

470
2ef.



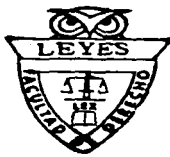
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"NATURALEZA JURIDICA DE LA
RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA
FISCAL".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
EDWIN MERAZ ANGELES



CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO.

1997.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS JOSÉ VASCONCELOS
FACULTAD DE DERECHO SEMINARIO DE
DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS.

Ciudad. Universitaria, D.F., a 29 de octubre de 1997.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ,
DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINIS-
TRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **EDWIN MERAZ ANGELES** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL"**.

Con fundamento en los artículos 8º. Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes Profesionales de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITÚ"
La Directora


LIC. MA. DE LA LUZ NÚÑEZ CAMACHO.

A DIOS
Porque sin El nada hubiese sido

A DIOS
Porque sin El nada hubiese sido

A MIS PADRES: JUAN Y MINA
Porque su amor me dio
la oportunidad de vivir

"Porque el Señor estableció que los hijos
respetaran a su padre y confirmó sobre
ellos la autoridad de la madre."

Sir. 3,2

A MIS PADRES: JUAN Y MINA
Porque su amor me dio
la oportunidad de vivir

"Porque el Señor estableció que los hijos
respetaran a su padre y confirmó sobre
ellos la autoridad de la madre."

Sir. 3,2

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**
Por haberme permitido ser parte
de la Facultad de Derecho

A LA FACULTAD DE DERECHO
Por haberme permitido ser universitario

A MIS MAESTROS Y AMIGOS
Con mi agradecimiento y afecto

AL MTR. HUGO CARRASCO IRIARTE
Por su invaluable y desinteresada
participación como Asesor de esta Tesis

AL LIC. GUILLERMO MANNING MARTINEZ
Por todos y cada uno de sus consejos que
en mucho ayudaron a mi formación
profesional

**"Y sonreí con el rayo de luz. Canté con el eco y
suspiré con la brisa...
Y bendije al buen Dios, que tiene para todas las almas
Infortunadas un trino, un soplo de brisa y un rayo de sol."**

Amado Nervo.

Índice.

	Pág.
Introducción.	I.
Planteamiento del Problema.	IV.
Capítulo I.- Naturaleza Jurídica de la Solidaridad Civil. Asociaciones y Sociedades Civiles. La Responsabilidad.	
1.1.- La solidaridad en materia civil	1.
1.1.1.- La vinculación jurídica.	2.
1.1.2.- Noción de obligación.	4.
1.1.2.1.- Los sujetos.	5.
1.1.2.2.- El objeto.	6.
1.1.2.3.- La relación jurídica.	7.
1.1.3.- Las obligaciones modales y las obligaciones complejas.	8.
1.1.4.- Las obligaciones mancomunadas.	13.
1.1.5.- Concepto y clases de solidaridad.	15.
1.1.6.- Fuentes de la solidaridad.	18.
1.1.7.- Reglas generales de la solidaridad	20.
1.1.8.- Solidaridad activa.	21.
1.1.9.- Solidaridad pasiva.	23.
1.1.10.- Extinción de la solidaridad.	26.
1.1.11.- Solidaridad e indivisibilidad.	27.
1.1.12.- Naturaleza jurídica de la solidaridad.	29.
1.2.- Asociaciones y Sociedades Civiles.	33.
1.2.1.- Asociaciones civiles.	34.
1.2.2.- Sociedades civiles.	36.
1.3.- La responsabilidad.	36.
1.3.1.- Definición y efectos.	37.
1.3.2.- Elementos.	39.
Capítulo II.- Responsabilidad y Solidaridad en Materia Mercantil.	
2.1.- La responsabilidad en materia mercantil.	41.
2.1.1.- Ley General de Sociedades Mercantiles.	41.
2.1.2.- Responsabilidad subsidiaria.	42.
2.1.3.- Responsabilidad ilimitada o limitada.	44.
2.1.4.- Responsabilidad solidaria.	45.
2.1.5.- La aportación al capital social.	45.
2.2.- La responsabilidad en las Sociedades mercantiles.	47.
2.2.1.- Sociedades irregulares.	47.

2.2.2.-	Sociedad en Nombre Colectivo.....	48.
2.2.3.-	Sociedad en Comandita.	49.
2.2.4.-	Sociedad de Responsabilidad Limitada.....	50.
2.2.5.-	Sociedad Anónima.	51.
2.2.6.-	Sociedad Cooperativa.	52.
Capítulo III.- La Responsabilidad Solidaria Fiscal.		
3.1.-	La relación jurídico-tributaria.	54.
3.2.-	Fuente de la obligación tributaria.	57.
3.3.-	Elementos de la obligación tributaria.	59.
3.3.1.-	El objeto de la obligación tributaria.....	59.
3.3.2.-	La causa.	60.
3.3.2.1.-	Teorías que consideran a la causa como elemento de la obligación tributaria.	60.
3.3.2.2.-	Teorías que niegan a la causa como elemento de la obligación tributaria.	62.
3.3.3.-	La capacidad tributaria.	65.
3.4.-	Aspectos de la relación jurídico-tributaria.	66.
3.5.-	Naturaleza de la obligación tributaria.	67.
3.6.-	Los sujetos de la obligación tributaria.	68.
3.6.1.-	El sujeto activo.	71.
3.6.2.-	El sujeto pasivo, diferencia entre deudor y responsable.	72.
3.6.2.1.-	Federación, D.F., Entidades Federativas y Municipios como sujetos pasivos.	73.
3.6.2.2.-	Unidades económicas como sujetos pasivos.	76.
3.6.3.-	Clasificación del sujeto pasivo.	77.
3.6.3.1.-	El contribuyente.	77.
3.6.3.2.-	Solidaridad sustantiva.	86.
3.6.3.3.-	La solidaridad sustantiva en la legislación fiscal mexicana.	89.
3.6.3.3.1.-	Asociación en participación y fideicomiso.	90.
3.6.3.3.2.-	Copropiedad, sociedad conyugal y sucesión.	93.
3.6.3.4.-	Consecuencias de la no existencia de solidaridad sustantiva.	98.
3.6.3.5.-	Otros sujetos pasivos.	100.
3.6.3.6.-	Sujeto pasivo responsable por sustitución.	103.
3.6.3.7.-	Clases de responsabilidad por sustitución.	105.
3.6.3.8.-	Sujeto pasivo responsable objetivo.	106.
3.6.3.9.-	Sujeto pasivo responsable solidario.	110.
3.6.3.10.-	Efectos de la responsabilidad solidaria.	112.
3.6.3.11.-	Relación contribuyente-responsable solidario	

y contribuyente-representante común.	115.
3.6.3.12.- Fuente de la responsabilidad solidaria.	118.
3.6.3.13.- Contenido de la responsabilidad solidaria.	120.
3.6.3.14.- Finalidad de la responsabilidad solidaria.	127.
3.6.3.15.- Diferencia entre responsabilidad solidaria y obligación solidaria.	134.

Capítulo IV.- El Crédito Fiscal del Responsable Solidario.

4.1.- El nacimiento de la obligación tributaria.	138.
4.2.- Momento de pago y exigibilidad de la obligación tributaria.	142.
4.3.- El Crédito Fiscal.	144.
4.3.1.- Definición de crédito.	145.
4.3.2.- Cuando es fiscal un crédito.	146.
4.3.3.- Naturaleza del crédito fiscal.	150.
4.3.4.- Determinación del crédito fiscal al responsable solidario.	151.
4.3.4.1.- Autodeterminación del responsable solidario.	153.
4.3.4.2.- Autocorrección del responsable solidario.	157.
4.3.4.3.- Determinación al responsable solidario.	158.
4.3.4.4.- Condiciones para realizar la determinación.	159.
4.4.- Tratamiento administrativo de la responsabilidad solidaria.	161.
4.5.- Extinción de la responsabilidad solidaria.	166.
4.5.1.- Pago.	166.
4.5.1.1.- Lugar de pago.	168.
4.5.1.2.- Tiempo de pago.	170.
4.5.1.3.- Forma de pago.	170.
4.5.2.- Condonación.	171.
4.5.3.- Novación.	172.
4.5.4.- Prescripción.	177.
4.5.5.- Compensación.	178.
4.5.6.- Figuras que no extinguen la responsabilidad solidaria.	180.
4.5.6.1.- Confusión.	180.
4.5.6.2.- Cancelación.	180.

Capítulo V.- Casos de Responsabilidad Solidaria.

5.1.- El Código Fiscal de la Federación.	181.
5.1.1.- Artículo 26, fracción I.	181.
5.1.2.- Artículo 26, fracción II.	188.
5.1.3.- Artículo 26, fracción III.	189.
5.1.4.- Artículo 26, fracción IV.	197.
5.1.5.- Artículo 26, fracción V.	200.
5.1.6.- Artículo 26, fracción VI.	201.
5.1.7.- Artículo 26, fracción VII.	203.
5.1.8.- Artículo 26, fracción VIII.	205.

5.1.9.- Artículo 26, fracción IX	207.
5.1.10.- Artículo 26, fracción X.	210.
5.1.11.- Artículo 26, fracción XI.	214.
5.1.12.- Artículo 26, fracción XII.	216.
5.1.13.- Artículo 26, fracción XIII.	218.
5.1.14.- Artículo 26, fracción XIV.	220.
Conclusiones.	222.
Bibliografía.	226.

Introducción.

La realización de esta investigación obedece a la inquietud surgida de la experiencia obtenida por el sustentante de la labor desempeñada en la Administración General de Recaudación, entonces Unidad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que motivó un denotado interés en los tópicos tributarios, sobre todo en aquellos relacionados con la efectividad o cobranza de los créditos fiscales.

La responsabilidad solidaria fiscal, hemos de aceptarlo, es invariablemente referida por los doctrinarios de la materia, aunque por desgracia la posición que ocupa se sitúa en uno de dos extremos de una misma línea, al ser estudiada por una parte en forma demasiado genérica siguiendo con ello prácticamente un compromiso teórico de necesario tratamiento y, por otra, situación menos frecuente por cierto, sólo puntos o aspectos determinados o concretos de ella son abordados.

A propósito de reunir e integrar la información obtenida de uno y otro polos así como las consideraciones personales, se consideraron 5 Capítulos en esta Tesis.

Del desarrollo del Capítulo I obtendremos la naturaleza jurídica de la solidaridad, lo cual no es posible si para ello no exponemos un concepto por fortuna no de acotaciones reducidas: el de obligación. Sin embargo, si se pretendiese abundar o profundizar en los accidentes de éste último el resultado sería más extenso de lo que indica la prudencia, por lo que nuestro afán es exponer únicamente sus lineamientos generales para con esta base estudiar sus modalidades y en específico la

solidaridad. Cierra el Capítulo el tratamiento de las Asociaciones y Sociedades Civiles así como el correspondiente a la responsabilidad.

Considerando que las sociedades mercantiles son contribuyentes de vital importancia por razón de su número e importe de contribuciones que generan, en el Capítulo II resulta imprescindible el estudio de la responsabilidad que la ley imputa a los diversos sujetos con ellas relacionados según la clase de sociedad de que se trate, sea como mandatarios, representantes, socios accionistas, directores o gerentes.

El Capítulo III y la responsabilidad solidaria en materia fiscal, habrán de partir de la relación jurídico tributaria, analizando sus elementos y sobre todo el personal, en virtud de que en este último al lado del contribuyente y de los responsables objetivo y sustituto existe precisamente el solidario. Se estudiará su concepto, fuentes, efectos, contenido así como la distinción con la obligación solidaria.

La responsabilidad solidaria carecería de importancia si no fuese capaz de surgir a la vida jurídica, lo cual ocurre en el supuesto de que un contribuyente hubiese incumplido con el pago de una cantidad líquida que se encontraba obligado a realizar por concepto de contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios, existiendo por lo tanto un crédito fiscal. Por ello, la definición de crédito fiscal, sus fuentes, naturaleza, elementos y formas de extinción, al ser aplicables al responsable solidario, sujeto pasivo del adeudo, son analizadas en el Capítulo IV.

En el Capítulo V serán objeto de estudio en particular todos y cada uno de los supuestos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación,

en el cual se dispone que sujetos y en que casos deberán considerarse como responsables solidarios de los contribuyentes.

Por último, cumpliendo con la sistematización de una investigación científica, las conclusiones que sean obtenidas a lo largo de ella serán sucintamente expuestas, seguidas por la bibliografía consultada.

Planteamiento del Problema.

La Administración General de Recaudación a través de las Administraciones Locales de Recaudación, entre otras atribuciones de acuerdo al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, realiza el ejercicio de la facultad económico coactiva para hacer efectivos los pasivos derivados de las diferentes contribuciones y aprovechamientos o sus accesorios, establecidas por las leyes fiscales específicas correspondientes.

En efecto, una vez que un crédito fiscal ha adquirido la calidad de firme y exigible por no haberse realizado su pago u otorgado garantía dentro del término de ley, procede iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución con fundamento en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual es un conjunto de actos administrativos sucesivos en su orden establecidos en este ordenamiento, que son ordenados y ejecutados directamente por las Administraciones Locales de Recaudación en afectación de la esfera jurídica del deudor o de terceros con él relacionados, según la competencia señalada por el Reglamento Interior citado, para obtener aun por la vía coactiva el pago de los conceptos enunciados en el párrafo anterior.

Sin embargo, la infraestructura del sistema recaudatorio federal mexicano con válidas y reales pretensiones de plena automatización y alta especialización de sus funcionarios, topa con mas regularidad de la deseada con un obstáculo infranqueable para llevar a cabo con normalidad su trascendente labor: la incobrabilidad de los créditos

fiscales. Las causas de ello son de tal diversidad y complejidad económica y política que precisarían por sí mismas de todo un metódico análisis, pero que en última instancia deben ser abandonadas por la Autoridad ejecutora y buscar por otras instancias la satisfacción de los adeudos cuyo objeto es cumplir cabalmente con la fracción IV del artículo 31 Constitucional: contribuir al gasto público.

Una vez que la exactora ha agotado la tramitación del Procedimiento Administrativo de Ejecución o de alguna de sus etapas, sin obtener del obligado directo el pago del total del adeudo, si los requisitos legales de procedencia así lo autorizan como mecanismo alternativo de recaudación cabe la determinación de la responsabilidad solidaria a diversos sujetos en virtud de la relación mas o menos directa que tienen con el contribuyente en aplicación de la función de garantía tácita que ejerce esta figura a favor del acreedor.

Lo anterior no pone fin a un problema fáctico como lo es el cobro, por el contrario, bien inician una serie de verdaderas peripecias administrativas y jurídicas que hacen prácticamente imposible la ejecución sobre los responsables solidarios, generándose molestias tanto a los particulares derivadas de actos de suyo improcedentes, como también a la propia Hacienda Pública por la distracción de recursos materiales y humanos, la consiguiente estaticidad en su cartera de créditos fiscales y naturalmente del incremento de su monto.

En razón de que las disposiciones del Código Fiscal de la Federación confunden figuras y efectos jurídicos totalmente diversos entre sí, no contienen lineamientos suficientes para aplicar al caso concreto las consecuencias relativas a la solidaridad y establece una

serie de requisitos de procedencia que convierten en un imposible a una figura en teoría establecida invariablemente en favor del acreedor, recurrir a la aplicación supletoria de otras leyes federales es imprescindible y causa de otros trastornos legales. El porqué es sencillo de encontrar: el Código Fiscal de la Federación es producto de la carencia de técnica jurídica del legislador quien desafortunadamente ignora el derecho.

Aunado a lo anterior, otra causa de la inoperancia de la función de la responsabilidad solidaria radica en el hecho de que los empleados o funcionarios que realizan la procedente determinación carecen de los suficientes conocimientos técnicos que les permitan aprehender la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria y por ende desconocen sus requisitos de procedencia y exigibilidad conforme a derecho, los mecanismos para allegarse elementos para su determinación y su relación y efectos con otras ramas del derecho, tales como la civil o mercantil.

Así, podemos plantear en forma provisional, y decimos provisional por requerir de un proceso de comprobación a través del análisis que habrá de realizarse en esta labor de investigación hasta contar con sus conclusiones, que la responsabilidad solidaria en materia fiscal carece de la debida sistematización e integración doctrinaria, legislativa y práctica, lo que a su vez genera las vicisitudes administrativas señaladas en los anteriores párrafos en virtud de que no ha merecido la atención que su importancia recaudadora merece.

Capítulo I

Naturaleza Jurídica de la Solidaridad Civil. Asociaciones y Sociedades Civiles. La Responsabilidad.

1.1.- La solidaridad en materia civil.

La solidaridad en materia fiscal según las disposiciones legales vigentes no encuentra regulación en cuanto a sus clases, características, efectos y naturaleza, sino como se desprenderá del desarrollo del presente trabajo de investigación, únicamente lo es respecto de la determinación de sus elementos, en concreto el subjetivo o personal, debiéndose lo anterior al hecho de que es la materia civil la que contiene, por pertenecerle desde los mismos orígenes del derecho, el desarrollo jurídico de esta figura.

Considerando que el Código Fiscal implica abstracciones cuya generalidad ha de precisar para su aplicación al caso concreto de legislaciones específicas, ya fiscales (v. gr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Sobre la Renta, al Activo, *in fine*) o de otra naturaleza como la civil o mercantil, recurrir a la teoría civil para conocer a fondo la figura en estudio no sólo se convierte en una exigencia práctica, sino legal también. En efecto, según el último párrafo del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, que dispone que "...a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.", es necesario desarrollar la legislación y teoría

¹ Según el Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, T. II, 20a. ed., Edit. Espasa Calpe, Madrid, 1989, pp. 1272 y 1273, el término supletorio deriva del latín *suppletorium* que significa "lo que suple una falta", a su vez, suplir tiene su origen en *supplere*, de la misma lengua y alude a "cumplir o integrar lo que falta en una cosa, o remediar la carencia de ella". El

civil de la solidaridad, a través de los lineamientos del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal (en adelante CCDF) así como de los autores que de ella se han encargado, para estar así en posición de aplicar supletoriamente, de no ser contrarias a la naturaleza del derecho fiscal, las normas civiles que así procedan.

1.1.1.- La vinculación jurídica.

La conducta del hombre se caracteriza principalmente porque siempre, salvo casos extremos de incapacidad mental, tiene inmersa en sí misma una teleología que la inspira y motiva, la cual le da razón para su existencia en el mundo de la realidad práctica.

El fin que generalmente se busca obtener es un beneficio, un lucro que mejoren el nivel de vida de quien por ella lucha e incremente la riqueza. El interés mueve al mundo. Aunque sin embargo, ningún fin o meta pueden ser alcanzados por el aislado esfuerzo individual, no existe un Robinson Crusoe que fuere exitoso en el ámbito de ninguna sociedad, acaso sí en una isla de la cual fuese señor y habitante único.

Así, para alcanzar los propios logros es menester "tratar" a los semejantes, comprarles, venderles, cambiarles, en fin, relacionarse en formas variadas con ellos. De esta forma, el beneficio es el fin; el medio para conseguirlo, la vinculación.

Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, es supletorio por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que el derecho civil es el derecho común, por ser aplicable a todas las personas y es Federal por así establecerlo su artículo 10.: *"Las disposiciones de este código regirán en el Distrito Federal en asuntos del orden común, y en toda la República en asuntos del orden federal."* La supletoriedad *"se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integren con principios generales contenidos en otras leyes"*, y tiene por objeto dar coherencia al orden jurídico en su conjunto, tal y como ocurre en la relación existente entre una ley especializada y la codificación. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., 1993, p. 57.

Este beneficio es fácilmente apreciable en las relaciones de carácter privado, la obtención de la propiedad, del uso, del precio, del fruto, en fin. Aunque, salvo contadas excepciones, no parece ocurra lo mismo en las relaciones de carácter público, en las que existe una relación de supra-subordinación entre el Estado y el gobernado como los sujetos que en ella participan: el beneficio no se conoce a primera instancia o de forma directa a ciencia cierta y, muy probablemente, no lo sea nunca.

El derecho como instrumento social se encarga de regular esas relaciones, ya que es necesario *"trazar a la actividad de cada uno límites precisos e infranqueables"*², pues de no acotarse debidamente el comportamiento humano, devendría el hombre como el lobo del hombre.

Sin embargo, esa limitación al proceder no puede ser impuesto por una voluntad particular, se requiere de una que sea superior, de lo cual deriva la facultad del Estado, manifestado como un ente soberano, de dictar los ordenamientos o supuestos jurídicos que al tener validez general sean idóneos para obtener el bien público temporal, cuya actualización producirá invariablemente consecuencias de derecho que encuentran su manifestación a través del deber jurídico y los derechos subjetivos³, conceptos que se implican entre sí, pues siempre, frente al sujeto que tiene la *"necesidad de observar voluntariamente una conducta conforme a lo que prescribe una norma de derecho"*⁴, y que esta por ello sujeto a *"un acto de coacción impositiva de carácter inexorable"*⁵, existe alguien facultado lícitamente a exigirle una determinada conducta.⁶

² Felipe de Jesús Tena, en su Derecho Mercantil Mexicano, 13a. ed., Edit. Porrúa, México, 1990, p. 11.

³ Eduardo García Maynez, Introducción al Estudio del Derecho, 40a. ed., Edit. Porrúa, México, 1989, p. 259.

⁴ Ernesto Gutiérrez y González, en su obra Derecho de las Obligaciones, 9a. ed., Edit. Porrúa, México, 1993, p. 33.

⁵ Luis Recasens Siches, Tratado General de Filosofía del Derecho, 10a. ed., Edit. Porrúa, México, 1991, p. 242.

⁶ Eduardo García Maynez, ob. cit., p. 268.

1.1.2.- Noción de obligación.

Previo al análisis del concepto que nos ocupa, es necesario delimitar con precisión el objeto a estudiar en el presente apartado.

De esta forma, considerando que el término obligación es de carácter equívoco, es decir, es uno que expresa ideas totalmente diversas unas de otras, el estudio de las obligaciones mercantiles (en sentido estricto) y las denominadas por el derecho civil francés como obligaciones "*propter rem*" u "*obligaciones rei*" para los postglosadores, habrán de ser lamentablemente abandonadas por salir totalmente del marco teórico que se pretende.⁷

Una vez hechas las anteriores acotaciones, es ya oportuno entrar en la materia que nos ocupa. Así, afirmamos que el concepto de obligación es tan antiguo como el propio derecho romano, en el cual encuentra sus primeros intentos de sistematización debido a que la bilateralidad de las normas jurídicas precisa la regulación de las facultades y deberes de los sujetos entre los cuales existe un vínculo o relación; de lo contrario, el poder exigir y el deber cumplir estarían regidos por la más completa desorganización e imperarían los caprichos humanos sin posibilidad de armonía alguna.

⁷ Las obligaciones mercantiles, en estricto sentido son definidas por el artículo 208 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito de la siguiente manera: *las obligaciones emitidas por las sociedades anónimas representan la participación individual de sus tenedores en un crédito colectivo constituido a cargo de la sociedad emisora. Por otra parte, las obligaciones "propter rem" son aquellas que existen en virtud de que una cosa se detenta en virtud de un derecho real. En esta clase de obligaciones, el deudor para cumplir debe realizar un acto de carácter positivo, dar o no hacer, sin que pueda liberarse válidamente del cumplimiento sino abandonando el bien de que se trate (v. gr. copropietarios de paredes medianeras, artículo 960 CCDF; la obligación del usufructuario de otorgar fianza antes de gozar de los bienes, artículo 1006 del mismo Código). La cosa determina al deudor según el Diccionario de Derecho de Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, 15a. ed., Edit. Porrúa, México, 1988, p. 368.*

En este orden de ideas, Justiniano definió a la obligación como *"el vínculo de derecho por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad."* Definición en la cual se considera en primera instancia al acreedor, lo que fue imitado con posterioridad por Paulo al decir que *"la obligación consiste en que alguien nos constriña a dar, hacer o prestar alguna cosa."*

Para efectos del presente trabajo, por considerarla como la más apropiada se adoptará la definición vertida por Manuel Borja Soriano en su Teoría General de las Obligaciones: *"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 a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor."*⁸

De acuerdo a lo anterior, la obligación presenta los siguientes elementos:

- A. El subjetivo o personal, constituido por el acreedor y el deudor quienes son las personas aptas para ser facultadas y obligadas.
- B. La relación jurídica, que se traduce en un vínculo protegido por el derecho.
- C. El objeto, consistente en una prestación o abstención de carácter económico.

1.1.2.1.- Los sujetos.

Partiendo de la premisa fundamental de que persona es el sujeto de derechos y obligaciones, se entiende por sujeto activo o acreedor al que puede exigir la prestación

⁸ Manuel Borja Soriano, Teoría General de las Obligaciones, 11a. ed., Edit. Porrúa, México 1989, p. 71.

o abstención, derecho que puede tener base en una norma que confiera tal carácter o en la libertad individual.

El deudor o sujeto pasivo es la persona que está en la necesidad de entregar el objeto. Es quien debe cumplir o pagar al acreedor.

Ambos elementos pueden estar integrados por una persona o más, sin que para ello sea imprescindible para la existencia de la obligación el que estén determinados al nacimiento de la misma, siempre y cuando lo sean cuando se haga exigible.

1.1.2.2.- El objeto.

No existe quien se obligue con otro por el mero hecho de hacerlo. La razón de existir de la obligación radica en la cosa que se debe dar, el hecho que se debe prestar (prestación) o el hecho que no debe realizarse (abstención).

De acuerdo con el artículo 1825 del Código Civil para el D.F., el objeto de cualquier obligación debe:

A. Ser posible física y jurídicamente, o bien, que sea susceptible de serlo. Así, decimos que un hecho o cosa son posibles cuando no contrarian las leyes de la naturaleza que necesariamente deban regirlos.

B. Existir en la naturaleza. Lo que no existe ni existirá no podrá ser considerado válidamente como objeto.

C. Ser determinado o determinable en cuanto a su especie. Determinado quiere decir que una cosa tenga identidad. Un objeto es determinado cuando se expresa por sus características de identidad.

o abstención, derecho que puede tener base en una norma que confiera tal carácter o en la libertad individual.

El deudor o sujeto pasivo es la persona que está en la necesidad de entregar el objeto. Es quien debe cumplir o pagar al acreedor.

Ambos elementos pueden estar integrados por una persona o más, sin que para ello sea imprescindible para la existencia de la obligación el que estén determinados al nacimiento de la misma, siempre y cuando lo sean cuando se haga exigible.

1.1.2.2.- El objeto.

No existe quien se obligue con otro por el mero hecho de hacerlo. La razón de existir de la obligación radica en la cosa que se debe dar, el hecho que se debe prestar (prestación) o el hecho que no debe realizarse (abstención).

De acuerdo con el artículo 1825 del Código Civil para el D.F., el objeto de cualquier obligación debe:

- A. Ser posible física y jurídicamente, o bien, que sea susceptible de serlo. Así, decimos que un hecho o cosa son posibles cuando no contrarian las leyes de la naturaleza que necesariamente deban regirlos.
- B. Existir en la naturaleza. Lo que no existe ni existirá no podrá ser considerado validamente como objeto.
- C. Ser determinado o determinable en cuanto a su especie. Determinado quiere decir que una cosa tenga identidad. Un objeto es determinado cuando se expresa por sus características de identidad.

D. Estar en el comercio. Las cosas están en el comercio por su naturaleza o por disposición de la ley.

1.1.2.3.- La relación jurídica.

La relación que une a los sujetos tiene el carácter de jurídica toda vez que el ordenamiento legal otorga acción al acreedor para exigir al deudor, por la vía coactiva de ser necesario, el pago debido, es decir *"tiene como efecto ligar una persona a otra; forma ella lo que se denomina vínculo de Derecho."*⁹

En este orden de ideas, la teoría alemana ha dado mayor luz sobre la naturaleza de la relación jurídica. Así, Gierke¹⁰ distingue los términos deuda y coacción, *schuld* y *haftung*, respectivamente.

Según este autor, la deuda implica un deber jurídico, considerando que si el deudor realiza válidamente el pago no hace más que cumplir con un deber totalmente ajeno a la coacción, misma que deviene como un accidente cuya existencia sólo se explica en razón del incumplimiento.

La relación se denomina crédito o deuda, según se considere el punto de vista del acreedor o del deudor, respectivamente.

⁹ Marcel Planiol y Georges Ripert, Tratado Elemental de Derecho Civil, Tomo I,3, Edit. Cajica, Puebla, 1983, pp. 10 y 11.

¹⁰ Citado por Manuel Borja Soriano, ob. cit., p. 72.

1.1.3.- Las obligaciones modales y las obligaciones complejas.

En contraposición a las "puras", en las que las partes se han obligado lisa y llanamente, existen obligaciones que acarrear accidentes o limitaciones relativos a la pluralidad de objetos, sujetos o a su eficacia, o según palabras de Gaudemet son "*complicaciones que afectan al número de objetos, de sujetos, o la existencia o exigibilidad de una obligación*"¹¹ que son denominadas como modales.

En relación con la eficacia o exigibilidad, las modalidades se clasifican en plazo, condición y modo o carga; en relación con la pluralidad de objetos, las obligaciones son conjuntivas, alternativas o facultativas; en tanto que la mancomunidad se refiere a la existencia de sujetos múltiples.

La doctrina civilista ha dado la denominación de obligaciones complejas a aquellas en las que existe tanto pluralidad de sujetos como de objetos debidos.

El Título II del Libro IV del CCDF, aunque no felizmente por confundir las modalidades propiamente dichas con el objeto concreto de la obligación, según lo escrito en el anterior punto 1.1.2.2, regula las modalidades de las obligaciones partiendo de la siguiente clasificación: condicionales, a plazo, conjuntivas y alternativas, mancomunadas, de dar y por último, de hacer o de no hacer.

En este orden de ideas, la condición es el acontecimiento futuro de realización contingente del que se hace depender la exigibilidad o eficacia de una obligación:

Art. 1938.- "La obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro e incierto."

¹¹ Según Eugène Gaudemet en su *Teoría General de las Obligaciones*, Edit. Porrúa, México, 1974, p. 451.

Siguiendo al maestro Eduardo García Maynez,¹² es correcto hablar de contingencia y no de certeza. En efecto, por contingencia entendemos el que algo pudo no haber sido o bien, que puede no llegar a ser, en tanto que la certeza es la seguridad de que algo es, contrariamente a lo dispuesto por el numeral citado que utiliza el término certeza en su sentido negativo para caracterizar a la condición.

Desde el punto de vista de los efectos de la condición, esta se clasifica en suspensiva y resolutoria:

Art. 1939.- "La condición es suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación."

Art. 1940.- "La condición es resolutoria cuando cumplida resuelve la obligación, volviendo las cosas al estado que tenían, como si esa obligación no hubiese existido."

Una vez cumplida la condición, los efectos de la obligación se retrotraen el momento de creación de la misma, a menos que se hubiese pactado lo contrario o la naturaleza de los mismos impida que ello así ocurra. Por otra parte, la figura jurídica en comento encuentra su origen únicamente en la voluntad de las partes a través de las estipulaciones accidentales, nunca en la ley, ya que en este caso cabe hablar de requisito legal.¹³

Atendiendo al origen del cumplimiento de la condición, esta puede ser potestativa, casual o mixta. Potestativa es aquella cuya realización depende de la voluntad de una de las partes, salvo el que lo sea exclusivamente de la voluntad del

¹² En su Introducción al Estudio del Derecho, ob. cit., p. 178.

¹³ Alvaro D'ors, Una Introducción al Estudio del Derecho, 7a. ed. (1a. para México), Escuela Libre de Derecho, México, 1989, p. 70.

deudor, lo que es sancionado con la nulidad de la obligación por el artículo 1944 del CCDF. Es casual si su realización depende de causas fortuitas o de un tercero sin interés jurídico en el contrato; en tanto que la mixta participa en forma conjunta de las dos características anteriores.

Se ha planteado en las exposiciones de los tratadistas del tema y aún en la propia legislación la problemática que radica en determinar si la condición suspensiva suspende el nacimiento o la eficacia de la obligación, existiendo teorías a favor de uno y otro extremos así como otras que podríamos determinar como eclécticas.

El transcrito artículo 1938 del Código Civil señala expresamente que de la condición se hacen depender el nacimiento o resolución de la obligación; sin embargo, el sentido de los artículos 1942, 1943, 1944 y 1945 indica ciertamente que la obligación ha nacido aunque no así su exigibilidad.

De las ideas anteriores podemos concluir que efectivamente la obligación nace antes de que la condición suspensiva se efectúe, aunque no de manera perfecta pues su eficacia está sujeta a su posible no existencia, generándose en tanto derechos y obligaciones "*in potentia*" que deben ser objeto de protección por el ordenamiento jurídico, para en su caso, darles retroactivamente vida jurídica plena una vez que se actualice válidamente la condición.

El plazo o término es entendido como el acontecimiento futuro de realización necesaria del que depende la eficacia (término inicial) o resolución (término final) de una obligación. Opera no sobre la existencia de la obligación, sino sobre los efectos pretendidos, en el sentido de que estos se produzcan a partir de un día determinado o bien, que produciéndose éstos de inmediato cesen en otro alguno.

La definición legal se contiene en los artículos 1953 y 1954 del CCDF:

Art. 1953.- "Es obligación a plazo aquella para cuyo cumplimiento se ha señalado un día cierto."

Art. 1954.- "Entiéndese por día cierto aquél que necesariamente ha de llegar."

Al igual que la definición de condición, en el plazo tampoco es idóneo utilizar el término de certeza para referirse a su realización sino de necesidad, entendiéndose por esta la característica sin la cual algo deja de ser lo que es. Ello en virtud de que la realización del término es necesaria por naturaleza, aunque derivado de la estipulación correspondiente pueda desconocerse con certeza cuando se actualizará, caso tal de la muerte de una persona; ésta es inevitable por necesaria pero incierta en cuanto al día de su acaecimiento.

Al cómputo del plazo son aplicables los principios que al respecto se establecen para la prescripción.

El plazo puede establecerse a favor del deudor, del acreedor o de ambos. Si no se ha pactado otra cosa, el artículo 1958 del CCDF otorga la presunción de que el mismo fue establecido en favor del deudor.

La última modalidad en relación con la eficacia o exigibilidad es el modo o carga, que consiste en la obligación impuesta al beneficiario de una liberalidad de realizar una prestación en forma correlativa al beneficio que se recibe.¹⁴

Art. 2336.- "Es onerosa la donación que se hace imponiendo algunos gravámenes..."

¹⁴ Ignacio Galindo Garfias, 1er. Curso de Derecho Civil; Parte General. Personas. Familia. 9a. ed., Edit. Porrúa, México, 1989, p. 279.

Art. 2368.- "El donatario responde sólo del cumplimiento de las cargas que se le imponen con la cosa donada, y no está obligado personalmente con sus bienes. Puede susraerse a la ejecución de las cargas, abandonando la cosa donada, y si ésta perece por caso fortuito, queda libre de toda obligación."

Cabe mencionar que no hay relación causal entre el objeto de la liberalidad y la carga y si bien es cierto que el modo o carga no convierte al acto jurídico en conmutativo, también lo es el que el beneficio que se obtiene se ve reducido por el importe de la carga, según se ejemplifica con el numeral 2353 del CCDF:

Art. 2337.- "Cuando la donación sea onerosa, sólo se considera donado el exceso que hubiere en el precio de la cosa, deducidas de él las cargas."

La mancomunidad o existencia de dos o más sujetos activos y/o pasivos será analizada con detalle en el siguiente punto, para proceder de inmediato a la pluralidad de objetos.

La existencia de objetos múltiples, es regulada según los efectos de la pluralidad en relación con el cumplimiento efectivo de la obligación. Así, se presentan las obligaciones conjuntivas, las alternativas y las facultativas, respecto de las primeras, el artículo 1961 del CCDF señala:

Art. 1961.- "El que se ha obligado a diversas cosas o hechos conjuntamente, debe dar todas las primeras y prestar todos los segundos."

De esta forma, para que se tenga por extinguida válidamente la obligación en la cual existen diversas prestaciones o abstenciones pactadas conjuntamente, será necesario cumplir con todas y cada una de ellas, por lo cual *"el acreedor tiene el*

*derecho de demandar al mismo tiempo el cumplimiento de todas las prestaciones...*¹³

Por otra parte, puede convenirse que la prestación a ejecutar pueda ser elegida por alguno de los sujetos de entre varias pactadas, de tal suerte que sólo realizando una de tantas se extinga la obligación. Estas son las obligaciones alternativas reguladas por el numeral 1962 del Código Civil en cita:

Art. 1962.- "Si el deudor se ha obligado a uno de dos hechos, o a una de dos cosas, o a un hecho o a una cosa, cumple prestando cualquiera de esos hechos o cosas; mas no puede, contra la voluntad del acreedor, prestar parte de una cosa y parte de otra, o ejecutar en parte un hecho."

En las llamadas obligaciones facultativas, aunque no existe propiamente diversidad de objetos al existir de inicio sólo uno de ellos como debido, el deudor puede ser liberado con la entrega de cualquiera otro. Comparativamente, en las alternativas existen varias cosas que son debidas de entre las que debe elegirse una; en las facultativas, sólo una lo es, aunque no necesariamente deba realizarse el pago con ella, toda vez que puede optarse por alguna otra.

1.1.4.- Las obligaciones mancomunadas.

Como quedó asentado, las obligaciones mancomunadas son una especie de las complejas, y que son definidas por el numeral 1984 del Código Civil para el D.F. de la siguiente manera:

Art. 1984.- "Cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores, tratándose de una misma obligación, existe la mancomunidad."

¹³ Manuel Borja Soriano, ob. cit., p. 693.

Lo que de inmediato nos lleva a concluir que la mancomunidad se relaciona directamente con el elemento subjetivo o personal de la obligación.

Cuando existe pluralidad de acreedores en relación a un deudor único (mancomunidad activa), diversos deudores frente a un sólo acreedor (mancomunidad pasiva) o varios acreedores y varios deudores a la vez (mixta), respecto de un mismo objeto, estamos en presencia de una obligación mancomunada.

La mancomunidad puede presentar a su vez dos especies, atendiendo a si el objeto puede considerarse dividido en su cumplimiento en tantas partes como deudores haya o si este debe ser pagado íntegramente por cualquiera de ellos. En el primer caso se habla de obligación simplemente mancomunada; en el segundo, de obligación solidaria.

La característica fundamental de la simple mancomunidad, según los lineamientos del artículo 1985 del texto de ley en referencia, consiste no sólo en la pluralidad de sujetos comentada en párrafos anteriores, sino que el objeto debido se considera dividido en tantos deudores existan, es decir, el o los acreedores no tienen la posibilidad de exigir válidamente el cumplimiento total de la obligación a ninguno de los múltiples deudores en particular ni estos la obligación de hacer pago íntegro.

En este orden de ideas, el artículo 1986 del CCDF otorga a los deudores simplemente mancomunados una presunción de igualdad en el pago, salvo que hubiese convenio o disposición de la propia ley en contrario.

De estas consideraciones se desprenden las siguientes consecuencias:

A. La insolvencia de un codeudor no perjudica a los demás, sino que sus beneficios los pierden directamente los acreedores.

B. Los efectos y consecuencias de la mora y de la cláusula penal, no recaen sobre todos los deudores, sino sólo sobre el que la provocó.

1.1.5.- Concepto y clases de solidaridad.

Según asentamos en líneas anteriores, la solidaridad es una especie de la mancomunidad.

Para el maestro Ernesto Gutiérrez y González, *"se presenta cuando hay pluralidad de acreedores, de deudores, o de ambos, en una obligación, y cada acreedor puede exigir el todo del objeto, y cada deudor debe pagar todo el objeto, no obstante que ese objeto es divisible, física o económicamente."*¹⁶

Definición derivada de los lineamientos contenidos en el artículo 1987 del Código Civil para el D.F., que a la letra señala:

Art. 1987.- "Además de la mancomunidad, habrá solidaridad activa cuando dos o más acreedores tienen derecho para exigir, cada uno por sí, el cumplimiento total de la obligación; y solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno por sí, en su totalidad, la prestación debida."

De las anteriores señalizaciones doctrinal y legal, se desprende que la solidaridad presenta los siguientes elementos:

¹⁶ Ernesto Gutiérrez y González, ob. cit., p. 917.

