un hecho jurídico cuya específica significación fáctica es ser generador de un efecto esencial: el nacimiento de la obligación fiscal, que vincula, necesariamente, por lo menos a dos sujetos para que surja a favor de uno la pretensión al cobro del crédito fiscal, y a cargo de otro u otros el deber de cubrirlo.

3.- Dentro del marco estrictamente jurídico, al verificarse el hecho imponible, la posición pasiva en el seno de la obligación fiscal puede ser ocupada por una pluralidad de personas. En primer término, resulta obligada al pago del tributo la persona que realiza el hecho imponible o aquella que la ley le atribuye la realización de dicho hecho. En segundo lugar, la obligación de pago del crédito fiscal puede surgir a cargo de personas que no han realizado el hecho en cuestión, pero respecto de quienes se han producido otros presupuestos de hecho, de alguna manera relacionados con él, y previstos también normativamente.

4.- Aunque el Código Fiscal de la Federación distingue ambas clases de obligados con los nombres de "sujeto pasivo" y "res-

ponsables, solidarios", la verdad es que en un sentido amplio tanto uno como otros resultan ser sujetos pasivos de créditos fiscales, ya que se encuentran en posición deudora frente al ente público acreedor, respondiendo de sus respectivas obligaciones. En estas condiciones, un estudio sistemático de los sujetos pasivos de la obligación fiscal, debe comenzar por una clarificación de la terminología que permita poner orden en el léxico y llegar a una delimitación de conceptos para distinguirlos.

5.- Así, a la persona que en primer término está obligada al pago del crédito fiscal, es decir, a cuyo cargo nace la obligación fiscal por haber realizado el hecho imponible, conviene mejor el nombre de causante, dada la precisa significación que este vocablo encierra ya en nuestro Derecho Fiscal y que permite acceder a un concepto bien delimitado en un terreno en el que otras designaciones acusan una marcada ambivalencia conceptual, para diferenciarla de aquellas otras personas que, sin haber realizado el hecho imponible, asumen la obligación de satisfacer el crédito fiscal por encontrarse, en relación con dicho hecho, en la situación que la ley prevé para que también ellas respondan del pago, y para que, consecuentemente, el ente público acreedor pueda hacer valer su derecho de cobro cuando se realicen las circunstancias establecidas por la propia ley; personas a las que, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, se denominan responsables solidarios.

6.- Por otra parte, en el análisis de las relaciones jurídicas a que da lugar la institución del tributo, hay que distinguir asimismo aquellas de derecho tributario formal o administrativo relativas a diversos deberes, prohibiciones, sujeciones y potestades que se dan entre el fisco, de un lado, y los sujetos pasivos, responsables, terceros y extraños a la relación jurídica tributaria sustantiva o material, de otro. De esta diferenciación resulta que en tanto que los terceros y extraños a la relación jurídica tributaria sustantiva o material sólo pue

den ser sujetos de deberes de carácter formal o administrativo, los causantes y responsables solidarios, además, están obligados al pago del crédito fiscal.

7.- A pesar de ser extraños a la situación de hecho que constituye el presupuesto del tributo, tal como dicha situación aparece configurada por la ley, los responsables solidarios no son ni pueden ser terceros en la obligación tributaria sustantiva o material, en virtud de su calidad de obligados al pago del crédito fiscal desde el momento que se realiza a su respecto el particular presupuesto de hecho que les afecta.

8.- La distinción entre "causantes" y "responsables" no se funda sobre la separación de los conceptos de deuda (debitum, achuld) y responsabilidad (obligatio, haftung), desarrollados por la doctrina jurídica acerca de las obligaciones, porque cada uno de ellos está situado en un vínculo obligacional diferente respecto del sujeto activo.

9.- Como institución jurídica propia del derecho fiscal, la responsabilidad implica no sólo el responder con el propio patrimonio del cumplimiento de la obligación de pago del crédito fiscal a cargo del causante por el incumplimiento de obligaciones de los responsables, sino también el cumplimiento de actos válidos en derecho.

10.- En tanto que para el derecho civil la responsabilidad encuentra su fundamento en la culpa o falta, y el riesgo, la responsabilidad tributaria deriva únicamente del precepto legal que la establezca, es decir, los responsables tributarios resultan tales sólo en virtud de una expresa disposición legal.