A. Pluralidad de sujetos activos y/o pasivos. Como lo hemos sostenido, la solidaridad implica la pluralidad de acreedores y/o deudores en una misma obligación.

Cuando existe pluralidad de acreedores, la solidaridad se denomina activa; pasiva para el caso de los deudores según el numeral anotado y mixta, según la tradición doctrinal, tratándose de la conjugación de ambas.

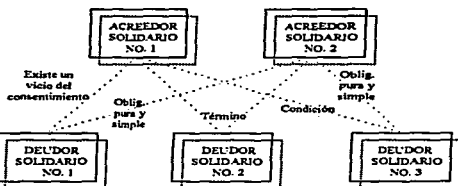
Una vez realizadas las anteriores consideraciones, cabe mencionar que en el caso de la solidaridad activa se presenta un inconveniente para los coacreedores: al estar todos posibilitados para recibir el pago, están a expensas de la buena voluntad del otro para recibir la parte proporcional que les corresponde, pues bien puede darse el caso de que alguien, amén de la responsabilidad por enriquecimiento ilícito, una vez que se hizo del pago, desaparezca o dilapide irremediablemente lo obtenido.

Respecto de la pasiva, esta conviene en demasía a los acreedores, toda vez que tienen mayor seguridad de hacerse pagar en una diversidad de patrimonios constituidos como garantía tácita del cumplimiento, ante la presentación de la insolvencia o de cualesquiera otra circunstancia que impida la ejecución sobre alguno de los obligados.

B. Unidad de objeto. El objeto de la obligación es único, aunque lo deban ejecutar varios "*eadem res, eadem pecunia*".¹⁷

C. Relaciones jurídicas múltiples. La diversidad de vínculos puede generar que cada uno de ellos sea diferente a los otros al presentar circunstancias que los particularizan, sin que por ello se afecte a la existencia de la obligación en su conjunto.

¹⁷ Cita del Compendio de Derecho Civil de Rafael Rojina Villegas, T. III, 8a. ed., Edit. Porrúa, México, 1978, p. 310.



La existencia de relaciones jurídicas múltiples puede ejemplificarse con el artículo 1995 que otorga al deudor la posibilidad de oponer las excepciones que se deriven de la naturaleza de la obligación y las que le sean personales, donde de no existir distintos vínculos entre acreedores y deudores, no podría explicarse la posibilidad de oponer las excepciones de carácter personalísimo que existan y que autoriza este precepto.

Así mismo, tratándose de los efectos del plazo respecto de deudores solidarios, la pérdida del derecho al plazo sólo afecta a aquel que se encuentre en los extremos del artículo 1959 del CCDF, según lo señalado por el numeral 1960 del mismo Código.

A mayor abundamiento, si un vínculo se extingue por causa distinta al pago, novación, compensación, confusión, remisión, pérdida de la cosa o imposibilidad del hecho debido, los demás, al no verse afectados por tener vida jurídica propia, quedan plenamente subsistentes.

Ahora bien, la existencia de tantas relaciones jurídicas como acreedores y deudores hubiesen, no significa, ni remotamente, que también exista el mismo número

de obligaciones. Por el contrario, de acuerdo al sentido de los artículos 1985, 1987 (ya transcrito), 1990 y siguientes, estos hacen referencia e indican una obligación única.

D. Indivisibilidad de objeto.¹⁸ Cómo ha quedado asentado, una característica fundamental de la solidaridad consiste en que el pago puede ser exigido y debe ser realizado por el todo, atento a lo señalado por el multicitado artículo 1987 ya comentado con anterioridad.

1.1.6.- Fuentes de la solidaridad.

Tratándose de sus fuentes, el artículo 1988 del ordenamiento legal que nos ocupa, señala claramente que:

Art. 1988.- "La solidaridad no se presume; resulta de la ley o de la voluntad de las partes."

En este sentido, es conveniente observar que el Lic. Ernesto Gutiérrez y González señala como tres las fuentes de la solidaridad:¹⁹ el convenio, la herencia testamentaria y la ley, de lo cual se observa que el numeral citado presenta una mayor abstracción que se considera la adecuada.

Lo anterior en virtud de que consideramos que en el término voluntad pueden subsumirse los relativos al convenio, al ser parte de la naturaleza de éste el acuerdo de voluntades, y la herencia testamentaria, en la cual resulta obvio suponer la voluntad del testador. Así, la herencia testamentaria, más que una fuente propiamente dicha, es una forma de establecer la solidaridad a través de la manifestación de voluntad de quien la otorga.

¹⁸ Rafael Rojas Villegas, Compendio de Derecho..., ob. cit., p. 511.

¹⁹ En su Derecho de las Obligaciones, ob. cit., p. 719.

Bien cabe aceptar la afirmación del autor de referencia en el sentido de que de la solidaridad activa, que se tratará en breve, no encuentra fuente alguna en la legislación civil.

Los casos de solidaridad pasiva que señala el propio Código Civil para el D.F., son los siguientes:

La gestión de negocios:

*Art. 1901.- "Si el gestor delegare en otra persona todos o algunos de los deberes de su cargo, responderá de los actos del delegado, sin perjuicio de la obligación directa de éste para con el propietario del negocio.
La responsabilidad de los gestores, cuando fueren dos o más, será solidaria."*

El caso de la responsabilidad por daño:

Art. 1917.- "Las personas que han causado en común un daño, son responsables solidarios hacia la víctima por la reparación a que están obligadas, de acuerdo con las disposiciones de este capítulo."

En el contrato de comodato:

Art. 2510.- "Siendo dos o más los comodatarios, están sujetos solidariamente a las mismas obligaciones."

La solidaridad de los mandatarios:

Art. 2580.- "Si muchas personas hubiesen nombrado a un sólo mandante para algún negocio común, le quedan obligadas solidariamente para todos los efectos del mandato."

La prestación de servicios profesionales:

Art. 2611.- "Si varias personas encomendaren un negocio, todas ellas serán solidariamente responsables de los honorarios del profesor y de los anticipos que hubieren hecho."

1.1.7.- Reglas generales de la solidaridad.

Derivado de la naturaleza jurídica de la figura que nos ocupa, se desprenden efectos comunes a la solidaridad activa y pasiva, mismos que se detallan a continuación:

A. Con fundamento en el artículo 1987, la solidaridad supone necesariamente la existencia de una "obligación debida", es decir, de una deuda cuya cuantía esta determinada.

No hay solidaridad en obligaciones de objeto indeterminado, aun cuando sea determinable con posterioridad.

B. La solidaridad nunca se presume. Como quedó asentado en el punto 1.1.6, a propósito de las fuentes que le dan origen, salvo que la ley o la voluntad la prescriban, nunca podrá alegarse la existencia de ésta.

C. El pago realizado al acreedor o a cualquiera de los que hubiere, extingue la obligación respecto de todos los sujetos, atento a lo señalado por el artículo 1990.

D. Además del pago, la novación, compensación, confusión, remisión de cualquiera de los acreedores solidarios para con los deudores, la pérdida de la cosa y la imposibilidad

del hecho debido sin culpa del deudor en ambos casos, extinguen la obligación solidaria (artículos 1991 y 1997, párrafo primero del CCDF).

Es de mencionar que al operar los casos anteriores, se genera la extinción de la obligación; sin embargo, como se verá en el estudio desarrollado en el punto 1.1.10 del presente capítulo, bien puede extinguirse la solidaridad sin que lo sea la obligación que tenía tal modalidad, ya que esta permanece con vida jurídica aunque con efectos naturalmente diversos.

E. De acuerdo con el artículo 2004 del Código Civil, la solidaridad pactada no crea la indivisibilidad de la obligación, y la indivisibilidad no la hace solidaria.

F. Salvo que la obligación sea indivisible por naturaleza, los herederos de los acreedores o deudores solidarios, sólo pueden exigir o deben pagar la parte proporcional que les corresponda de acuerdo con su haber, regla señalada por los numerales 1993 y 1998.

G. La interrupción de la prescripción a favor de un acreedor o en contra de un deudor, beneficia y perjudica, respectivamente, a los demás según los artículos 1169 y 2001.

1.1.8.- Solidaridad activa.

La solidaridad activa en concreto presenta efectos jurídicos obviamente distintos a los de la pasiva, mismos que, siguiendo el orden señalado por el Código Civil para el D.F., se analizan a continuación:

A. Todos y cada uno de los acreedores pueden exigir el pago total o parcial de la obligación a cualquiera de los deudores, según las disposiciones del artículo 1989 del Código Civil para el D.F.

B. De acuerdo al artículo 1990, el pago realizado a alguno de los acreedores solidarios extingue la obligación, lo cual significa que el pago realizado a cualquiera de ellos surte efectos plenos respecto de todos y cada uno de los demás.

C. Respecto de la extinción de la obligación en forma ajena al pago, es de señalarse que:

Art. 1991.- *"La novación, compensación, confusión o remisión hecha por cualquiera de los acreedores solidarios con cualquiera de los deudores de la misma clase, extingue la obligación."*

Así, en cuanto opera cualquiera de estas figuras, la obligación solidaria se extingue por completo, sin embargo, en este sentido se presenta una divergencia de criterio con el artículo 2207 del mismo cuerpo de ley, ya que al respecto de la confusión de derechos señala textualmente:

Art. 2207.- *"La confusión que se verifica en la persona del acreedor o deudor solidario sólo produce sus efectos en la parte proporcional de su crédito o deuda."*

De lo que surge de inmediato la interrogante sobre si tratándose de confusión la obligación se extingue totalmente conforme al primer artículo citado, o bien si sólo lo es en la parte proporcional que corresponda.

Sobre el punto, los tratadistas nacionales también han permanecido con la divergencia de opiniones, pues mientras Ernesto Gutiérrez y González sostiene que el artículo 2207, al ser regla especial de extinción, debe prevalecer sobre la forma general de obligación contemplada en el 1991; Manuel Borja Soriano, en contrario, considera

(aunque escuetamente) que el 1991 debe serlo, toda vez que sistematiza las formas de extinción de la obligación solidaria.

Es criterio de este sustentante afirmar que la solidaridad se constituye como una forma concreta de obligarse que encuentra regulación jurídica sobre su forma de extinción en el 1991, mientras que el 2207 regula a la confusión de derechos como una regla particular y especial de extinguir obligaciones solidarias, motivo por el cual mas que distinguir y aplicar separadamente ambos preceptos, se deben armonizar y completar en su aplicación, considerando que efectivamente, la confusión ocasiona la extinción de la obligación, aunque con los efectos señalados por la regla especial para la solidaridad del numeral 2207.

D. El crédito se considera dividido entre los acreedores, salvo pacto en contrario, por partes iguales, de forma y manera tal que cuando uno de ellos recibe el pago total o parcial de la deuda o realiza quita o remisión de ella, deberá responder a los demás en la parte proporcional que les corresponda, según el artículo 1992.

E. Con fundamento en el artículo 1993, los coherederos del acreedor solidario sólo pueden exigir el pago de la parte proporcional que les corresponda de acuerdo a su haber hereditario, salvo que la obligación sea indivisible.

1.1.9.- Solidaridad pasiva.

Corresponde ahora efectuar el estudio de la solidaridad pasiva, misma que existe, como ha quedado asentado en líneas anteriores, cuando existe pluralidad de deudores en una misma obligación, los cuales deben realizar, cada uno por sí, el pago del total del objeto que es debido. Es esta figura de vital importancia por ser la que se presenta en materia fiscal, al existir una diversidad de sujetos como los obligados al pago de un adeudo de esta naturaleza.

La solidaridad pasiva, continuando con el orden indicado por el Código Civil para el D.F., produce los siguientes efectos:

A. Según el artículo 1995, contra la acción ejercida por un acreedor, sólo podrán oponerse las excepciones derivadas de la propia obligación y aquellas que sean de carácter estrictamente personal.²⁰

B. El no ejercicio por un deudor solidario de las excepciones comunes a todos, lo hacen responsable frente a ellos, de acuerdo a los lineamientos del artículo 1996 del Código en cita.

C. Para los deudores solidarios, en caso de perecimiento de la cosa o de la imposibilidad del hecho debidos, y

Art. 1997.- "Si hubiere culpa de parte de cualquiera de ellos, todos responderán del precio y de la indemnización de daños y perjuicios, teniendo derecho los no culpables de dirigir su acción contra el culpable o negligente."

El mismo precepto, en su primer párrafo, señala la liberación de responsabilidad para los deudores si existe caso fortuito que ocasione la pérdida de la cosa o la imposibilidad del hecho.

D. Los herederos de un deudor solidario son considerados como uno sólo respecto de los demás de la misma categoría (art. 1998 CCDF).

²⁰ Ejemplo de estas excepciones son las señaladas para el caso de prescripción y novación en los artículos 1145 y 2223, respectivamente, del Código Civil para el D.F.

E. El artículo 1986 considera genéricamente que la deuda se encuentra dividida, salvo pacto o disposición legal en contrario, en tantas partes como deudores existan, de lo cual a su vez, se derivan las siguientes consecuencias:

a) El anterior criterio es ratificado en concreto para la solidaridad pasiva por el similar 1999 en su segundo párrafo, aunque se omitió la disposición de ley en contrario:

Art. 1999.- "Salvo convenio en contrario, los deudores solidarios están obligados entre sí por partes iguales."

b) El deudor que realiza el pago de la deuda, puede exigir de los demás la parte proporcional que en ella tengan, (artículo 1999, párrafo primero).

c) De acuerdo al tercer párrafo del numeral que nos ocupa, si un deudor no puede realizar el pago de la parte que le corresponde, el saldo deberá ser repartido entre los restantes, aunque se les hubiese liberado de la solidaridad.

d) Por último, el deudor que realiza el pago, se subroga en los derechos del acreedor (igual artículo último párrafo).

F. Si el negocio no interesa más que a un codeudor, este es responsable por el total de la obligación frente a los otros, según lineamientos del artículo 2000.

G. Los daños y perjuicios generados por la falta de cumplimiento de la obligación son responsabilidad de todos y cada uno de los deudores solidarios.

1.1.10.- Extinción de la solidaridad.

Debemos distinguir la extinción de la obligación solidaria, que opera a través del pago, novación, confusión, remisión y caso fortuito (que ya quedaron estudiadas) de la extinción de la solidaridad únicamente, caso en el cual la deuda permanece aunque sus efectos serán naturalmente diversos de acuerdo a las forma de extinción de que se trate:

A. Consolidación.²¹ En virtud de la consolidación, los diversos vínculos jurídicos que existan en una sola obligación, ya sea el crédito y/o la deuda, se reúnen en una persona, pudiendo ser ésta un tercero o bien uno de los sujetos de la obligación.

B. Renuncia absoluta o relativa. Por renuncia entendemos la voluntaria pérdida de interés en un negocio del que se es parte. En la especie, el único que puede renunciar a la solidaridad es el acreedor o acreedores, esto en términos del artículo 1989 del Código Civil.

Así, la renuncia absoluta, al involucrar a todos los deudores convierte a la obligación solidaria en simplemente mancomunada, con la consiguiente generación de los efectos que ya han quedado analizados en el punto 1.1.4 de la presente investigación.

La renuncia relativa opera sólo a favor de uno o varios de los deudores, quedando a salvo el derecho de hacer efectiva, por el todo, la obligación a los restantes deudores que permanecen en la solidaridad, previa deducción de la parte proporcional que les correspondía a los liberados y que ahora tienen el carácter de deudores simplemente mancomunados.

²¹ Ernesto Gutiérrez y González, Derecho de las Obligaciones, ob. cit., p. 939.

1.1.11.- Solidaridad e indivisibilidad.

La definición de las obligaciones indivisibles se contiene en el artículo 2003 del CCDF:

Art. 2003.- "Las obligaciones son divisibles cuando tienen por objeto prestaciones susceptibles de cumplirse parcialmente. Son indivisibles si las prestaciones no pudiesen ser cumplidas sino por entero."

Así, por la imposibilidad de fraccionar el cumplimiento, los obligados quedan obligados por el todo:

Art. 2006.- "Cada uno de los que han contraído conjuntamente una deuda indivisible, está obligado por el todo, aunque no se haya estipulado solidaridad. Lo mismo tiene lugar respecto de los herederos de aquel que haya contraído una obligación indivisible."

Como puede observarse, la indivisibilidad se refiere exclusivamente al objeto, en tanto que existe la imposibilidad de cumplir parcialmente con el pago del mismo, independientemente de que exista o no pluralidad de sujetos.

Planiol abundando y mejorando la originaria teoría de Dumolin, clasifica a la indivisibilidad en real o natural y convencional.²² La natural a su vez se clasifica en absoluta, según la propia naturaleza del objeto haga imposible su cumplimiento parcial o relativa, si el objeto aún sido indivisible por naturaleza puede tener una ejecución fraccionada. La convencional opera en aquellos casos en los que ciertamente el objeto de la obligación es divisible, pero las partes pactan el cumplimiento como si fuese

²² Manuel Borja Soriano, ob. cit., p. 682.

indivisible. De la lectura del ya transcrito artículo 2003, se desprende que el Código Civil no acepta la convencional, ya que únicamente considera la invisibilidad material.

La indivisibilidad se extingue en la obligación:

Art. 2010.- "...que se resuelve en el pago de daños y perjuicios y, entonces, se observarán las reglas siguientes:

I.- Si para que se produzca esa conversión hubo culpa de parte de todos los deudores, todos responderán de los daños y perjuicios proporcionalmente al interés que representen en la obligación.

II.- Si sólo algunos fueron culpables, únicamente ellos responderán de los daños y perjuicios."

La solidaridad y la indivisibilidad tienen en semejanza el efecto de que los acreedores pueden exigir el cumplimiento total de la obligación y los deudores tienen la obligación de realizar el pago en la misma forma, es decir, por el total de lo debido, lo cual si bien es un punto en común, no basta para hacer equivalentes a estas figuras:

Art. 2004.- "La solidaridad estipulada no da a la obligación el carácter de indivisible, ni la indivisibilidad de la obligación la hace solidaria."

Por otra parte, tienen importantes diferencias: La solidaridad se origina de la voluntad de los contratantes o de la ley, la indivisibilidad, de la naturaleza del objeto; la primera es una modalidad de las obligaciones, la segunda sólo un accidente del objeto que afecta su ejecución; cada figura tiene sus propias reglas de aplicación; en la solidaridad invariablemente existe pluralidad de sujetos, ya de acreedores, de deudores o de ambos, la indivisibilidad puede operar aún en obligaciones con deudor y acreedor

únicos. *"Mientras los deudores solidarios responden totaliter, los deudores de una obligación indivisible lo hacen tan sólo in totum."*²³

1.1.12.- Naturaleza jurídica de la solidaridad.

Para explicar la naturaleza jurídica de la solidaridad varios autores han desarrollado verdaderas teorías al respecto, aunque la mayoría de ellas pueden ser catalogadas de ociosas de acuerdo a las consideraciones que en seguida serán vertidas. Incluso, la propia Enciclopedia Jurídica Omeba, en su Tomo XXV,²⁴ las agrupa según sus expositores para efectos de desarrollar su exposición según lo siguiente:

A. Keller y Ribbentrop.

Basan su teoría en los efectos que la *"litis contestatio"* producía en el derecho procesal romano, según se extinguiere o no la obligación para todos los deudores. Llegan incluso a hablar de solidaridad propiamente dicha y de solidaridad impropia, según existieren una sola o varias obligaciones, respectivamente, con objeto único.

B. Fitting.

Considera que la naturaleza de la solidaridad puede asemejarse a la de las obligaciones alternativas, que por cierto ya han quedado estudiadas en el anterior punto 1.1.3 llevándonos a concluir que una y otra presentan efectos totalmente diversos, al referirse la una a los sujetos y la otra al objeto. El hecho de que el deudor o deudores particulares o concretos que su momento deberán realizar el pago estén

²³ Angel Cristóbal Montes, en la Revista de Derecho Privado, "La Distinción entre Indivisibilidad y Solidaridad", Editoriales de Derecho Reunidas, España, Dic. 1992, p. 1013.

²⁴ Enciclopedia Jurídica Omeba, Edit. Bibliográfica Argentina, T. XXV, Buenos Aires, 1968, pp. 791 y siguientes.

"en alternativa", considerando que el acreedor puede elegir entre unos u otros para ejercer su acción, no quiere decir con ello que se deban equiparar ambas figuras.

C. Teoría de la deuda y la responsabilidad.

Según los exponentes de esta teoría, la naturaleza de la solidaridad se explica porque existe una deuda de varios y una responsabilidad del deudor a quien se ha demandado el pago. Como objeción a esta teoría, argumentamos que desde que existe incumplimiento, todos y cada uno de los deudores se convierten en responsables del pago y no solamente el requerido.

D. La solidaridad perfecta e imperfecta.

Diversos autores, entre ellos Aubry y Rau, señalan que entre los deudores solidarios se establece una representación o mandato tácito.

Según sus efectos, la solidaridad puede ser perfecta o imperfecta. La primera implica a deudores que se conocen entre sí, pudiendo surtir todos los efectos normales de la solidaridad. En la imperfecta, en cambio, al surgir de fuentes diversas al convenio, carece de mandato o representación pues se da entre sujetos desconocidos entre sí.

E. Teófilo Huc.

Argumenta que no es necesaria la idea de mandato para explicar los efectos que se producen contra todos los codeudores por el requerimiento de pago realizado a uno de ellos. Sin que además de destruir el punto de vista de la teoría descrita en el punto que antecede, fije con precisión uno propio.

F. Barassi.

En un intento más por tratar la naturaleza de la solidaridad, este autor la explica en razón de la función de garantía que produce a los acreedores, llegándola a considerar como elemento intrínseco de esta figura.

Es criterio nuestro sostener que la garantía no caracteriza únicamente a la solidaridad, toda vez que cualquier obligación, sea o no solidaria, cuenta con una garantía tácita para el cumplimiento forzado que pudiese precisarse: el patrimonio del deudor o deudores. En la solidaridad definitivamente se cuenta con esta garantía tácita, pero multiplicada por tantos sujetos pasivos existan, lo que sin duda alguna beneficia enormemente al acreedor ya que las posibilidades de hacerse del pago son naturalmente mayores en relación con aquellas obligaciones en las que hay un deudor único, pero sin que ello signifique que la garantía es un elemento *si ne qua non* de esta figura.

G. Teoría del mandato.

Esta teoría fue desarrollada principalmente por la escuela civilista francesa, en la que cada acreedor es propietario de la parte proporcional que les corresponde y mandatario por la que no lo es.

Surge así la idea de la representación entre los deudores *"en todo lo que pueda mejorar su condición común y en el interés del acreedor, para la conservación del crédito, pero no para lo que podría agravarlo. El mandato... no puede ser dado para perjudicar al manante sino para actuar siempre en su beneficio."*²⁵

²⁵ *Ibidem*, p. 793.

Al respecto, a la luz de la doctrina mexicana Manuel Borja Soriano y Rafael Rojina Villegas, consideran que la representación que surge de la existencia de acreedores múltiples, es sólo un efecto secundario, por lo que se deriva que esta idea no es idónea para explicar la naturaleza de la solidaridad. El último de los autores nombrados, citando a Marcel Planiol, señala que la representación a su vez produce los siguientes efectos:²⁶

A. Cada coacreedor está facultado para obtener el pago.

B. La mora, intereses moratorios y la interrupción de la prescripción aprovechan a todos los coacreedores,

A pesar de la diversidad de criterios que pueden observarse, consideramos que ninguno de ellos explica verdaderamente la naturaleza de la solidaridad; inclusive, los autores citados no se preocuparon por partir de la determinación del concepto naturaleza jurídica.

Según el Diccionario de la Real Academia española de la Lengua, por naturaleza debemos entender "*la esencia y propiedad característica de cada ser.*"²⁷ El Tomo XX de la Enciclopedia Jurídica Omeba señala que naturaleza en "*la terminología filosófica significa esencia, es decir, conjunto de propiedades de un género.*"²⁸

Determinar la naturaleza jurídica de un ser significa descubrir las propiedades que lo definen; es decir, manifestar su esencia a través de las características singulares que lo distinguen de otros y que le hacen apto a ser dentro de la esfera del derecho.

²⁶ Ob. cit., p. 509.

²⁷ Ob. cit., p. 946.

²⁸ Enciclopedia Jurídica Omeba, T. XX, Edit. Driskill, Buenos Aires, 1990, p. 71.

Así, para obtener la naturaleza de la solidaridad, es necesario determinar con exactitud su genero, especie y la diferencia específica.

Cómo ha quedado ya estudiado, la solidaridad es una especie de la mancomunidad (pluralidad de sujetos), sin embargo, realizando una abstracción que nos permita abarcar un mayor objeto de conocimiento, podemos afirmar que no existe mancomunidad si no existe una obligación, surgida de la ley o de la concurrencia ley-voluntad, que la prescriba. De esta forma, concluimos que el genero de la solidaridad es el de obligación, pero no cualesquiera obligación, sino aquella que reporta una modalidad en cuanto a la forma de obligarse de los sujetos y que se constituye en su especie.

Por otra parte, la diferencia específica se explica por la necesidad en la que se encuentran, por una parte, los deudores de cumplir mediante pago por el todo de lo debido, y por la otra, la facultad de los acreedores de recibirlo en la misma forma. Ello aún cuando el objeto sea divisible jurídica y físicamente. Así, afirmamos que la naturaleza jurídica de la solidaridad se explica al ser una obligación que presenta una modalidad en cuanto a los sujetos, en la que los acreedores pueden exigir el pago por el total de la prestación o abstención debida y los deudores deben realizar el pago de la misma forma, aun cuando aquellas tengan carácter divisible.

1.2.- Asociaciones y Sociedades civiles.

Una vez que hemos abordado el análisis de la solidaridad, consideramos pertinente realizar el estudio de los efectos que respecto de esta figura se producen tratándose de asociaciones y sociedades de carácter civil en relación con los socios y administradores, en previsión de los lineamientos fiscales que a ellos se aplican cuando se actualizan los supuestos normativos fiscales conducentes.

1.2.1.- Asociaciones civiles.

El concepto de asociación civil es establecido por el numeral 2670 del CCDF al tenor de lo siguiente:

Art. 2670.- "Cuando varios individuos conviniere en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter enteramente económico, constituyen una asociación."

Los términos "Asociación Civil", "Sociedad Civil", "Sociedad en Nombre Colectivo", y en fin el resto de las sociedades de carácter mercantil deben ser entendidos en un doble sentido:

A. Identifica a la persona moral con personalidad, nombre y patrimonio propios, y

B. Señala al acto que da origen a una persona con personalidad y patrimonio distintos a los correspondientes a los socios.²⁹

La Asociación Civil, por disposición de la fracción VI del artículo 25 del CCDF tiene personalidad jurídica propia distinta a la de las personas que la integran, por lo cual puede por sí ser titular de derechos y obligaciones, incluidas naturalmente las fiscales. Junto con la Sociedad Civil integran lo que Rafael Rojina Villegas denomina como corporaciones de derecho privado cuyo género pertenece al igual que la

²⁹ Miguel Angel Zamora y Valencia, en su obra Contratos Civiles, 4a. ed., Edit. Porrúa, México, 1992, p. 245.

copropiedad a la comunidad.³⁰ Podemos distinguir a la Asociación y Sociedades civiles y mercantiles de acuerdo a los fines que cada una persiguen:³¹

A. Asociación Civil: No enteramente económico;

B. Sociedad Civil: Preponderantemente económico;

C. Sociedad mercantil: Tiene un fin inminentemente especulativo.

La aportación de las asociaciones puede efectuarse en bienes, servicios o en uno y otro a la vez, a lo cual se limita la obligación de éstos salvo disposición en otro sentido en el estatuto correspondiente, pues de la lectura de los artículos 2670 a 2687 del Código citado en los que se regula a esta figura, no se desprende otra cosa. Así, la responsabilidad por las deudas sociales frente a terceros, en los que cabe la Hacienda Pública, se limita únicamente al pago de su aportación si no se pactó otra. Tratándose de directores, gerentes o en general de aquellos a los que se hubiese conferido la labor de dirección o administración no se contiene dispositivo legal expreso sobre su responsabilidad frente a terceros acreedores sociales.

Cabe mencionar que la Asociación Civil no cuenta con capital social, por lo cual al no poder descontarlo del activo no ha lugar al pago de utilidades durante su existencia o a su liquidación. Tal criterio no es compartido por Ramón Sánchez Medal, quien sostiene que la Asociación únicamente puede carecer de él, pues la aportación de un servicio o industria puede ser evaluada o estimada para su integración.³²

³⁰ Rafael Rejina Villegas, *Derecho Civil Mexicano*, T. VI, Vol. II, 5a. ed., Edit. Porrúa, México, 1986, p. 146.

³¹ Bernardo Pérez Fernández del Castillo, *Contratos Civiles*, 3a. ed., Edit. Porrúa, México, 1995, pp. 297 y 298.

³² En su obra "De los Contratos Civiles", 12a. ed., Edit. Porrúa, México, 1993, p. 365.

copropiedad a la comunidad.³⁰ Podemos distinguir a la Asociación y Sociedades civiles y mercantiles de acuerdo a los fines que cada una persiguen.³¹

A. Asociación Civil: No enteramente económico;

B. Sociedad Civil: Preponderantemente económico;

C. Sociedad mercantil: Tiene un fin inminentemente especulativo.

La aportación de las asociaciones puede efectuarse en bienes, servicios o en uno y otro a la vez, a lo cual se limita la obligación de éstos salvo disposición en otro sentido en el estatuto correspondiente, pues de la lectura de los artículos 2670 a 2687 del Código citado en los que se regula a esta figura, no se desprende otra cosa. Así, la responsabilidad por las deudas sociales frente a terceros, en los que cabe la Hacienda Pública, se limita únicamente al pago de su aportación si no se pactó otra. Tratándose de directores, gerentes o en general de aquellos a los que se hubiese conferido la labor de dirección o administración no se contiene dispositivo legal expreso sobre su responsabilidad frente a terceros acreedores sociales.

Cabe mencionar que la Asociación Civil no cuenta con capital social, por lo cual al no poder descontarlo del activo no ha lugar al pago de utilidades durante su existencia o a su liquidación. Tal criterio no es compartido por Ramón Sánchez Meda, quien sostiene que la Asociación únicamente puede carecer de él, pues la aportación de un servicio o industria puede ser evaluada o estimada para su integración.³²

³⁰ Rafael Rojina Villegas, *Derecho Civil Mexicano*, T. VI, Vol. II, 5a. ed., Edit. Porrúa, México, 1986, p. 146.

³¹ Bernardo Pérez Fernández del Castillo, *Contratos Civiles*, 3a. ed., Edit. Porrúa, México, 1995, pp. 297 y 298.

³² En su obra "De los Contratos Civiles", 12a. ed., Edit. Porrúa, México, 1993, p. 365.

1.2.2.- Sociedades civiles.

La sociedad civil existe bajo una razón social y es definida por el artículo 2688 del CCDF de la siguiente forma:

Art. 2688.- "Por el contrato de sociedad, los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial."

Al contrario de las Asociaciones, las Sociedades tienen capital social representado por partes sociales, por lo cual pueden generarse utilidades. La aportación puede efectuarse en dinero, bienes o servicios y, al igual que en la Asociación su tipo determina las obligaciones de los socios según corresponda.³³

Respecto de la responsabilidad de administradores y socios, se establece que los últimos que reúnan la calidad de administrador responderán solidaria e ilimitadamente de las obligaciones sociales, si bien previamente deberá ejecutarse sobre el patrimonio de la Sociedad. Quienes simplemente sean socios sólo responderán frente a terceros por su aportación, según mandato expreso del numeral 2704 del CCDF:

Art. 2704.- "Las obligaciones sociales estarán garantizadas subsidiariamente por la responsabilidad ilimitada y solidaria de los socios que administren; los demás socios, salvo convenio en contrario, sólo estarán obligados por su aportación."

1.3.- La responsabilidad.

Hasta ahora hemos venido utilizando constantemente términos tales como responsabilidad o responsable; incluso, el primero de ellos forma parte integrante del

³³ Zamora y Valencia, ob. cit., p. 259.

tema en estudio, por lo que es necesario precisar sus alcances, elementos y consecuencias para de esta forma tener un panorama concreto del objeto de investigación.

Como apuntamos en anteriores ocasiones, los conceptos elementales de derecho son adoptadas por el derecho fiscal, por lo que es necesario recurrir a otras ramas del derecho en su aplicación supletoria. Así, recurrimos nuevamente al derecho civil para el estudio de la responsabilidad.

1.3.1.- Definición y efectos.

Según el Diccionario Básico Jurídico, responsabilidad es el "*deber jurídico que incumbe al individuo de responder del hecho realizado y de sufrir sus consecuencias jurídicas*",³⁴ en tanto que según el Diccionario Jurídico podemos entender en tres diversos sentidos a la responsabilidad. Por el primero que contempla una acepción amplia, se entiende a todo aquél que debe cumplir una cierta obligación de la cual es deudor así como a la sanción por no hacerlo, es decir, a la deuda y la sanción por su incumplimiento. En otro sentido implica la sujeción del deudor incumplido a las acciones de su acreedor; es responsable el deudor incumplido. En un sentido estricto, responsable es quien al haber incumplido es objeto de interpelación, el acreedor ha tomado ya una actitud activa en favor de sus pretensiones.³⁵ Al amparo de nuestro derecho es la obligación de indemnizar a otro los daños y perjuicios que se le han causado,³⁶ concepto que se deriva de las disposiciones de los artículos 2104 y 2105 del CCDF:

³⁴ Diccionario Básico Jurídico, Alejandro García Torres, 3a. ed., Edit. Comares, Granada, 1991, p. 356.

³⁵ Diccionario Jurídico, T. III, José Alberto Garreone, Edit. Abeledo-Perrot, Argentina, 1987, p. 313.

³⁶ La responsabilidad en el antiguo Derecho Romano comprendía al dolo y a la culpa como elementos determinadores de la sanción. A su vez, la culpa tenía grados: la culpa *lata* se equiparaba al dolo; la *levis* implicaba la falta de diligencia que se supone observaría cualquier *bonus pater familias* y, por último, la culpa *in concreto*, que significaba la falta de diligencia que

Art. 2104.- "El que estuviere obligado a prestar un hecho y dejare de prestarlo o no lo prestare conforme a lo convenido, será responsable de los daños y perjuicios..."

La responsabilidad es la consecuencia del incumplimiento al deudor de una obligación, por lo que se está obligado a resarcir la pérdida o menoscabo infringidos al patrimonio del acreedor, así como las ganancias lícitas que se le evitaron por el incumplimiento.

Lo anterior atendiendo a las definiciones de daño y perjuicio contenidas en los artículos 2108 y 2109, respectivamente, del mismo cuerpo de leyes:

Art. 2108.- "Se entiende por daño la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación."

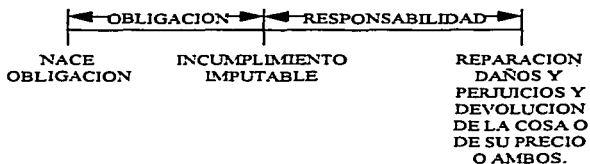
Art. 2109.- "Se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación."

La finalidad de la responsabilidad es indemnizar o "colocar al acreedor en la misma situación que si la obligación hubiere sido ejecutada."³⁷ Así, estamos en posibilidades de afirmar que la responsabilidad es una especie del género obligación, mientras que la diferencia específica entre ambos radica en la causación de daños y perjuicios por el incumplimiento de la primera,³⁸ lo cual puede clasificarse mediante la utilización de una línea de tiempo como sigue:

se aplicaría a los negocios propios. Juan Iglesias, *Derecho Romano*, 7a. ed., Edit. Ariel, Barcelona, 1982, p. 467.

³⁷ Manuel Borja Soriano, *ob. cit.*, p. 458. En la doctrina se acepta generalmente la existencia de dos clases de indemnización: compensatoria, si el incumplimiento es total y la moratoria que surge precisamente cuando hay mora y es posible que ambas coexistan en caso de responsabilidad.

³⁸ Enciclopedia Jurídica Orbea, T. XXIV, Buenos Aires, Edit. Driskill, 1987, p. 791.



1.3.2.- Elementos.

De acuerdo a los lineamientos anteriores, se desprenden los siguientes elementos:

- A. Incumplimiento de una obligación, ya sea total o retardado (mora).³⁹
- B. Generación de daños y perjuicios.
- C. Imputabilidad.⁴⁰
- D. Debe existir un nexo de causalidad directo e inmediato entre el incumplimiento y la generación de daños y perjuicios, según mandamiento expreso del numeral 2110 del CCDF:

Art. 2120.- "Los daños y perjuicios deben ser consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de la obligación, ya sea que se hayan causado o que necesariamente deban causarse."

³⁹ La mora es el cumplimiento retardado de una obligación por causas imputables al deudor.

⁴⁰ El incumplimiento es imputable cuando: 1.- Se acepta expresamente, 2.- Se da causa o se contribuye y 3.- Si la ley así lo establece.

Por último, hemos de señalar que salvo disposición en contrario, la responsabilidad puede ser regulada por la voluntad de las partes, según los siguientes artículos del CCDF:

Art. 2117.- "La responsabilidad civil puede ser regulada por convenio de las partes, salvo aquellos casos en que la ley disponga expresamente otra cosa..."

Art. 1840.- "Pueden los contratantes estipular cierta prestación como pena para el caso de que la obligación no se cumpla o no se cumpla de la manera convenida. Si tal estipulación se hace, no podrán reclamarse, además, daños y perjuicios."

Caso en el cual toma el nombre de cláusula penal, regida por especiales reglas que escapan al alcance de la presente investigación.⁴¹

⁴¹ Artículos 1840 al 1850 y 2117 del CCDF.

Capítulo II

Responsabilidad y Solidaridad en Materia Mercantil.

2.1.- La responsabilidad en materia mercantil.

La figura objeto de estudio en esta investigación, adquiere relevancia considerando los supuestos contemplados por la Legislación Fiscal para la determinación de responsabilidad solidaria a aquellos sujetos vinculados, de variadas formas, con los contribuyentes personas morales, y en concreto, con las Sociedades señaladas por el artículo 1o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles (en adelante LGSM), supuestos que habrán de ser objeto de estudio en el capítulo correspondiente.

Consideramos por ello obligatorio trazar los lineamientos generales que respecto de la responsabilidad y solidaridad rigen en la materia mercantil y, en particular, con los diversos tipos de Sociedades en ella contemplados y que sin duda alguna habrán de dar mayor luz cuando se desarrollen los preceptos legales que señalan los supuestos y consecuencias para la procedencia de nuestro tópico.

2.1.1.- Ley General de Sociedades Mercantiles.

La legislación y doctrina mercantil clasifican en forma variada a las Sociedades mercantiles, partiendo de criterios tales como su forma de constitución, la preponderancia de los nombres y confianza mutua de los socios sobre los capitales, en fin, pero para efectos de esta investigación importa sólo una: aquella que las clasifica atendiendo a la forma en que los socios se obligan y responden de las deudas contraídas por la persona moral, jurídica o colectiva por ellos constituida, y ello es considerando que, naturalmente, los pasivos fiscales al igual que cualesquiera otra

deuda, deberán ser liquidados por los sujetos señalados como responsables para ello por la ley.

De esta forma, por una parte surgen las sociedades de responsabilidad ilimitada, subsidiaria y solidaria, como la sociedad en nombre colectivo; por otra, aquellas en las que la responsabilidad frente a terceros se limita al pago de una aportación, caso de la sociedad de responsabilidad limitada y la sociedad anónima, y otras más de carácter mixto, participando de las dos anteriores características, que podemos ejemplificar con las sociedades en comandita, ya sea simple o por acciones, atendiendo a los efectos que los propios lineamientos de la Ley General de Sociedades Mercantiles derivan de su constitución.

Por lo anterior, y con el objeto de sistematizar la exposición de unas y otras es necesario precisar previamente los conceptos elementales en los que se basa la clasificación que nos ocupa y que resultan fundamentales para la comprensión de sus efectos por lo que a terceros corresponde, conceptos tales como responsabilidad subsidiaria, ilimitada y limitada, solidaria y por último el de aportación, concepto este último que habrá de originar importantes consecuencias al ejecutarse coactivamente un pasivo (fiscal, civil o mercantil) a cargo de una persona moral en contra de sus socios accionistas.

2.1.2.- Responsabilidad subsidiaria.

La responsabilidad subsidiaria se relaciona directamente con el concepto procesal de excusión.

En efecto, el socio que es requerido de pago por una deuda social, puede excepcionarse válidamente para que, antes de la ejecución sobre su propio patrimonio, sea aplicado a la deuda el correspondiente a la sociedad, considerando que es este

último el que en primera instancia se considera como garantía natural que tienen los acreedores del cumplimiento de las obligaciones contraídas; es decir, en términos de Rodríguez Rodríguez¹ "ningún socio podrá ser obligado al pago de deudas sociales, en tanto que todo el patrimonio de la sociedad no haya sido dedicado íntegramente a dicho menester."

Conclusión derivada de los lineamientos del artículo 24 de la LGSM que a la letra dispone:

Art. 24.- "La sentencia que se pronuncie contra la sociedad condenándola al cumplimiento de obligaciones respecto de tercero, tendrá fuerza de cosa juzgada contra los socios, cuando éstos hayan sido demandados conjuntamente con la sociedad. En este caso la sentencia se ejecutará primero en los bienes de la sociedad y, sólo a falta o insuficiencia de éstos, en los bienes de los socios demandados."

Así, para que la sentencia que condena al pago pueda ser ejecutada en contra de sociedad y socios, es imprescindible que la demanda se hubiese interpuesto simultáneamente en contra de ambos. En caso de que así ocurra, los socios no podrán oponer al tercero las excepciones personales que contra él tengan.

Este sistema de regulación de la responsabilidad de socios frente a terceros acreedores de la sociedad ha sido denominado como de diversidad de grados, en tanto se establece un orden expreso para la ejecución del adeudo de acuerdo al grado de responsabilidad (directa de la persona moral; indirecta del accionista) a través de la excusión.²

¹ Joaquín Rodríguez Rodríguez, Curso de Derecho Mercantil, T. I, 19 ed., Edit. Porrúa, México, 1988, p. 64.

² Sistema contrapuesto al de igualdad de grados, en el cual la ejecución del adeudo puede ser simultáneo en los patrimonios de la sociedad y de los socios. Joaquín Garriges, Curso de Derecho Mercantil, T. I, 2a. reimpresión, Edit. Porrúa, México, 1979, p. 374.

2.1.3.- Responsabilidad ilimitada o limitada.

La responsabilidad ilimitada de los socios respecto de terceros acreedores, es regulada con el objeto de que estos no respondan únicamente por el pago de las aportaciones a que se han comprometido, sino por el contrario, para que respondan con todos los bienes y derechos que forman su patrimonio, independientemente del monto de la deuda social en relación con el de su participación en el capital.³

Sin embargo, es de extrema importancia, por los efectos que en tratándose de créditos fiscales pueden producirse respecto de los socios cuya responsabilidad se limita al pago de las aportaciones que hubiesen prometido realizar, dejar claramente asentado que, según el último párrafo del artículo 24, la responsabilidad de los socios se limita al pago del saldo insoluto de las mismas, es decir, de los importes que no hubiesen exhibido:

Art. 24.- " Cuando la obligación de los socios se limite al pago de sus aportaciones, la ejecución de sentencia se reducirá al monto insoluto exigible. "

La responsabilidad limitada confiere a los socios los siguientes derechos patrimoniales:⁴

A. Están obligados a realizar el entero de su aportación, pero no puede exigirseles que lo hagan por una cantidad mayor o en forma distinta a la prometida.

B. No pueden responder de las obligaciones sociales por un monto distinto al saldo insoluto que exista a la fecha de ejecución.

³ Rafael de Pina Vara, Elementos de Derecho Mercantil Mexicano, 20a. ed., Edit. Porrúa, México, 1988, p. 71.

⁴ Joaquín Rodríguez Rodríguez, ob. cit., p. 93.

2.1.4.- Responsabilidad solidaria.

Respecto de la responsabilidad solidaria de los socios, remitimos a los lineamientos generales que para esta figura hemos ya estudiado, en virtud de que en este caso el CCDF resulta de aplicación supletoria en términos del artículo 2o. del Código de Comercio,⁵ en relación con los artículos 1o. y 3o. del mismo ordenamiento legal.

2.1.5.- La aportación al capital social.

La aportación es entendida como la cantidad en dinero, bienes, créditos o trabajos que los socios deben entregar a la sociedad para integrar el capital social, mismo que es definido por Joaquín Rodríguez Rodríguez como *"la cifra aritmética que expresa en términos abstractos la suma total de las aportaciones que han realizado o que deberán realizar los socios"*⁶ y que constituye la *"garantía de los acreedores sociales respecto del cumplimiento de las obligaciones de la sociedad."*⁷

Por disposición del artículo 6o. de la LGSM, en sus fracciones V y VI, el importe del capital social y la aportación que realice cada socio en dinero o en bienes, así como su forma de cuantificación, deben constar en la escritura constitutiva de la sociedad.

⁵ Remitimos a las consideraciones vertidas en el punto 1.1 de este capítulo.

Son aplicables los siguientes artículos del Código de Comercio:

Art. 1o.- *"Los actos comerciales sólo se regirán por lo dispuesto en este Código y las demás leyes mercantiles aplicables."*

Art. 2o.- *"A falta de disposiciones de este ordenamiento y las demás leyes mercantiles, serán aplicables a los actos de comercio las del derecho común contenidas en el Código Civil aplicable en materia federal."*

Art. 3o.- *"Se reputan en derecho comerciantes: ...II.- Las sociedades constituidas con arreglo a las leyes mercantiles;"*

⁶ Ob. cit., p. 59.

⁷ Rafael de Pina Vara, ob. cit., p. 92.

La propiedad de los bienes que son aportados, pasa a ser de la sociedad, toda vez que así lo señala expresamente el numeral 11 de la Ley en cita.

Art. 11.- "Salvo pacto en contrario, las aportaciones de bienes se entenderán traslativas de dominio. El riesgo de la cosa no será a cargo de la sociedad, sino hasta que se le haga la entrega respectiva."

Por otra parte, de acuerdo al artículo 12 de la misma Ley, aquel que aporte créditos debe responder de su existencia y legitiimidad así como de la solvencia del deudor.

La persona que adquiere la calidad de accionista de una sociedad que ya se venía desempeñando como tal, responde del pago de las obligaciones sociales ya contraídas; por otra parte, en caso de que se excluya o separe un socio, no por ello quedará liberado de su responsabilidad en las obligaciones que en ese momento estuviesen pendientes.

En este sentido, la disposición en contrario que existiese en ambos casos no podrá perjudicar a los terceros atento a los siguientes artículos de la Ley General de Sociedades Mercantiles:

Art. 13.- "El nuevo socio de una sociedad ya constituida responde de todas las obligaciones sociales contraídas antes de su admisión, aun cuando se modifique la razón social o la denominación. El pacto en contrario no producirá efecto en perjuicio de terceros."

Art. 14.- "El socio que se separe o fuere excluido de una sociedad, quedará responsable para con los terceros de todas las operaciones pendientes en el momento de la separación o exclusión."

El pacto en contrario no producirá efecto en perjuicio de tercero."

2.2.- La responsabilidad en las Sociedades Mercantiles.

Corresponde ahora enunciar las particularidades de la responsabilidad de los sujetos relacionados en forma directa con las sociedades mercantiles, llámense socios, administradores, gerentes o directores, de todas y cada una de las reconocidas como tales por la Ley General de Sociedades Mercantiles, considerando que los efectos que surten son totalmente distintos unos de otros en relación con la materia que nos ocupa.

2.2.1.- Sociedades irregulares.

En este orden de ideas, una distinción más en cuanto a la gradación en la responsabilidad la encontramos en el caso de las llamadas sociedades irregulares, entendiendo por ellas a las sociedades que no hubiesen sido inscritas en el Registro Público del Comercio, consten o no en escritura pública, que se hubiesen manifestado frente a terceros. Los actos que deben ser objeto de inscripción son la constitución misma de la sociedad así como las modificaciones al contrato social, según el artículo 5o. de la Ley en cita; contrario *sensu*, no deben considerarse inscritas aquellas en las que ha transcurrido el término para ello una vez constituidas o cuando habiéndose realizado modificaciones al contrato social, éstas no lo son.

Art. 5o.- "Las sociedades se constituirán ante notario y en la misma forma se harán constar sus modificaciones..."

La razón de la existencia de esa responsabilidad deriva del otorgamiento realizado por el legislador de personalidad jurídica a estas sociedades, según el tercer párrafo del artículo 2o. de la misma Ley.

Así, "Los que realicen actos jurídicos como representantes o mandatarios de una sociedad irregular, responderán del cumplimiento de los mismos frente a terceros, subsidiaria, solidaria e ilimitadamente..."⁸

Complementa a la disposición anterior, el último párrafo del artículo 7o. del mismo cuerpo de leyes, que a la letra dispone:

Art. 7o.- "Las personas que celebren operaciones a nombre de la sociedad, antes del registro de la escritura constitutiva, contraerán frente a terceros responsabilidad ilimitada y solidaria por dichas operaciones."

2.2.2.- Sociedad en Nombre Colectivo.

Esta sociedad, existe bajo una razón social y es una de las consideradas como "de personas", ya que su surgimiento deriva de la confianza mutua que existe entre los socios, es decir, la calidad personal es preponderante a la de los capitales, y es conceptuada por el artículo 25 de la LGSM de la siguiente forma:

Art. 25.- "Sociedad en nombre colectivo es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden, de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales."

En la constitución de una Sociedad en Nombre Colectivo puede estipularse que la responsabilidad ilimitada o solidaria de uno o más socios se limite a una cuota determinada, pero de ninguna manera podrá existir cláusula alguna que la elimine totalmente.

⁸ Párrafo quinto del artículo 2o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

La responsabilidad ilimitada y solidaria también es imputada a quien utilice, o permita que así sea, su nombre en la razón social.

2.2.3.- Sociedad en Comandita.

Al igual que la Sociedad en Nombre Colectivo, es una sociedad de personas y también existe bajo una razón social. Es de recordar que existen dos tipos de sociedades en comandita: simple y por acciones.

La definición de la primera esta contemplada en el artículo 51 de la LGSM de la siguiente forma:

Art. 51.- "Sociedad en comandita simple es la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones."

El concepto de Sociedad en Comandita por acciones lo proporciona el numeral 207 de la referida Ley:

Art. 207.- "Sociedad en comandita por acciones es la se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus acciones."

La Sociedad en Comandita por acciones puede existir bajo razón social o denominación y le son aplicables por disposición del artículo 208 de la LGSM las disposiciones de la sociedad anónima que más adelante se mencionarán.

En relación con la responsabilidad de sus socios, son aplicables a ambas sociedades los siguientes criterios:

Los terceros o los socios comanditarios que utilicen o permitan la utilización de sus nombres en la razón social adquirirán por ese hecho la responsabilidad subsidiaria, ilimitada y solidaria del cumplimiento de las obligaciones sociales. Así mismo, los socios comanditarios tendrán la misma responsabilidad que los comanditados si después de la razón social se omitiesen las palabras "Sociedad en Comandita" o su abreviatura, atento a lo señalado por el artículo 53 de la LGSM.

Por otra parte, el socio comanditario que ejerza habitualmente actos de administración, o en los que así aparezca ocasionalmente, será responsable solidario respecto de terceros en las deudas sociales.

Tratándose de los socios comanditados es aplicable, por disposición del último párrafo del artículo 57 de la Ley que ahora comentamos, el criterio ya comentado líneas atrás en el sentido de regular de acuerdo a una porción determinada la responsabilidad ilimitada y solidaria, pero no así su desaparición.

2.2.4.- Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Según el artículo 58 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la Sociedad de Responsabilidad Limitada *"...es la que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables, a la orden o al portador, pues sólo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece la presente ley."* Puede existir bajo una denominación o una razón social. En este último caso, el tercero que haga o permita figurar su nombre en él, será responsable por el importe de la mayor aportación (artículo 60 de la misma Ley).

Los socios, de acuerdo a lo estipulado en el contrato social, podrán estar obligados a realizar aportaciones suplementarias, que serán proporcionales a las que ya hubiesen realizado, esto como un mecanismo adecuado para obtener financiamiento necesario y que no son tomadas en cuenta en relación a deudas contraídas con terceros.⁹

La Sociedad de Responsabilidad Limitada fue creada como una forma intermedia entre las enredadas medidas administrativas de las sociedades anónimas y la calidad personal de los miembros de las sociedades de personas.

2.2.5.- Sociedad Anónima.

Existe bajo una denominación y sus socios se obligan únicamente a realizar el pago de las aportaciones que hubiesen ofrecido (artículo 87 de la LGSM).

Cabe mencionar que los suscriptores y adquirentes de acciones no liberadas son responsables solidarios por el saldo insoluto exigible hasta por 5 años, responsabilidad exigible en primera instancia al adquirente más reciente, según se concluye del último párrafo del artículo 117 de la LGSM.

Mencionaremos las distintas causas establecidas por la Ley General de Sociedades Mercantiles que generan en los administradores la responsabilidad solidaria en el cumplimiento de obligaciones sociales:

A. Cuando en contravención al numeral 134 autoricen que la sociedad adquiera sus propias acciones, (artículo 138).

⁹ Joaquín Rodríguez Rodríguez, ob. cit., p. 176.

B. Al observar reticencia respecto de un interés propio contrario al social, (artículo 156) o de la inconformidad contra un acto deliberado y resuelto, (artículo 159).

C. Al imputarles el artículo 142 la calidad de mandatarios, son responsables de ello así como de las obligaciones señaladas en la Ley o en el contrato social, (artículo 157).

D. Son responsables solidarios con la sociedad de la realidad de las aportaciones hechas por los socios, (artículo 158, fracción I).

E. Son responsables, al igual que los comisarios, con sus antecesores si las irregularidades cometidas por estos no son hechas del conocimiento del o los comisarios, caso en el cual debe observarse una formalidad concreta: el aviso al órgano de vigilancia debe realizarse por escrito, (artículos 160 y 171).

Por acuerdo de la asamblea general de accionistas, la persona designada procederá a la exigibilidad de responsabilidad en contra del administrador o comisario. Sin embargo, los accionistas que representen el 33% del capital social podrán ejercer directamente la acción que reclame la responsabilidad de aquellos, siempre que satisfagan los extremos de las fracciones I y II del artículo 163.

2.2.6.- Sociedad Cooperativa.

La Sociedad Cooperativa "es una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades

*individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios.*¹⁰

En las Sociedades Cooperativas los socios asumen en relación a terceros responsabilidad limitada o suplementada, cuyo régimen debe expresarse en las bases constitutivas atento a la fracción III del artículo 16 de la Ley General de Sociedades Cooperativas.

Según el artículo 14 de esta Ley, los socios tienen responsabilidad limitada por el importe de la aportación que consta en los certificados que suscriben y a cuyo pago se obligan, en tanto que la responsabilidad suplementada es también, en sentido estricto, limitada, pero frente a terceros los socios están obligados a prorata por las deudas sociales por una cantidad que se hace constar en el acta constitutiva.

En el numeral 15 de la Ley General de Sociedades Cooperativas se establecen las bases que regulan la responsabilidad derivada de actos de Cooperativas irregulares:

Art. 15.- "El régimen de responsabilidad de los socios que se adopte, surtirá efectos a partir de la inscripción del acta constitutiva en el Registro Público de Comercio. Entretanto, todos los socios responderán en forma subsidiaria por las obligaciones sociales que se hubieren generado con anterioridad a dicha inscripción.

Las personas que realicen actos jurídicos como representantes o mandatarios de una sociedad cooperativa no inscrita en el Registro Público de Comercio, responderán del cumplimiento de las obligaciones sociales frente a terceros, subsidiaria, solidaria e ilimitadamente, sin perjuicio de la responsabilidad penal en que hubieren incurrido."

¹⁰ Artículo 2o. de la Ley General de Sociedades Cooperativas.

Capítulo III

Responsabilidad Solidaria Fiscal.

3.1.- La relación jurídico-tributaria.

El Estado Mexicano como toda "*sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeto a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes*"¹ es dinámico, constante en sus actividades diversas, precisa para su manutención de recursos en numerario, ya sea que estos los obtenga de medios o fuentes propios o bien, caso que nos ocupa, a través de las cantidades que los gobernados le enteran derivadas de la obligación que les ha sido impuesta unilateralmente en cumplimiento de la fracción IV del artículo 31 Constitucional que establece la obligación para los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que las leyes dispongan.

La contribución al gasto público se efectúa a través del pago de contribuciones, en las cuales, atento al numeral 2o. del Código Fiscal de la Federación se consideran los impuestos, aportaciones de seguridad social contribuciones de mejoras, derechos, recargos, sanciones y la indemnización por cheque presentado y no pagado, así como de aprovechamientos y productos, estos últimos definidos en el artículo 3o. del mismo Código.²

¹ Francisco Porrúa Pérez, Teoría del Estado; 25a. ed., Edit. Porrúa, México, 1992, p.198.

² Ignacio Burgoa Orihuela, Derecho Constitucional Mexicano, 9a. ed., Edit. Porrúa, México, 1994, pp. 119 y 120.

En este marco, de la relación que se establece entre el obligado a contribuir y el estado como soberano surgen a su vez otras diversas entre sí en razón de su contenido y prestaciones, el gobernado no sólo debe realizar el pago de una cantidad de dinero, sino también debe presentar avisos, declaraciones periódicas, conservar su contabilidad, determinar sus estados financieros y otras varias que encuentran su origen en una única fuente: La Ley.

Ese cúmulo de relaciones integran lo que la doctrina ha denominado relación jurídico tributaria, como producto de la potestad tributaria. Esta, la potestad tributaria tiene a su vez dos aspectos: el primero consiste en la facultad del Estado de imponer impuestos como manifestación de su soberanía interna y, el segundo, en la facultad de exigir al gobernado el cumplimiento efectivo de la obligación que le ha sido impuesta, como acreedor o titular del adeudo.

Los estudiosos de la materia fiscal no han coincidido en criterios sobre el contenido de la relación jurídico tributaria, ya que unos como Giannini le otorgan un carácter complejo en virtud de que por una parte otorga poderes, derechos y obligaciones a la Autoridad y, por la otra, derechos y obligaciones al gobernado, encaminados todos al pago de la deuda tributaria. Otros, en los cuales se ubican Dino Jarach y Mario Pugliese niegan la complejidad de la relación concretándola a la obligación sustancial, es decir, a la obligación o deuda tributaria en concreto, al lado de la cual coexisten otras de carácter formal.³ Según Emilio Margáin Manatou, la relación jurídico tributaria se constituye por *"el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades*

³ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5a. ed., Edit. Depalma, Buenos Aires, 1993, pp. 253 y 254.

reguladas por la ley tributaria", en tanto que la obligación tributaria es *"la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación."*⁴

La relación jurídico tributaria contiene a todas las obligaciones, cualquiera que sea su contenido, que surgen del vínculo autoridad-gobernado y cuyo fin último es precisamente la consecución de contribuciones al gasto público, de la cual, considerándola como género, se derivan como especies la obligación tributaria propiamente dicha y las obligaciones fiscales.⁵ Así, la prestación o abstención de la relación jurídico tributaria consisten en:

A. Dar. Se traduce en el pago de una cantidad de dinero.

B. Hacer. Implica un obrar positivo por el contribuyente, como llevar contabilidad de acuerdo a las reglas del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación por ejemplo.

C. No Hacer. En general, el gobernado debe abstenerse de conductas ilícitas tendientes a evadir u omitir el pago debido.

D. Tolerar. El deudor debe permitir en su esfera jurídica la ejecución de actos de autoridad, como la revisión de contabilidad o la realización de visitas domiciliarias, según las fracciones II y III del artículo 42 del cuerpo de leyes citado con anterioridad.

Por otra parte, la obligación tributaria consistirá invariablemente en un dar, en tanto que las fiscales podrán ser prestaciones o abstenciones de hacer, no hacer o tolerar.⁶

⁴ Emilio Margáin Manatou, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 5a. ed., U.A.S.L.F., México, 1979, p. 304.

⁵ Enciclopedia Jurídica Ornela, T. XX, ob. cit., p. 730.

⁶ Ramón Navarro Bañuelos, "Las Obligaciones de los Contribuyentes en el Código Fiscal de la Federación", *Revista INDETEC*, No. 91/94, Nov.-Dic. 1994, pp. 14 a 38.

3.2.- Fuente de la obligación tributaria.

La obligación tributaria tiene una única fuente: La Ley. Se trata de una obligación *ex lege*. La norma jurídica enlaza al supuesto o hipótesis normativa consistente en un hecho jurídico determinado, una consecuencia de derecho que puede consistir en la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones relacionados con el pago de un tributo. En efecto, según el artículo 31 Constitucional, fracción IV:

Art. 31.- "Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Se establece como mandato constitucional que la contribución para el gasto público debe ser dispuesta por las leyes, de manera proporcional y equitativa; en apego a este precepto, el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación dispone que:

Art. 1o.- "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

Por lo que hace al ámbito local, en observancia del artículo 133 Constitucional, podemos señalar como ejemplo de ratificación del criterio que sostenemos, la fracción II del artículo 12 de la Constitución Política del Estado de Hidalgo:

Art. 12.- "Son obligaciones de los habitantes del Estado:

II. Contribuir a los gastos públicos del Estado y del Municipio en que residan o tengan bienes, en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes;"

Es de mencionar que algunos autores entre los que se encuentra Margáin Manatou⁷ sostiene que la fuente del tributo es "*la actividad económica gravada*", es decir, concretamente el hecho cuya realización trae como consecuencia jurídica la obligación de pago, lo cual consideramos inexacto, en virtud de que sostener tal teoría parte de la visión parcial de la estructura de la norma jurídica otorgando plena eficacia como elemento generador únicamente al supuesto, ignorando totalmente al elemento que establece la consecuencia, sin el cual no existiría obligación alguna. Por ello, afirmamos que la fuente de la obligación tributaria es la ley. En nuestro derecho, en materia Federal solo el Poder Legislativo depositado en el Congreso General tiene facultad para determinar tributos, según la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.:

Art. 73.- "El Congreso tiene facultad:

171. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;"

Las leyes o decretos relacionados con contribuciones o impuestos deberán discutirse para su formación primero en la Cámara de Diputados, según el apartado H del artículo 72 de la Carta Magna. No pasemos por alto la facultad del Presidente como titular del Poder Ejecutivo Federal de expedir los Reglamentos tendientes a la observancia administrativa de las leyes, atento a lo señalado por el artículo 89, fracción I de la misma Ley Suprema.

⁷ Emilio Margáin, ob. cit., pp. 305 y 306.

3.3.- Elementos de la obligación tributaria.

Aun cuando cada rama del derecho posee matices propios que la caracterizan y distinguen de las otras, imprimiéndole signos naturalmente diversos, también es cierto que las figuras en común que utilizan unas y otras no son esencialmente distintas aunque, reiteramos, en cada caso poseen adecuaciones de acuerdo a las necesidades imperantes. Así, no existe diferencia estructural alguna entre la obligación civil, cuyo estudio lo efectuamos el Capítulo I, y la obligación tributaria según las siguientes consideraciones:

3.3.1.- El objeto de la obligación tributaria.

La prestación o abstención de la relación jurídico tributaria puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar según dejamos asentados en líneas anteriores. Para Mario Pugliese el objeto de la obligación tributaria, cuyo contenido se refiere esencialmente a un dar es *"la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precto o del valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena."*²

Una vez que es actualizado el supuesto normativo surgiendo el hecho en el previsto como generador de la obligación, se origina la obligación de enterar una cantidad determinada al fisco, ya sea que en la propia norma se establezca su monto concreto o bien que la misma establezca el mecanismo para determinarlo. Por lo que hace a las obligaciones fiscales, su objeto puede consistir en un hacer, no hacer o tolerar de carácter accesorio, en tanto pretenden la eficacia de la obligación tributaria o sancionar su incumplimiento. Creemos necesario diferenciar el objeto de la

² Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, 2a. ed., Edit. Porrúa, México, 1976, p. 217.

obligación tributaria del denominado objeto económico del tributo, referido este último al acto, hecho o situación generadores de la relación jurídico tributaria.⁹

3.3.2.- La causa.

Al igual que en algunos apartados anteriores, en el presente encontramos también diversidad de criterios relativos a la causa de la obligación tributaria. En efecto, hay tratadistas que niegan el carácter estructural de la causa en el concepto obligación tributaria en tanto que otro le confieren el carácter de elemento constitutivo, y ofreciendo unos y otros amplios argumentos consideramos necesario exponerlos por separado para lograr una visión clara de éstos:

3.3.2.1.- Teorías que consideran a la causa como elemento de la obligación tributaria.

La concepción de la causa como elemento de la obligación tributaria tiene su origen en el derecho italiano. Benvenuto Griziotti¹⁰ conceptúa a la causa como el fundamento jurídico último de la obligación de realizar el pago de un impuesto, encontrándolo inicialmente en los medios para satisfacer necesidades públicas, es decir, en las ventajas directas o indirectas que el sujeto contribuyente encuentra en la vida social que desarrolla al amparo del Estado. Esta idea original evolucionó hasta el punto de dividir a la causa en general y particular. La primera se refiere a los beneficios obtenidos de los servicios públicos de los que puede gozarse y aún de aquellos que siendo intangibles son proporcionados por la vida en común (rememorando tal vez la antigua teoría del contrato social). Por otra parte, la causa

⁹ Jacinto Faya Viesca, *Finanzas Públicas*, Edit. Porrúa, México, 1981, p. 155.

¹⁰ Citado por Mario Pugliese, *ob. cit.* pp. 227 y 228.

particular se encuentra en la capacidad contributiva que constituye a su vez la causa específica del tributo.

Por su parte, Mario Pugliese¹¹ en plena adhesión y reforzando la anterior postura doctrinal atribuye a la causa un contenido "*filosófico y ético-jurídico*" tendiente a ubicar con precisión el fundamento del derecho del Estado para cobrar cantidades por concepto de impuestos, aclarando previamente que este concepto, salvo entre límites concretos, no puede anteponerse a la ley, pues ello significaría motivar el incumplimiento de los mandatos legales aduciendo para ello factores no contemplados por aquella. En esta óptica la justicia tributaria entendida como la conjunción de la justicia distributiva y conmutativa¹² es el fundamento último del impuesto, basada en la capacidad contributiva del gobernado por lo que la causa adquiere el carácter de "*principio general de derecho tributario.*"¹³

Concretando, la causa justifica la relación entre el presupuesto de la obligación y la *ratio legis* que otorga validez a la obligación tributaria constituyéndose en un elemento constitutivo de ésta con una significación ética y jurídica.¹⁴

Sin duda alguna esta concepción fue en mayor o menor medida percibida por Alfonso Cortina, al cuestionarse sobre la posibilidad de declarar la nulidad de una ley

¹¹ *Ibidem*, p. 229.

¹² "*Si consideramos el derecho privado como el derecho entre personas equiparadas y el derecho público como el que rige entre personas supraordinadas y subordinadas, tendremos que la justicia conmutativa es la justicia propia del derecho privado, y la distributiva la característica del derecho público. La equiparación jurídica propia del derecho privado es el resultado de un acto de justicia distributiva, pues para que la justicia conmutativa pueda llegar a aplicarse es necesario que se les reconozca capacidad jurídica igual a las personas interesadas en ella. Por donde la justicia distributiva, el *sum cuique*, es la forma primaria, y la justicia conmutativa una forma derivada de la justicia.*" Gustavo Radbruch, Introducción a la Filosofía del Derecho, 3a. Reimp., Fondo de Cultura Económica, México, 1978, p. 52.

¹³ Mario Pugliese, *ob. cit.*, p. 229.

¹⁴ *Ibidem*, p. 231.

si carece de una "*legítima causa final*"¹⁵ a lo cual contesta basándose en jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que, efectivamente, el amparo y protección de la Justicia Federal debe otorgarse si se demanda en contra de una Ley que establece un impuesto exorbitante y ruinoso, es decir contrario a la capacidad contributiva. Del estudio de la causa como elemento de la obligación tributaria se desprenden:

- A. El fundamento político de cada contribución,
- B. Su fundamento constitucional, y
- C. El régimen jurídico de la contribución en relación con el contribuyente.¹⁶

3.3.2.2.- Teorías que niegan a la causa como elemento de la obligación tributaria.

Es contra de la teoría que considera a la causa como elemento constitutivo de la obligación tributaria, se han pronunciado, entre otros, Fonrouge, Giannini y Héctor B. Villegas, quienes rechazan absolutamente que la capacidad contributiva sea integrante de la relación jurídico tributaria, inclusive en aquellos sistemas en los que a nivel constitucional se ha incorporado este concepto,¹⁷ argumentando que en éstos, puede decretarse por inconstitucional la nulidad de los impuestos cuyo hecho imponible, considerado en abstracto y general, no es indicio de capacidad contributiva, pero aún en el caso de que así suceda, la causa no ha tenido participación alguna, sino el fundamento utilizado por el legislador para establecer la obligación en virtud de la

¹⁵ Alfonso Cortina, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Edit. Porrúa, México, 1977, pp. 51 y 52.

¹⁶ Enciclopedia Jurídica Omeba, T. XX, ob. cit., p. 630.

¹⁷ Héctor B. Villegas, ob. cit., p. 271.

actualización de una hipótesis, considerando que ese fundamento se aparta de la capacidad contributiva al carecer de "*justicia y razonabilidad*."¹⁸ Sin embargo, si el hecho imponible abstracto y general se considera constitucionalmente válido no es permitido indagar tal validez en cada caso concreto, lo cual puede ser realizado si se considerara a la causa como elemento de la relación jurídico tributaria.

El Dr. Luis Gómez Novaro sostiene que la problemática planteada en torno a la causa llevada fuera de los elementos de la obligación tributaria, entre los cuales considera a los sujetos, al objeto y a la capacidad jurídica tributaria trasciende a los límites del derecho, conceptuando a la misma como el acto o hecho que origina la obligación tributaria. Así, la causa de la obligación tributaria afirma, estrictamente circunscrita a lo jurídico, es el hecho imponible,¹⁹ evitando indagar sobre los motivos tomados en cuenta por el legislador para imputar a determinados hechos una obligación de pago por concepto de tributos, al considerarlo imagen de cierta capacidad económica. Reconoce la validez de los argumentos de Grizioti sobre la capacidad contributiva en materia económica o financiera, pero nunca jurídica. Más aún, apoyándose en los distintos hechos -estrictamente jurídicos o de hecho- distingue los tipos o clases de tributos. Así, en el impuesto el hecho imponible expresa capacidad económica, en las tasas (Derechos a la luz del sistema fiscal mexicano) no se refleja capacidad económica, sino que el hecho imponible se refiere a una prestación de servicios como actividad realizada por el estado o por la autorización de éste para usar o aprovechar bienes del dominio público. Por otra parte, la naturaleza económica o jurídica del hecho sólo tiene importancia en tanto el legislador escoge ciertos hechos como generadores de impuestos, pues reflejan relaciones económicas indicadoras de una determinada capacidad contributiva.

¹⁸ Loc. cit.

¹⁹ En el ya citado Tomo XX de la Enciclopedia Jurídica Omeba, p. 736.

Podemos notar que este colaborador de la Enciclopedia Jurídica Omeba se sitúa en un punto de vista distinto al pretendido por Griziotti y Pugliese, quienes buscan en la causa un fundamento ético del Estado para imponer tributos, en tanto que el primero parte de considerar técnicamente a la causa, es decir, elabora su postura desde la relación científica causa-efecto o, ubicándonos en la estructura normativa, en la relación existente entre hipótesis o supuesto jurídico y la consecuencia jurídica. El hecho imponible como hipótesis o supuesto legal de la obligación de pago de una contribución debe proporcionar certeza sobre el hecho, acto o situación cuya actualización habrá de producir la consecuencia señalada, debiendo considerarse para ello los siguientes aspectos:²⁰

- A. El material. Formado por la descripción objetiva del hecho, acto o situación.
- B. El personal. En el cual deben realizarse los señalamientos precisos para individualizar al sujeto que realiza el hecho o acto o se ubica en la situación antes señalada.
- C. Temporal. Debe establecerse el momento en el cual deberá tenerse por jurídicamente realizada o actualizada la hipótesis o supuesto.
- D. Espacial. En la hipótesis debe señalarse el lugar en el cual debe realizarse el hecho, aunque ello puede derivarse de la propia naturaleza de ley que la contenga: Federal, Estatal o Municipal.

En este orden de ideas, lo normal es que una vez actualizado el supuesto normativo, una vez que exista hecho imponible sea aplicable el pago del tributo como consecuencia. Sin embargo es dable que ocasionalmente se establezcan excepciones en

²⁰ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas...*, ob. cit., p. 273.

el vínculo hecho-pago, en virtud de que no obstante existir efectivamente el hecho imponible no exista obligación de pago. Esas excepciones son las exenciones o los beneficios tributarios, mismas que difieren entre sí en razón del grado de ruptura en el citado vínculo, si es total se establece una exención, si es parcial, se trata de un beneficio. Las exenciones pueden ser objetivas o subjetivas. Exenciones objetivas son aquellas establecidas en razón del bien relacionado con el hecho imponible, en tanto que las exenciones subjetivas se relacionan con el sujeto de la obligación tributaria en virtud de ciertas cualidades de éste, siempre y cuando no se refiera a un individuo en particular, pues tal disposición sería inconstitucional por contravenir el primer párrafo del artículo 28 Constitucional en el cual se prohíbe expresamente la exención de impuestos en tal sentido, según interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

3.3.3.- La capacidad tributaria.

La capacidad, la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones y ejercerlos por sí mismo conceptuada por el derecho civil es aplicable en el derecho tributario aunque debidamente adaptada a las propias necesidades del mismo. Aún cuando a ciertos sujetos el primero no reconozca capacidad jurídica, el tributario se las concede sin más, pues a éste sólo interesa que el sujeto sea titular de hecho de relaciones económicas por cuya realización pueda surgir a su cargo el pago de una contribución, al ser indicativo de capacidad contributiva. En efecto, sujetos incapaces en el derecho privado según el Código Civil para el D.F. tales como:

Art. 450.- "Tienen Incapacidad natural y legal:

- I. Los menores de edad;*
- II. Los mayores de edad privados de inteligencia por locura, idiotismo o imbecilidad, aun cuando tengan intervalos lúcidos;*
- III. Los sordomudos que no saben leer ni escribir;*

IV. Los ebrios consuetudinarios y los que habitualmente hacen uso immoderado de drogas enervantes."

Pueden y de hecho son sujetos activos de relaciones económicas como titulares de capacidad contributiva y por lo tanto susceptibles de ser sujetos pasivos de obligaciones tributarias. Desde el punto de vista procesal, son aplicables en derecho tributario los principios generales del derecho privado sustantivo y adjetivo en materia de capacidad, cobrando plena observancia *verbi gratia* las ya mencionadas causales de incapacidad natural y legal así como los lineamientos aplicables a la representación de incapaces.

Es oportuno distinguir los conceptos capacidad tributaria y capacidad contributiva. La primera es la aptitud para ser parte en la relación jurídica tributaria, sin relevancia de la existencia o no de riqueza por parte del sujeto, en tanto que la capacidad contributiva es la aptitud de pago de contribuciones en razón de ser parte en relaciones económicas.

Mario Pugliese advierte ciertas cualidades modificatorias de la capacidad tributaria: edad, sexo, estado civil, religión, actividad desarrollada como oficio o profesión, domicilio o residencia y la nacionalidad, que constituyen "*presupuestos personales para el nacimiento de la obligación tributaria.*"²¹

3.4.- Aspectos de la relación jurídico tributaria.

Adolfo Carretero Pérez²² afirma que la relación jurídico tributaria presenta un aspecto estructural y un aspecto funcional, caracterizado el primero por las partes o

²¹ Mario Pugliese, *Instituciones...*, ob. cit., pp. 179 y 180.

²² Citado por Ricardo Sergio de la Rosa Vélaz, "La Responsabilidad Tributaria. Aspectos Generales." *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, T. I, Ensayos I, 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, p. 666.

elementos que integran la relación y el segundo por el procedimiento administrativo. El aspecto estructural contempla la situación económica relacionada con la producción, circulación, distribución y consumo de riqueza cuya realización por un sujeto, al estar previsto en un supuesto normativo como hecho imponible, genera a cargo de aquel la obligación de pagar un tributo, cuyo importe concreto se obtiene de aplicar una tasa determinada al resultado de valorar la materia imponible, es decir a la base imponible. Así, la materia y el hecho imponible junto con el sujeto distinguen la naturaleza del impuesto, constituyéndose en elementos cualitativos del mismo; en tanto que la base imponible y la tasa son elementos cuantitativos en virtud de determinarse por ellos el importe en numerario objeto de la obligación tributaria. El aspecto funcional está referido a un procedimiento administrativo tendiente a la realización de la obligación tributaria *"a través del cual los sujetos de la relación jurídica tributaria verifican sucesivas situaciones jurídicas, desde la iniciación de la relación hasta su extinción."*²³

3.5.- Naturaleza de la obligación tributaria.

De las consideraciones anteriores podemos obtener elementos suficientes para determinar la naturaleza jurídica de la obligación tributaria:

A. La relación es de carácter público. Es creada por el Estado para satisfacer el gasto público.

B. Se trata de una obligación *ex lege*, es decir, su única fuente es la ley.

C. La relación jurídica tributaria se establece necesariamente entre personas, entre los sujetos de derechos y obligaciones. Es contrario a los más elementales principios

²³ *Ibidem*, p. 669.

afirmar que pueden surgir o que de hecho surgen vínculos jurídicos entre el Estado y una cosa determinada.

D. Su contenido es esencialmente económico,²⁴ al resumirse al pago de una cantidad en numerario, aún tratándose de aquellas obligaciones de hacer, no hacer o tolerar tienen una teleología común: la determinación de la deuda que el Estado tiene derecho a percibir.

E. Es de carácter complejo. Junto con la obligación de dar, coexisten otras accesorias de hacer, no hacer o tolerar establecidas para lograr la ejecución de la primera, que son referidas a sujetos pasivos que pueden resultar diversos.

F. El Acreedor es único, ya sea la Federación, Distrito Federal, Entidad Federativa o Municipio; el deudor no siempre lo es; según los supuestos que para cada caso concreto establece la Ley el carácter de sujeto pasivo puede ser atribuido a distintas personas.

G. Es inderogable. Una vez nacida, el acreedor no puede dejar de cobrar y el deudor no puede abstenerse del pago, salvo las excepciones que a ello faculte la propia Ley.

3.6.- Los sujetos de la obligación tributaria.

Una vez que hemos abordado el objeto, la capacidad jurídica y la causa como elementos de la obligación tributaria, corresponde ahora el estudio del elemento faltante: los sujetos de la misma, su elemento subjetivo. Aún cuando doctrinariamente ninguno de los mencionados reviste mayor o menor importancia respecto de los otros para efectos de esta labor sin duda ocupa un lugar de gran relevancia, ya que habrá de

²⁴ Jorge Covarrubias, "Características de la Relación Fisco-Contribuyente", El Foro Barra Mexicana Colegio de Abogados, 8a. Época, Tomo III, No. 3, 1990, p. 168.

ser aquí donde habremos de definir los perfiles jurídicos de la responsabilidad solidaria fiscal.

En líneas anteriores hemos tenido oportunidad de asentar que la obligación de derecho privado y la obligación tributaria no son estructuralmente diversas entre sí. Tratándose de los sujetos que ellas intervienen encontramos un sujeto activo - acreedor- y un sujeto pasivo -deudor-, según la inmensa mayoría de los estudiosos que del tópico se han ocupado. Sin embargo, una excepción interesante a la tradicional corriente es la clasificación propuesta por Antonio Berliri.²³ Según la relación que guarden respecto de la potestad tributaria, los sujetos son:

A. Activos. Al ser titulares de la potestad tributaria se encuentran en una relación de supraordinación con los sometidos a ella.

B. Intermedios. Aquellos relacionados con el titular de la potestad tributaria en virtud de tener el carácter de recaudadores, de manera tal que en relación con aquel tiene ciertas obligaciones y están sometidos a potestades, en tanto que frente al sujeto pasivo ostentan derechos y potestades, constituyéndose en verdaderos derecho habientes de los sujetos activos.