11.- La solidaridad en la obligación fiscal puede y debe ser explicada científicamente siguiendo los lineamientos establecidos por el Derecho Civil en su carácter de fondo jurídico común del que todas las ramas del Derecho se nutren. A este enfoque responde el tratamiento del presente trabajo. Sin embargo, la guía del llamado Derecho Privado no conduce a la fórmula---

ción de soluciones necesariamente idénticas en el terreno del Derecho Fiscal, pues incluso el orden en que se abordan las distintas cuestiones, similar al en que se acostumbran examinar en la Teoría General de las Obligaciones, obedece al propósito de señalar las afinidades y diferencias que entre la solidaridad en la obligación civil y la fiscal existen.

12.- Para los fines del derecho positivo, en virtud de la ventaja que representa para el ente público acreedor dirigirse in distintamente, y por el importe total del crédito fiscal, contra el causante o contra el responsable del impuesto, a su elección, basta reunir en la figura del responsable solidario los distintos casos en que una persona, no obstante ser extraña a la si--tuación de hecho que constituye el presupuesto del tributo, viene obligada por la ley al pago del mismo.

13.- Aunque la obligación del responsable solidario es autó- noma respecto de la del causante y, en consecuencia, cuando cu- bre el crédito fiscal con cargo a su propio patrimonio cumple con una obligación que ha llegado a ser propia, tiene derecho - de repetir lo pagado en virtud de que si bien la obligación so- lidaria es múltiple en cuanto a los vínculos de derecho que en gendra, es única en lo que se refiere a la prestación que constituye su objeto.

14.- La pluralidad de deudores (causantes y responsables) en la obligación fiscal solidaria no se encuentra desde el principio, desde que el hecho imponible se realiza, sino que los res- ponsables solidarios lo son sólo a partir del momento en que - se verifican los presupuestos de hecho, vinculados al presupe- sto de hecho del tributo, con los cuales se encuentran directa e inmediatamente relacionados.

15.- Pese a su carácter accesorio, la obligación de los res- ponsables, de acuerdo con el Código Fiscal, no es subsidiaria, de segundo grado; por lo que no es necesario que el ente público a creador dirija primeramente su pretensión de cobro en contra -

del causante y sólo en caso de no obtener la satisfacción de su crédito proceder a cobrarlo de aquellos.

16.- La obligación fiscal solidaria únicamente es tal, respecto del ente público acreedor y los deudores (causantes y responsables) y es simplemente conjunta respecto de los deudores entre sí. Ello explica que el Derecho Tributario omita regular las consecuencias que entre ambas clases de sujetos pasivos produce la obligación tributaria solidaria, mismas que deben regularse por el derecho común en su carácter de supletorio.

17.- Por el solo hecho del pago, el responsable solidario tiene el derecho de repetir lo que por el causante ha satisfecho y de quedar subrogado en los derechos del acreedor, con todos sus privilegios y garantías, con excepción del procedimiento administrativo de ejecución.

18.- En el supuesto que contempla la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación no se está ante un verdadero caso de responsabilidad tributaria, siro más bien ante un caso en que son varias las personas que se encuentran en la situación que la ley reputa adecuada para que nazca la obligación fiscal.

En estas condiciones, cada una de éstas personas pasa a ocupar, en régimen de solidaridad con las demás, la posición pasiva en la obligación así nacida, por lo que, consiguientemente, el ente público acreedor puede exigir de cualquiera de ellas la satisfacción total de su crédito. En este supuesto no hay, pues, propiamente hablando, responsables, sino tantos causantes como personas se encuentren en la ante dicha situación.

19.- Cuando el presupuesto de hecho del nacimiento de la responsabilidad solidaria en materia fiscal consista en la voluntad expresa del responsable para asumir a su cargo el pago del crédito fiscal, la manifestación de voluntad debe ser clara, sin vicios ni defectos de ninguna naturaleza. Por otra parte, quien manifieste expresamente su voluntad de asumir responsabilidad

solidaria, quedará siempre obligado a responder del pago de la totalidad de la obligación, mientras que quien, en forma tácita, se convierte en responsable solidario, sólo responderá hasta -- por el valor de los bienes dados en garantía o secuestrados.

20.- La fracción III del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación si prevé verdaderos casos de responsabilidad solidaria o de solidaridad vertical, como también se le llama, ya que no contempla la hipótesis de un hecho imponible realizado en común, sino que supone la realización de hechos imponibles particulares, de tal modo que copropietarios, coposeedores o participantes en derechos mancomunados no están colocados en la misma posición en una misma relación tributaria; por el contrario, ocupan posiciones distintas en relaciones de obligación también distintas: cada uno como causante y como responsable.