C. Pasivos. Son los subordinados a la potestad tributaria del sujeto activo o a los derechos y poderes de los intermedios o recaudadores.

Aplicando estos principios al derecho tributario mexicano podemos ejemplificar cada categoría según las disposiciones normativas vigentes: La Federación, el Distrito Federal y las Entidades Federativas son los únicos entes sujetos activos al ser los titulares de la potestad tributaria, en tanto que los Municipios, según los conceptos de

²³ Antonio Berliri, Principios de Derecho Tributario, Vol. I, Edit. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 167.

Berliri, no podrían ser considerados como sujetos activos, en virtud de la imposibilidad legal para emitir leyes o normas que impongan la obligación de pagar un impuesto o un límite tributario, términos en los que define el autor a la potestad tributaria, según inferencia del numeral 115, fracción IV Constitucional:

Art. 115.- "...II.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor..."

En nuestro ámbito administrativo, organismos fiscalizadores como INFONAVIT, IMSS, CONAGUA entre otros, son autónomos por disposición de sus propias leyes teniendo facultades para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, determinar el importe líquido de las contribuciones así como tramitar procedimientos administrativos en vía de ejecución para obtener el pago debido aún en contra de la voluntad del deudor, frente al cual tienen derechos y ostentan poderes y son verdaderos recaudadores de las aportaciones de seguridad y derechos que les corresponden, aunque esas facultades no contemplan las de emitir las normas que impongan la obligación tributaria, es decir nos son titulares de potestad. Esta clase de organismos son los que Berliri denomina derecho habientes de los sujetos activos.

Los sujetos pasivos estarían integrados por el cúmulo de sujetos que reportan a su cargo la obligación de pago de contribuciones al actualizar al supuesto que produce tal consecuencia.

Es de reconocer, no sólo por su vigencia, la aportación doctrinal de la clasificación detallada por Antonio Berliri cuya base se constituye sobre la relación o posición del sujeto con la potestad jurídica. Sin embargo, en lo sucesivo analizaremos a los sujetos desde el punto de vista concreto de la obligación tributaria, en el cual es jurídicamente posible la existencia de dos sujetos únicamente: el activo y el pasivo. Lo

anterior, motivado por cuestiones de carácter práctico en razón de la común aceptación de esta posición doctrinal y aún de las propias disposiciones legales que contemplan a los dos referidos sujetos.

3.6.1.- El sujeto activo.

El sujeto activo de la obligación tributaria es aquel que se encuentra facultado para exigir el pago de una cantidad determinada por concepto de contribuciones. Tal carácter lo pueden tener la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal, los Municipios y los organismos fiscales autónomos. Notemos que en esta clasificación la titularidad de la potestad tributaria no interviene como elemento calificador, sino el hecho de que estas autoridades tengan la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, con las limitaciones que a cada uno es impuesta por los dispositivos legales. Los sujetos activos mencionados tienen a su vez obligaciones principales o secundarias, según el contenido de la prestación o abstención de la relación jurídico tributaria:

A. Principales. Percibir el pago del tributo no es un derecho. Una vez surgida la deuda el sujeto activo no está en posición de optar o no por el cobro, no existe discrecionalidad para estos efectos sino una obligación impuesta por la ley cuyo incumplimiento contraviene directamente el primer párrafo del artículo 28 Constitucional al devenir tal situación en una exención particular expresamente prohibida por este precepto y por la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación interpretado a *contrario sensu*.

B. Secundarias. El hacer o no hacer como contenido del objeto de la relación tributaria y desde el punto de vista del acreedor se refieren a obligaciones consistentes en ejercer sus facultades de comprobación de las disposiciones legales, determinar créditos

fiscales y en general abstenerse de la realización de trámites que afectan la esfera jurídica del gobernado en forma improcedente.

3.6.2.- El sujeto pasivo, diferencia entre deudor y responsable.

En el Capítulo I dejamos asentado que una vez que es incumplida una obligación surge en ese preciso momento, la responsabilidad, es decir, la obligación de indemnizar al sujeto activo los daños y perjuicios que se le causaron en virtud de tal incumplimiento y señalamos también que la responsabilidad presenta como elementos el incumplimiento, la imputabilidad de él, la generación de daños y perjuicios y la relación causa-efecto entre el incumplimiento y la producción de daños y perjuicios. Veamos ahora si estos conceptos civilistas son o no aplicables al amparo de las necesidades fiscales.

Hemos dicho con anterioridad que las obligaciones de derecho privado y las de derecho fiscal no presentan diferencias estructurales y, tratándose de los efectos de unas y otras tampoco existe divergencia esencial alguna: ambas deben ser cumplidas y ambas pueden reportar incumplimiento, ya sea total o parcial. Respecto al cumplimiento de la obligación tributaria haremos el análisis procedente en el Capítulo correspondiente al crédito fiscal. Por lo que hace al incumplimiento y he aquí una tangente con el derecho privado, una vez que este se produce por el sujeto señalado en la Ley al pago, surge a cargo del titular del adeudo o de terceros la figura jurídica de la responsabilidad que nosotros llamaremos en sentido amplio o *lato sensu*, sin embargo, esta responsabilidad *lato sensu* puede ser imputada a dos clases de sujetos: en primera instancia a aquel que se ha colocado en la posición de incumplido y, en segunda, a terceros vinculados de alguna u otra forma con el primero según disposición expresa de la Ley. A estos, a los terceros obligados a realizar el pago, en un sistema jurídico coherente la propia ley que les otorga tal calidad (o cuando menos así debería ser) les faculta a su vez a exigir el reembolso de lo pagado al incumplido o deudor directo del

tributo, otorgándole acción para repetir o subrogándole en los derechos del acreedor. Podemos notar que la imputación de responsabilidad a dos o más sujetos los convierte a todos en responsables, sin embargo para distinguir a cada uno según la atribución del hecho imponible que corresponda, denominaremos al deudor originario simplemente como deudor o contribuyente, en tanto que a los sujetos llamados por la ley para la eficacia de la obligación tributaria distintos del deudor, los denominaremos responsables en sentido estricto. Así, *“consideraremos deudor a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado, y como responsable a quien la ley designe como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, solo para los fines del cumplimiento de esta obligación.”*²⁶

Ernesto Flores Zavala distingue al sujeto pasivo del pagador del impuesto, definiendo al primero como la persona legalmente obligada a pagar el impuesto en tanto que el pagador es aquel que habrá de soportar en su patrimonio la disminución por el pago del impuesto debido a ciertos fenómenos de los impuestos, como ocurre con los impuestos indirectos.

3.6.2.1.- Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios como sujetos pasivos.

Se ha planteado la cuestión relativa a la posibilidad de considerar como sujetos pasivos a la Federación, D.F., Estados o Municipios. Los retractores de esta posibilidad sostienen que en la obligación tributaria deben existir dos sujetos contrapuestos, pues al coincidir la calidad de acreedor y deudor en uno solo, desaparecería un elemento imprescindible para que exista la vinculación jurídica. Para resolver lo anterior, Antonio Berliri, replantea la problemática de la siguiente forma:

²⁶ Pugliese, ob. cit., p. 188.

A. Debe determinar si Federación, D.F., Estado o Municipio pueden ser deudores de los impuestos determinados por ellos mismos y,

B. Si un organismo puede ser deudor de impuestos determinados por otro que le es jerárquicamente inferior.

Para resolver lo primero Berliri da cuenta de tres circunstancias que inducen a aceptar tal posibilidad y tenerla por válida:

A. Existen leyes que expresamente colocan a cada deudor según su jerarquía como deudores de impuestos.

B. Cada nivel jerárquico, la Federación, D.F., Entidad Federativa o Municipio, están conformados por organismos propios según cada estructura, susceptibles de relaciones con otros o con los particulares que constituyen supuestos para el nacimiento de tributos.

C. Debido a fenómenos económicos como la traslación de impuestos y con el objeto de no colocar en una situación privilegiada respecto de las privadas, se ha considerado oportuno gravar a las empresas estatales.

Por lo anterior, *"salvo que exista una expresa disposición legal en contrario para un determinado impuesto, debe considerarse que el Estado puede ser sujeto pasivo de los impuestos establecidos por el mismo."*²⁷ A igual conclusión llegan quienes parten de la doble personalidad del Estado (de derecho público y derecho privado), para sostener que en los casos en los que obre en igual posición que los particulares, es decir en una relación de coordinación con el gobernado, puede ser

²⁷ Antonio Berliri, ob. cit., p. 285.

sujeto pasivo, ya que en estos casos no ejerce funciones propias de derecho público. Así es unánimemente aceptado por el derecho tributario mexicano doctrinal y legal:

Código Fiscal de la Federación:

Art. 10.- "La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalan expresamente."

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA):

Art. 30.- "La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable."

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS):

Art. 10.- "La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley."

En cuanto a la posibilidad de que una autoridad colocada en un nivel inferior sea considerada acreedora de una superior en una obligación tributaria es aceptable en cualquiera de estos dos casos:

A. Si la obligación es derivada de la aplicación de una ley emitida por el propio superior, caso en el cual nada se opone a que el superior ejerza contra sí su potestad

tributaria, posición que sólo puede ser ocupada por la Federación, D.F. o Entidades Federativas, y

B. Si la obligación de pago es establecida por una ley emitida por el inferior en correcta aplicación de las facultades que le han sido delegadas expresa o implícitamente por la Federación.²⁸

3.6.2.2.- Unidades económicas como sujetos pasivos.

En ocasión anterior nos hemos referido a la capacidad jurídica de derecho privado y tributario, llegando a la conclusión de que esta figura no difiere en su contenido en una y otra rama, aunque definitivamente son modificados algunos de sus aspectos de acuerdo a las necesidades imperantes; en una discusión de fondo más compleja se ha planteado la posibilidad de que el derecho tributario otorgue personalidad jurídica a ciertos entes de hecho o unidades económicas a las que se las niega el derecho privado. A la luz del derecho tributario mexicano, los Códigos Fiscales del '38 y '67 reconocieron a las unidades económicas, es decir, a las agrupaciones de personas que sin constituir una persona moral si constituyan una unidad económica distinta de sus integrantes, como sujetos pasivos de obligaciones tributarias, asimilándolas para tal efecto a las personas morales. Sin embargo, el vigente Código Fiscal derogó las anteriores disposiciones y si a ello aunamos la no existencia de reglas al respecto en las leyes fiscales, concluimos que no existe en nuestro derecho la posibilidad de reconocer personalidad a entes a los que el derecho civil no les reconozca personalidad jurídica.

²⁸ *Ibidem*, p.286.

3.6.3.- Clasificación del sujeto pasivo.

Es unánime la aceptación del contribuyente y responsables por sustitución, solidarios y objetivos como sujetos pasivos tanto por la doctrina como en los ordenamientos legales.

3.6.3.1.- El contribuyente.

Antes de definir al contribuyente es necesario recordar algunas conclusiones parciales a las que hemos llegado en este Capítulo:

A. La causa específica del impuesto es la capacidad contributiva del sujeto, es decir, la aptitud de pago de impuestos en relación con la titularidad de relaciones económicas.

B. El hecho imponible participa de la naturaleza de las relaciones que contempla como reflejo de capacidad contributiva, el hecho imponible es de naturaleza económica.

C. Deudor o contribuyente es la persona que soportará definitivamente la disminución de su patrimonio por el pago del tributo según disposición de la norma tributaria.

Se han otorgado diversas denominaciones al contribuyente: responsable primitivo, deudor directo, deudor originario, causante, obligado directo, pero sea la que se adopte todas lo denominan según elementos comunes. Nosotros preferimos denominarlo contribuyente, por ser el quien en última instancia habrá de contribuir al gasto público. De esta forma, contribuyente es la persona física o moral cuyo patrimonio habrá de disminuir definitivamente por la contribución al gasto público, en virtud de la realización de un hecho, de un acto o de colocarse en la situación señalados por la ley como supuestos para el pago de un impuesto, "*está obligado al*

pago del tributo por un título propio...es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo.”²⁹

El Código Fiscal de la Federación no contiene definición alguna del contribuyente, limitándose a darla por entendida; sin embargo, podemos aproximarnos a una derivándola de las disposiciones de los párrafos 1o. y 3o. de su artículo sexto:

Art. 6o.- “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

...Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...”

En relación con el artículo 1o. del mismo Código:

Art. 1o.- “Las personas físicas y morales están obligados a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”

Para concluir diciendo que contribuyente es la persona física o moral obligada a contribuir a su cargo para los gastos públicos, en razón de realizar las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales respectivas como causantes de contribuciones. Definición que consideramos ratificada por la siguiente Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:³⁰

“IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO:

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; esa obligación

²⁹ Dino Jarach, *El Hecho Imponible. Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, 3a. ed., Edit. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 168.

³⁰ Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación*, T. III, 1917-1995, *Materia Administrativa*, Poder Judicial Federal, México, 1995, p. 355.

deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia."

8a. Época.

Contradicción de Tesis. Varios 26/90. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito. 22 de Octubre de 1993. Mayoría de tres votos.

Podemos observar de las disposiciones referidas que el aspecto estrictamente legal es el único tomado en consideración para atribuir el carácter de contribuyente, es decir, basta con que la norma tributaria le asigne tal carácter por actualizar su supuesto, sin importar que sea el contribuyente o no quien, desde el punto de vista ético-jurídico, goce de los beneficios tangibles o intangibles obtenidos de la sociedad o efectivamente reporte capacidad contributiva; aunque *"en un sistema fiscal inspirado en la justicia, los dos puntos de vista para determinar al deudor del impuesto deben regularmente coincidir...puede no existir esa coincidencia, lo que no tiene importancia alguna para el derecho tributario positivo, que considera deudor a quien él designa, independientemente de la mayor o menor equidad de la norma legal. El criterio ético-jurídico no prevalece sobre las normas de la ley positiva; puede solamente servir como criterio director de fundamental importancia para la interpretación y aplicación de la ley."*³¹

Bien puede ocurrir que ese derecho positivo indique expresamente al contribuyente o, caso contrario, que no sea aún indicado. En el primer caso estamos

³¹ Mario Pugliese, ob. cit., p. 193.

en presencia de impuestos subjetivos; en el segundo, de impuestos objetivos. *"En estos no sólo hay que buscar el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente, sino que únicamente de esta manera es posible saber quien es el contribuyente."*³² A continuación se citan algunos preceptos legales que establecen clara y expresamente al contribuyente:

A. Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica:

Art. 20.- "Los sujetos obligados al pago de la contribución de mejoras establecida en esta Ley son las personas físicas o morales que se beneficien en forma directa por las obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas en los términos del artículo anterior."

B. Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos:

Art. 10.- "Están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta ley las personas físicas y las morales que realicen los siguientes actos:

I.- Enajenen automóviles nuevos de producción nacional...

II.- Importen en definitiva al país automóviles..."

C. Ley del Impuesto al Activo:

Art. 10.- "Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo que tengan."

³² Jarach, ob. cit., p 169.

A decir de Ernesto Flores Zavala, se presentan tres vías para adquirir la calidad de contribuyente:³⁴

A. Tratándose del hecho imponible actualizado por un solo sujeto, donde naturalmente existe un contribuyente único.

B. Si a la realización del hecho concurre una pluralidad de personas, todas y cada una de ellas tendrán la calidad de contribuyentes, caso que estudiaremos por separado en el rubro de la solidaridad sustantiva, en virtud de los importantes efectos de esta figura.

C. Por sucesión, caso que a su vez puede subdividirse en dos supuestos:

- c) De personas físicas a través de actos *inter vivos* ó *mortis causa* y,
- d) De personas morales al operar la fusión de sociedades.

Previo al estudio de la sucesión de personas físicas o morales, es necesario precisar los alcances del término sucesión en derecho tributario que por cierto es un tanto diferente a la civil. Sucesión para efectos del Derecho Fiscal significa el cambio de contribuyente por otro sujeto que adopta tal carácter en la misma obligación tributaria, o según Giannini *"de sucesión en la deuda impositiva solo puede hablarse con exactitud cuando una persona se coloca en lugar de otra respecto a las obligaciones inherentes a una determinada relación impositiva que subsiste; presupone, por tanto, la existencia de una deuda que ya ha surgido, aunque no se haya liquidado todavía, pero que aún no se ha extinguido."*³⁵

³⁴ Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas de México, 30a. ed., Edit. Porrúa, México, 1993, p. 92.

³⁵ Citado por Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano; 17a. ed., Edit. Porrúa, México, 1992, p. 515.

De acuerdo a los criterios de los estudiosos que aceptan a la tercera de la mencionadas vías, que este sustentante no comparte, la sucesión de personas físicas puede operar en virtud de donación a título particular o universal y a través de la herencia del contribuyente.

En virtud de las vigentes disposiciones legales fiscales y civiles que apuntaremos en seguida, podemos sostener categóricamente que la sucesión en el carácter de contribuyente no puede operar en el Derecho Mexicano. En virtud de la donación, una persona denominada donante transfiere a otra llamada donatario, en forma gratuita el dominio de una parte o la totalidad de sus bienes presentes, siempre que en este último caso el donante se reserve la propiedad o el usufructo de los bienes necesarios para su subsistencia según sus personales circunstancias. Entre otras, puede clasificarse a la donación en donación a título particular o a título universal, la primera se celebra en una parte de los bienes del donante, es decir, su objeto se refiere a bienes determinados en lo particular. La donación o título universal comprende "*todos los bienes menos los que el donante debe reservarse en propiedad o en usufructo para vivir según sus circunstancias.*"³⁶ Según el Código Civil para el D.F., la donación o título particular no acarrea para el donatario la responsabilidad del pago de las deudas del donante, salvo que sobre los bienes objeto del contrato recaiga prenda o hipoteca o bien que el contrato se hubiese efectuado en perjuicio de acreedores. En el caso de donación a título universal, el beneficiario responderá de todas las deudas del donante bajo las siguientes condiciones:

A. Que se trate de deudas contraídas con fecha anterior a la de celebración de la liberalidad.

B. Las deudas deben tener fecha auténtica.

³⁶ Miguel Angel Zamora y Valencia, ob. cit., p. 143.

C. El límite de la responsabilidad es el monto de los bienes recibidos.

Así lo disponen los numerales 2354 y 2355:

Art. 2354.- "Si la donación fuere de ciertos y determinado bienes, el donatario no responderá de las deudas del donante, sino cuando sobre los bienes donados estuviera constituida alguna hipoteca o prenda, o en caso de fraude en perjuicio de los acreedores."

Art. 2355.- "Si la donación fuere de todos los bienes, el donatario será responsable de todas las deudas del donante anteriormente contraídas, pero sólo hasta la cantidad concurrente con los bienes donados y siempre que las deudas tengan fecha auténtica."

Sin embargo, las leyes fiscales o el Código Fiscal hacen caso omiso de la donación a título universal como supuesto para atribuir responsabilidad *lato sensu*, por lo que ante la ausencia de disposición vigente expresa en tal sentido, no es posible aceptar la existencia de la sucesión en el sentido aceptado por Giannini. Por otra parte, la donación a título particular tampoco puede ser aceptada a la luz de nuestro derecho en virtud de no tener cabida para la explicación de los efectos que tal situación produciría de aceptarse, como por ejemplo la sucesión del contribuyente por el donatario ¿aparta por tanto la responsabilidad *lato sensu* del contribuyente?, es decir, en virtud de la sucesión ¿el patrimonio del deudor queda por entero liberado? Y, desde el punto de vista del donatario, ¿el monto de su nueva deuda es garantizado únicamente por el que implique la donación o, por el contrario, su patrimonio en conjunto hace garantía tácita por el adeudo con independencia del valor de lo recibido? Considerando la falta de integración en nuestro derecho de la sucesión y ante la imposibilidad de dar contestación lógico jurídica a las interrogantes planteadas, tampoco es aceptable que por virtud de la donación a título particular se "suceda" al

contribuyente. En cambio sí, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, fracción VII, otorga, por cierto un tanto indebidamente, la responsabilidad solidaria "limitada" de los legatarios o donatarios a título particular, que en el fondo se trata de la atribución de responsabilidad objetiva, Iguales argumentos en contra podemos plantear tratándose de la sucesión de personas morales a través de la fusión pues en este caso la Sociedad que surja o permanezca de la fusión es responsable en tanto adquiere y es nueva propietaria de aquello que generó el crédito fiscal, es decir, el vínculo es más bien de carácter objetivo.

Ahora resta únicamente analizar el caso de la sucesión por herencia de la persona física, en este caso tampoco encontramos disposición legal expresa que atribuya al heredero la obligación de pago de la obligación tributaria del '*de cuius*', pues en este caso, el pago es efectuado por el heredero pero solo como una situación de hecho en la que se ve colocado, pues al no existir confusión de los patrimonios del '*de cuius*' y heredero, es el primero el que en última instancia se ve disminuido por el pago. En efecto, la tradición civilista ha distinguido dos importantes efectos del sistema hereditario mexicano: la existencia del beneficio de inventario por una parte y por la otra, la separación de patrimonios. En esta tesitura, las concepciones de Giannini y Pugliese no pueden ser consideradas entre nosotros pues, contrario a los sistemas Italiano, Francés y Español, desde que la herencia es aceptada y hasta su partición los patrimonios no se confunden sino que opera su separación aún y cuando no se invoque el beneficio de inventario:

Art. 1678.- "La aceptación en ningún caso produce confusión de los bienes del autor de la herencia y de los herederos, porque toda herencia se entiende aceptada a beneficio de inventario, aunque no se exprese."

En virtud del beneficio de inventario "el heredero no responde con sus bienes personales de las deudas hereditarias, así como que no puede cubrir sus deudas

personales con los bienes de la herencia, antes de liquidar”,³⁷ según lineamientos del mismo Código Civil:

Art. 1284.-“*El heredero adquiere a título universal y responde de las cargas de la herencia hasta donde alcance la cuantía de los bienes que hereda.*”

Así, el fisco como acreedor del *'de cuius'* no podría nunca hacerse pagar con los bienes propiedad del heredero, ni los acreedores de este pueden ejecutar sobre la masa hereditaria, pues *“se trata de dos patrimonios en el sentido jurídico de la palabra; de dos universalidades jurídicas independientes.”*³⁸

En otro orden de ideas, bien cabe plantear la cuestión sobre la posibilidad de que sean los propios gobernados quienes a través de pactos privados puedan válidamente modificar o cambiar al contribuyente señalado en la ley tributaria por otro señalado por ellos. En este caso, el que un contratante acepte a su cargo la obligación de pago de contribuciones que regularmente se originan por efecto del contrato, es un acto válido y eficaz para efectos de derecho privado, en tanto no es contrario a derecho y es susceptible de exigibilidad por el acreedor contratista. Sin embargo, tal validez y eficacia no tienen mayor importancia para el derecho tributario, pues tal pacto no puede ser oponible al fisco en virtud de que para éste no existe más contribuyente que el expresamente señalado por la norma, por lo que el pacto privado no puede ir más allá de la disposición legislativa con pactos en contrario. En razón de lo anterior, sostenemos que la sucesión tributaria es una figura que no tiene la mas mínima trascendencia por inexistente en el derecho mexicano.

³⁷ Rafael Rojina Villegas, Compendio de Derecho Civil, T. II, 10a. ed., Edit. Porrúa, México, 1978, p. 448.

³⁸ Ibidem, p. 456.

3.6.3.2.- Solidaridad sustantiva.

Hemos asentado que la calidad de contribuyente no puede adquirirse en el derecho tributario mexicano por sucesión, término cuya utilización provoca equívocos innecesarios por su forzada y artificial adaptación del derecho civil al tributario; hasta ahora, el estudio de algunas figuras nos ha permitido percibir la unidad de los conceptos jurídicos en todas las ramas del derecho. Cada una las adopta a su vez a sus propios menesteres pero no variando su contenido esencial. También dejamos claro que la voluntad de los particulares no puede por sí, trasponerse mediante pactos en contrario a la expresa designación del contribuyente por el legislador.

La calidad de contribuyente puede adquirirse por la concurrencia de varios sujetos a la realización del hecho imponible, caso en el cual estaríamos en presencia no de uno sino de varios obligados o deudores originarios, a cuya solidaridad (si la ha establecido expresamente la ley) se ha otorgado diferentes denominaciones: sustantiva, impropia, fiscal, tributaria o paritaria. Esta clase de contribuyentes son denominados por Pugliese como sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.³⁸ Cuando el Estado es titular de un crédito único contra varios deudores, afirma el tratadista Italiano, la Ley le faculta a ejecutar en contra de un sólo deudor que responde por el todo del adeudo, pero ese adeudo se compone de tantas partes como contribuyentes, quienes a su vez resentirán la disminución patrimonial en la parte proporcional que les corresponda, en virtud de la subrogación en favor del que resulta ejecutado. Dino Jarach argumenta que *"si el presupuesto de hecho es único...es atribuible por su misma naturaleza a ambas partes contratantes y la deuda es igual y totalmente de las dos. Por eso, la responsabilidad es solidaria, porque la deuda es única, porque existe*

³⁸ Instrucciones de Derecho..., ob. cit., p. 197.

*el idem debitum, porque para ambas partes el hecho imponible se verifica de manera inseparable, por el conjunto, in solidum. Precisamente aquí está el fundamento de la solidaridad fiscal de derecho sustantivo, es decir, en el hecho de que la deuda es única y común por el todo para cada una de las dos partes.*³⁹

Nosotros pensamos que ambos autores tienen parte de razón en sus respectivos puntos de vista. Coincidimos con Jarach en la afirmación de la deuda única pues el hecho imponible también lo es, no permite fraccionarse en su realización, por lo que la deuda es propia, no existe pues, deuda ajena como dice Pugliese. No obstante ello, y ahora coincidimos con este último, Jarach parte de una base equívoca, pues si bien es cierto que esa deuda es única, también lo es que cada contribuyente puede responder de ella en dos posibles vías de pago: en la parte proporcional que le corresponda si existe simple mancomunidad o por el todo si solidaridad según el sistema tributario que corresponda, pues no puede generalizarse la existencia de solidaridad en el pago, error en el que cae este último tratadista al sostener que *"hay una única relación de deuda, y esta deuda única por un solo hecho es por naturaleza -de acuerdo a antiguos principios de derecho romano- una deuda solidaria... Cuando se trata de varios sujetos pasivos, por deuda propia no hace falta que la solidaridad esté expresamente indicada en la ley, por que es una solidaridad que nace de la naturaleza de la obligación por un mismo título... No es por aplicación de un principio de derecho comercial, o por analogía con otro principio de derecho privado que la solidaridad se presume; tampoco es por razones convencionales... Es por naturaleza, por identidad de la deuda, que existe la solidaridad entre los deudores."*⁴⁰ No podemos confundir la titularidad de varios sujetos de un adeudo único por naturaleza con el efecto de la misma en relación con su cumplimiento. El pago deberá efectuarse según disponga cada sistema tributario: en la parte que corresponda a cada sujeto o bien, por el todo del adeudo, caso en el cual más que de responsables

³⁹ Dino Jarach, ob. cit., p. 181.

⁴⁰ Francisco de la Garza, ob. cit., pp. 495 y 496.

solidarios, procede hablar de "*titulares pasivos de la deuda en régimen de solidaridad*"⁴¹ o de *solidaridad paritaria*.⁴² De ambas exposiciones y de las aportaciones de otros doctrinarios⁴³ podemos deducir que la *solidaridad sustantiva* existe cuando la *norma tributaria* atribuye esta modalidad a la *obligación tributaria* a cargo de la pluralidad de personas físicas o morales que han concurrido con su voluntad a la realización de un hecho imponible generador de aquella. Concepción de la cual podemos determinar elementos característicos de la *solidaridad sustantiva*:

A. Dos o más personas concurren a la actualización del supuesto normativo generador del tributo.

B. Hay unidad del hecho imponible, por lo que la deuda también es única y propia de cada contribuyente.

C. La Ley establece para tales casos expresamente la *solidaridad* en el cumplimiento de la *obligación tributaria*, que se convierte así en modal. La Ley puede hacer la indicación de *solidaridad* en forma genérica, abarcando el universo posibles de situaciones o en forma particular para cada caso concreto.

D. Los principios del derecho civil son totalmente aplicables al derecho tributario en materia de *solidaridad sustantiva*.

⁴¹ Arturo Romani Biescas, *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Madrid, 1975, p. 39.

⁴² Enciclopedia Jurídica Ombca, T. XXV, ob. cit., pp. 806 y 807.

⁴³ B. Villegas, Fco. de la Garza, Romani (vb. gr.).

3.6.3.3.- La solidaridad sustantiva en la legislación fiscal mexicana.

El Código Fiscal de la Federación del 30 de Diciembre de 1966 reguló la solidaridad sustantiva en forma tanto genérica como particular en sus artículos 24 y 25, respectivamente, aunque cayó en el error de confundir esta figura con la responsabilidad solidaria. El artículo 24 señalaba genéricamente que para el caso de que dos o más personas estuvieren obligadas al pago de la misma prestación fiscal tendrían responsabilidad solidaria; en lo particular, el numeral 25 de este ordenamiento establecía para copropietarios y coposeedores la solidaridad en el cumplimiento de las obligaciones derivadas de ambas situaciones, salvo disposición de la Ley en contrario.

El Código Fiscal vigente no contiene disposición alguna relativa a la solidaridad sustantiva, por lo que nuestro problema se reduce a determinar si las leyes fiscales le reconocen y le otorgan efectos. En este sentido, Sergio Francisco de la Garza siguiendo el punto de vista de Jarach, sostiene que esta situación observada por el Código Tributario no implica la no existencia de la figura, "pues es evidente que quienes en los términos de una disposición legal están obligados al pago de la misma prestación fiscal o quienes sean copropietarios o coposeedores son deudores solidarios de las obligaciones tributarias que deriven de esa situación"⁴⁴ lo cual sin duda es cuestionable, pues al no existir disposición normativa que establezca expresamente la solidaridad, no sería válido aplicarla únicamente por presumirla o derivarla de consideraciones doctrinales, por adecuadas que estas sean, pues según dejamos claro en el Capítulo I, la solidaridad no se presume, sino que resulta de la voluntad de las partes o de la Ley. En este tenor, será necesario acudir a los textos legales para dar mayor luz sobre el particular.

⁴⁴ Derecho Financiero Mexicano, ob. cit., p. 495.

De la lectura y análisis de las Leyes de los Impuestos Sobre la Renta, al Valor Agregado, Especial Sobre Producción y Servicios, al Activo, Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Reglamentos de las mismas y Ley Federal de Derechos no se desprende la existencia de un dispositivo que en forma expresa establezca la solidaridad sustantiva; por el contrario, artículos varios no solo invitan a descartar esta posibilidad, sino que la eliminan totalmente al fincar la responsabilidad (*lato sensu*) del grupo de contribuyentes en base a la distribución a prorrata del adeudo y por cuenta separada de cada uno de ellos. Reiteramos, la solidaridad impropia, tributaria o paritaria no es regulada en lo general por el derecho tributario mexicano, es decir, la obligación de los sujetos que concurren en el hecho imponible de hacer cada uno por sí el pago del total de la obligación no existe entre nosotros. Esta simple y categórica afirmación no solo es válida para los casos en los que a la realización del hecho puedan, por existir tal posibilidad tanto práctica como jurídicamente, existir diversas voluntades, que es a lo que pretendemos referirnos cuando usamos la expresión "en lo general", sino también cuando a la realización del hecho deban, por la propia naturaleza del mismo o de la posición o situación de los sujetos, asistir común o necesariamente diversas voluntades, casos concretos de la asociación en participación del fideicomiso, copropiedad, sociedad conyugal y sucesión (en sentido civil tradicional) según las siguientes consideraciones:

3.6.3.3.1.- Asociación en participación y fideicomiso.

La asociación en participación es un contrato mercantil regulado por la Ley General de Sociedades Mercantiles; al cual no le es reconocida personalidad jurídica ni asignada denominación o razón social:

Art. 252.- "La Asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios una participación en las

utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio."

Se denomina asociante a quien reúne bienes o servicios con miras a realizar por sí una determinada actividad para la posterior distribución de utilidades -o pérdidas-, en tanto que asociado a la persona que aporta los bienes o servicios en interés de su futura participación en los provechos generados. Al no existir una persona moral diversa de sus integrantes, los actos y sus efectos son directamente imputados al asociante:

Art. 256.- "El asociante obra en nombre propio y no habrá relación jurídica entre los terceros y los asociados."

Para efectos fiscales la Ley del Impuesto Sobre la Renta coincide con la separación de personas y patrimonios de la legislación Mercantil. Aún cuando al asociante se impone la obligación del cumplimiento de las disposiciones aplicables en esta materia en relación a su persona y a la de sus asociados, los pagos correspondientes a estos son efectuados por su cuenta, es decir, ellos soportan en la parte que a cada uno corresponde la disminución patrimonial derivada del cumplimiento de la obligación tributaria:

Art. 80.- "Cuando dos o más contribuyentes celebren un contrato de asociación en participación, el asociante será quien cumpla por sí y por cuenta de los asociados las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. El asociante y los asociados, acumularán cada uno a sus ingresos en el ejercicio, la parte de la utilidad fiscal, en la proporción que de las utilidades les corresponda en los términos del contrato, o en su caso, deducirán la pérdida fiscal, y pagarán individualmente el impuesto del ejercicio... Los asociados responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir el asociante."

Pareciera que el anterior último párrafo redundara en lo obvio, pues según se desprende del primer párrafo cada asociado tiene a su cargo una obligación de pago proporcional, es decir, una deuda propia por la que naturalmente tienen que "responder" con su patrimonio, aun cuando en primera instancia el cumplimiento deba efectuarlo el asociante. Por otra parte, según el artículo 346 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito:

Art. 346.- "En virtud del fideicomiso, el fideicomitente destina ciertos bienes a un fin ilícito determinado, encomendando la realización de ese fin a una institución fiduciaria."

En el fideicomiso, fideicomitente es la persona física o moral con capacidad específica para afectar bienes al fideicomiso; fideicomisario, la persona física o moral con capacidad para recibir los provechos del fideicomiso y, fiduciaria, las Instituciones autorizadas según la Ley General de Instituciones de Crédito. El artículo 9o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece para el fideicomiso *mutatis mutandis*, los lineamientos que para la asociación en participación prevé el artículo 8o. de la misma ley, disponiendo la separación de obligaciones y patrimonios. En este caso, la fiduciaria es la encargada de cumplir con las obligaciones a cargo de los fideicomisarios por cuenta de estos; en caso de incumplimiento de aquella, según el quinto y último párrafo del art. 9o., los fideicomisarios ó aún el fideicomitente se constituyen en responsables de las obligaciones que son a su cargo y por su cuenta, en contra de lo cual valen los comentarios realizados a la disposición similar de la asociación en participación.

El penúltimo párrafo del artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo (LIA) regula en forma conjunta a ambas figuras, reiterando la obligación de asociante y fiduciaria de efectuar los pagos provisionales por cuenta de los asociados y fideicomisarios, derivados de la aplicación de esta ley:

Art. 70.- "Cuando a través de un fideicomiso o de una asociación en participación se realicen actividades empresariales, el fiduciario o el asociante efectuará por cuenta de los fideicomisarios o por cuenta propia y de los asociados, según sea el caso, los pagos provisionales a que se refiere este artículo, por el activo correspondiente a las actividades realizadas por el fideicomiso o asociación..."

3.6.3.3.2.- Copropiedad, sociedad conyugal y sucesión.

Copropiedad y sociedad conyugal reciben trato equivalente en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Si las personas físicas reciben ingresos de bienes en uno y otro caso, atento al párrafo primero de su artículo 76 existe la obligación de nombrar un representante común, quien debe llevar libros, expedir y recabar documentos, conservarlos y realizar las retenciones cuando sea procedente. Los copropietarios y el cónyuge son responsables solidarios ante el incumplimiento del representante.

Tratándose de la propiedad común de una negociación, los artículos 111,112 y 113 de la misma ley disponen que el representante común deberá:

- A. Llevar contabilidad en términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- B. Expedir comprobantes de ingresos.
- C. Llevar registro específico de las inversiones en las que se optó por deducción inmediata.
- D. Llevar registro de operaciones efectuadas con títulos valor seriados.

E. Conservar libros y en general la documentación que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

F. Formular estado de posición financiera y levantar inventario.

G. Efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio.

H. Retener los impuestos cuando así sea procedente.

I. Presentar declaración de ingresos obtenidos por los copropietarios o cónyuges por el año de calendario inmediato anterior, aplicándoles las deducciones correspondientes y disminuyendo, en su caso, las pérdidas correspondientes, fijando en el resultado final la parte que corresponda a cada contribuyente, a efecto de cada uno formule su declaración anual.

Por otra parte, cuando de los bienes en copropiedad o sociedad se obtengan ingresos por otorgar su uso o goce temporal o bien por su enajenación, al artículo 73 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que:

Art. 73.- "...las declaraciones deberán presentarse por cada uno de los copropietarios o cónyuges por la parte de ingresos que les correspondan. En estos casos cada contribuyente podrá deducir la parte proporcional de las deducciones relativas al período por el que se presentó la declaración y acreditar contra el impuesto que resulte, el equivalente al 10% del salario mínimo general..."

En los casos de existencia de copropiedad y sociedad conyugal se presentan ejemplos en los que necesariamente exista una pluralidad de sujetos, vinculados en el primer caso por la propiedad pro indiviso de una casa o un derecho y en el segundo por la propiedad común de los bienes llevados a este régimen por la celebración del

matrimonio, siendo lógico suponer que derivado de tal comunidad de bienes deban surgir a cargo de copropietarios o cónyuges alguna obligación tributaria, que, según hemos dicho es propia de cada uno por la indivisibilidad del hecho imponible, aunque como también dijimos, ello no implica que la ejecución de la deuda pueda dirigirse en contra de uno en particular y por el todo del saldo insoluto por presumirse o mejor dicho, por existir por naturaleza la solidaridad entre ellos, pues se requiere disposición expresa en tal sentido para la plena validez del acto de autoridad.

En adelante se relacionan los preceptos de las Leyes de los Impuestos al Activo y al Valor Agregado que indican la no existencia de nuestra figura en estos casos en concreto. La Ley del Impuesto al Activo, en el artículo 10, en los tres primeros párrafos establece las reglas para acreditar en contra del impuesto del ejercicio surgido por otorgar el uso o goce de bienes inmuebles por los que deba pagarse el impuesto. Tratándose de bienes inmuebles en copropiedad, el representante común puede pagar el que resulte a cargo de todos los copropietarios, quienes a su vez pueden acreditar contra éste, la parte proporcional que les corresponda en el Impuesto Sobre la Renta, según lineamientos del numeral 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo. El mismo artículo 10, párrafos cuarto y quinto, a propósito de los ingresos por copropietarios o fideicomisarios de inmuebles destinados al hospedaje aún siendo residentes en el extranjero, administrados por un tercero, se impone la obligación para este último de calcular el importe del impuesto al activo que corresponda a cada uno.

La ley del IVA se limita a establecer la obligación de los copropietarios de negociaciones de designar un representante común a efecto de que este sea quien cumpla las obligaciones a nombre de aquellos, según el antepenúltimo párrafo del artículo 32.

Como podrá observarse, ninguno de los dispositivos legales prevé la obligación solidaria de los contribuyentes copropietarios o cónyuges, antes bien, prevén para el

caso de la titularidad de una obligación tributaria en común el cumplimiento proporcional o prorrateado y, naturalmente, por separado de cada contribuyente. La obligación señalización de un representante común tiene por objeto concentrar en un solo sujeto la necesaria documentación que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales correspondiente, pues es definitivamente más fácil el acceso para las Autoridades Hacendarias a documentación en poder de uno solo que si esa misma se encontrara atomizada en tantos sujetos como copropietarios. En resumen, la existencia del representante común obedece a necesidades de economía y comodidad de la Hacienda Pública. Es por ello que en última instancia los contribuyentes, al darse un incumplimiento de su representante, son "responsables" pero por la parte de la deuda que a cada quien pertenece.

En un apartado anterior hemos tenido la oportunidad de referimos a la sucesión de personas físicas a propósito de la sucesión de la deuda tributaria. Ahora debemos separarnos del concepto de sucesión de Pugliese o Giannini para recordar el estrictamente civil, según el artículo 1281 del CCDF:

Art. 1281.- "Herencia es la sucesión de todos los bienes del difunto y en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte."

Debemos diferenciar dos clases de obligaciones tributarias partiendo del parte aguas fijado por el acontecimiento del deceso de la persona física:

- A. Las contraídas por el 'de cuius' en vida, independientemente de la época de su exigibilidad.
- B. Las surgidas a cargo de la masa hereditaria después del fallecimiento.

Respecto de las primeras, hemos dejado claro que en virtud de la existencia del beneficio de inventario y separación de bienes deben ser pagadas con cargo a la masa hereditaria, la ejecución no puede llevarse a cabo en la persona y patrimonios de los herederos. En cuanto a las segundas, el ya referido artículo 76, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que:

Art. 76.- "El representante legal de la sucesión pagará en cada año de calendario el impuesto por cuenta de los herederos o legatarios, considerando el ingreso en forma conjunta, hasta que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión. El pago efectuado en esta forma se considerará como definitivo, salvo que los herederos o legatarios opten por acumular los ingresos respectivos que les correspondan, en cuyo caso podrán acreditar la parte proporcional el impuesto pagado."

El artículo 74 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, faculta a los herederos y legatarios para acumular los ingresos provenientes de la sucesión y los diversos de éstos. Abarcando ambos supuestos, el numeral 156 del Reglamento de la misma Ley señala que si el '*de cuius*' estaba obligado a presentar declaración de ejercicio, una vez que se hubiese discernido el cargo de albacea, éste, dentro de los 90 días siguientes deberá presentar declaración para el pago del impuesto generado por los ingresos percibidos hasta antes de la muerte del '*de cuius*'. Los ingresos devengados y no percibidos en vida comprendidos en los capítulos I a III del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se consideran exentos por la aplicación de la fracción XXXIII del artículo 77 de la misma Ley; en tanto que los considerados en los capítulos IV a X se reputan percibidos por el '*de cuius*', pudiendo ser pagados por el albacea según se dijo líneas antes o bien, acumularse a otros ingresos de herederos y legatarios según el citado artículo 74 del Reglamento de la Ley en cita. Si la Autoridad Hacendaria pretendiese obtener de un heredero el pago total de la deuda tributaria, el artículo 2009 del Código Civil para el D.F. faculta a aquél a pedir término par hacer concurrir a sus coherederos, y realizar pago a prorrata.

Para Sergio Francisco de la Garza, debemos distinguir en la solidaridad sustantiva un aspecto material y uno formal. Desde el material distingue tres efectos de la solidaridad civil aplicados a la fiscal:

- A. Cada deudor solidario esta obligado por el todo del importe del tributo.
- B. El fisco federal puede enderezar la ejecución contra cualquiera
- C. En su caso, el pago efectuado por uno de los deudores libera a los otros.

Desde el formal, *"cada uno de los obligados debe cumplir por tanto, los deberes formales impuestos por la ley o por la autoridad financiera, la cual puede dirigirse, a su elección, contra cualquiera de ellos."*⁴⁵ Criterio que según nosotros deviene en letra muerta, pues como la solidaridad sustantiva no existe, no es posible atribuir efectos a la nada jurídica.

3.6.3.4.- Consecuencias de la no existencia de solidaridad sustantiva.

De la exposición de los anteriores argumentos podemos derivar las siguientes consecuencias de la no regulación en el derecho tributario mexicano de la solidaridad sustantiva:

- A. Al concurrir varias personas a la realización de un hecho imponible, la obligación tributaria que de ello surja es propia de cada una.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 496.

B. La solidaridad impropia, fiscal, tributaria, sustantiva o paritaria debe ser determinada expresamente por la norma tributaria, la doctrina no es fuente de derecho.

C. Cuando ocurra el supuesto del anterior inciso A, cada contribuyente deberá realizar el pago del impuesto a su cargo, calculado en proporción a su participación en la deuda; salvo indicación en contrario, todas las partes se presumen iguales, por la aplicación supletoria de los artículos 1985 y 1986 del CCDF; es decir, esa deuda en común es mancomunada.

D. Cuando las leyes fiscales disponen el forzoso nombramiento de un representante común, éste es quien debe cumplir las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes en lo individual según la parte proporcional que en la deuda tengan.

E. En caso de que la Autoridad Fiscal descubra omisiones en el pago de impuestos derivados de la comunidad de contribuyentes, podrá dirigir la liquidación o determinación en contra del representante común por el todo, pues a él corresponde en primera instancia el cumplimiento de las obligaciones por cuenta de cada codeudor.

F. Si existe incumplimiento por parte del representante común, el Fisco Federal podrá realizar la determinación de las cantidades omitidas a cada individuo por el todo. Pues aquellos son a su vez responsables solidarios por el incumplimiento de aquel con sus codeudores. Es decir, la solidaridad existe entre representante y representado, no entre representados unos respecto de otros, no entre copropietarios, por ejemplo. Diferencia que aún siendo poco diáfana produce importantes efectos distintivos en uno y otro caso, una vez que existe pago por uno de los codeudores e intente a su vez repetir para resarcirle de lo pagado que no corresponde a su porción.

3.6.3.5.- Otros sujetos pasivos.

El contribuyente, según apuntamos con anterioridad, es tal en tanto origina la causa del impuesto al colocarse directamente en el supuesto generador del tributo. Es posible conocerle o determinarle conociendo a su vez el criterio de atribución del hecho imponible aún cuando no se le indique en forma expresa en la norma. Sin embargo, otros sujetos, por su relación más o menos directa con el hecho imponible o con el contribuyente, son llamados por un acto más bien de discrecionalidad legislativa, a realizar el pago de la obligación tributaria. En este caso, *"el supuesto previo de la atribución de la responsabilidad es siempre una relación particular entre el responsable y el deudor del tributo, o la sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho o la violación de una obligación legal, de manera que quien participa en esta relación, o es causahabiente o lo es imputable esa violación, siempre podrá protegerse preventivamente o cuando menos valorar el riesgo al que se expone. Se puede afirmar que sólo excepcionalmente y por consideraciones muy importantes se atribuye una responsabilidad por el pago de la deuda tributaria a una tercera persona sin que ésta haya consentido o haya sido negligente o culpable."*⁴⁶

De lo anterior, Dino Jarach desprende tres conclusiones importantes:⁴⁷

A. El criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente, al derivarse de la naturaleza del propio hecho, no hace necesaria la expresa determinación en la norma del contribuyente. Los responsables son tales en tanto que la norma tributaria les asigna concretamente tal carácter.

B. Sólo al contribuyente corresponde la causa del tributo.

⁴⁶ Mario Pugliese, ob. cit., p. 180.

⁴⁷ Dino Jarach, ob. cit., p. 178.

C. El criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es por naturaleza económico; el de los otros sujetos pasivos puede ser de cualquier otra naturaleza pero no económica.

La doctrina tributaria reconoce tradicionalmente a tres sujetos responsables por deuda ajena: el sustituto, el responsable solidario y el objetivo. Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en forma por demás desafortunada solo reconoce a dos sujetos pasivos: al contribuyente y al responsable solidario, categoría esta última en la cual agrupa a las tres categorías antes señaladas, situación que fue adoptada o mejor dicho continuada del Código Fiscal del '67, pues fue éste el que consolidó en una sola las tres categorías de responsables. El Código Fiscal de la Federación del '38 diferenciaba la responsabilidad por adeudo ajeno en sustituta, solidaria y objetiva. Para explicar tal cambio de criterio en nuestros códigos, Enrique Azuara⁴⁸ sostiene que el Código '67 imitado por el vigente *"elimina las diversas clases de responsabilidad que existían por considerar que la sustitutiva, la objetiva y la solidaria son en realidad una sola, puesto que se estaba en presencia de una responsabilidad solidaria, mismo fenómeno que operaba en la responsabilidad objetiva, ya que no era el bien en sí el que respondía e los créditos fiscales, sino el nuevo propietario de él."*

Eugenio Arriaga Mayés ha señalado los siguientes como presupuestos de la responsabilidad solidaria por deuda ajena, aceptándola como continente de las responsabilidades sustituta y objetiva al igual que los lineamientos del Código Tributario:⁴⁹

A. El carácter legal de la atribución.

⁴⁸ Citado por Francisco de la Garza, ob. cit., p. 490.

⁴⁹ Eugenio Arriaga Mayés, "La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario". Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, No. 5 extraordinario, 1a. Época, México, 1971, pp. 78 a 81.

- B. La atribución de un hecho imponible a un contribuyente.
- C. Incumplimiento del contribuyente de obligaciones sustantivas.
- D. Incumplimiento del responsable de obligaciones formales.
- E. El carácter complementario de la responsabilidad.
- F. Notificación de un acto de autoridad, fundado y motivado que determine la responsabilidad solidaria.
- G. Libre opción de cobro de la autoridad: el contribuyente y el responsable.
- H. El responsable tiene a su favor un derecho de subrogación.

Tanto contribuyente como responsables tienen a su cargo obligaciones principales y secundarias:

- A. Principal. Referida a la obligación de dar: pagar el importe del impuesto.
- B. Secundarias. Su contenido es de hacer, no hacer o tolerar, según hemos dicho a propósito de la prestación o abstención contenida de la relación jurídico tributaria a las cuales se refiere el último párrafo del artículo 10. del Código Fiscal de la Federación al disponer que:

Art. 10.- "Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes."

3.6.3.6.- Sujeto pasivo responsable por sustitución.

Según Héctor B. Villegas "el legislador instituye al sustituto tributario cuando resuelve reemplazar ab initio al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal." Surge allí un solo *vinculum iuris* entre el sujeto activo fisco y el sujeto sustituto.⁵⁰ Es decir, para el tratadista argentino opera un verdadero cambio de sujeto pasivo de la obligación tributaria, de forma tal que el contribuyente es excluido de la relación jurídica quedando verdaderamente en su posición el sustituto, quedando este obligado en lugar de aquel. No opina así Flores Zavala y en contrario sostiene que, a propósito del retenedor, figura unánimemente aceptada como ejemplos de sustitución, "no se realizó en ellos una sustitución del responsable directo por el llamado sustituto, sino que habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta de manera que el nombre no corresponde a una situación real."⁵¹ El Código Fiscal de la Federación del '38 estableció en su artículo 27:

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

Sin embargo, si el deudor sustituta no cumple se prestación fiscal, el deudor primitivo queda solidariamente obligado a ella."

Como hemos dicho, el Código Fiscal de la Federación vigente no define a la responsabilidad sustituta, aún cuando en su artículo 26 y en las leyes fiscales se encuentran regulados ejemplos de esta responsabilidad, aunque definitivamente mal clasificados.

⁵⁰ Héctor B. Villegas, ob. cit., p. 260.

⁵¹ Ernesto Flores Zavala, ob. cit., p. 96.

La responsabilidad por sustitución tiene los siguientes elementos calificadores:

- A. Su existencia deriva de una disposición legal concreta exclusiva del derecho tributario que la establece específicamente.
- B. La obligación tributaria que originalmente debiera nacer a cargo del contribuyente, nace a cargo de un tercero, cuya obligación no es personal ya que él en realidad no debe nada.
- C. El tercero llamado a la obligación tributaria lo es en virtud de una relación determinada por la discrecionalidad -o capricho- del legislador con el hecho imponible o bien, con el contribuyente.
- D. El tercero, o mejor dicho, el patrimonio del tercero, facilita y garantiza al Erario el cobro de la contribución, sea porque con él deja de entenderse con otros varios y por cantidades menores resultantes de la división a prorrata, o porque la riqueza encuentra en una u otra forma su fuente en ese tercero.
- E. El contribuyente sustituido no queda en realidad excluido de la responsabilidad (*lato sensu*) de pago, ya que su patrimonio se verá en definitiva disminuido por el tributo al constituirse a su vez en responsable solitario del tercero sustituto ante el incumplimiento de este o por el otorgamiento a este último de una acción de repetición o facultándole a la subrogación.
- F. La relación jurídico tributaria en este caso presenta a un sujeto pasivo único: el sustituto.
- G. El contenido de las obligaciones, la prestación o abstención del sustituto son de carácter complejo: por una parte de dar pues debe efectuar el pago 'a cuenta de' y,

por otra, de hacer, no hacer y tolerar, en tanto está obligado a presentar declaraciones, conservar documentación, llevar libros, presentar pagos provisionales, etc.

H. Las relaciones contribuyente-responsable sustituto devienen civiles en supletoriedad del Código Fiscal de la Federación y otras leyes fiscales.

“Estamos en presencia, por lo tanto, de un fenómeno jurídico propio y particular del derecho tributario, de naturaleza absolutamente pública. No hay representación, mandato, participación de tercero en un hecho o acto creador de la relación obligatoria, ni se manifiesta una responsabilidad personal del tercero por violación de la ley fiscal, ni existe una relación objetiva entre el tercero y un objeto sometido a privilegio o garantía fiscal.”⁵²

3.6.3.7.- Clases de responsabilidad por sustitución.

En atención al grado de sustitución en las obligaciones del contribuyente, la responsabilidad por sustitución puede ser absoluta o relativa o parcial.

A. Absoluta. En la sustitución absoluta, el contribuyente se ve desplazado de la relación tributaria en todas sus obligaciones, es decir, el sustituto tendrá a su cargo el cumplimiento de obligaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar. Ejemplos de responsabilidad por sustitución absoluta son los casos, por cierto ya analizados en el apartado de la solidaridad sustantiva, contemplados en las disposiciones de los artículos 8o. y 9o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, referidos a la asociación y

⁵² Pugliese, ob. cit., pp. 204 y 205.

fideicomiso, respectivamente; y en general podemos citar a la copropiedad, sociedad conyugal o sucesión como manifestaciones de la figura que ahora nos ocupa y que también hemos ya analizado según las disposiciones de las Leyes de los Impuestos Sobre la Renta, al Valor Agregado y al Activo.

En todos los anteriores casos, el asociante, fiduciaria, representante común o representante legal sustituyen en todas sus obligaciones respecto de tales actos a los asociados, fideicomisarios, copropietarios, cónyuge, herederos o legatarios, según corresponda.

B. Relativa o parcial. Se presenta si la norma tributaria impone a un sujeto la obligación de retener o recaudar impuestos, figuras ambas sobre las que abundaremos en cuanto a sus características, naturaleza, finalidad y regulación en el capítulo V, cuando analicemos la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que se refiere a la retención y recaudación como fuentes de responsabilidad solidaria, criterio sin duda poco feliz por la deficiente clasificación adoptada por el legislador en el Código vigente. Basta señalar por ahora que el retenedor o recaudador sustituyen al contribuyente en la obligación tributaria, pues ellos son quienes deben enterar al fisco las cantidades correspondientes.

3.6.3.8.- Sujeto pasivo responsable objetivo.

La responsabilidad objetiva se origina en la propiedad o posesión de un bien que se encuentra afecto al pago de una obligación tributaria, en virtud de una expresa disposición legal, considerando que por tales bienes se ocasionaron los tributos o porque sirvieron a la actividad que los generó. Debemos distinguir en este caso que lo que es objeto de la transmisión es la responsabilidad en el pago y no la deuda en sí, ésta última que corresponde en todo caso a la persona física o moral que era propietaria o poseedora en la fecha de causación del tributo, en contra de la cual el

responsable que haga pago puede intentar la repetición. A este respecto Dino Jarach afirma que en virtud de la garantía real constituida en favor del fisco sobre los bienes, todos los propietarios o poseedores deberán realizar pago o, caso contrario, permitir la ejecución sobre el bien que se trate, calificando a esta responsabilidad como una verdadera carga, que, por ser tal, no hace variar la naturaleza personal de la relación jurídico tributaria, pues siempre la relación jurídica se establece entre dos sujeto nunca entre sujeto activo y cosa o garantía,⁵³ por lo que tampoco es procedente, como algunos lo han pretendido, asignar el carácter real al impuesto.

En cuanto al pretendido carácter de esta clase de responsabilidad de una obligación *'propter rem'*, Mario Pugliese considera ello un error *"al no considerar que existen situaciones jurídicas propias y particulares del derecho tributario, que sería prácticamente inútil y teóricamente estéril, tratar de explicar y clasificar según esquemas de derecho privado."*⁵⁴

*"El hecho de que ciertos créditos (sic) (debiera decir bienes según nosotros), estén garantizando un crédito fiscal, significa que el fisco puede hacer efectivo su crédito sobre esos bienes, cualquiera que sea la persona que los tenga en su poder y esto explica que el dueño de ellos resulte deudor (sic) -responsable- del crédito fiscal; pero tal carácter lo tendrá mientras sea propietario de los bienes afectados al crédito porque en cuanto pierda desaparecerá para él la responsabilidad."*⁵⁵

Es precisamente la existencia de esa garantía objetiva a favor del Erario de carácter accesorio o *ad latere* de la obligación tributaria la nota característica y distintiva de esta figura respecto del contribuyente, sustituto y responsable solidario. El criterio de atribución al tercero propietario o poseedor del bien deriva precisamente

⁵³ Dino Jarach, ob. cit., p. 187.

⁵⁴ Mario Pugliese en sus Instituciones de Derecho..., ob. cit., p. 211.

⁵⁵ Flores Závala, ob. cit., p. 103.

de ocupar tal posición, propietario o poseedor, del bien señalado por la ley como objeto de garantía, no de su participación directa o indirecta en la realización del hecho imponible, de forma tal que una vez que hay incumplimiento la ejecución puede enderezarse en contra del tenedor en turno pero no sobre su patrimonio, sino en concreto sobre el bien de que se trate. Una vez que el sujeto deja su posición cesa por ese hecho su responsabilidad objetiva. *“Es notorio que también el tercero por ser idéntica su obligación de pagar o tolerar se encuentra en la misma posición de cualquier otro sujeto pasivo de la obligación tributaria.”*⁵⁶

Para Sergio Francisco de la Garza⁵⁷ es importante distinguir la responsabilidad objetiva de la afección de bienes. En efecto, según este notable doctrinario en virtud de la atribución de esta clase de responsabilidad el sujeto adquiere la calidad de sujeto pasivo de una obligación tributaria de la que no es contribuyente y por la cual debe realizar pago del adeudo en razón de la posesión o propiedad de bienes muebles, inmuebles, o de universalidades como el caso de negociaciones, constituyan o no una persona moral, que han sido elementos de un hecho imponible al que otro dio causa, por lo que este último es quien debe soportar patrimonialmente el pago que a la postre el responsable realice.

La afección, por otra parte, se traduce en una garantía real que recae sobre determinados bienes que faculta a la Administración a perseguirlos y en su caso aplicar su valor a la obligación tributaria, en la afección no se adquiere la obligación de pago de un adeudo fiscal, sino únicamente la de entregar a la exactora los bienes de que se trate, abandonarlos o transmitirlos. Por lo anterior, es posible que en una relación jurídico tributaria coexistan responsabilidad objetiva y afección o bien, que sólo exista una sin la otra.

⁵⁶ Pugliese, ob. cit., p. 213.

⁵⁷ Ob. cit., p. 513.

La responsabilidad objetiva puede, por disposición de la propia legislación tributaria, verse limitada en su importe por el valor de los bienes adquiridos y bien puede ser que la ejecución de la Administración recaiga sobre otros bienes del patrimonio del responsable y no exclusivamente sobre aquellos que le dieron lugar.

El artículo 3o. de la Ley del impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, aun cuando contempla la atribución de responsabilidad solidaria según el texto del encabezado sabemos ahora que ello es incorrecto y lo podemos citar como ejemplo de atribución de responsabilidad objetiva:

Art. 3o.- "Son solidariamente responsables del pago del impuesto establecido en esta Ley:

I.- Quienes por cualquier título adquieran la propiedad, tenencia o uso del vehículo, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera, aun cuando se trate de personas que no estén obligadas al pago de este impuesto.

II.- Quienes reciban en consignación o comisión para su enajenación vehículos, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera..."

El artículo 60 de la Ley Aduanera es muestra de un caso de afectación de bienes al pago de créditos fiscales:

Art. 60.- "Las mercancías están afectas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada o salida del territorio nacional.

En los casos previstos por esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a retenerlas o embargarlas, en tanto se comprueba que han sido satisfechas dichas obligaciones y créditos."

3.6.3.9.- Sujeto pasivo responsable solidario.

El tercer grupo de sujetos pasivos por adeudo ajeno lo componen los responsables solidarios. También se le ha denominado solidaridad propia o dependiente, no nos inclinamos por alguna en especial y más aún, llegaremos a utilizarla en forma indistinta. La responsabilidad solidaria es, al igual que la sustituta y la objetiva una responsabilidad *ex lege* por deuda ajena. El criterio de atribución en realidad depende del juicio del legislador pudiendo ser este de cualquier naturaleza pero no necesariamente económico, el hecho imponible no puede ser imputado al responsable solidario, aún cuando se halle con el relacionado en una forma más o menos directa. No es posible asimilarla con la solidaridad sustantiva, en la que la deuda siempre es propia por la imputación del hecho imponible a los varios contribuyentes, aquí la deuda es totalmente ajena y para su existencia *"el legislador se inspire en fines prácticos de garantía del fisco y en motivos particularmente disciplinarios y represivos, de manera que en muchos casos se podría hablar de una responsabilidad verdadera de carácter represivo."*⁵⁸

En la responsabilidad en sustitución, el contribuyente es desplazado de la relación jurídico tributaria para entrar en su lugar el sustituto, en contra del cual debe dirigirse originariamente la ejecución; en la responsabilidad solidaria, contribuyente y responsable solidario subsisten y conservan su posición en la relación, de forma que el Fisco Federal puede enderezar ejecución, en contra de ambos aún simultáneamente o elegir a uno u otro. Podemos anotar como características de nuestra figura las siguientes:

A. En tanto que su existencia válida depende de una disposición en texto legal, es una responsabilidad *ex lege*.

⁵⁸ Mario Pugliese, ob. cit., p. 207.

B. La obligación tributaria es a cargo de contribuyente y responsable solidario, por lo que el sujeto pasivo es doble.

C. Los vínculos Erario contribuyente y Erario responsable solidario son autónomos unos de otros, pero dependientes en su existencia.

D. La existencia de dos patrimonios garantiza en mayor medida al Fisco la efectividad de su crédito

E. El contenido de la prestación o abstención es de carácter complejo para ambos.

F. La solidaridad en si y la relación contribuyente responsable solidario son reguladas por el derecho civil que debe ser aplicado en forma supletoria.

Características que pueden a su vez derivarse de la siguiente Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:⁵⁹

"CREDITO FISCAL. INTERES JURIDICO DEL DEUDOR SOLIDARIO.

La figura jurídica de deudor solidario, tiene como nota característica el que, por voluntad del legislador, la autoridad tributaria quede facultada para exigirle al igual que al deudor o causante principal del impuesto, el cobro total del débito fiscal, sin importar que el hecho generador del gravamen sea atribuible al sujeto pasivo principal; de suerte que este tipo de deudores "por deuda ajena", según los denomina la doctrina jurídica, al quedar vinculados con la autoridad fiscal y asumir el carácter de obligados, así sea con la nota distintiva de solidarios y precisamente por encontrarse amenazados en su patrimonio, tienen la facultad de buscar la liberación de su adeuda y, consecuentemente, es manifiesto el interés

⁵⁹ Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 7a. Época, Vol. 205-216, p. 31. (Poder Judicial de la Federación, 3er. cd rom, junio 1993, UNAM.)

Jurídico que les asiste para acudir en demanda del amparo y protección de la justicia federal."

PRECEDENTES:

Amparo en Revisión 3401/85. Banco Internacional, S.N.C. 3 de septiembre de 1986. Mayoría de 18 votos. Ponente: Fernando Castellanos Tena. Disidente: Mariano Azuela Guitrón.

En este orden de ideas, Sergio Francisco de la Garza sostiene que *"la responsabilidad solidaria 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 un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales."*⁶⁰ Los diversos casos de responsabilidad solidaria contemplados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación serán objeto de estudio en lo particular en el Capítulo V de la presente investigación, ello con el propósito no de retardar lo inminente sino de no alargar extremadamente bajo pena de imprudencia, este Tercer Capítulo.

3.6.3.10.- Efectos de la responsabilidad solidaria.

Utilizaremos la expresión solidaridad fiscal como género de las especies solidaridad sustantiva y responsabilidad solidaria para desprender de ella los efectos que, aplicando en supletoriedad los principios civiles expuestos, se producen o deberían producirse en materia fiscal:

⁶⁰ Ob. cit., p. 508.

- A. Se trata de solidaridad pasiva, en tanto existen dos o más deudores obligados cada uno por sí a realizar el pago de todo el objeto.

- B. El objeto debido es único, aunque lo deban ejecutar varios deudores: el pago de la obligación tributaria.

- C. Existen tantos vínculos jurídicos como deudores existen, de forma tal que cada vínculo presenta peculiaridades que lo diferencian de los otros.

- D. El objeto es indivisible en cuanto a su ejecución, pues el Fisco puede exigir el pago total del saldo insoluto.

- E. La solidaridad fiscal supone la existencia de una obligación tributaria de cuantía determinada.

- F. No cabe presumir o derivar la existencia de solidaridad. Debe ser prescrita por la norma fiscal en forma expresa.

- G. El pago realizado por un deudor solidario extingue la obligación tributaria respecto de los otros.

- H. La novación o compensación realizada por un deudor solidario extingue la obligación tributaria para todos los codeudores.

- I. El ó los herederos del deudor solidario fiscal están obligados a pagar en proporción a su haber hereditario pero son considerados como un solo deudor solidario en relación con los codeudores.

J. La interrupción de la prescripción en contra de un deudor solidario perjudica a los otros. El término para que opere la prescripción en materia fiscal es de cinco años contados a partir de que el pago pudo ser exigido, según el numeral 146 del Código Fiscal de la Federación.

K. Los codeudores solidarios pueden oponer en contra de la ejecución las excepciones derivadas de la obligación tributaria y aún las de carácter estrictamente personal.

L. El no ejercicio de las excepciones comunes a todos los codeudores, hacen responsable al deudor omiso.

M. Salvo pacto o disposición legal en contrario, que por cierto no se observa en texto tributario alguno, la obligación tributaria se considera dividida en tantas partes como deudores existan, es decir, los codeudores están obligados por partes iguales.

N. El que realiza el pago puede exigir de los demás la parte que tengan en la deuda

O. Si no puede obtenerse la parte de un deudor solidario, el saldo debe repartirse entre los otros.

P. El deudor, con la medida del pago que realice, se subroga en los derechos del acreedor.

Q. Si el negocio interesa a uno sólo de los codeudores, debe responder a sus homólogos por el total.

R. Al no existir la solidaridad entre contribuyentes, denominada sustantiva, paritaria, impropia, tributaria o fiscal, sus obligaciones devienen en simplemente mancomunadas, por lo que el Erario debe ejecutar sobre cada uno según la parte que en lo individual

tengan en la deuda. Ello sin perjuicio de los efectos que produce el nombramiento de un representante común sobre el cual recaiga la obligación de pagar por cuenta de los contribuyentes.

S. La actualización y generación de recargos por mora y/o financiamiento perjudican a todos y cada uno de los codeudores solidarios.

3.6.3.11.- Relación contribuyente-responsable solidario y contribuyente-representante común.

Aun cuando cabe perfectamente distinguir los supuestos de las relaciones contribuyente-responsable solidario o contribuyente-representante común, los efectos de la solidaridad en ambos casos son equivalentes. En efecto, una vez que responsable o representante realizan pago de la obligación tributaria, se subrogan en la medida correspondiente en los derechos del acreedor, según los numerales 1999 (ya citado en el Capítulo Primero) y 2058 del Código Civil para el D.F. Recordemos que la subrogación es una forma de transmisión de obligaciones que, según Manuel Borja Soriano consiste en *"la substitución admitida o establecida por la ley en los derechos de un acreedor, por un tercero que paga la deuda o presta al deudor fondos para pagarla."*⁶¹ La que opera en materia fiscal es legal (en oposición a convencional), pues opera por ministerio de ley, sin precisarse consentimiento del contribuyente:

Art. 2058.- "La subrogación se verifica por ministerio de ley y sin necesidad de declaración alguna de los interesados:

II. Cuando el que paga tiene interés jurídico en el cumplimiento de la obligación."

La subrogación tiene dos efectos, a saber:

⁶¹ Manuel Borja Soriano, Teoría General..., ob. cit., p. 591.

A. Transmite la obligación o, mejor dicho transmite los derechos del acreedor (Fisco) al responsable o representante que se subrogan. Claro es que se transmiten los derechos, el crédito propiamente considerado, no la vía de ejecución. El Fisco Federal a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) es el único facultado para realizar la tramitación del Procedimiento Administrativo de Ejecución. El subrogado deberá a su vez demandar el pago que le corresponde en la vía civil.

B. Establece el límite de la prestación. El representante o responsable no pueden demandar del contribuyente una cantidad mayor a la que efectivamente pagaron. A su vez, el contribuyente no puede obligar al subrogado a aceptar el pago de una cantidad menor.

Sin embargo, en tratándose de copropiedad o sociedad conyugal, la ley, en la especie del Impuesto Sobre la Renta en contrario a la del Impuesto al Valor Agregado que no lo hace así, establece la solidaridad del contribuyente para con su representante común en caso de incumplimiento de este, lo que significa que el importe de la omisión resultante del incumplimiento puede ser exigido de cualquiera de los copropietarios o del otro cónyuge. Ese importe contempla la cantidad resultante de incluir las cantidades a cargo de los otros, que podrán recuperarse de cada contribuyente según la proporción que le corresponda por efectos de la subrogación en los derechos del representante común.

Creemos necesario reiterar o abundar sobre este particular. La obligación del contribuyente impelido a hacer pago del total del impuesto omitido en estos concretos ejemplos, se origina en la responsabilidad solidaria que tiene con el representante común a la sazón incumplido. Claro que esa responsabilidad se debe entender en sentido *lato sensu*, pues en el fondo la deuda es propia por la concurrencia a la realización del hecho imponible. La solidaridad no existe con los codeudores, no existe entre copropietarios o cónyuges, aunque, en última instancia y en virtud de un curioso

efecto de la ley, un contribuyente termina pagando el total de la obligación, pero, insistimos, porque ese total de la obligación es el contenido de la correspondiente al representante y que le fue transmitida. La importancia que encontramos de esta precisión radica en lo siguiente: ¿Qué sucedería con las relaciones entre copropietarios y cónyuges cuando, debido a una 'X' causa, no existiese un representante a quien imputar directamente el incumplimiento? La respuesta aparece clara: El Servicio de Administración Tributaria deberá proceder a realizar liquidaciones particulares, es decir, a cada contribuyente en cuanto persona física o moral, por la parte proporcional que cada uno tenga en la deuda. Conclusión a la que llegamos considerando, por una parte que al no existir solidaridad entre contribuyentes, la pluralidad de los deudores de una obligación tributaria única convierte a ésta en una obligación simplemente mancomunada y, por la otra, máxime si de acuerdo al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cada codeudor debe presentar por sí, las declaraciones procedentes por el importe que a cada cual corresponda.

Retomando el sentido de la investigación que parecía perdido, podemos resumir afirmando que en virtud de la subrogación el representante o representado tiene derecho al reembolso de las cantidades por uno u otro pagadas pero cuyos patrimonios no tienen porque resentir disminución alguna, pues la causa (en el sentido ético-jurídico de Mario Pugliese) no les corresponde a ellos sino al contribuyente o al grupo de contribuyentes de que se trate. En caso de que algún contribuyente rehuse el pago a su beneficiario, sin duda que tal hecho obtendrá un enriquecimiento sin causa, pues la disminución por el pago del impuesto es jurídicamente obligatoria para el contribuyente,⁶² al configurarse los elementos de esta fuente extracontractual de obligaciones:

A. El patrimonio del representante o responsable se empobrece, disminuye.

⁶² Rafael Rojas Villegas, *Compendio de Derecho Civil*, T. III, ob. cit., p. 265.

B. El patrimonio del contribuyente se enriquece, considerando que no disminuye cuando jurídicamente debiera hacerlo.

C. Existe una relación de causa-efecto entre empobrecimiento y enriquecimiento.

D. No existe causa jurídica para ello, es decir, no existe derecho, justificación o legitimación para la modificación patrimonial.

Así, según el artículo 1882 del CCDF:

Art. 1882.- "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."

En este caso, el afectado patrimonial puede intentar la acción *in rem verso* para obtener la indemnización por la vía judicial, con fundamento en el numeral 26 del Código de Procedimientos Civiles para el D.F.

3.6.3.12.- Fuente de la responsabilidad solidaria.

La obligación tributaria tiene en la ley su única fuente, por ello es una obligación *ex lege*. En este tenor, la responsabilidad solidaria en tanto que el sujeto que la soporta es un sujeto pasivo de aquella, debe ser objeto de un señalamiento expreso ya en una ley fiscal específica, *verbi gratia*, las leyes al ISR, al IVA, al IA o el propio Código Fiscal de la Federación. La norma tributaria debe señalar las características necesarias para individualizar a la persona física o moral responsable solidaria del pago de la obligación, sin omitir, naturalmente, las condiciones o circunstancias cuya actualización habrán de generarla efectivamente, por ejemplo, el incumplimiento de obligaciones formales por el contribuyente y aún por el responsable solidario. El

critério de atribución elegido por la discrecionalidad del legislador es variado y depende del caso concreto de que se trate pero, en todo caso, existe una determinada relación sea jurídica, económica o entre ambas, entre obligado originario y responsable solidario.

Según interpretación del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la facultad de determinar a terceros en realidad ajenos a la relación jurídico tributaria como responsables del pago de una obligación de otro se deriva en forma implícita del artículo 31 Constitucional, fracción IV.⁶³

"IMPUESTOS. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL PAGO DE.

La circunstancia de que la ley que establece el impuesto controvertido atribuye el carácter de deudora solidaria a la empresa recurrente, no implica que dicho impuesto sea inconstitucional, en atención a que es facultad del fisco, contenida de manera implícita en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, la de imponer a terceros, dentro de la relación tributaria compleja que todo impuesto presupone, obligaciones que permitan controlar y hacer más expedita la recaudación."

Precedentes:

Amparo en revisión 3969/75. Arturo Baltazar Blanco Valenzuela y otros (acumulados). 5 de Septiembre de 1978 Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ernesto Aguilar Álvarez.

Por lo anterior, la autoridad que en su caso determine contribuciones según sus específicas facultades está a su vez facultada (que se nos perdone el perogrullismo) para determinarlas a cargo de sujetos que como terceros son llamados a cubrir una deuda ajena.

⁶³ Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 7a. Época, Vol. 115-120, pág. 85, (Poder Judicial Federal, 3er. ed. rom, junio 1993, UNAM).

3.6.3.13.- Contenido de la responsabilidad solidaria.

Por disposición del último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación:

Art. 26.- "La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios."

De lo cual se infiere que el responsable solidario tendrá a su cargo no sólo la obligación de pago de la contribución que se ha omitido, a lo que en términos generales se denomina suerte principal, sino también de los accesorios. La suerte principal puede componerse:

A. De contribuciones, en las cuales, con fundamento en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación se encuentran los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y, por último, los derechos, mismos que son definidos en las fracciones I a IV del mismo artículo:

Art. 2o. - "I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o

aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a la que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social."

B. Aprovechamientos. Entendiendo por estos de acuerdo al párrafo primero del numeral 3o. del mismo Código a *"los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal."*

Debemos en este caso realizar el siguiente punto aclaratorio. Si se establece en una ley la responsabilidad solidaria, huelga decir que tal responsabilidad se circunscribe al concepto señalado en dicha ley. Por otra parte, si tal calidad deriva del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, las fracciones reguladoras de algunos supuestos correspondientes a casos específicos hacen referencia a impuestos concretos, casos en los cuales por disposición expresa debemos excluir a los aprovechamientos. Sin embargo, consideramos que nada impide la responsabilidad solidaria en el pago de deudas derivadas de este último concepto de las personas que las asuman voluntariamente o que garanticen el interés fiscal por otro, hipótesis contempladas por las fracciones VIII y IX del citado artículo.

No cabe considerar a los productos como objeto de responsabilidad solidaria pues estos no derivan de la soberanía financiera del estado, sino de sus funciones de

derecho privado, como lo establece el último párrafo del artículo 3o. del Código en cita. Es por ello que las cantidades adeudadas a la Federación por concepto de productos no son consideradas créditos fiscales por el numeral 4o. del mismo cuerpo de leyes y por lo tanto no pueden hacerse efectivas por la vía coactiva mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, según el párrafo último del artículo 145 del Código tributario.

La suerte principal compuesta por contribuciones o aprovechamientos debe ser actualizada por el periodo comprendido entre el mes en el cual debieron pagarse hasta el mes en que se paguen, por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, según los artículos 21, párrafo primero y 17-A del Código Fiscal de la Federación, que a la letra disponen:

Art. 17-A.- "El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deben actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes. En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable."

Art. 21.- "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe..."

Por lo anterior, en la especie el responsable solidario tendrá a su cargo el pago de la suerte principal debidamente actualizada.

Los accesorios de las contribuciones están integrados por varios conceptos que comparten una misma naturaleza: su carácter estrictamente sancionador o indemnizatorio. La designación es adecuada: son accesorios de las contribuciones, a estas deben su existencia y en tanto tales siguen su suerte. Tienen el carácter de accesorios de las contribuciones los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y de indemnización del 20% del importe del cheque presentado y no pagado, según lineamientos del último párrafo del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación y del 2o. párrafo del numeral 3o. del mismo Código, para los aprovechamientos:

Art. 2o.- "Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en éste Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de los dispuesto en el artículo 1o."

Art. 3o.- "Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con los aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza."

Los recargos tienen lugar una vez que no es realizado el pago en la fecha debida, es decir, cuando existe mora en el pago y tienen por objeto indemnizar al Fisco Federal por tal situación. Según los lineamientos del artículo 21 del Código Tributario se causan por un período máximo de 10 años calculados sobre el importe del crédito

excluyendo a los propios recargos y al resto de los accesorios. Los recargos se obtienen de aplicar a la suerte principal debidamente actualizada, la suma anual de las tasas de cada mes transcurrido en el periodo de actualización. La tasa de recargos de cada mes de mora equivale a incrementar en un 50% la que fije el Congreso de la Unión anualmente.

A diferencia de la actualización que se calcula por mes completo, los recargos se causan por mes o fracción de mes, a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta aquel que este se efectúe. Aunados a los recargos por mora, existen los recargos por prórroga o financiamiento para el caso de que se obtenga autorización para el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades de contribuciones exclusivamente, de acuerdo a los lineamientos del numeral 66 del Código citado.

Por disposición expresa del ya citado último párrafo del artículo 26, las multas, que al ser sanciones tienen el carácter de accesorios, no son a cargo del responsable solidario. No podría ser de otra manera, el primer párrafo del artículo 22 Constitucional prohíbe cualquier pena trascendental, es decir la transmisión de una persona a otra de cualquier pena,⁶⁴ lo cual sucedería en la especie si se pretendiese que la multa fuese en última instancia ejecutada por un sujeto diverso a aquel que le fue impuesta.

Por otra parte, otro concepto a cargo del responsable solidario lo constituyen los gastos de ejecución. Una vez que el contribuyente no efectúa espontáneamente el entero de una contribución o aprovechamiento en la fecha procedente, procede iniciar la tramitación del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el crédito fiscal resultante, con el objeto de obtener la satisfacción del adeudo aún en contra de la voluntad del sujeto omiso. El procedimiento genera gastos diversos:

⁶⁴ Carlos García Lepe y Ricardo Hernández Salcedo, "Alcances y Efectos de la Responsabilidad Solidaria", artículo publicado por la Revista INDETEC, Guadalajara, 1995, p. 148.

honorarios de notificadores-ejecutores por la realización de diligencias de requerimiento de pago, de embargo, por efectuar el remate de bienes embargados, en fin, de cualquier erogación que deba realizar la Autoridad ejecutora con motivo de la necesidad del procedimiento económico coactivo. Los gastos de ejecución por expresa disposición del párrafo 5o. del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, deben ser calculados por la autoridad ejecutora para que su pago se efectúe junto con los otros conceptos y créditos fiscales. Se calculan sobre la base del 2% del importe del crédito sin exceder en ningún caso del importe que al efecto se señale en el párrafo tercero del mismo artículo, precepto que a saber establece los lineamientos generales en este tópico:

Art. 150.- "Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.

Por la de embargo, incluyendo los señalados en el artículo 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al Fisco Federal...