21.- Entre el sustituto del impuesto y los responsables solidarios a que se refieren las fracciones IV y V del artículo 14 del Código Fiscal existen importantes diferencias que no permiten asimilar dichas figuras. Además, el Código en cita no establece distinción alguna entre los varios casos de responsabilidad que señala, cuya estructura es una sola y única, por lo que es inútil buscar diversas clases de responsabilidad ahí donde no la hay.

22.- No obstante que los previstos en las fracciones VI y VII del artículo 14 del Código Fiscal no son casos de responsabilidad solidaria limitada al valor de los bienes, ésta es más amplia que aquélla en cuanto permite al ente público acreedor exigir el pago de su crédito, en cualquier tiempo, de los propietarios, legatarios o donatarios de los bienes relacionados con el origen del propio crédito; en tanto que la responsabilidad objetiva, propiamente dicha, sólo puede hacerse efectiva sobre la cosa o bienes en relación con los cuales se originó el crédito fiscal.

23.- Además, la obligación de éstos, como la de todos los res-

ponsables, es una relación personal, de crédito, con el ente público acreedor, en la que responden, como en cualquier otra obligación, con todos sus bienes, hasta el límite del valor del objeto material de la imposición, aun cuando éste haya sido transmitido, abandonado o se haya extinguido.

24.- Aunque el Código Fiscal de la Federación no consigna la llamada responsabilidad por representación, puede exigirse, en base a una interpretación estrictamente lógica de las disposiciones legales, de las personas que actúan como órganos sociales, el pago de los créditos fiscales a cargo de la sociedad -- por cuya cuenta actúan, mientras no sea llegado el caso de la liquidación y la consiguiente cancelación del contrato social. Sin embargo, en obsequio de la precisión y claridad que deben imperar en los textos positivos, particularmente en materia de obligaciones fiscales, conviene volver a establecer de manera expresa la responsabilidad solidaria de los órganos y representantes de los entes colectivos, con mayor razón cuanto que éstos constituyen el núcleo más importante de causantes del Fisco Federal.

NOTAS  
BIBLIOGRÁFICAS.

1. Schulz, Fritz. "Derecho Romano Clásico", Barcelona, 1951.
2. Margadant S., Guillermo F., "Derecho Romano", Ed. Esfinge, México 1975, pág. 308.
3. Cristóbal Montes, Angel, "Curso de Derecho Romano" (Derecho de Obligaciones), Caracas 1964, pág. 20.
4. Cristóbal Montes, Angel, op. cit., pág. 18.
5. Instituciones (3, 13)
6. Digesto (44.7.3)
7. Margadant S., Guillermo F., op. cit., pág. 307.
8. Ortolán, M., "Compendio de Derecho Romano", Buenos Aires, 1947.
9. Margadant S., Guillermo F., op. cit., pág. 325.
10. Margadant S., Guillermo F., op. cit., pág. 315.
11. Rojina Villegas, Rafael, "Compendio de Derecho Civil", T. III, Ed. Porrúa México, 1977, pág. 9.
12. Borja Soriano, M., "Teoría General de las Obligaciones", T. I, Ed. Porrúa México 1970, pág. 100.
13. Gutiérrez y González, E., "Derecho de las Obligaciones", Ed. - José Cajica, México 1971, pág. 23.
14. Idem pág. 23.
15. Garza Sergio Fco. de la, "Derecho Financiero Mexicano", Ed. Porrúa, México 1973, pág. 413.
16. A. D. Giannini, "Instituciones de Derecho Tributario", Textos Universitarios, pág. 213.
17. Florea Zavala, E., "Finanzas Públicas Mexicanas". Los Impuestos, Ed. Porrúa, 1977, pág. 13.
18. Griziotti, "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda", citado por Ernesto F. Zavala en Finanzas Públicas Mexicanas, pág. 142.
19. Pugliese, Mario, "Instituciones de Derecho Financiero", Fondo de Cultura Económica, pág. 110.
20. Pugliese, Mario, op. cit., pág. 112.
21. Pugliese, Mario, op. cit., pág. 112 y 113.

22. Jarach, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", Buenos Aires 1957, pgs. 171 y 172.
23. Idem, pág. 108.
24. Jarach, Dino, "El Hecho Imponible", Segunda Edición 1971, pág. 70.
25. Idem.
26. Araujo Falcao, A. de, "El Hecho Generador de la Obligación -- Tributaria".
27. Jarach, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. Nueva Actualizada, 1969, pág. 176.
28. Araujo Falcao, A. de, "El Hecho Generador de la Obligación -- Tributaria", pág. 69.
29. A. D. Giannini, "Instituciones de Derecho Tributario", pág. 83.
30. Sáinz de Bujanda, "Hacienda y Derecho", Vol. IV, pág. 576.
31. Jarach, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", pág. 179.
32. Sáinz de Bujanda, "Hacienda y Derecho", Vol. II, pág. 287.
33. Idem, Vol. IV, pág. 570.
34. Garza, Sergio Fco. de la, "Derecho Financiero Mexicano", Ed. Porrúa, 1973, pág. 371.
35. Sainz de Bujanda, Fernando, "Sujetos de la Obligación Tributaria" en Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario, México 1966, pág. 619.
36. Idem, pág. 620.
37. Sainz de Bujanda, Fernando, op. cit., pág. 621.
38. Flores Zavala, E., "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Ed. Porrúa, México 1972, pág. 54.
39. Sainz de Bujanda F., op. cit. pág. 623.
40. Op. cit., Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario, pág. 626.
41. "Instituciones de Derecho Tributario", pág. 124.
42. Idem, pág. 126.
43. Flores Zavala E., "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 1972, pág. 91.

44. Idem, pág. 92.
45. Jarach, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", pág. 192.
46. Idem, pág. 194.
47. Op. cit., pág. 198.
48. "Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Vol. XIV, no. 54, pp. - 380 y 381.
49. Semanario Judicial de la Federación, T. CI, pág. 1285.
50. Rossy, H., "El Tercero Fiscal y las Responsabilidades Subsidiarias ante la Hacienda", pág. 16.
51. Fraga, G., "Derecho Administrativo", Ed. Porrúa, México 1970, pág. 450.
52. "Derecho Procesal Administrativo", Ed. Porrúa, México 1971, -- pág. 37.
53. Fraga, G., op. cit., pág. 451.
54. Colín y Capitant, "Cours Elémentaire de Droit Civil Français", T. II, núms. 183-184, citado por Borja Soriano en "Teoría General de las Obligaciones", T. I, pág. 438.
55. Id., id.
56. Baudry-Lacantinerie, "Précis de Droit Civil", TI, núm. 1231, pág. 693, citado por Borja Soriano en op. cit., TII, pág. 80.
57. Basante de la Peña, J., "La Responsabilidad de las Empresas y sus Organos por lo Ilícito Tributario", en Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1967, TII, pp. 254-255.
58. Rodríguez Pérez, H., "Los Responsables Tributarios", en XII - Semana de Estudios de Derecho Financiero, pág. 556.
59. Kelsen, H., "Teoría General del Estado", traducción de Legaz y Lacambra, Textos Universitarios, pp. 62, 67 y 68.
60. Vallado Berrón, F.E., "Introducción al Estudio del Derecho" Ed. Herrero, 1967, pág. 92.
61. Idem, pág. 92.
62. "Traité Théorique et Practique de Droit Civil", T. XIII, núm. 11-15, citado por Borja Soriano en op. cit., T. II, pp. 357 y 359.

63. Colín y Capitant, "Cours Elémentaire de Droit Civil Français", T.II, núms. 423 y 424, citado por Borja Soriano en op.cit., T.II, pp. 357 y 359.
64. "Traité Elémentaire de Droit Civil", T.II, núms. 741 y 742, citado por Borja Soriano en op.cit., T.II, pág. 361
65. Idem, T.II, núms. 750 y 751.
66. Op.cit., T.II, núm. 431.
67. Informe al C.Secretario de Hacienda y Crédito Público por la Comisión Redactora del Código Fiscal vigente.
68. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Ed.Porrúa, 1972, pág. 98.
69. Informe Razonado al C.Secretario de Hacienda y Crédito Público rendido por la Comisión Redactora del Código Fiscal vigente.
70. Op.cit., pág. 98.
71. Rossel, "Manuel de Droit Fédéral des Obligations", T.III, núm. 415.
72. "Los Responsables Tributarios" en XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, pág. 566.
73. Planiol, op.cit., T.II, núm. 714.
74. Bielsa, R., "Compendio de Derecho Fiscal", pág. 65.
75. Jarach, Dino, "El Hecho Imponible", pág. 182.
76. Resolución de 18 de octubre de 1962, juicio 1853/66.
77. Gaudemet, "Obligations", pp. 438-439, citado por Borja Soriano, en "Teoría General de las Obligaciones", T.II, pág. 364.
78. Planiol, op.cit., T.II, núm. 753.
79. Giannini A.D., op.cit., pág. 116.
80. Mateos Alarcón, "Estudios sobre el Código Civil del Distrito Federal", T.III, pág. 155.
81. Giuliani Fonrouge, C.M., "Derecho Financiero", Ed.Herrero, 1969, T.I, pág. 492.
82. García Goyena, "Concordancias, Motivos y Comentarios del Código Civil Español", T.III, pág. 79.