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41 fracción II y 141 fracción V de este Código, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios..."

Por último nos resta decir que el cheque, sea personal, certificado o de caja es un medio de pago de contribuciones o aprovechamientos si es librado según los requisitos que para el caso prevé el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, excepcionalmente ocurre que el cheque que fue aceptado por la Autoridad fiscal sea presentado en tiempo al banco a cuyo cargo fue librado y, por causas imputables al librador, no sea pagado, caso en cual ésta puede iniciar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el importe señalado en el cheque, una indemnización equivalente al 20% del mismo y los accesorios que se generen, según disposición del séptimo párrafo del artículo 21 del mismo cuerpo de leyes.

Como podemos observar, los accesorios se refieren sustancialmente a una obligación de dar, es decir, de entregar una suma de dinero por concepto de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios; sin embargo el contenido del total de las obligaciones, según consideramos, incluye también obligaciones de hacer, no hacer o tolerar. En efecto, el responsable solidario debe tolerar, debe permitir el ejercicio de facultades de comprobación de cumplimiento de obligaciones fiscales (artículo 42, párrafo 1o. del Código Fiscal de la Federación), debe presentar declaraciones (artículo 73 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el artículo 76, párrafo tercero de la misma ley) y abstenerse de conductas tendientes al incumplimiento de las disposiciones fiscales en su carácter de responsable solidario.

En conclusión, la responsabilidad tributaria comprende a la deuda tributaria entendida en un sentido amplio,⁶⁵ es decir, comprende a la suerte principal y a sus accesorios con excepción de las multas.

⁶⁵ Romani, ob. cit., p. 208.

3.6.3.14.- Finalidad de la responsabilidad solidaria.

El común de autores que han tratado el punto, por lo regular de manera un tanto escueta por cierto, coinciden en sus criterios sobre el particular. Así Mario Pugliese afirma que al establecer la figura del responsable solidario *"el legislador se inspiró en fines prácticos de garantía del fisco y en motivos particularmente disciplinarios y represivos, de manera que en muchos casos se podría hablar de una responsabilidad verdadera de carácter represivo."*⁶⁶ Para Dino Jarach, la responsabilidad solidaria es una carga que soportan sujetos en razón de una relación determinada en el hecho imponible en virtud de su profesión u oficio, cuyo criterio de atribución se encuentra en la violación de una obligación.⁶⁷ Para Giannini los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo.⁶⁸ Ernesto Flores Zavala caracterizan a la responsabilidad solidaria por ser establecida a cargo de un tercero cuando incumple alguna obligación a la que se encontraba sujeto.⁶⁹

De estos criterios podemos obtener como elementos comunes el considerar a la responsabilidad solidaria como un medio para garantizar el interés fiscal, para asegurar o facilitar el pago debido por concepto de tributos y coinciden también en lo que nosotros consideramos como la condicionante del origen de esta figura: el incumplimiento de la obligación tributaria por el contribuyente o deudor originario. A tales extremos pareciera apegarse a la Tesis de Jurisprudencia que a continuación citamos, y decimos pareciera pues su redacción es un tanto extraña en virtud de la

⁶⁶ Mario Pugliese, ob. cit., pp. 207 y 208.

⁶⁷ Dino Jarach, ob. cit., p. 186.

⁶⁸ Citado por Sergio Francisco de la Garza, ob. cit., p. 505.

⁶⁹ Ernesto Flores, ob. cit. p. 101.

confusión o mezcla de conceptos que por desgracia cometió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁷⁰

"SOLIDARIDAD EN DERECHO FISCAL.

El concepto de la solidaridad no es el mismo en Derecho Privado que en Derecho Tributario, ya que en éste hay que distinguir entre la obligación directa a cargo de la persona cuya situación coincide con la señalada en la ley como hecho generador del crédito fiscal, de la responsabilidad substituta, cuando el interesado es sujeto del crédito fiscal en substitución del obligado directo, figura especial del Derecho Tributario que se funda en la necesidad del Fisco de garantizar el pago del tributo en la forma más efectiva."

Precedentes:

Amparo administrativo en revisión *3869/52.- Pesquera Industrializadora de Guaymas, S.A. 2 de septiembre de 1954. Unanimidad de 5 votos.- Ponente: Nicéforo Guerrero.

Antes de continuar sobre la línea del derecho fiscal consideramos oportuno hacer un alto temporal para preguntarnos si acaso la finalidad de la solidaridad de derecho civil puede coincidir o acercarse a la responsabilidad solidaria del derecho tributario.

En materia civil la solidaridad pasiva, es decir, la que existe con la pluralidad de deudores por el todo de un mismo objeto, conviene en extremo al acreedor en virtud de que cada deudor representa una masa o conjunto de derechos y bienes sobre los cuales en un momento determinado podrá ejecutar su derecho. Nos explicamos, el acreedor ve incrementadas sus expectativas de ver satisfecho su crédito en tanto es mayor el número de deudores en la misma relación obligacional, pues cada deudor aporta como garantía implícita su correspondiente patrimonio, lo cual es el motivo

⁷⁰ Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 5a. Época, T. CXXI, pág. 1969, (Poder Judicial Federal, 3er. cd. rom, junio 1993, UNAM).

determinante de la existencia de la obligación solidaria y que se desprende del sentido del numeral 2964 del CCDF:

Art. 2964.- "El deudor responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes, con excepción de aquellos que, conforme a la ley, son inalienables o no embargables."

La solidaridad de deudores se constituye así en una condición que confiere al acreedor certeza jurídica en cuanto a la obtención del pago a que tiene derecho. Nótese que decimos certeza y no seguridad jurídica, bajo la consideración de que *"no se debe confundir la seguridad jurídica con la certeza jurídica; la primera es objetiva, representa el conjunto de condiciones sociales de carácter jurídico que garantizan la situación personal de cada uno de los miembros de la sociedad; en tanto que la segunda, la certeza jurídica tiene carácter subjetivo, pues es un dato que en el fondo se reduce a un conocimiento, al saber a que atenerse."*⁷¹ La seguridad jurídica debe ser entendida, bajo la óptica de Rafael Preciado, en la garantía otorgada al acreedor de ver satisfecho siempre y en todo caso su derecho a lo debido otorgándole acción, en tanto es titular de una relación jurídica para obtener el pago aún en contra de la voluntad de su deudor, aunque sin embargo, ese pago no puede obtenerse infaliblemente, pues es posible que su contraparte caiga en la insolvencia o desaparezca haciéndose imposible su localización personal o de bienes de su propiedad. La seguridad jurídica en tanto es objetiva es siempre la misma para el acreedor con independencia del número de sujetos pasivos al otro extremo de una relación jurídica, no hay ni más ni menos seguridad. En cambio, el carácter subjetivo de la certeza jurídica permite graduarlo de forma tal que en la conciencia del sujeto ésta se incrementa, por una parte en relación directamente proporcional al número de

⁷¹ Rafael Preciado Hernández, Lecciones de Filosofía del Derecho, 2a. ed., UNAM, México, 1984, p. 235.

patrimonios sobre los que puede recaer la ejecución forzada, y por la otra en forma inversamente proporcional al riesgo de verse insatisfecho o burlado.

Ahora bien, nuestros tratadistas financieros y fiscales se han referido a la finalidad de la responsabilidad solidaria como tendiente a garantizar, facilitar o asegurar el pago de una obligación tributaria al Fisco, a lo cual, sin más nos oponemos en una u otra forma.

Debemos descartar por razones de orden práctico la posibilidad de que la responsabilidad solidaria facilite el pago del tributo considerando que los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y las condiciones para que operen se constituyen, más que en una opción para facilitar, en un verdadero escollo para la Administración, máxime si los sujetos elegidos no aseguran su solvencia o parcialidad para el pago. Aceptar que la responsabilidad solidaria garantice el pago de la obligación tributaria, sería tanto como incluirla dentro de las hipótesis que para tal fin se disponen en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, salvo que, para evitar tal incoherencia jurídica se recurra a una salida doctrinal en el sentido de distinguir entre dos tipos de garantías: las entendidas en un sentido amplio o aquellas que como las contempladas en concreto por el numeral antes citado, que son garantías en un sentido estricto.

Los seguidores de este punto de vista entienden la garantía en su sentido amplio como *"cualquier medio para asegurar el cumplimiento de una obligación. En este sentido, lo primero que se observa es que el vocablo garantía apunta a la idea de seguridad, es decir, se pretende garantizar la obligación o el crédito simplemente para dotarlo de mayor seguridad y en interés del acreedor."*⁷² Según nuestro punto

⁷² Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, en el artículo "La Finalidad o Fundamento Extrajurídico de la Responsabilidad Tributaria", publicado en la Revista PEMEX-LEX, No. 89-90, Nov.-Dic. 1995, p. 52.

de vista la existencia de esa 'garantía' es una consecuencia natural de sumar patrimonios al sujeto pasivo, pues cada deudor aporta el conjunto de bienes y derechos, presentes y futuros que lo son en parte de su patrimonio como susceptible de ser ejecutado si no hay cumplimiento voluntario. Tal situación es comprendida por el legislador, quien situado en un punto de vista activo, es decir, del acreedor busca proteger y brindar certeza al Erario de que las cantidades que le son adeudadas le serán entregadas, colocando a tal fin al lado del patrimonio del contribuyente otro u otros más que, en el entendido de que la relación obligacional permanece invariable, sin duda alguna le proporcionarán una mayor posibilidad de obtener pago. Efectivamente, garantizar el crédito aún en forma tácita es un efecto de la responsabilidad solidaria, pero a su vez, esa garantía no es en sí el fin último de la descripción sino la certeza jurídica que su existencia otorga al Fisco a lo cual consideramos que se traduce como el fin de nuestra figura.

Así, más que negar completamos la idea del Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, para quien sobre todo a la luz del derecho tributario español la doctrina considera que la responsabilidad solidaria (responsabilidad tributaria para ellos) asegura el pago del tributo, y citando a varios tratadistas coincide con ellos en el sentido de que *"la finalidad que la ley persigue al establecer responsables de la deuda es asegurar el cobro del tributo, ampliando el círculo de obligados, es decir, de patrimonios que responden de la deuda tributaria"*,⁷³ aseguramos que la certeza jurídica del cobro de la obligación tributaria que se confiere al Erario público es el fin último que se persigue al señalar responsables solidarios, la certeza es el elemento que inspira y motiva al legislador a crear supuestos en los que se suman patrimonios al elemento subjetivo pasivo de la deuda impositiva.

⁷³ *Ibidem*, p. 51.

Este autor sostiene que además de la función de garantía, el aseguramiento del pago del adeudo tributario se efectúa sancionando y exigiendo al responsable una reparación del daño, *"porque si entendemos por sanción la reacción del ordenamiento ante la violación del mismo, con la finalidad de conservarse y devenir efectivo, no hay inconveniente para calificar de infractor al sujeto que viola el ordenamiento tributario, como instrumento que tiende a hacer efectivo, mediante la extensión de la deuda tributaria al sujeto infractor, el deber de pagar la prestación que nace como consecuencia del incumplimiento de la norma...cualquier concepto que adoptemos sobre la sanción nos obliga a llegar a esta conclusión."*⁷⁴ Considerar, desde nuestro punto de vista, que atribuir a la responsabilidad solidaria el carácter de sanción como medio para dar certeza sobre el pago del adeudo podría tener cabida por su validez en el ámbito fiscal español, pero no resiste un examen acucioso a la luz de nuestro derecho. En principio, al denominar infractor al responsable solidario se incurre en una generalización que en realidad carece de fundamento. Es en el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación donde se contiene el concepto de infractor:

Art. 71.- "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga."

Así, para que a un sujeto se le atribuya el carácter de infractor es necesario cumpla los supuestos señalados por este artículo como de necesaria actualización para generar una infracción de las contempladas en ese Código, o bien, que omita el cumplimiento o cumpla fuera del plazo señalado por la ley obligaciones establecidas en

⁷⁴ *Ibidem*, p. 69.

las leyes fiscales. Sin embargo, de la lectura de los diversos casos para los que se contempla la responsabilidad solidaria podemos derivar que sólo excepcionalmente son los responsables quienes efectivamente cometen una infracción, al no soportar la conducta cuya omisión dé origen a tal calidad. En estos casos, el criterio de la atribución de la responsabilidad se encuentra en la relación que guardan con el contribuyente, quien es el titular de una obligación fiscal y cuya negativa en el cumplimiento genera la responsabilidad de un tercero, por lo cual no consideramos oportuno atribuir tal calidad en forma general a los responsables solidarios.

Coincidimos con el autor mencionado en considerar a un hecho ilícito como fuente de la responsabilidad solidaria, entendiendo por hecho ilícito aquel que es contrario a las leyes de orden público o las buenas costumbres, apegándonos estrictamente al numeral 1830 del CCDF, sea que el hecho sea realizado por el contribuyente o por el propio responsable solidario. Ese hecho podemos concretarlo a una situación particular: el no pago de una contribución causada, por el deudor originario o por el responsable a cargo de aquél. No obstante lo anterior, no pasemos por alto la posibilidad (que por cierto ocurre con bastante regularidad) de que el sujeto, persona física o moral según se trate, al verse colocado en la hipótesis para generar responsabilidad solidaria a su cargo realice el pago de la cantidad debida por el contribuyente, en forma totalmente voluntaria y dentro del plazo señalado por la ley, pues no en todos los supuestos de responsabilidad debe existir como elemento condicionante el incumplimiento de la obligación fiscal, pero reiteramos, esta es una situación de excepción que confirma la regla general fundada sobre la base de que la realización de un ilícito es el motor, el pretexto jurídico para hacer nacer la responsabilidad solidaria a cargo de un tercero.

La responsabilidad solidaria no otorga certeza en virtud de ser considerada como una sanción, cuya definición ni siquiera consideramos útil establecer; otorga certeza para aumentar la expectativa de cobro en razón del aumento de bienes y/o

derechos sobre los que podría ejecutarse. No podemos bajo ningún argumento compartir la opinión de que esta figura, la responsabilidad, es una consecuencia nacida como sanción de un ilícito, pues en primer lugar, puede perfectamente existir la responsabilidad solidaria voluntaria y sin que medie hecho ilícito alguno y, en segundo, cuando existe incumplimiento y por lo tanto ilícito no puede surgir como sanción aún cuando se le atribuyan efectos meramente reparadores pues, como el propio autor termina reconociendo, el derecho tributario mexicano no considera expresamente a las sanciones reparadoras y tampoco aparece la responsabilidad solidaria como sanción. Por otra parte, de aceptarse como válida esta idea doctrinal no explicaría la razón por la cual se 'sancionaría' a un tercero ajeno tanto al hecho imponible como al incumplimiento, con la obligación de pagar una determinada cantidad de dinero.

En conclusión, la responsabilidad solidaria cumple con una finalidad de certeza jurídica para el Fisco Federal, en virtud de establecerse en interés y provecho de este último. El sistema legal tributario mexicano sanciona las conductas ilícitas con independencia de la calidad del sujeto según las disposiciones del Título IV del Código Fiscal de la Federación, referido a infracciones y delitos fiscales, lineamientos que son aplicables de acuerdo a sus propias condiciones al responsable solidario, quien en tal carácter puede tipificar los delitos cuyos tipos se contienen en los artículos 108 a 111 del mismo Código.⁷⁵

3.6.3.15.- Diferencia entre responsabilidad solidaria y obligación solidaria.

La obligación solidaria es una de las formas de garantizar el interés fiscal reconocida por el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación:

⁷⁵ Oswaldo G. Reyes Mora y Jesús A. Gutiérrez Tello en la Revista Nuevo Consultorio Fiscal, bajo el Artículo "Planeación Fiscal Financiera de la Responsabilidad Solidaria", año 10, No. 164, Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, junio de 1996, pp. 19 a 22.

Art. 141.- *“Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:*

IV.- *Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia...”*

Por lo que al tener tal carácter se convierte en un accesorio de la obligación tributaria principal que mantiene como elementos subjetivos al Fisco Federal y al contribuyente, que procede otorgar si, según el numeral 142 del mismo Código:

Art. 142.- *“Procede garantizar el interés fiscal cuando:*

I.- Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

II.- Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III.- Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 139 de este Código.

IV.- En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por estos.”

Para el caso de que sea necesario tramitar la efectividad de la garantía, procede iniciar el procedimiento administrativo de ejecución con fundamento en el artículo 143 del mismo cuerpo de leyes. Los lineamientos para la formalización de la obligación solidaria se establecen en el Reglamento del Código señalado, concretamente en el artículo 64:

Art. 64.- *“Para los efectos de la fracción IV del artículo 141 del Código, para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá sujetarse a lo siguiente:*

I.- Manifestar su aceptación, mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.

II.- Cuando sea persona moral la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social, y siempre que dicha persona no haya tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses o que aún teniéndola, ésta no haya excedido de un 10% de su capital social.

III.- Cuando sea persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso."

Una vez que contamos con los elementos esenciales de la obligación solidaria podemos establecer como diferencias:

- A. La obligación solidaria es un accesorio de la deuda tributaria, el responsable es un verdadero sujeto pasivo de la deuda tributaria.
- B. La obligación solidaria se adquiere voluntariamente; la responsabilidad solidaria tiene un carácter legal por principio y solo excepcionalmente voluntario.
- C. La obligación solidaria debe pasar por un proceso de ofrecimiento y calificación hasta su aceptación para su existencia. La responsabilidad surge en cuanto se actualizan los supuestos señalados en la ley.
- D. Sólo la obligación solidaria puede ser cancelada, disminuida o sustituida.
- E. La obligación solidaria, previamente aceptada por procedente, se hace efectiva por el Procedimiento Administrativo de Ejecución; la responsabilidad, según el caso, precisa de una determinación por la autoridad competente.

F. El sujeto que asuma la obligación solidaria debe ser idóneo y solvente, características que no necesariamente garantizan la responsabilidad solidaria.

G. El importe de la obligación solidaria es convencional; el de la responsabilidad, legal.

H. En la responsabilidad solidaria opera la caducidad de facultades; en la obligación opera la prescripción del crédito fiscal.

Capítulo IV

El Crédito Fiscal del Responsable Solidario.

4.1.- El nacimiento de la obligación tributaria.

En los anteriores Capítulos estudiamos a la solidaridad desde tres puntos de vista diversos en razón de la materia que la contempla. En el primer Capítulo hemos conocido y determinado la naturaleza jurídica de la solidaridad a la luz de las disposiciones jurídicas del Código Civil para el D.F. aplicable en Materia Federal; en el segundo, estudiamos los pormenores de la responsabilidad respecto de las diversas sociedades mercantiles consideradas tales por nuestra legislación; en el inmediato anterior aplicamos o mejor dicho amalgamamos a la materia fiscal los efectos civiles, desprendiendo de ello importantes consecuencias que ya han quedado apuntadas.

Ahora iremos un tanto más a fondo en nuestra temática, tratando de hacernos aun de mayores elementos para encontrar la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, partiendo del génesis de la obligación tributaria cuyo pago corresponderá a nuestro sujeto, hasta llegar a la fatal extinción de la responsabilidad, atravesando para ello por interesantes estadios.

La obligación tributaria es una obligación *ex-lege*, de acuerdo a lo que hemos apuntado, por lo que de esta conclusión partiremos para determinar el instante específico del nacimiento de la misma. La ley, la norma tributaria contempla una hipótesis jurídica o supuesto normativo de cuya actualización depende el nacimiento de la obligación, es decir, del pago del tributo. En efecto, no existiría relación jurídica alguna si un hecho, acto o situación al devenir existentes en tanto hipótesis

condicionadoras no tuvieran este carácter en virtud de una ley que así lo prescriba, de ello podemos afirmar que para el nacimiento de la obligación tributaria se precisa:

A. Exista una ley cuyo supuesto, en forma general, abstracta e impersonal, una vez actualizado la genere, y

B. La realización efectiva del supuesto.¹

Así, *"el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente,"*² criterio aceptado plenamente por el Código Fiscal de la Federación:

Art. 60.- "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran..."

Y aun por el Tribunal Fiscal de la Federación en la siguiente Jurisprudencia por contradicción:³

"OBLIGACION TRIBUTARIA.

Nace de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación,⁴ desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco

¹ Ramón Reyes Vera, "Sobre la Obligación Tributaria Estatal y Municipal", Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, editada por el Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de México, Año III, No. 9, Jul.-Sept., 1990, pp. 11-35.

² Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, ob. cit., p. 253.

³ Visible en la página 31 de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, 1937-1985, editada por la S.H.C.P. como obra conmemorativa del 50 aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, 1986.

⁴ Se refiere sin duda al Código Fiscal de 1938; sin embargo, ese artículo coincide plenamente en espíritu con el 60, vigente.

Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio directo de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad."

C.S. entre 551/38 y 550/38.- Resuelta el 13 de enero de 1941.
R.T.F. 1937-48, p. 249.

La importancia de determinar el momento en el que nace la obligación tributaria radica en que a partir de ese momento:

- A. Nace el vínculo jurídico Fisco-contribuyente.
- B. Se crean los derechos y obligaciones correspondientes a cada sujeto.
- C. Procede iniciar actos administrativos tendientes a verificar el pago.

D. Se fija la ley sustantiva y adjetiva aplicable en razón del ámbito temporal de validez.

E. Inicia el término para que opere la caducidad de las facultades del Fisco para determinar las contribuciones omitidas y de sus accesorios así como para imponer sanciones.

Visto lo anterior bajo la lupa del sistema tributario mexicano, podemos apuntar que *“la norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndose al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado “hecho imponible”) y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se produzca en la realidad se genera a cargo del sujeto o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber format.”*³

Cabe apuntar que el nacimiento de la obligación tributaria no necesariamente es concomitante para contribuyente y responsable solidario, por el contrario, la obligación de este último llamado como tercero al pago del adeudo generalmente depende de la existencia (posterior al momento de nacimiento de la obligación tributaria) de condicionantes a su vez señaladas por la propia norma, relacionadas con aspectos temporales o materiales, como por ejemplo el desempeño de una labor de dirección de una persona moral justo al causarse el tributo, pero comúnmente referidas a una situación particular: la falta de cumplimiento voluntario de pago a cargo del contribuyente, lo que ocasiona precisamente que la ejecución se extienda sobre otros patrimonios, lo que en forma alguna significa que la obligación tributaria deje de ser única y eficaz, pues desde un inicio se dan todos sus elementos constitutivos, y es por ende perfecta.

³ Sergio Francisco de la Garza, ob. cit., pp. 549 y 550.

4.2.- Momento de pago y exigibilidad de la obligación tributaria.

El momento de pago de la obligación tributaria es decir el momento en el que su importe en numerario debe enterarse al fisco, varía en cada sistema jurídico impositivo, pero en el nuestro, la regla se establece por la señalización correspondiente en la Ley Fiscal de que se trate, aplicándose el Código Fiscal de la Federación cuando aquella sea omisa al respecto. Así, por ejemplo, la Ley Federal de Derechos prevé como regla general la obligatoria realización del pago correspondiente antes de que el Estado preste el servicio de que se trate, según los tres últimos párrafos de su artículo 3o.:

Art. 3o.- "El pago de los derechos que establece esta Ley deberá hacerse por el contribuyente previamente a la prestación de los servicios, salvo los casos en que expresamente se señale que sea posterior o cuando se trate de servicios que sean de utilización obligatoria.

Quando no se compruebe que el pago de derechos se ha efectuado previamente a la prestación del servicio y se trate de derechos que deban pagarse por anticipado, el servicio no se proporcionará.

Quando el pago de derechos deba efectuarse con posterioridad a la prestación del servicio por tratarse de servicios continuos o porque así se establezca, éste dejará de prestarse si no se efectúa dicho pago."

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla distintos períodos o plazos para efectuar el pago de este impuesto en los concretos casos de liquidación de sociedades y pagos provisionales en los artículos 11 y 12, respectivamente. Por su parte, las específicas fechas para el pago del Impuesto al Valor Agregado se contienen en el numeral 5o. de su Ley. En cuanto al Código Fiscal de la Federación, el cuarto párrafo del artículo 6o. dispone que:

Art. 6o.- "...Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá

hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación..."

Por obligación tributaria exigible entendemos aquella que, habiendo transcurrido el plazo o la fecha para efectuar su cumplimiento sin que este se realice, puede hacerse efectiva por la Autoridad Hacendaria aun en contra de la voluntad del sujeto pasivo mediante la tramitación del procedimiento administrativo de ejecución.

Una vez que ha transcurrido el plazo señalado por la Ley, la obligación tributaria que no es pagada o garantizada dentro del mismo se hace efectiva mediante la realización de un conjunto de actos administrativos sucesivos en su orden establecidos en el Código Fiscal de la Federación, que son ordenados y ejecutados directamente por las Administraciones Locales de Recaudación en afectación de la esfera jurídica del contribuyente, responsable o terceros entre sí relacionados, según la competencia señalada por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria para obtener por la vía coactiva el pago de créditos fiscales firmes y exigibles, atento a lo señalado por el artículo 145, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación:

Art. 145.- "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución."

Este procedimiento está regulado por el Capítulo III del Título V del Código Fiscal de la Federación y en general contiene las siguientes etapas:

A. Requerimiento de pago y/o embargo.

B. Tratándose del embargo de negociaciones se abre un período denominado de intervención.

C. De remate, en la cual se efectúa el avalúo, convocatorias, almonedas y, en su caso, adjudicación de los bienes objeto de postura.

Es importante determinar el momento a partir del cual se considera exigible la obligación en virtud de que de ello depende:

A. La procedencia del inicio del procedimiento económico coactivo en contra del sujeto pasivo.

B. Se inicia el término para que opere la prescripción.

C. La actualización de uno de los elementos contenidos en los tipos penales correspondientes para efectos, naturalmente, de delitos fiscales.

4.3.- El Crédito Fiscal.

Hasta estas líneas hemos mencionado insistentemente el término crédito fiscal, dando por sabida su definición. Sin embargo, ahora consideramos oportuno realizar el correspondiente análisis, pues de lo contrario afirmar que un sujeto responsable solidario tiene a su cargo un crédito fiscal o que es tal en tanto un contribuyente tiene a su vez un crédito fiscal por el que aquél deberá hacer pago, daría por resultado un enunciado cuyos elementos no han sido objeto de estudio en este trabajo de investigación, con la consecuencia por cierto que no deseamos, de ser considerados

incompletos en nuestra labor. Para lo anterior, primero definiremos el término crédito, hecho lo cual trataremos de identificar los elementos que lo caracterizan de fiscal.

4.3.1. - Definición de Crédito.

Establecer una definición de crédito requiere acudir nuevamente a la doctrina civilista así como a los lineamientos que en anteriores Capítulos quedaron sentados a propósito de la definición de obligación, de la cual dijimos consistía en la relación jurídica por virtud de la cual una persona llamada acreedor puede exigir de otra llamada deudor una prestación o abstención de carácter patrimonial. Así, tenemos a un sujeto que puede exigir de otro cierta conducta y a otro que precisamente debe realizarla, acreedor y deudor en una posición contrapuesta, desde la cual se genera para el primero un crédito, para el segundo, una deuda o débito. El término crédito implica un derecho para exigir el objeto de la obligación,⁶ y deriva del latín *credere* que significa prestar, fiar o confiar, de forma tal que aquel que realiza cualquiera de estas acciones adquiere sobre su deudor un derecho.⁷

En conclusión, nosotros decimos que crédito es el derecho del acreedor de exigir a su deudor la prestación o abstención patrimoniales a la que éste último se ha obligado por disposición de la Ley, de su voluntad o entre ambas, es decir, cuando se habla de crédito solo se contempla una de las partes de la obligación, pues se toma un enfoque activo estrictamente al referirse exclusivamente al acreedor. Cuando la

⁶ Enciclopedia Jurídica Omeba, T. V, Edit. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1968, p. 39 y Nueva Enciclopedia Jurídica, T. V, Edit. Fco. Sels, Barcelona, 1985, p. 912.

⁷ Joaquín Escriche en su Diccionario Razonado de la Legislación y Jurisprudencia, Librería de la Rosa, Bouret y Cía., París, 1860, p. 522.

Por cierto y a manera de mera acotación, es de mencionar que José Alberto Garcone autor del Diccionario Jurídico, T. III. Editado por Abeledo-Perrot, Argentina, 1987, en las páginas 558 y 559 transcribe la definición de crédito de Joaquín Escriche en forma textual sin conceder la cita bibliográfica de estilo correspondiente, lo cual sin duda alguna resta méritos al segundo de los citados por causas obvias.

obligación se contempla desde el punto de vista del sujeto activo cabe hablar de crédito.

4.3.2. - Cuando es fiscal un crédito.

Veamos ahora los elementos por los cuales se imputa el carácter de fiscal a un crédito. En un primer y temerario intento bien podríamos decir que un crédito es fiscal en tanto el sujeto activo, el titular del crédito es el Fisco, sin prejuzgar sobre el concepto del cual derive el importe del adeudo, para dar mayor luz sobre el particular e ir sentando bases firmes sobre las cuales desempeñarnos debemos transcribir el numeral 4o. del Código Fiscal de la Federación que establece:

Art. 4o.- "Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destine a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice."

De lo anterior podemos observar que:

A. El sujeto activo esta constituido por el Estado o los organismos descentralizados.

B. Los conceptos que pueden integrar el crédito son:

- a) Contribuciones
- b) Aprovechamientos
- c) Accesorios de ambos

- d) Los provenientes de responsabilidades de servidores públicos o particulares.
- e) Aquellos que tengan tal carácter por disposición de la Ley y que el Estado pueda percibir por cuenta ajena.

C. A la fecha, la recaudación de los ingresos de la Federación se efectúa por las instituciones de crédito autorizadas.⁸

Resulta un tanto sorprendente el hecho de que el legislador utilizará la voz "*los que tenga derecho a percibir*" pues a estas alturas de esta investigación consideramos como de explorado derecho que la obligación tributaria no genera a favor de la Federación como acreedora una discrecionalidad para cobrarla o al contribuyente para pagarla, es decir, para el titular del crédito no es potestativa la efectividad del adeudo tributario. El cobro del crédito no es un derecho de la Administración que puede ejercer según el criterio de sus funcionarios, es una obligación irrenunciable. Esta circunstancia no debemos atribuirle a un fallo producto de la carencia de técnica legislativa de nuestros capacitados e infalibles representantes legisladores, por el contrario, seguramente quisieron utilizar, en forma poco feliz por cierto, una alegoría obtenida del estudio a fondo que debieron realizar del derecho civil.

Una importante consecuencia de los lineamientos del precepto legal citado lo es que existen dos clases de créditos fiscales:

⁸ El concepto de recaudación se contiene en el artículo 15 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación:

ART. 15.- "Los servicios de recaudación consistirán en la recepción, custodia y concentración de fondos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal. Los servicios de recaudación de los fondos provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación y de otros conceptos que deba percibir el Gobierno Federal, por cuenta propia o ajena, se llevarán a cabo por los auxiliares que sean competentes o estén autorizados para ello, con observancia de las políticas que establezca la Secretaría y los programas aprobados. La Tesorería recaudará directamente los créditos por los conceptos que señalen las disposiciones legales, la Secretaría o la propia Tesorería.

A. Por su naturaleza. Que serían aquellos provenientes de contribuciones, aprovechamientos y los accesorios de ambos, y

B. Por disposición de la Ley. Aquellos que tendrán el carácter de fiscales en tanto una Ley así lo disponga.

Abundemos sobre el tópico que ahora nos ocupa citando la siguiente Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:⁹

"MATERIA FISCAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR

Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos."

Quinta Época.

Amparo en revisión 1601/33. Limantour José Yves, 29 de mayo de 1934. Cinco votos.

Amparo en revisión 3549/37. Pineda vda. de Arenas Alberta, 22 de septiembre de 1935. Cinco votos.

Amparo en revisión 4941/37. Rivera Pascual y coags, 11 de octubre de 1937. Unanimitad de cuatro votos.

Amparo en revisión 811938/37. Cía. Minera Kildún y Anexas, 16 de febrero de 1938. Unanimitad de cuatro votos.

Amparo en revisión 9193/1938. Madrazo José Antonio, 18 de agosto de 1939. Unanimitad de cuatro votos.

Aunadas a lo anterior, la misma Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las siguientes Tesis ha determinado que:¹⁰

⁹ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, T. III, Materia Administrativa, Poder Judicial Federal, 1995, p. 923.

¹⁰ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1975, 3a. Parte, Mayo Ediciones, México, 1975, p. 389.

"MATERIA FISCAL.

Por adeudo fiscal debe entenderse aquel que procede de obligaciones relativas a impuestos o infracciones de leyes fiscales que los rigen, por lo que, cuando se trata de hacer efectiva una multa por infracciones a la Ley de Pesas y Medidas, no se esta en el caso de un adeudo fiscal."

Quinta Epoca: Tomo LXI, Pág. 1875.- Camberos Miguel G.

"MATERIA FISCAL, SIGNIFICACION.

Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias."

Séptima Epoca, Tercera Parte, Vol. 69, Pág. 51.-A. D. 3683/73. Petróleos Mexicanos.- Unanimidad de cuatro votos.

De las anteriores consideraciones legales, doctrinales y jurisprudenciales podemos concluir que el crédito fiscal es el derecho de la Federación de exigir de un sujeto pasivo denominado contribuyente y/o un responsable llamado por la ley fiscal o por el Código Fiscal de la Federación, el pago de una cantidad de dinero por concepto de contribuciones, aprovechamientos, sus accesorios, responsabilidad de Servidores Públicos Federales o de aquellas señaladas como tales por disposición de la Ley. En un sentido amplio, el crédito fiscal tendría por objeto contribuciones o sanciones por la comisión de infracciones a las leyes que las establecen.¹¹

¹¹ Según las propias disposiciones legales, decisiones jurídicas y administrativas y consideraciones doctrinales chilenas, se entiende que el crédito fiscal puede constituirse a favor del contribuyente, sobre todo en aquellos casos en los que por ser procedente una deducción, surge un saldo a favor del mismo, aplicable a los cargos según las disposiciones legales. Así, el sujeto activo sería el beneficiario de la deducción mientras que el pasivo, el Estado. Elizabeth Emilfork Soto, "Requisitos de Fondo del Crédito Fiscal", Revista de Derecho, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, No. 195, Año LXII, Enc.-Jun., Chile, 1994, pp. 29-65.

4.3.3. - Naturaleza del Crédito Fiscal.

Ramón Navarro Bañuelos establece la naturaleza jurídica del crédito fiscal en base a las siguientes consideraciones:¹²

- A. La obligación tributaria y por lo tanto el crédito fiscal en tanto derecho subjetivo que de aquella surge contienen una teleología dispuesta precisamente en la fracción IV del artículo 31 Constitucional. Así, el crédito fiscal al proponerse satisfacer funciones y servicios públicos adquiere esa naturaleza: es de carácter público.
- B. Las disposiciones que le son aplicables al crédito fiscal se constituyen en cargas para el gobernado sujeto pasivo, por lo que en términos del párrafo primero del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación son de aplicación estricta.
- C. Su fuente única esta constituida por el conjunto de disposiciones legales correspondientes, lo que origina que al ser un crédito *ex-lege* sea de ejecución forzosa en todo caso.
- D. Derivado de su naturaleza pública precisa de un mecanismo de efectividad, de un proceso especial y determinado que arroje como resultado la obtención forzada del pago, mismo que está constituido por el procedimiento administrativo de ejecución.
- E. Salvo disposición expresa en contrario, si un crédito a favor de la Federación no tiene el carácter de fiscal no puede hacerse efectivo a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

¹² "Naturaleza Jurídica de los Créditos Fiscales". INDETEC No. 89/94, Jul.-Ago., Guadalajara, 1994, pp. 99 a 103.

4.3.4. - Determinación del crédito fiscal al responsable solidario.

Giuliani Fonrouge define a la determinación como aquel "acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación."¹³ En tanto para Sergio Francisco de la Garza la determinación es el "acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que les es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley. De la anterior definición podrá advertirse que para nosotros la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria."¹⁴

La determinación es un proceso que inicia por la verificación del hecho imponible y por lo tanto de la calidad de sujeto pasivo, para una vez que se hubiese concretado la base imponible obtener la cuantía, es decir, el importe líquido del adeudo al aplicar a aquella la tasa correspondiente, y que finaliza con la exigibilidad de la obligación tributaria. La doctrina tributaria, sobre todo la italiana, se ha preocupado por definir los efectos que produce la declaración. Quienes afirman que el efecto es declarativo lo hacen considerando que la obligación tributaria nace cuando acaece el hecho previsto por la norma como generador de contribuciones, pero para el caso de que se disponga que el nacimiento de la obligación quede condicionado a la posterior determinación por el Fisco, esta tendría en tal caso un efecto meramente declarativo. En contrario, otros le confieren un efecto constitutivo y sostienen que el nacimiento da

¹³ Citado por Sergio Francisco de la Garza, ob. cit., p. 556.

¹⁴ Loc. cit.

la obligación sólo se produce en el momento en el cual se realiza por la Administración el "accertamiento", por lo cual la determinación produce efectos constitutivos. Una teoría ecléctica enseña que la determinación produce efectos tanto declarativos como constitutivos, pues nada se opone a que la obligación tributaria sea exigible en un momento diverso al de su nacimiento, condicionándola a un acto de determinación, por lo cual cabe diferenciar entre aquellas obligaciones que son exigibles desde el preciso momento de su nacimiento y las obligaciones tributarias cuya exigibilidad depende del acto administrativo de determinación. Es en esta última posición en que se coloca el Código Fiscal de la Federación, mismo que distingue perfectamente entre el momento de causación de las contribuciones y el de su pago, según hemos dejado apuntado en anteriores líneas.

Se ha clasificado a la determinación utilizando el criterio del sujeto que la realiza, de tal manera que existen las siguientes clases:

A. Determinación realizada por el propio contribuyente o responsable, sin que intervenga en forma alguna la Autoridad fiscal, a la que se denomina comúnmente como autodeterminación.

B. La efectuada por la Administración directamente, contando con la colaboración del sujeto pasivo, contribuyente o responsable, al permitir este la revisión de su contabilidad, proporcionando información o documentación de los documentos que son requeridos, etc. o bien, prescindiendo de la colaboración de-aquel, utilizando en este caso los instrumentos jurídicos contables con los que cuenta en base a presunciones o estimativas. A esta clase se le denomina como determinación, lisa y llanamente.

C. Por último, la determinación es resultado de lo que la doctrina denomina concordato tributario y consiste en una especie de convenio entre Autoridad y

gobernado pues concurren las voluntades de la primera al mediar el ejercicio de las facultades de comprobación y la particular con la aceptación y presentación de la declaración procedente con el importe que a su cargo hubiese resultado. En este caso se habla de autocorrección.

Veamos ahora las peculiaridades de los efectos que cada una de las anteriores clasificaciones producen respecto del responsable solidario.

4.3.4.1.- Autodeterminación del responsable solidario.

La autodeterminación de créditos fiscales implica, como de la denominación se desprende, que es el sujeto pasivo, tratándose de contribuyente o responsable, quien determina a su cargo un determinado importe por concepto de contribuciones, pero es de extrema relevancia señalar que ésta debe ser espontánea totalmente, es decir, previa la presentación de la declaración correspondiente no debe existir el inicio de facultades de comprobación por igual concepto, período y ejercicio por parte de la Hacienda Pública según el párrafo 1o. del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación. La autodeterminación, podemos asegurar válidamente, es la regla general de la que surgen los pasivos de carácter fiscal, en virtud de que siempre y en primera instancia corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, excepto si existe disposición legal expresa en contrario, según los extremos marcados por el párrafo tercero del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

Para algunos autores, por ejemplo, Jarach y Berliri,¹⁵ la autodeterminación es una mera operación mental de la cual llegan a afirmar no es capaz por sí misma de producir efectos jurídicos, pues la determinación de contribuciones corresponde exclusivamente a la Autoridad estatal. Sin embargo, en nuestro sistema jurídico no

¹⁵ *Ibidem*, p. 564.

solo es aceptada al existencia de la autodeterminación sino que más aun es regulada otorgándole diversos efectos jurídicos que comprenden su no realización estando obligado a ella, su realización errónea o extemporánea o bien, su cumplimiento pleno. *"Puede decirse que no siempre existe en el derecho tributario la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación; y aun cuando se requiere ese acto, no podría considerársele como un elemento constitutivo de la obligación fiscal. Se trataría sólo de la ratificación y determinación en cantidad líquida del crédito fiscal, lo que es substancial y formalmente distinto de su existencia misma originada con anterioridad desde un punto de vista legal."*¹⁶

Ahora bien, ¿Es jurídicamente procedente que el responsable solidario pueda autodeterminarse por una obligación tributaria ajena?