83. "Tratado de Derecho Civil", T.V, núm. 646, pp. 135-136, citado - por Borja Soriano en op.cit., TII, pág. 326..
84. Informe Razonado al C. Secretario de Hacienda y Crédito Público rendido por la Comisión Redactora del Código Fiscal vigente.
85. Giannini, A.D., "Instituciones de Derecho Tributario", pp. 113 y 114.
86. Basante de la Peña, Responsabilidad de los Organos de las - Empresas por Ilícitos Tributarios, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1967, T. II, pág. 713.
87. Op.cit., pág. 114.
88. Flores Zavala E., "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Ed. Porrúa, pág. 93.
89. Op.cit., pág. 458.
90. Idem.
91. "Instituciones de Derecho Financiero", pág. 88.
92. Op.cit., pág. 96.
93. Op.cit., pp. 129 y 131.
94. Jarach, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", T. I, pág. 208.
95. Op.cit., T. I, pág. 209.
96. Op.cit., pág. 465.
97. Aguilar, J. I., "Apuntes del Curso de Derecho Fiscal" impartido en la Facultad de Derecho en 1970, pp. 103 y 104.
98. Op.cit., pág. 98.
99. Apuntes citados, pág. 96.
100. Op.cit., pág. 216.
101. Apuntes citados, pág. 105.

BIBLIOGRAFIA .

Araujo Falcao, A. de

EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Textos Universitarios, México, 1968.

Bielsa, R.

COMPENDIO DE DERECHO FISCAL, Editorial de Palma, Buenos Aires --- 1952.

Borja Soriano M.

TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES, Tomos I y II, Editorial Porrúa, México 1970.

Cristóbal Montes Angel

CURSO DE DERECHO ROMANO (Derecho de Obligaciones), Caracas 1964.

Flores Zavala Ernesto

ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, Editorial Porrúa, México 1972.

Fraga Gabino

DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Porrúa, México 1970.

García Goyena

CONCORDANCIAS, MOTIVOS Y COMENTARIOS DEL CODIGO CIVIL ESPAÑOL, Tomo III, Madrid 1964.

García Máynez Eduardo

ENSAYOS FILOSOFICO-JURIDICOS, Universidad Veracruzana, México --- 1959.

Garza Sergio Francisco de la

DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Editorial Porrúa, México 1973.

Giannini A.D.

INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Editorial Jus, Madrid 1957.

Giuliani Fonrouge C.M.

DERECHO FINANCIERO, Tomo I, Editorial Herrero, México 1969.

Gutiérrez y González Ernesto

DERECHO DE LAS OBLIGACIONES, Editorial José Cajica, México 1971.

Jarach Dino

EL HECHO IMPONIBLE, Segunda Edición, Buenos Aires 1959.

Jarach Dino

CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO, Buenos Aires 1957.

Margadant S. Guillermo

DERECHO ROMANO, Editorial Esfinge, México 1975.

Mateos Alarcón

ESTUDIOS SOBRE EL CODIGO CIVIL DEL DIRTRITO FEDERAL, Tomo III,  
Editorial Herrero, México 1966.

Pugliese Mario

INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Editorial FCE, México 1960.

Rodríguez Pérez H.

LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS, en XII Semanario de Estudios de -  
Derecho Financiero, México 1968.

Rojina Villegas Rafael

COMPENDIO DE DERECHO CIVIL, Tomo III, Editorial Porrúa, México -  
1970.

Sanz de Eujanda Fernando

SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, en Revista del Tribunal --  
Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario, México -  
1966.

#### LEGISLACION CONSULTADA

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Editorial Porrúa, México 1978.

CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Editorial Porrúa, México  
1978.

LEY DEL IMPUESTO Y FOMENTO A LA MINERIA.

LEY GENERAL DE TITULOS Y OPERACIONES DE CREDITO, Editorial Po---  
rrúa, México 1974.