Consideremos que nada se opone a ello y, por el contrario, tal situación trae aparejados mayores beneficios para Fisco, contribuyente y responsable. Aun cuando el ya transcrito artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación en su tercer párrafo señala que corresponde en primera instancia al contribuyente la determinación de las contribuciones a su cargo, lo hace con un espíritu no de excluir al responsable solidario sino de imputar genéricamente al sujeto pasivo la obligación de realizar la determinación propiamente dicha, salvo que en la ley exista indicación en contrario. Mas aún, por un ya comentado efecto de la solidaridad, la obligación tributaria no nace únicamente para el deudor originario sino también, en su caso, para el responsable solidario y, una vez que aquella es exigible, lo es para uno y otros, pues la ejecución del adeudo puede enderezarse contra contribuyente y responsables simultáneamente o contra uno y otro por separado. En este orden de ideas, la

¹⁶ Mario Pugliese, ob. cit., pp. 252 y 253.

autodeterminación por deuda ajena del responsable solidario tendría los propósitos y beneficios que a continuación se exponen:

A. Aseguraría el Erario Público el pago de una cantidad en numerario que de otra forma probablemente no hubiese obtenido sino después de la realización de actos administrativos diversos.

B. Libera al responsable de una deuda que, aunque bien es en realidad ajena, puede hacerse efectiva sobre su peculio.

C. Libera, cuando menos respecto de la Autoridad Hacendaria, al contribuyente de la obligación de pago de una deuda fiscal concreta, aunque luego por efectos de la subrogación civil deba hacer frente a su benefactor responsable solidario.

D. Impide surjan a la vida jurídica las consecuencias del eventual incumplimiento: imposición de multa por la omisión, generación de actualizaciones y recargos y en general las consabidas molestias que la relación con el Estado implican.

Huelga decir que si se presentase el caso de doble pago por existir cumplimiento de contribuyente y responsable, este último tendría derecho a obtener la devolución por concepto de pago de lo indebido, en términos del numeral 22 del citado Código. Sin embargo, no toda autodeterminación del responsable es susceptible de producir efectos jurídico fiscales con plena validez, caso concreto de los siguientes dos supuestos:

A. La obligación tributaria no nació a la vida jurídica, por lo que no existe responsabilidad sea en sentido amplio o estricto.

B. Existiendo jurídicamente la obligación tributaria, el responsable solidario no tiene en realidad la calidad de tal al no haberse actualizado los supuestos referidos a situaciones temporales o materiales por la ley establecidos como requisitos para ello.

En ambos casos estamos en presencia del pago -o entrega para ser propios y coherentes con la terminología- de lo indebido, si por error el "responsable" realiza el pago por considerar que en realidad tenía ese carácter. En efecto, resulta claro que si no existe obligación no puede haber pago, de forma tal que quien en tal situación incurra podrá válidamente solicitar la restitución de la indebidamente cantidad "pagada", y decimos que no existe obligación cuando ésta aún no ha nacido o cuando ya se hubiese extinguido al mediar pago. Por otra parte, puede suceder que efectivamente exista obligación tributaria, es decir, que una cierta persona hubiese actualizado el supuesto normativo cuya consecuencia es precisamente su nacimiento, sin embargo, que a su vez otra norma fiscal establezca otros concretos supuestos como condicionantes para el surgimiento de la responsabilidad (*stricto sensu*), como por ejemplo, haber tenido la obligación de recaudar la contribución, tener la calidad de síndico cuando se causó la contribución de que se trate o simplemente, ejercer la patria potestad del contribuyente, por lo tanto si el "responsable" considera erróneamente que soportaba en su persona cualquiera de las calidades citadas y en tal virtud efectúa el entero, es consecuencia señalar que trata de "cumplir" con una obligación que además de serle ajena no tenía en ningún sentido porque "pagar" en virtud de que la ley no lo ha llamado a la relación jurídico tributaria como responsable solidario; es decir, si un sujeto no actualiza la hipótesis jurídica señalada por la ley como de necesaria actualización para que surja la consecuencia, en este orden la responsabilidad, tendrá sin duda alguna facultad para solicitar la devolución de la cantidad entregada.

4.3.4.2.- Autocorrección del responsable solidario.

De acuerdo con la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden practicar visitas domiciliarias a contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para revisar contabilidad, bienes y mercancías a efecto de comprobar al cumplimiento de obligaciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones que hubiesen sido omitidas. Esta determinación puede efectuarse mediante cualquiera de los procedimientos del inmediato artículo 56 en forma presuntiva en los casos y condiciones señalados por el numeral 55 del mismo Código. La autocorrección encuentra el fundamento de su existencia en el artículo 58 del cuerpo de leyes señalado, en cuyo párrafo primero se establece el procedimiento a seguir por la Autoridad fiscal si del desarrollo de la visita domiciliaria se desprende la procedencia de la determinación presuntiva de contribuciones conforme al numeral ya citado, de acuerdo a lo siguiente:

Art. 58.- "Cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 de este Código, siempre que tenga elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, dichas autoridades podrán proceder conforma a lo siguiente:

I.- En un plazo que no excederá de tres meses después de iniciada una visita en el domicilio fiscal, le notificará a éste, mediante acta parcial, que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código.

II.- Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio o que haya estado afecto en el período sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la

que proporcionará copia a los visitantes. Dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más.

III.- Las autoridades podrán concluir la visita o continuarla. En el primer caso levantarán el acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. En el caso de que las autoridades continúen la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieren encontrado y señalarán aquellas que hubiera corregido el visitado... ”

En este caso, concurren en la determinación dos voluntades: por una parte, la de la Administración al existir el ejercicio de facultades de comprobación y, por la otra, la voluntad del particular de aceptar la cantidad a cargo de los conceptos, períodos y ejercicios objeto de la visita con la presentación del formato correspondiente. Por ello se le designa como convenio o concordato tributario.

4.3.4.3.- Determinación al responsable solidario.

Otorgar al contribuyente la posibilidad de que sea él mismo quien determine las contribuciones que son a su cargo no significa por ese hecho que en realidad se le otorgue una confianza absoluta, por el contrario, el Estado cuenta con facultades y mecanismos para vigilar y constatar el cumplimiento de la obligación Constitucional de contribuir al gasto público, de los cuales resulta comúnmente un saldo a cargo del contribuyente o responsable solidario. En ocasiones anteriores tuvimos ya oportunidad de señalar que ese conjunto de facultades de comprobación son establecidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que tiene por objeto permitir a la autoridad allegarse la información que le permita causar convicción sobre la situación fiscal del sujeto, lo que se exterioriza o adquiere plena eficacia con la notificación de la resolución correspondiente en la que sobra decir debe cumplirse con todos y cada uno de los requisitos Constitucionales y legales precedentes. Bien, consideramos oportuno aclarar que el responsable solidario soporta una obligación de tolerar el ejercicio de facultades de comprobación, por una expresa disposición del Código Fiscal de la

Federación, no es una derivación doctrinal, sino una obligación impuesta por la Codificación tributaria en preceptos expresos como el ya citado artículo 42, 44, 48 ó 51 por ejemplo y aun de realizar determinadas conductas positivas tendientes a facilitar la actividad previsora de la Autoridad.

Esta resolución, producto de un acto de autoridad prescinde en forma absoluta de la voluntad del gobernado para su existencia, situación que distingue a las dos categorías que antes estudiamos: no interviene la voluntad del particular en la concreta liquidación del adeudo, acaso sí lo haga en el transcurso del desarrollo del proceso administrativo tramitado por la autoridad con motivo de las facultades de comprobación que fueren ejercidas, pero no en la determinación en sí misma, que es emitida en cumplimiento de los artículos 42, 48, fracción VIII y 51 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, que prescriben la obligación de la autoridad de emitir resolución para dar a conocer a contribuyente y responsable solidario el importe de las contribuciones omitidas.

4.3.4.4. - Condiciones para realizar la determinación.

Independientemente de la clase de determinación de que se trate, consideramos que la determinación por el, con el o en contra del responsable solidario y por ende la del crédito fiscal a su cargo, es procedente cuando:

A. La obligación tributaria ha nacido, es decir, cuando acaeció el hecho previsto como hipótesis para el surgimiento del tributo.

B. La obligación tributaria es exigible.

C. Los requisitos señalados por la Ley para adquirir tal calidad se han actualizado, sean personales o subjetivos, materiales o temporales.

En este punto consideramos necesario manifestar el siguiente criterio en el sentido de que la legal procedencia de la determinación de la responsabilidad solidaria no requiere de la previa intervención de la voluntad estatal a través del concreto acto de emitir resolución que hubiese determinado la omisión del pago de contribuciones a un determinado contribuyente, es decir, no se precisa de la previa determinación por el ejercicio de facultades de comprobación de cantidades omitidas por concepto de contribuciones, sea por autocorrección o determinación, considerando que por una parte, la responsabilidad *lato sensu* por el pago de un crédito fiscal surge independientemente del origen de este, trátase de la voluntad del particular, del Estado o de entre ambas, en otras palabras el origen inmediato del crédito no incide de forma alguna en la responsabilidad *stricto sensu*, pues el pago del pasivo debe ser efectuado por el sujeto al que la legislación tributaria atribuya tal obligación o responsabilidad, máxime si recordamos que la existencia del crédito fiscal no requiere de la voluntad estatal para su plena validez. Por otra parte, ningún precepto en las leyes fiscales o en el Código Fiscal de la Federación señala expresamente que habrá lugar a la responsabilidad solidaria única y exclusivamente en los créditos en cuyo surgimiento hubiese intervenido la voluntad de la Administración a través de cualquiera de sus Entidades o Dependencias.

Por lo anterior, este sustentante sostiene que el acto de autoridad manifestado por la determinación o autocorrección no es un requisito *sine qua non* para la procedencia y posterior existencia de la responsabilidad solidaria en materia fiscal. Lo contrario equivale al error de afirmar que en los créditos autodeterminados no sería nunca posible la existencia de un tercero responsable solidario.

4.4.- Tratamiento administrativo de la responsabilidad solidaria.

La autodeterminación y la autocorrección al implicar en su concepción la voluntad del responsable solidario no son susceptibles de presentar la problemática de la determinación, por esencia totalmente autoritaria según anotamos. En nuestro entender, la determinación que en su caso se hubiese practicado al contribuyente o deudor originario no es jurídicamente eficaz respecto del responsable solidario.

La resolución administrativa por virtud de la cual se determinan al contribuyente contribuciones omitidas, sus accesorios y sus importes liquidados, sirven de fundamento de la responsabilidad solidaria en tanto establece un crédito fiscal que con posterioridad habrá de ser pagado por el responsable, pero de ninguna forma debe ser nuevamente notificada en este caso al último de los citados para, una vez transcurrido el plazo de 45 días, requerir el pago si éste no se efectuó o garantizó, en virtud de tratarse de actos diversos unos de otros en los que la fundamentación y motivación diferirán por ser aplicables a situaciones jurídicas ajenas.

La determinación al responsable solidario debe ser un acto autónomo que permita su eficacia jurídica, pues como bien afirma Sainz de Bujanda¹⁷ *"la obligación del responsable no nace de la realización del hecho imponible sino de la realización de un presupuesto de hecho distinto. Consiguientemente el acto administrativo de liquidación del débito puede ser perfecto respecto del sujeto pasivo y puede, en cambio, ser inoperante respecto al responsable...Esta consideración teórica muestra la necesidad de que la administración aprecie la existencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad y lo dé a conocer al responsable, abriendo a partir de este instante, a este último, todas las posibilidades de impugnación..."* De la anterior afirmación debemos observar un interesante efecto: el crédito fiscal en sí ha quedado

¹⁷ Citado por Arturo Romani, ob. cit., p. 200.

absolutamente firme respecto de cualquiera de los sujetos pasivos, bien porque el deudor originario no hubiese jamás controvertido la liquidación que le fue enderezada o, habiéndolo hecho, la sentencia que hubiese puesto fin a sus pretensiones fuese en contrario de estos, adquiriendo por tal motivo la deuda tributaria la autoridad de cosa juzgada. Y no podría ser de otra forma, el fondo, la sustancia del crédito fiscal no puede quedar supeditada en su validez a la posible impugnación que puedan realizar todos y cada uno de los paritarios derivado de las liquidaciones que a cada uno la autoridad practica, imaginemos la inseguridad jurídica que esta situación produciría para exactora y gobernados. Derivado de lo antes dicho, el responsable solidario sólo podrá impugnar la forma y fondo de su propia determinación, pero jamás las correspondientes a la liquidación originaria que para entonces seguramente habrá adquirido ya la calidad de cosa juzgada para contribuyente y responsables.

En otro orden de ideas, al contrario de lo que sucede con el español como señala Romani, a la luz de nuestro sistema jurídico no es posible clasificar a la responsabilidad en cuanto a la procedente necesidad o no de emitir declaración, pues en aquel bien se presentan casos en los que basta requerir al responsable solidario el pago citando el precepto legal en que se funda tal responsabilidad.¹⁸

La determinación mediante la correspondiente resolución tiene por objeto comunicar al responsable solidario que precisamente tiene esa calidad por un importe determinado y cumple a su vez con el otorgamiento al gobernado de la posibilidad de interponer los medios de defensa a su alcance por las razones que estime procedente en cumplimiento de la garantía de audiencia del artículo 14 Constitucional. Requerir el pago aun con la mención del precepto que establece la solidaridad en grado de responsabilidad convertiría en nugatorio el derecho del sujeto a interponer o intentar el recurso o acción que le corresponden y aun, si es el caso, de hacer concurrir a sus

¹⁸ *Ibidem*, pp. 203 a 205.

codeudores para hacer pago. Así lo ha considerado el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:¹⁹

"CREDITOS FISCALES, EJECUCION DE GARANTIA DE AUDIENCIA. DEBE SER PREVIA Y RESPETARSE AUNQUE NO LA PREVEA LA LEY SECUNDARIA.

El artículo 14 constitucional exige que se oiga previamente el afectado en defensa para que alegue y pruebe lo que su derecho convenga, aunque la ley secundaria no prevea esa audiencia previa, pues dicha ley no puede prevalecer sobre el rango de la garantía constitucional. Y no se satisface la garantía de audiencia por el hecho de que, iniciado el procedimiento de ejecución, se oiga en defensa al afectado en el recurso oficioso de revisión ante la Contaduría, ni en el juicio fiscal de nulidad o en el juicio de amparo, porque en estos casos, conforme a la garantía, la audiencia debe ser previa a la afectación y no posterior, pues no debe obligarse a los afectados a litigar contra el peso de sanciones y recargos, ni con la carga de un embargo administrativo, sino antes de que se les liquide el crédito en forma de que tenga ejecutividad económica coactiva."

Amparo en Revisión RA. 1273-1970. Carlos Gómez Campos. Marzo 16 de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

En cuanto a la determinación de responsabilidad solidaria como de necesaria observancia previa a la tramitación del procedimiento administrativo de ejecución, la Segunda Sala del Máximo Tribunal²⁰ sostuvo el siguiente criterio que corrobora a su vez el nuestro:

"DEUDORES FISCALES.

¹⁹ Visible a fojas 118 del Tomo I de la Jurisprudencia, Precedentes y Tesis Sobresalientes Sustentadas por los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Mayo Ediciones, México, 1977.

²⁰ Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 6a. Época, Vol. LXI, pág. 55, (Poder Judicial Federal, 3er. cd-rom, junio 1993, UNAM).

De acuerdo con un principio elemental de derecho administrativo y que han recogido y consignado los artículos 20 y 31 del Código Fiscal de la Federación, solamente puede considerarse como sujeto o deudor de un crédito fiscal a la persona física o moral que, conforme a las leyes tributarias, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada para con el Fisco Federal; la cual nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan origen a esa obligación tributaria. Esta obligación, aparte de que, obviamente, puede ser exigida, en caso de incumplimiento, al deudor principal, también lo puede ser a la persona que conforme a derecho deba ser considerada como deudor solidario; pero para que esto suceda, es claro que previamente se finque en contra suya una obligación solidaria, la cual nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que originen esa obligación fiscal solidaria."

Precedentes:

Amparo en revisión 8302/61, José L. Corcuera y coag. 2 de julio de 1962. 5 votos.

Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Una vez que la determinación ha sido notificada personalmente en términos del artículo 134 fracción I del Código Fiscal de la Federación el responsable solidario puede:

A. Interponer opcionalmente el recurso de revocación dentro de los 45 días, con fundamento en los artículos 117, fracción I, inciso a) y 124 párrafo primero del Código citado.

B. Intentar el juicio de nulidad dentro del mismo plazo, artículo 207 párrafo primero del mismo Código en relación con el primer párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

C. Realizar pago o garantizar el interés fiscal dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación, con apego a lo señalado por el artículo 65 del Código Tributario.

Para finalizar con la temática de la determinación, nos resta señalar los requisitos legales que esta debe reunir como acto administrativo que debe notificarse y que son acotados por el artículo 38 del ordenamiento legal multimencionado:

Art. 38.- "Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I.- Constar por escrito.

II.- Señalar la autoridad que lo emite.

III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, se señalaran los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará además, la causa legal de la responsabilidad."

Como se desprende de la lectura del último de los transcritos párrafos, "la *causa legal*" de la responsabilidad debe señalarse en la resolución y, si por causa entendemos la razón o fundamento del origen de algo, esta causa legal consistirá en la razón o fundamento jurídico de la responsabilidad solidaria, lo que se traduce no únicamente en señalar el precepto concreto que la contempla (fundamentar) sino la apreciación del supuesto o hipótesis de hecho que le originan y que se encuentra precisamente en el que sirve de fundamento para adquirir tal calidad.

4.5.- Extinción de la responsabilidad solidaria.

Según apuntamos en el Capítulo I de esta Tesis, la solidaridad puede extinguirse sin que a su vez lo sea la obligación, lo cual es inoperante en derecho fiscal pues no hay posibilidad alguna de que la renuncia absoluta o relativa o bien la consolidación de vínculos jurídicos puedan presentarse. En efecto, no hay dispositivo legal alguno que faculte a la autoridad a renunciar en forma absoluta o relativa y no encontramos tampoco causal alguna para que puedan reunirse en un sólo sujeto los diversos vínculos surgidos de la pluralidad de sujetos pasivos. Por lo anterior, la responsabilidad solidaria debe ser y de hecho la estudiaremos a la luz de la extinción de la obligación tributaria a través de las vías contempladas por el Código Fiscal de la Federación.

4.5.1.- Pago.

Las figuras jurídicas a través de las cuales se extinguen las obligaciones del derecho privado fueron aceptadas plenamente por el derecho tributario, aunque como ya anotamos, este último los matiza de acuerdo a sus propias necesidades, lo cual también ocurre en las formas de extinción. Bien, lo normal o natural pudiésemos decir es que las obligaciones, sea cual fuese la rama del derecho que las regule, se cumplan o perfeccionen, de forma tal que en términos del numeral 2062 del CCDF de aplicación supletoria se señala:

Art. 2062.- "Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido."

"Constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público

*que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades.*²¹ Tratándose de una obligación tributaria el pago se traduce en el entero o entrega de una cantidad de dinero; el pago de una obligación fiscal reviste características varias según el objeto de las mismas: entregar la información o documentación requerida, acreditar el pago de una contribución, presentar avisos, etc.

Según Sánchez Piña, el pago esta sujeto a los siguientes principios:²²

A. De identidad. Significa que necesariamente debe hacerse pago de la prestación o abstención objeto de la obligación. Sólo excepcionalmente y como producto de un acto discrecional de la autoridad se acepta que la dación en pago de bienes muebles, inmuebles o de servicios pueda extinguir la obligación.

B. Principio de integridad. Por este principio se considera que no ha lugar de liberar de la obligación sino hasta que sea totalmente pagada.

C. Principio de indivisibilidad. El pago de la deuda tributaria no puede fraccionarse salvo que así lo autorice expresamente la legislación (artículo 66 del Código Fiscal de la Federación).

Para Arrijo Vizcaino²³ el pago tiene dos acepciones: por la económica significa la entrega de una cantidad de dinero u otros bienes el Erario y, por la jurídica, el efectivo cumplimiento de una obligación.

Además del responsable solidario y del contribuyente, el pago lo deben efectuar, en su caso, los responsables objetivos y por sustitución en tanto también tienen el

²¹ Giulani Fonrouge. Citado por Sergio Francisco de la Garza, ob. cit., p. 596.

²² José de Jesús Sánchez Piña, Nociones de Derecho Fiscal, 5a. ed., Edit. Pae, México, 1991, p.48.

²³ Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, 11a. ed., Edit Themis, México, 1996, p. 518.

carácter de sujetos pasivos del adeudo. Sin embargo, el Código Civil para el D.F. que aplicamos supletoriamente, establece otras hipótesis en cuanto al sujeto que puede efectuar el pago:

A. Un tercero con interés jurídico.

B. Un tercero sin interés jurídico pero con consentimiento expreso o tácito del sujeto pasivo, caso en el cual deben observarse las reglas del contrato de mandato (artículos 2066 y 2069).

C. Un tercero ignorándolo este último. En la especie, el pagador solo puede solicitar la restitución de lo pagado (artículos 2067 y 2070).

D. Un tercero en contra de la voluntad del sujeto pasivo. Con fundamento en el artículo 2071, el tercero sólo podrá obtener del deudor la cantidad que hubiese sido útil a éste.

El responsable solidario que pretende realizar pago deberá cumplir con los requisitos de lugar, tiempo y forma:

4.5.1.1.- Lugar de pago.

El pago debe efectuarse en el lugar que determine expresamente la ley, por ejemplo en aquel en que se encuentre la aduana ante la cual se realiza el despacho aduanero, según los párrafos primero y segundo del artículo 83 de la Ley de la materia:

Art. 83.- "Las contribuciones se pagarán por los importadores y exportadores al presentar el pedimento para su trámite en las oficinas autorizadas, antes de que se

active el mecanismo de selección aleatoria. Dichos pagos se deberán efectuar en cualquiera de los medios que mediante reglas establezca la Secretaría. El pago en ningún caso exime el cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias.

Cuando las mercancías se depositen ante la aduana, en recintos fiscales o fiscalizados, el pago se deberá efectuar al presentar el pedimento, a más tardar dentro del mes siguiente a su depósito o dentro de los dos meses siguientes cuando se trate de aduanas de tráfico marítimo, de lo contrario se causaran recargos en los términos del Código Fiscal de la Federación, a partir del día siguiente en el que venza el plazo señalado en este párrafo, los impuestos al comercio exterior se actualizarán en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, a partir de la fecha a que se refiere el artículo 56 de esta Ley y hasta que los mismos se paguen..."

Si no existe dispositivo expreso en la Ley fiscal, considerando que no la hay en el Código Tributario, debemos recurrir nuevamente a la legislación civil que en el numeral 2082 del CCDF dispone que:

Art. 2082.- "Por lo general, el pago debe hacerse en el domicilio del deudor, salvo que las partes convinieren otra cosa, o que de lo contrario se desprenda de las circunstancias, de la naturaleza de la obligación o de la Ley. Si se ha designado varios lugares para hacer el pago, el acreedor puede elegir cualquiera de ellos."

Así, para determinar el domicilio, el responsable solidario, deberá respetar aquel que hubiese manifestado para efectos de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. Si no está obligado a solicitar inscripción deberá observar las normas que sobre el domicilio se señalan en los artículos 32 a 34 del CCDF.

4.5.1.2.- Tiempo de pago.

Remitimos a lo ya expresado sobre este tema a propósito del momento de pago de la obligación tributaria, en el *supra* 4.2. de este Capítulo.

4.5.1.3.- Forma de pago.

El responsable solidario debe realizar el pago en pesos mexicanos, de acuerdo a lo preceptuado por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación:

Art. 20.- "Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deben efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate..."

En este mismo artículo se regulan los medios de pago aceptados así como el orden de aplicación de los pagos, atento a los párrafos séptimo y octavo, respectivamente:

"...Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y condiciones que establezca el Reglamento de este Código.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código..."

4.5.2.- Condonación.

La condonación fiscal equivale a la figura civil de la remisión de la deuda, misma que es definida por el numeral 2209 del CCDF:

Art. 2209.- "Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en los que la ley lo prohíbe."

Debemos precisar que la Administración, en tanto no goza de derechos de crédito de carácter potestativo, no puede renunciar caprichosamente a la efectividad de un adeudo fiscal, sin embargo, existen casos expresamente establecidos en la ley en los cuales, cumpliendo con ciertos requisitos, se le faculta a condonar el pago de contribuciones y sus accesorios. En efecto, según el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo Federal, es decir, el Presidente de la República mediante resoluciones generales está facultado para:

Art. 39.- "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:
1. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos característicos sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
... Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados."

Por lo que si el responsable solidario es tal por las contribuciones que en el Decreto correspondiente se particularizan, cumplen con los requisitos del mismo y se

encuentra en tiempo para ello, tendrá la operación a su favor de los efectos de la condonación: la extinción del adeudo.

Como bien observa Mayolo Sánchez Hernández,²⁴ la condonación puede manifestarse por una parte tratándose de contribuciones y sus accesorios, cuyo fundamento lo encontramos en el transcrito artículo 39 o por la otra, en el caso de multas por infracción a las disposiciones fiscales cuyo procedimiento está establecido en el artículo 74 del mismo cuerpo de leyes.

4.5.3.- Novación.

La novación es una forma de extinguir obligaciones por el acuerdo de voluntades de acreedor y deudor para la creación de una nueva que sustituye a la originaria con la variación de algún elemento, y según el Código Civil para el D.F.:

Art. 2213.- "Hay novación de contrato cuando las partes en él interesadas lo alteran substancialmente sustituyendo una obligación nueva a la antigua."

Podemos desprender de lo anterior los siguientes como elementos de la novación:

A. La existencia previa de una obligación.

B. Una nueva obligación que es creada por el acuerdo entre las partes.

C. La modificación substancial que diferencia a una y otra, la cual opera sobre los sujetos, el objeto, la modalidad y la causa de la obligación. Respecto de los sujetos, la

²⁴ En su Derecho Tributario, 2a. ed., Cárdenas Editor, Tijuana, 1988, p. 255.

novación puede consistir en el cambio de acreedor o deudor, caso en el cual se le denomina novación subjetiva. La novación objetiva tiene lugar si la prestación o abstención objeto de la obligación es cambiado por otro distinto, es decir, hay sustitución de dar, hacer o no hacer. En cuanto a la novación por la alteración de la modalidad, solo se acepta a la condición como susceptible de provocar la substancial modificación del adeudo. Por otra parte, existen algunos elementos cuyo cambio no implica la novación de la obligación como el plazo, que no incide propiamente sobre la obligación sino sobre su ejecución y los pactos sobre intereses o garantías.

D. Intención de novar. La intención de sustituir una obligación por otra debe manifestarse en forma indubitable, considerando que el acreedor renuncia a la acción que le deriva de la obligación originaria y considerar a ésta extinguida en base a presunciones sería en extremo delicado, por ello el artículo 2215 del CCDF establece que la novación debe constar expresamente sin que haya lugar a la presunción de ella.

E. Capacidad para novar. Ambas contrapartes deben tener aptitud para poder intervenir en la celebración por sí mismos de un contrato así como de adquirir los derechos que de él se deriven o de tener la calidad personal u objetiva correspondiente. Capacidad general o especial de acuerdo con Zamora y Valencia.²³

Consideramos que la obligación tributaria para el responsable solidario puede extinguirse por novación en un concreto supuesto que a continuación planteamos:

Con fechas 3 de julio de 1996 y 15 de enero de 1997 fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación los Decretos de Apoyo y de Apoyo Adicional a Deudores del Fisco Federal, respectivamente, en los cuales se otorgan diversas facilidades a aquellos contribuyentes que soportan créditos fiscales, tales como la

²³ Contratos Civiles, ob. cit., pp. 37 y 38.

reestructuración en el número de parcialidades mensuales para realizar el pago y en lo general condonaciones tanto de suerte principal como de sus accesorios aunadas facilidades de carácter administrativo como la suspensión del Procedimiento Administrativo de ejecución o la de otorgar plazos para la formalización de daciones en pago que hubiesen sido aceptadas pero no formalizadas. Ambos Decretos a los cuales en la práctica se denominó Proafi I y Proafi II, respectivamente, prevén una serie de requisitos cuya cumplimentación permite gozar de los beneficios que contemplan y que consideramos innecesario exponer en su totalidad, pero dos de ellas en especial llaman nuestra atención por las posibles implicaciones hacia el o los responsables solidarios:

A. El contribuyente debe sujetar todos sus pasivos fiscales, o cuando menos los surgidos hasta el 31 de mayo de 1996, a los extremos del Proafi, y

B. La suscripción de la "carta de adhesión" al Programa que se trate.

En el primero de los anteriores supuestos, establecido por la Administración con miras a depurar la cartera de créditos fiscales concentrando en un solo crédito el total de los que fueren susceptibles de adherirse al Programa reduciendo su número y tratando a su vez de hacer real el importe de la misma, tenemos que en el caso de que el contribuyente tenga a su cargo 2 ó más créditos deberán consolidarse en una sola con los siguientes efectos:

A. Se confunden los conceptos por los que se integraban los diversos créditos. De forma tal que en un solo crédito se contendrán impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, actualizaciones, recargos, gastos de ejecución, indemnización por cheque devuelto y multas.

B. Se consolidarán periodos y/o ejercicios en los que se originaron los créditos consolidados.

Por otra parte, una vez que las condiciones para apearse al Decreto han sido requisitadas y supervisadas por la autoridad, el contribuyente debe ocurrir ante la Administración Local de Recaudación que controle el crédito a efecto de firmar la "carta de adhesión" que tiene por objeto obtener el consentimiento del deudor en la propia consolidación de pasivos y sobre todo en el importe resultante de la conciliación de cifras entre ambas partes.

Por las exposiciones anteriores consideramos que la novación como forma de extinguir obligaciones tributarias tiene lugar en el específico supuesto de la aplicación de los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal, Proafi's I y II en virtud de que los requisitos para que opere tal figura señalados por la doctrina y legislación se cumplen plenamente:

A. Existe una obligación previa, que es precisamente aquella o aquellas que dan origen a la intención de acogerse a los beneficios de los Programas.

B. Surge una obligación nueva de la adhesión.

C. Existe una modificación substancial de la primera, pues la deuda resultante es el resultado de la suma de diversas contribuciones y/o aprovechamientos y sus accesorios correspondientes a otros tantos ejercicios y/o periodos. Varía el plazo para efectuar el pago, y aun, si es el caso, la forma de pago del pasivo en parcialidades mensuales, la condonación del importe de ciertos conceptos y sobre todo, de la sujeción a una condición resolutoria: la realización del pago que corresponda en forma idónea en cuanto a temporalidad y monto, pues de lo contrario dejarían de aplicarse de inmediato los beneficios prescritos.

D. La intención de novar se manifiesta en forma expresa según nosotros: el consentimiento del Fisco en la emisión de la carta de adhesión y en la aplicación de los beneficios; el del contribuyente o responsable solidario en la firma de la mencionada carta de adhesión y en el voluntario cumplimiento de los requisitos de pago y garantía.

E. La capacidad de los entes nos aparece obvia: las facultades del Ejecutivo Federal ya se han expuesto a lo largo de esta Tesis y las correspondientes a los sujetos pasivos pues a ellos corresponde la responsabilidad *lato sensu* en el pago.

La adhesión puede ser realizada por dos sujetos: contribuyente y responsable solidario, cada uno por la deuda tributaria cuyo pago cada uno de ellos soporta en su persona, pero en ambos se presenta la misma consecuencia: se extingue la obligación y por lo tanto los otros responsables solidarios quedan liberados. Ya en el Capítulo I, concretamente en el punto 1.1.9. tuvimos ocasión de apuntar que la novación realizada entre acreedores y deudores solidarios extinguió la obligación según el artículo 1991 del CCDF. Ahora concretándonos aún más a los efectos de novación respecto de los deudores solidarios anotamos que cuando existe esta figura según los supuestos en los que nos colocamos, tenemos que una vez que es firmada la adhesión los responsables solidarios quedan por ese hecho liberados de la obligación, con excepción claro está de aquel que precisamente hubiese optado por adherir a los beneficios aludidos la deuda ajena cuyo pago le correspondía.

Esto último con fundamento en lo preceptuado por el artículo 2223 del CCDF:

Art. 2223.- "Por la novación hecha entre el acreedor y alguno de los deudores solidarios quedan exonerados todos los demás codeudores, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1999."

Por último, a propósito del numeral 1999 al que remite el texto legal recordemos que es el último párrafo de este artículo en donde se establece la subrogación en los derechos del acreedor por el deudor en la medida que este satisface el adeudo.

4.5.4.- Prescripción.

La vitalicia existencia de las obligaciones originada por la negligencia en la cobranza observada por el acreedor debe ser acotada. El derecho del acreedor no puede suspenderse indefinidamente por lo que la estabilidad y seguridad de la situación de ambos sujetos son limitados por la prescripción, en este caso negativa en oposición a la positiva adquisitiva o *usucapio*. La prescripción negativa es la forma de extinguirse una obligación por no exigir el acreedor su cumplimiento o ejecución, por el mero transcurso de tiempo dispuesto en la ley. Así lo ha recogido el Código Fiscal de la Federación en el párrafo primero del artículo 146:

Art. 146.- "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años..."

De acuerdo con el segundo párrafo del mismo artículo, el término de 5 años inicia a partir de la fecha en la que el pago pudo ser legalmente exigido y puede interrumpirse en cada acción de cobro notificada o hecha del conocimiento del deudor en tramitación de actos del Procedimiento Administrativo de Ejecución, o si este último reconoce expresa o tácitamente la existencia del crédito. La prescripción puede hacerse valer a través de dos vías según Arrijo Vizcaino:²⁶

A. Al oponerse como excepción en los recursos administrativos, y

²⁶ Derecho Fiscal..., ob. cit., p. 527.

B. Por la solicitud de su declaración a la Administración Local Jurídica de Ingresos procedente.

No debemos confundir a la prescripción con la caducidad, la cual se refiere a la extinción de las facultades de la Autoridad para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios e imponer las sanciones por infracciones a las disposiciones legales en apego al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. De acuerdo al párrafo primero de este precepto la caducidad opera en un plazo de 5 años contados a partir de que:

- A. Se hubiese presentado declaración de ejercicio,
- B. Se presentó o debió presentarse declaración periódica o aviso,
- C. Se cometa la infracción a las disposiciones fiscales,
- D. Se levante acta de incumplimiento de la obligación garantizada mediante fianza.

El plazo para que opere la caducidad se ve incrementado a 10 años si el contribuyente incumple determinadas obligaciones fiscales o formales a que se encontraba sujeto y que son señaladas en el párrafo segundo del mismo artículo; al igual que en la prescripción, el contribuyente puede solicitar la declaratoria de caducidad de facultades de las autoridades fiscales.

4.5.5.- Compensación.

En la definición que nos proporciona el CCDF:

Art. 2185.- "Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho."

Por efecto de la compensación, las deudas se extinguen hasta por el importe de la más baja. En materia fiscal la compensación es una normal fuente de extinción de obligaciones regulada por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, de forma tal que cuando es realizada por el contribuyente extinguirá en la misma medida la responsabilidad solidaria, pero de la lectura del numeral citado se desprende que el responsable solidario no podrá en ningún caso compensar los saldos a su cargo por concepto de deuda ajena con los saldos a su favor, pues el Código citado establece como requisito para la compensación el que se trate de adeudos propios:

Art. 23.- "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente."

Como verdadera excepción se constituye el retenedor o recaudador, ambos responsables solidarios en términos de la fracción I del artículo 26 cuyo estudio lo efectuaremos más adelante.

Esta situación que es naturalmente contraria a los intereses del responsable solidario le acarrea una ventaja: Si el responsable solidario soporta un crédito fiscal por deuda ajena pero a su vez tiene a su favor y por cuenta propia un saldo cuya devolución ha solicitado en términos del artículo 22 del mismo Código, la Autoridad fiscal no estaría facultada para compensar oficiosamente y por lo tanto no habría extinción de ninguna de las dos obligaciones: la de responsable por el crédito fiscal y la del Fisco por la devolución, según el párrafo quinto del señalado artículo 23:

Art. 23.- "... Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyente tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por

cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación."

4.5.6.- Figuras que no extinguen la responsabilidad solidaria.

4.5.6.1.- Confusión.

Si las cantidades de acreedor y deudor de una misma obligación se reúnen en una sola persona la obligación se extingue por confusión. Aun cuando parte de la doctrina sostenga que bajo determinados supuestos, en concreto la sucesión universal o particular del contribuyente por el Estado, nosotros consideramos que toda vez que en la práctica es improbable que así ocurra la confusión no extingue la obligación tributaria.

4.5.6.2.- Cancelación.

Por disposición expresa del artículo 146 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, la cancelación no extingue la obligación tributaria:

Art. 146.- "... La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago."

Capítulo V

Casos de Responsabilidad Solidaria.

5.1.- El Código Fiscal de la Federación.

En este Capítulo V corresponde efectuar, considerando que contamos ahora con el marco teórico necesario, el estudio de los supuestos contemplados en la legislación tributaria cuya consecuencia es la imputación de la responsabilidad solidaria. A lo largo de esta tesis hemos tenido ocasión para el análisis de las responsabilidades sustituta y objetiva, aunada la solidaridad sustantiva, con lo cual de una u otra forma agotamos los supuestos de las diversas leyes fiscales que atribuyen a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria la obligación de pago de un tributo.

Iniciaremos pues con el tratamiento jurídico de todas y cada una de las fracciones del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación mismos que, salvo verdaderas excepciones, son susceptibles de aplicación a todas las contribuciones consideradas como tales por el numeral 2o. del mismo Código.

5.1.1.- Artículo 26, fracción I.

Con base a lo anterior, iniciaremos con los retenedores y recaudadores contemplados como responsables solidarios por la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación:

Art. 26.- "Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

En primera instancia pareciera que este es un caso de responsabilidad solidaria por naturaleza, pero detengámonos un poco para profundizar sobre los caracteres y naturaleza de la retención.

Quienes son señalados por la ley a retener contribuciones, por ejemplo¹ los patrones en términos del artículo 80, párrafo primero de la ley del Impuesto Sobre la Renta; las personas morales que realizan pagos como honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, obligados a retener según disposición de los párrafos 4o. y 5o. del artículo 86 de la misma Ley; el adquirente de inmuebles en términos del 103, párrafos 4o. y 5o. del mismo ordenamiento o el comitente² por el Impuesto al Valor Agregado que se hubiera generado, atento al numeral 26 del Reglamento de la Ley de este impuesto o a recaudar contribuciones, tratándose *verbi gratia* de la obligación de las personas morales de recaudar por mandato del artículo 58, fracción VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; de las personas morales no contribuyentes, artículo 72, fracción VI de la ley citada; las personas físicas del régimen simplificado a las actividades empresariales, según la fracción VIII del numeral 119-I de la misma Ley; los notarios, corredores, jueces, y otros fedatarios con funciones notariales, con fundamento en el segundo párrafo del artículo 33 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo hacen en calidad de sujetos pasivos por deuda ajena responsables por sustitución y no como responsables solidarios. La confusión de ambas figuras es producto de un afán legislativo de

¹ Los casos que utilizaremos son en carácter enunciativo y a manera de ejemplo, nunca en sentido limitativo.

² Art. 273 del Código de Comercio: "El mandato aplicado a actos concretos de comercio se reputa comisión mercantil. Es comitente el que confiere comisión mercantil y comisionista el que la desempeña."

concentrar efectos jurídicos que, aún derivados de diferentes fuentes, se consideraron únicos y por ende fueron unificados, como podemos recordar en lo asentado en el Capítulo III de esta Tesis punto 3.6.3.5.

En su oportunidad clasificamos a la responsabilidad por sustitución en absoluta y relativa o parcial, la primera ejemplificada por el tratamiento jurídico de la asociación en participación y el fideicomiso en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y la segunda precisamente por las figuras de la retención y recaudación de las que aquí nos ocupamos.

La sustitución parcial puede efectuarse a través de:

A. Retención. Que consiste en descontar a las cantidades que deben pagarse a un tercero una fracción para enterarle a la Administración.

B. Recaudación indirecta. El sujeto llamado por la Ley se convierte en un verdadero apéndice del Fisco al verse obligado a cobrar la deuda impositiva que ha surgido a cargo de otro.

Se ha definido a la retención como aquella *"prestación de Derecho Público impuesta por la Ley, de naturaleza obligacional, tanto por su contenido pecuniario como por su estructura y régimen jurídico, carente de carácter contributivo y cuyo presupuesto de hecho esta constituido por el abono, por parte del obligado, a un tercero, de rendimientos sujetos a tributación..."*³ Por otra parte, para Joaquín B. Ortega⁴ recaudadores son *"los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de*

³ Juan Martín Queralt, "Naturaliza Jurídica de la Obligación de Retener", INDETEC, Año 12, No. 37, Junio, 1991, Guadalajara, p. 150.

⁴ Citado por Margáin Manatou, ob. cit., p. 296.

efectuar el cobro de determinados créditos tributarios y de entregar la cantidad recaudada a la autoridad fiscal."

Juan Martín Queralt acepta a los siguientes como elementos que ayudan a caracterizar la retención:⁵

A. El principio que la rige no es el de capacidad contributiva, por lo que debemos encontrar su justificación en la función de garantía de pago que ejerce a favor del Erario, garantía entendida no en sentido técnico.

B. Su presupuesto de hecho es la realización de pagos a terceros.

C. Por su estructura, régimen y objeto tiene naturaleza obligacional.

D. Su objeto consiste en un dar, es decir, la entrega de una determinada cantidad de dinero que por cierto no deriva de un tributo.

E. Al enterar lo retenido, el retenedor cumple con una obligación que le es propia, es decir, "*solvendi causa*".

F. Entre la obligación tributaria a cargo del contribuyente y la obligación del retenedor no existe una obligación de carácter accesorio en sentido estricto, sino instrumental y dependiente.

Sin embargo, es este autor quien afirma que la retención concretamente no es una figura de sujeto pasivo responsable por sustitución y, rotundamente, niega que el retenedor pueda ser considerado como sustituto del contribuyente, aduciendo

⁵ "Naturaleza Jurídica...", ob. cit. p. 150.

consideraciones doctrinales y legales derivadas del derecho fiscal español, recalcando dos puntos como soporte de su criterio:

A. La retención tiene por objeto servir de "*medida cautelar*" del pago de una obligación incierta y futura.

B. La obligación del retenedor se cumple a nombre propio (*solvendi causa*), pero a cargo del contribuyente, cuyos fondos son aplicados al tributo en pago.

En primer lugar, debemos notar que el retenedor, bajo la luz de las disposiciones legales mexicanas, cumple con una obligación que no es incierta ni futura estrictamente. Veamos, quienes en su carácter de retenedores realizan el pago de contribuciones lo hacen en tanto esa obligación ha nacido a la vida jurídica por actualizarse el supuesto que trae como consecuencia el nacimiento de la deuda impositiva, aunque bien puede ser cierto que no es definitivo su importe pues su exigibilidad al retenedor o contribuyente habrá de realizarse en un momento posterior. Por otra parte, y como principal argumento, sostiene que no es posible afirmar que la parcial realización del hecho imponible a su vez se constituya en un diverso supuesto normativo y que ambos den origen a dos obligaciones, una principal a cargo del contribuyente y otra accesoria a cargo del retenedor pues el hecho imponible simplemente o se da o no se da, acaece o no es posible hablar propiamente de hecho imponible.

Consideramos que en todos los casos de retención que obran en las diversas leyes fiscales de nuestro derecho contemplan para su surgimiento un hecho que se traduce a su vez en hecho imponible, que se actualiza o acaece en forma completa, total, nunca parcial o fraccionadamente. Sin embargo, como resultado de considerarse como responsables solidarios a recaudadores y retenedores por el Código Fiscal de la Federación, una vez que acaece el hecho considerado como hipótesis para el

nacimiento de la obligación tributaria del sujeto a quien se efectúa la retención se genera un insospechado doble efecto:

A. Nace a cargo del contribuyente la obligación tributaria.

B. Nace a cargo del retenedor o recaudador la obligación de descontar o cobrar una cantidad determinada de la que debe entregar el contribuyente, para enterarla al Fisco. A su vez, el cumplimiento del retenedor tiene dos efectos: por una parte cumple o da por cumplida la obligación del contribuyente en la parte proporcional que corresponda y, por otra, extingue la propia obligación del retenedor aunque con fondos del deudor originario.

Lo anterior tiene en su concepción tantas incoherencias que hacen imposible su aceptación, no podemos consentir la existencia de dos obligaciones, una de pagar la obligación tributaria y otra de retener, máxime si ambas pueden consistir en importes diversos al autorizar la ley la retención de un porcentaje del total del tributo. Por otra parte, al existir incumplimiento, el Erario pudiese dirigir su acción aún simultáneamente. Ello es producto del haber subsumido la figura de la sustitución en la solidaridad en el afán concentrador del legislador del vigente Código, y no respetar el sentido del numeral 27 del Código Fiscal de 1938 que transcribimos en el *supra* 3.6.3.6.

No obstante el desánimo teórico que la anterior pudiese causar en nosotros, otra disposición del mismo Código vigente viene a salvar la situación, a saber, el quinto párrafo del artículo 60:

Art. 60.- "En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la

contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido."

Por el sentido de este artículo consideramos que la calidad de sustituta de la responsabilidad del retenedor se ve confirmada pues la obligación que en condiciones normales debiera cumplir el contribuyente o deudor es sustituida de forma tal que el retenedor queda "en lugar de" pues a pesar de que exista incumplimiento tanto de la contraprestación origen del tributo como de la retención en sí misma, invariablemente deberá el retenedor enterar un tanto de lo que debió haber descontado, debiendo notar que este artículo no considera derivada tal obligación de una pretendida solidaridad sino de la propia naturaleza de la figura.

De otra forma, de no existir sustitución, no podríamos explicar la razón por la cual el único sujeto pasivo responsable por deuda ajena que puede compensar en términos del 23 del Código Fiscal de la Federación es precisamente el retenedor. Por lo anterior, consideramos procedente sugerir la derogación de esta fracción para adicionar un diverso artículo de idéntico sentido al numeral 27 del Código de 1938, lo que sin duda sería acorde y natural con los principios doctrinales vertidos así como con los efectos jurídicos que a cada específica figura corresponden.

Así tenemos que:

- A. Sujetos responsables solidarios: Retenedores y recaudadores.
- B. Concepto: Contribuciones que deben retenerse o recaudarse.
- C. Importe de la responsabilidad: Equivalente a un tanto de las contribuciones que debieron retenerse.

5.1.2.- Artículo 26, fracción II.

De acuerdo a esta fracción, son responsables solidarios con los contribuyentes:

Art. 26.- "II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos."

La legislación tributaria impone a determinados sujetos relacionados bien con el hecho imponible, con el contribuyente o con ambos, la obligación de efectuar pagos provisionales a cargo de este último con la finalidad de facilitar a la Administración el cobro de un impuesto. Como ejemplos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los que pudiese operar esta responsabilidad solidaria podemos citar a asociante y fiduciaria que por disposición de los artículos 8o. para el primero y 9o., 93 y 94 para el segundo están obligados a presentar por cuenta de asociados y fideicomisarios o fideicomitente los pagos provisionales correspondientes. A pesar de que ambos casos los hemos conceptualizado como manifestaciones de responsabilidad sustituta, no podemos dejar de citarlas ahora por los efectos que su regulación produce. Otros ejemplos son los consignados en los párrafos tercero del artículo 103 y segundo del art. 106 de la retenida Ley, relativos a notarios, corredores, jueces y demás fedatarios y 113, que regula a copropietarios de negociaciones.

Por su parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el penúltimo párrafo del artículo 32 dispone la obligación del representante legal de la sucesión de efectuar pagos provisionales a cuenta de herederos o legatarios.

De la transcrita fracción se desprende que:

A. Sujetos responsables solidarios: Los obligados a realizar por cuenta de otro pagos provisionales.

B. Concepto: Impuestos enterados mediante pagos provisionales.

C. Importe de la responsabilidad: Un tanto de la cantidad que debió pagarse.

5.1.3.- Artículo 26, fracción III.

Esta fracción prevé responsabilidad solidaria para tres clases de sujetos:

Art. 26.- "III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiere notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

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

Para efectos de sistematizar nuestro estudio agruparemos en dos diversas vertientes el texto del precepto de acuerdo a lo siguiente:

Liquidadores y síndicos serán los primeros de los que nos ocuparemos iniciando por recordar la definición de una y otra figuras. Una vez disuelta una Sociedad mercantil debe procederse a su liquidación,⁶ la cual se llevará a cabo por una o más personas a las que se denomina liquidadoras quienes se constituyen en representantes legales de la misma. En caso de que fueren varios los liquidadores deberán obrar en forma conjunta.

La liquidación debe realizarse de acuerdo a las bases contempladas en el acta constitutiva de la Sociedad, en la asamblea en la que se hubiese pactado o reconocido la disolución por los socios o de acuerdo a las relativas disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles. De acuerdo al artículo 242 de esta Ley, son facultades de los liquidadores:

- A. Concluir todas aquellas operaciones que estuvieran pendientes al momento de la disolución, no pueden iniciar otras diversas de las cuales son responsables por extralimitarse de sus facultades.
- B. Cobrar créditos y pagar deudas.
- C. Vender los bienes propiedad de la Sociedad.
- D. Liquidar el haber social.
- E. Practicar el balance de la liquidación.

⁶ Procedimiento regulado por el Capítulo XI de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

F. Cancelar en el Registro Público de Comercio la constitución de la Sociedad al finalizar la liquidación.

La Sociedad en liquidación debe presentar los siguientes avisos⁷ como consecuencia de esa situación en particular, aunque no debemos descartar la posibilidad de que puedan darse las condiciones para presentar cualquiera otro que sea procedente de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o su Reglamento:

A. De liquidación, cuya presentación debe realizarse dentro del mes siguiente al día que inicie la liquidación, atento a los artículos 14, fracción IV y 22 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

B. De cancelación del Registro Federal de Contribuyentes. Si se trata de una persona moral contribuyente debe presentarlo junto con la declaración final del ejercicio en que opere la liquidación de acuerdo a las reglas del artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Por otra parte, si es una persona moral no contribuyente el aviso debe presentarse junto con la última declaración del referido Impuesto. Lo anterior con fundamento en las fracciones V del artículo 14 y I y II del artículo 23 del mismo Reglamento.

Por otra parte, la sindicatura es uno de los órganos de la quiebra. Pueden constituirse en síndicos según el artículo 28 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, la Cámara de Comercio o Industria a la que pertenezca el comerciante y las Sociedades Nacionales de Crédito señaladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito

⁷ Con fundamento en el artículo 3o. del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los avisos deben presentarse ante la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio del contribuyente. Salvo que exista plazo para su presentación, deben serlo dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se de causa para el aviso.

Público, entre cuyas obligaciones y facultades el numeral 46 de la mencionada Ley dispone:

- A. Tomar posesión de la empresa y de los bienes del quebrado y levantar inventario de ambos.**
- B. Formular balance.**
- C. Recibir y examinar documentación.**
- D. Realizar el depósito de lo hallado en cajas u obtenido por pagos al quebrado.**
- E. Rendir informe de estilo al juez del conocimiento.**
- F. Listar a los acreedores.**
- G. Nombrar delegados, mandatarios y demás personal y hacerlo del conocimiento del Juez.**
- H. Llevar contabilidad.**

Uno y otro sujetos son responsables solidarios de:

- A. Las contribuciones que debieron pagar a cargo de la Sociedad, es decir, todas aquellas que fueron exigibles durante su gestión, hayan o no nacido en el mismo periodo, y**
- B. Las causadas o nacidas durante su desempeño como tales, que como debemos concluir se conviertan en exigibles con posterioridad a su encargo.**

Lo anterior acarrea las siguientes consecuencias:

A. No son responsables solidarios de las cantidades que la Sociedad debió retener o que habiendo retenido no hubiese enterado.

B. Por disposición de los artículos 238 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 52 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, unos y otros pueden ser sustituidos, por lo cual entrantes y salientes serán responsables solidarios de las mismas contribuciones, bien porque respecto de unos se trate de contribuciones únicamente nacidas y de los otros de exigibles o porque para ambos sean obligaciones exigibles.

Lo que podemos resumir diciendo:

A. Sujetos responsables solidarios: Liquidadores y síndicos.

B. Concepto: Contribuciones exigibles o simplemente nacidas.

C. Importe de la responsabilidad: Un tanto de las contribuciones antes citadas.

D. Condiciones de procedencia: El nacimiento o exigibilidad de las contribuciones a cargo de la persona moral debe ocurrir durante el desempeño de una u otra actividad. La sociedad en liquidación debió incumplir con la presentación de avisos e informes exigidos por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Hasta aquí corresponde el estudio de la primera parte de la fracción III e inmediatamente nos dirigiremos al supuesto de directores, gerentes o administradores de sociedades mercantiles, es decir, excluimos por disposición expresa a las de carácter civil.

El tercer párrafo de la fracción tercera del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación atribuye responsabilidad solidaria a determinadas personas en virtud de la posición de privilegio que guardan respecto de la toma de decisiones y del manejo de información en virtud de ser socias, mandatarias o trabajadoras y a las que resulta procedente imputar la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones a cargo de la Sociedad mercantil. De acuerdo a esto, consideramos que este párrafo no contempla únicamente a los encargados de administrar tales como administradores, gerentes, administrador único, miembros del consejo de administración, gerente general o gerente especial según la clase de Sociedad de que se trate y que hemos apuntado en cada caso en el Capítulo II de esta Tesis, sino a aquellas que designadas en forma distinta o innominada tengan por virtud de su cargo o puesto la responsabilidad de disponer el cumplimiento de toda clase de obligaciones y en concreto las fiscales, al ejercer funciones de carácter directivo o ejecutivo.

La identificación de estos responsables pretende ser facilitada a la Administración, en forma por demás ineficaz por cierto, al disponerse en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación la obligación de las sociedades mercantiles de proporcionar los datos correspondientes a estos al solicitar su inscripción en el R.F.C.:

Art. 14.- "Las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 22 del Código, deberán presentar su solicitud de inscripción, en la cual, tratándose de sociedades mercantiles, señalarán el nombre de la persona a quien se haya conferido la administración única, dirección general, gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con que se le designe..."

Esta situación es un tanto inútil considerando que los cargos que nos ocupan son dinámicos y por lo tanto susceptibles de ver modificados a sus titulares, movimientos

de los cuales no podrá enterarse el Erario, lo cual podría ser subsanado adicionando una fracción al mismo precepto que contemple la obligación de las personas morales sociedades mercantiles de presentar aviso de cambio de administrador, gerente, administrador único, miembro de consejo de administración, gerente general o especial cada vez que ello ocurra.

Veamos ahora los conceptos que puedan integrar el objeto de la responsabilidad solidaria de estos sujetos: el mismo párrafo que ya citamos dispone de las contribuciones causadas, es decir las nacidas para ser acordes con la terminología que hemos venido utilizando, y las cantidades no retenidas así como las que debieran pagarse o enterarse (exigibles) durante el período en que se desempeñaron en tales funciones, pues es en este lapso en el cual tuvieron ante sí el surgimiento de la obligación o su exigibilidad y por lo tanto si el surgimiento de la obligación o su exigibilidad y por lo tanto bien pudieron haber proveído a su exacto cumplimiento. Concretando, responderán solidariamente por aquellas contribuciones que durante su gestión nacieron y/o se hicieron exigibles así como por aquellas cantidades que debió retener o que habiendo retenido debió enterar.

Sin embargo, he aquí una disposición que rompe totalmente los esquemas doctrinales y legales que habíamos contemplado. La responsabilidad solidaria (concepto que ahora debiéramos entrecomillar y citar entre sendos signos de interrogación) en este particular caso se limita a las cantidades que no hubieran sido cubiertas por la aplicación de los bienes de la sociedad, lo cual se contrapone a dos principios de la solidaridad:

A. La ejecución a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución debe enderezarse pues en contra de la persona moral en primera instancia y luego en la persona del sujeto responsables. La ejecución no es indiferente, debe observar un riguroso orden.

B. El importe no necesariamente corresponderá al total del objeto, sino que equivaldrá al saldo insoluto resultante de aplicar al adeudo los bienes sociales.

Así, lamentamos haber utilizado indebidamente el término responsabilidad solidaria pues no existe tal en sentido técnico, grave error derivado del desconocimiento del derecho que padecen nuestros legisladores.

En razón de lo anterior, cabe sugerir que el párrafo tercero de la fracción III del numeral 26 del Código Fiscal de la Federación se desprenda del texto del artículo y se considere como texto de otro que deberá adicionarse bajo el encabezado de "*Son responsables subsidiarios con los contribuyentes:*" por ser precisamente la subsidiariedad que no solidaridad la nota característica de esta responsabilidad por deuda ajena.

Los supuestos que pueden generar el nacimiento de esta responsabilidad se traducen en la comisión de hechos ilícitos, a saber:

A. No solicitar inscripción en el R.F.C., lo que contraría al sentido del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

B. Cambiar de domicilio sin presentar el aviso contemplado por los artículos 14, fracción II y 20 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, con miras a evadir la eficacia del ejercicio de facultades de comprobación a través de visita domiciliaria o del cobro de un crédito fiscal que previamente le hubiese sido notificado. En este inciso proponemos se adecúe su texto de forma tal que el supuesto no se limite al inicio de una visita, sino en general del inicio de facultades de comprobación a través de cualquiera de las vías contempladas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, así mismo proponemos que el cambio de domicilio se realice después de la

notificación de un crédito y antes de que el mismo o aquellos surgidos de autodeterminación o autocorrección en términos de las disposiciones aplicables, sean objeto de pago total, pues no hay razón para excluir del texto a los dos últimos.

C. No llevar contabilidad, ocultarla o destruirla, lo que se traduce en la violación del artículo 28 del Código Tributario.

Llama la atención lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 67 del mismo cuerpo de leyes que a la letra dice:

Art. 67.- "... En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo -para que opere la caducidad de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios- será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente."

Pues en la especie no existe obligación de garantizar el interés fiscal de acuerdo al numeral 142 del mismo Código y resulta difícil suponer que pudiese aun llegar a existir garantía alguna. Por otra parte, el párrafo no resuelve el problema de que ni siquiera exista garantía, por lo cual sería aconsejable derogarla para remitir la fracción en comento a la regla general de 5 años si es aplicable o a la de 10 años del párrafo segundo si se satisfacen sus extremos, lo cual resulta más lógico a los intereses del Fisco Federal y coherente con las reglas de la caducidad.

5.1.4.- Artículo 26, fracción IV.

*Art. 26.- "Son responsables solidarios con los contribuyentes:
IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda el valor de la misma."*

notificación de un crédito y antes de que el mismo o aquellos surgidos de autodeterminación o autocorrección en términos de las disposiciones aplicables, sean objeto de pago total, pues no hay razón para excluir del texto a los dos últimos.

C. No llevar contabilidad, ocultarla o destruirla, lo que se traduce en la violación del artículo 28 del Código Tributario.

Llama la atención lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 67 del mismo cuerpo de leyes que a la letra dice:

Art. 67.- "... En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo -para que opere la caducidad de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios- será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente."

Pues en la especie no existe obligación de garantizar el interés fiscal de acuerdo al numeral 142 del mismo Código y resulta difícil suponer que pudiese aun llegar a existir garantía alguna. Por otra parte, el párrafo no resuelve el problema de que ni siquiera exista garantía, por lo cual sería aconsejable derogarla para remitir la fracción en comento a la regla general de 5 años si es aplicable o a la de 10 años del párrafo segundo si se satisfacen sus extremos, lo cual resulta más lógico a los intereses del Fisco Federal y coherente con las reglas de la caducidad.

5.1.4.- Artículo 26, fracción IV.

*Art. 26.- "Son responsables solidarios con los contribuyentes:
IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda el valor de la misma."*

Consideramos que el término de negociación debe entenderse en un sentido restringido, es decir, no incluyendo en el a las asociaciones civiles y a las sociedades civiles o mercantiles, sino a aquellas universidades de hecho constituidas por el común destino de bienes, derechos, cargas, obligaciones y esfuerzos a un determinado fin económico susceptibles de transmisión de una persona a otra. Este sentido es el entendido por el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por las actividades desarrolladas en la negociación se causan o nacen obligaciones tributarias cuyo pago se atribuye al adquirente de la misma en tanto responsable solidario, se hubiesen o no hecho exigibles durante la etapa de la enajenación.

Sin embargo, podemos notar que el origen de la responsabilidad del o de los adquirentes de la negociación se encuentra en la propiedad de esa negociación, en otras palabras, la responsabilidad se atribuye en razón de la propiedad que se adquiere de una negociación que pertenecía a otra persona, responsabilidad que de acuerdo al *supra* 3.6.3.8., denominamos objetiva, por lo que desafortunadamente notamos nueva y reiteradamente la deficiente regulación y tratamiento de las figuras jurídicas que nos ocupan.

La fracción IV del numeral 26 del Código Fiscal de la Federación debiera sustraerse de los supuestos de responsabilidad solidaria por tratarse de una responsabilidad objetiva de acuerdo a los criterios que ya vertimos y que son confirmados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:⁸

⁸ Jurisprudencia 1917-1965 y Tesis Sobresalientes 1955-1965, Actualización I, Segunda Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 6a. Época, Vol. XCI, 3a. Parte, p. 18, Mayo Ediciones, México, 1967, p. 603.

"NEGOCIACIONES, TRANSMISIÓN DE. CREDITOS EXIGIBLES AL ADQUIRENTE.

Quien adquiere de otro alguna negociación, créditos o concesiones, solamente tiene responsabilidad objetiva respecto de impuestos ya causados, aunque faltare su liquidación..."

R. F. 258/1962. Carmen Míngaya Hernández. Enero 25 de 1963. 5 votos. Ponente: Mtro. José Rivera Pérez Campos.

Por otra parte, el monto de la responsabilidad encuentra su limite en la equivalencia con el valor de la negociación de que se trate, valor que según nosotros debe determinarse en el momento en el que opera la enajenación y no a la exigibilidad del pago del tributo, de la determinación de la responsabilidad objetiva o en cualquier otro.

Ello es así pues es en el momento de la enajenación en el cual, amen de operar la transmisión de la propiedad, se conoce a ciencia cierta el valor de las contraprestaciones, sea por la voluntaria asignación de su importe por enajenante y adquirente o por virtud del resultado de un avalúo, con lo que el adquirente conoce a ciencia cierta el importe a que pudiese ascender su futura responsabilidad y le es posible por lo tanto evaluar su riesgo, sin afectar su libre desempeño como propietario de la negociación cuyo crecimiento debe garantizarse a este último sin infringirle temor con la posible afectación de lo que ha ganado por el pago de la deuda que otro, irresponsablemente con seguridad, dejo de cumplir.

En otro orden de ideas, la ejecución contra el responsable solidario puede efectuarse o recaer sobre la totalidad de su patrimonio no necesariamente sobre la negociación al no existir disposición expresa en tal sentido.

Para finalizar esta fracción apuntaremos que:

- A. Sujeto responsable objetivo: Adquirente de negociación.
- B. Concepto: Contribuciones causadas en relación a aquella cuando pertenecía a otro.
- C. Importe de la responsabilidad: Un tanto del valor de la empresa cuando se enajenó.

5.1.5. Artículo 26, fracción V.

La fracción V del numeral en comento dispone la responsabilidad solidaria de:

Art. 26.- "V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagar contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones."

*"La representación es la atribución a una persona, en legal forma, de la facultad de actuar en nombre de otra"*⁹ en virtud de ésta los efectos del acto jurídico realizado a nombre y por cuenta del representado se producen como si este último lo hubiese realizado personalmente. En particular, el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que el representante debe residir en el país o que siendo residente en el extranjero tenga en México establecimiento permanente o base fija a efecto de imputarle dos obligaciones: conservar la documentación que compruebe el pago del impuesto por 5 años contados a partir de la fecha en la que se presente la declaración correspondiente y presentar aviso de su designación como tal dentro de los 15 siguientes a aquel en que ocurra.

⁹ Rafael de Pina, Elementos de Derecho Civil Mexicano, Vol. I, 13a. ed., Edit. Porrúa, México, 1983, p. 273.

Una vez que recordamos el concepto de la representación corresponde determinar quienes son personas no residentes en el país, lo cual tenemos que derivar de la interpretación a *contrario sensu* del artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación en concordancia con los numerales 3o. último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 144 primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de lo cual desprendemos que no residen en el país las personas físicas que tienen establecida su casa habitación en país distinto a México o que permaneciendo en el extranjero por más de 183 días naturales obtenga la residencia para efectos fiscales y acrediten ante la Autoridad Fiscal tal situación mediante constancia expedida por el Estado en que residan, así como las personas morales que tengan en el extranjero su administración principal, y que siendo una u otra persona no tengan establecimiento permanente o base fija en el país.

Descomponiendo en sus elementos a esta fracción se desprende lo siguiente:

- A. Sujeto responsable solidario: Representante de residente en el extranjero.
- B. Concepto: Contribuciones causadas por actividades realizadas a nombre y cuenta del no residente en el país.
- C. Importe de la responsabilidad: Un tanto de las contribuciones causadas.
- D. Condiciones de procedencia: Las actividades por las que se causaron las contribuciones debieron ser realizadas por el representante.

5.1.6.- Artículo 26, fracción VI.

Según la cual:

Art. 26.- "Son responsables solidarios con sus contribuyentes:

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

De acuerdo a lo estudiado en el punto marcado con el número 3.3.3. del Tercer Capítulo, para el derecho tributario solo importa que el sujeto sea titular de relaciones económicas para atribuirle capacidad, aún cuando el civil no se la conceda; basta que el sujeto actualice el supuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria correspondiente.

La patria potestad es el conjunto de facultades y obligaciones atribuidas a los ascendientes que se ejercen sobre la persona y bienes del hijo -consanguíneo o adoptivo- menor de edad no emancipado con el objeto de proveer a su guarda, asistencia y educación.¹⁰ De acuerdo a los artículos 414 y 419 del Código Civil para el D.F., la patria potestad la ejercen sobre los hijos de matrimonio en este orden, padre y madre, abuelos paternos y abuelos maternos; en tanto que sobre el hijo adoptivo sólo la ejercen los adoptantes, sujetos todos que al tener tal calidad se constituyen en legítimos representantes de los hijos sobre los que se ejerce, con fundamento en el artículo 425 del mismo Código.

Para el maestro Ignacio Galindo Garfias la tutela "*es el cargo que la ley impone a las personas jurídicamente capaces, para la protección y defensa de los menores de edad o incapacitados.*"¹¹ Es una institución subsidiaria de la patria potestad en tanto recaer sobre aquellos que no estando sujetos a patria potestad tienen incapacidad natural y legal, que, con fundamento en el artículo 449 del Código Civil en cita tiene por objeto la guarda de la persona y bienes o la representación interina del incapaz.

¹⁰ *Ibidem*, p. 373.

¹¹ Derecho Civil, ob. cit., p. 692.

A tutores y personas que ejerzan la patria potestad se atribuye responsabilidad solidaria en razón de su función de representantes encargados de la asistencia de sus representados que no de administradores de los bienes propiedad de los incapaces.

De esta forma:

A. Sujetos responsables solidarios: Titulares de la patria potestad y tutores.

B. Concepto: Contribuciones a cargo del incapaz.

C. Importe de la responsabilidad: Un tanto de las contribuciones omitidas.

D. Condiciones de procedencia: Por el sentido del texto legal debemos entender que la responsabilidad debe determinarse a los sujetos que se encuentren en el cargo y no a los que los que los hubiesen ejercido y que por alguna razón dejaron.

5.1.7.- Artículo 26, fracción VII.

Art. 26.- "... VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubiesen causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos."

En el punto 3.6.3.1. del pasado Capítulo III tuvimos oportunidad de estudiar a la donación a titular particular, por lo que a efecto de no redundar en lo obvio únicamente diremos que el legatario, de acuerdo a los lineamientos del artículo 1285 del CCDF:

Art. 1285.- "...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 herederos."

Ahora bien, de esta fracción VII se observa que el criterio de atribución de la responsabilidad consiste en la propiedad obtenida por legado o donación a título particular de bienes determinados por los que se hubiesen causado contribuciones, por lo cual este no es un caso de responsabilidad solidaria sino objetiva, a la cual valen los argumentos de la fracción IV en cuanto a la denominación y a la necesidad de adicionar un artículo que contemple por separado de la solidaridad, esta responsabilidad objetiva.

Legatario y donatario responden objetivamente con la totalidad del patrimonio de uno y otro hasta por el importe de lo recibido, importe que según nosotros, debe ser el que los bienes hubiesen tenido al momento de operar la adjudicación por cualquiera de las dos vías, ya que también aquí podemos afirmar que sólo en tal momento pudo valorar el responsable si conociendo el importe del riesgo que podía asumir aceptaba o no la liberalidad.

En conclusión y siguiendo la línea que hemos trazado:

- A. Sujetos responsables objetivos: Legatarios o donatarios a título particular.
- B. Concepto: Contribuciones causadas en relación a los bienes objeto de una u otra figura.
- C. Importe de la responsabilidad: Un tanto del valor de los bienes al recibirse por el beneficiario.

5.1.8.- Artículo 26, fracción VIII.

Esta fracción dispone que se considerarán responsables solidarios con el contribuyente:

Art. 26.- "VIII.- Quienes manifiestan su voluntad de asumir responsabilidad solidaria."

El pago de una obligación tributaria también puede efectuarse, como de hecho lo es aunque por desgracia en forma esporádica, por un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria. Si este tercero realiza con ello una liberalidad, si tiene o no interés jurídico en el cumplimiento de la obligación, si realiza el pago con el consentimiento expreso o presunto del contribuyente, o este lo ignora o aun se opone al pago por el responsable son situaciones que no interesan al fisco pues sólo trascienden a las relaciones de derecho privado entre deudor originario y responsable. Lo importante para la Administración es la satisfacción de su crédito.

La fracción en comento dispone que la voluntad de la asunción de la responsabilidad solidaria debe ser manifestada, es decir, exteriorizada de forma que se permita conocerle. No se dispone forma alguna para la manifestación, pero consideramos que la voluntad, además de ser expresa, debe manifestarse en forma indubitable en aras de la seguridad del propio Erario y del sujeto que la asume con lo que descartamos una mera manifestación verbal en tal sentido. Así, la manifestación de voluntad por la que se asume la responsabilidad debe realizarse por escrito, sea mediante promoción que cumpla con los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación en la que expresamente se acepte la misma, sea efectuando el ofrecimiento ante fedatario público o bien, con asentar la razón correspondiente en el acta que deba levantarse si se trata de la ejecución del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Asumir responsabilidad solidaria implica, de acuerdo a la naturaleza de esta figura, que el pago debe efectuarse por el todo del adeudo, sin lo cual no podrá ser aplicable esta fracción.

Para considerar a una persona física o moral como responsable solidaria basta que manifieste su voluntad, no debe efectuar pago en efectivo en forma estrictamente inmediata, sino que a efecto del cobro aporta su patrimonio, sobre el cual podrá recaer la ejecución.

En este específico caso y tratándose de obligaciones tributarias exigibles o simplemente nacidas, al mediar principio de aceptación voluntaria por el responsable solidario no se precisa la determinación de ésta mediante acto de autoridad de acuerdo a lo que en el Capítulo inmediato anterior dejamos apuntado, sino que bastará a la Autoridad requerir el pago del monto del crédito fiscal como inicio del procedimiento económico coactivo, de acuerdo al artículo 151 del Código Fiscal de la Federación. Trayendo aquí los principios que rigen a la solidaridad y que estudiamos en el Capítulo I de esta investigación, la solidaridad supone una obligación existente, sin la cual no cabe hablar de acreedor, deudor u objeto, por lo cual no consideramos procedente la asunción de responsabilidad solidaria por deudas fiscales futuras.

Este sustentante considera que nada se opone a que por voluntad de un tercero se asuma la responsabilidad tributaria en el pago de aprovechamientos, ya que no se especifica que deba tratarse de contribuciones en cualquiera de sus acepciones. Lo anterior implica la posibilidad de responder solidariamente por las multas que a otro se han impuesto, lo cual en otro caso es expresamente prohibido por el último párrafo del mismo artículo 26 que consideramos aplicable si es la Autoridad la que al realizar la formal determinación pretenda hacer trascendente la multa en el sentido del artículo 22 Constitucional; sin embargo, asumir una persona el pago de la multa de otro por

mutuo propio no es sino una verdadera expresión del principio de autonomía de la voluntad cuyo desconocimiento equivaldría a coartar sin razón ética la libertad de los individuos o colectividades de personas y resultaría ello en un actuar contrario a los propios intereses fiscales de la Administración y al comportamiento económico de los agentes que han de desempeñarse como sujetos de la potestad tributaria.

Antes de proceder al estudio y análisis de la fracción IX, finalizaremos asentando el resumen de la que nos ocupa:

- A. Sujeto responsable solidario: Quien o quienes manifiestan su voluntad de serlo.
- B. Concepto: Contribuciones o aprovechamientos por los que se asuma.
- C. Importe de la responsabilidad: Un tanto de la deuda originaria.

5.1.9.- Artículo 26, fracción IX.

Considera responsables solidarios a:

Art. 26.- "IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado."

Solve et repete, el Estado a través de la Administración Pública Federal no litiga sin garantía, principio por cuya extensión se incluye a los supuestos de prórroga para el pago de créditos fiscales, para efectuar el pago de estos en parcialidades, suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, solicitud de aplicación del producto

de bienes embargados o cuando así lo disponga la ley, mismos que se encuentran comprendidos por el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación.

En la fracción VIII que inmediato anterior fue estudiada, contemplamos la hipótesis de que un tercero asumiera expresamente la responsabilidad solidaria por la deuda ajena; la actual contempla una asunción tácita originada por la posibilidad de que la garantía constituida sea aplicada en definitiva al crédito fiscal en un momento futuro que es normal suponer ha previsto el tercero que la constituye, lo que en su caso haría irremediable para éste la pérdida de la propiedad de los bienes dados en garantía.

Veamos ahora los elementos fundamentales de cada una de las figuras jurídicas a través de las cuales puede garantizarse el interés fiscal y que se contemplan a su vez como supuesto para generar la responsabilidad solidaria.

A. Depósito de dinero en Institución de Crédito. Contemplado como una de las vías para garantizar el interés fiscal por la fracción I del artículo 141, y es aquel contrato *“por virtud del cual una de las partes llamado depositario se obliga a recibir una cosa mueble o inmueble que la otra parte llamada depositante le confía, para conservarla y restituirla cuando éste se lo pida o a la conclusión del contrato”*¹² y que deberá celebrarse por el tercero con una Institución de Crédito de las contempladas por el artículo segundo de la Ley de Instituciones de Crédito.

B. Prenda o hipoteca. El artículo 141, fracción II señala a una u otra como formas de garantizar el interés fiscal cuyo otorgamiento es regulado en concreto por el numeral 62 del Reglamento del citado Código, figuras definidas por los artículos 2856 y 2893, respectivamente, del Código Civil para el D.F.:

¹² Zamora y Valencia, ob. cit., p. 193.

Art. 2856.- *"La prenda es un derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago."*

Art. 2893.- *"La hipoteca es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley."*

C. Secuestro de bienes. No debe entenderse a este concepto en su significación tradicional civil sino como equivalente al embargo de bienes en la vía administrativa, considerando que los vocablos secuestro y embargo se han entendido como sinónimos tanto por la legislación, doctrina y Suprema Corte de Justicia de la Nación,¹³ cuya naturaleza se explica al ser ambos *"un gravamen real, temporal, oponible a terceros del que es titular únicamente el órgano jurisdiccional"* -o administrativo según nosotros- por virtud del cual un bien es asegurado para su afectación al pago de una obligación determinada.¹⁴ Las reglas que regulan el embargo en la vía administrativa son señaladas por el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La responsabilidad del tercero en cualquiera de los supuestos anteriores, o mejor dicho, su importe líquido se ve limitado por el valor de los bienes dados en garantía el cual, según el caso, se determina en diversos momentos:

A. El del depósito de dinero se conoce desde que es aceptada por procedente la garantía y no variará hasta que se ordene su aplicación por la Autoridad ejecutora, según el segundo párrafo del artículo 143 del Código Tributario.

¹³ José Becerra Bautista, *El Proceso Civil en México*, 13a. ed., Edit. Porrúa, México, 1990, pp. 321 y 322.

¹⁴ *Ibidem*, pp. 325 y 327.

B. En virtud de que prenda, hipoteca y embargo en la vía administrativa se hacen efectivas a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución por expresa disposición del párrafo primero del artículo 143 del mismo Código, el importe de los bienes sólo es conocido al fijarse la base para el remate y establecida en definitiva por el precio al cual se rematen, o se tengan por enajenados y aceptados en dación de pago. En todo caso la responsabilidad no excederá del monto del interés garantizado, el cual se determina por incluir la suerte principal debidamente actualizada, los accesorios con excepción de las multas que se hubiesen causado así como las que pudiesen causarse en los doce meses siguientes al ofrecimiento de la garantía de que se trate, con lo cual, según si el monto de lo anterior fue superado por el del crédito, no hablaríamos ya de solidaridad en la responsabilidad.

En razón de lo anterior, tenemos para concluir que:

A. Sujeto responsable solidario: Tercero que constituya depósito, prenda, hipoteca o embargo administrativo.

B. Concepto: Contribuciones o aprovechamientos por los que se hubiese garantizado.

C. Importe de la responsabilidad: Un tanto de los bienes objeto de garantía sin exceder del importe del interés garantizado.

5.1.10.- Artículo 26, fracción X.

Esta fracción dispone a la letra:

Art. 26.- "Son responsables solidarios con los contribuyentes:

X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate."

De acuerdo a lo anterior, se consideran responsables solidarios a los socios o accionistas cualquiera que sea su clase: capitalista, industriales, de voto limitado, fundadores, etc. no solo de personas morales sociedades mercantiles estudiadas en el Capítulo II de esta Tesis o de las sociedades civiles del Capítulo I, si no también a las siguientes de acuerdo al párrafo segundo del artículo 5o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para los efectos únicamente de este impuesto:

Art. 5o.- "...En los casos en que se haga referencia a acciones se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizadas conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas."

Sin embargo, nosotros consideramos que esa atribución de responsabilidad no es absoluta, pues la legislación mercantil contempla una limitación en ciertos casos al establecer como límite de las obligaciones de los socios el importe de su aportación a capital, de acuerdo al artículo 24 de la Ley General de Sociedades Mercantiles ya transcrito en el Capítulo II, por cuya aplicación tendremos que:

A. La sociedad puede exigirles el pago íntegro de la cantidad que hubiesen prometido, ni más ni menos.

B. Los acreedores sociales pueden ejecutar sobre el socio sólo en la parte insoluta de su aportación, en otras palabras, si han cumplido totalmente con su obligación y por lo tanto su aportación está pagada no tendrán ninguna otra responsabilidad, lo cual es necesario dejar claro pues de la última parte de esta fracción pareciera que la disposición es el sentido de que su responsabilidad equivale a un tanto de su aportación, estuviere o no esta última pagada, lo cual es de todo improcedente por la razón que hemos expuesto y que el derecho tributario debe reconocer y aceptar en tanto principio general cuya violación en aras de allegarse el Fisco de los medios necesarios para la efectividad de su crédito ocasionaría un desaliento para la constitución de sociedades por el riesgo que se hace correr a los socios de ver comprometido su patrimonio como consecuencia de la comisión de ilícitos por parte de terceros cuya vigilancia y por ende responsabilidad no les corresponde, ya que para ello se constituyen órganos de vigilancia y de administración que son en todo caso ajenos en sus actividades al conjunto de socios o accionistas¹³ que, amen de lo ya expuesto, pueden ser tan numerosos como reducidas sus aportaciones, lo cual convierte ya en una verdadera aberración jurídica, cuya desaparición demandamos absoluta e inmediatamente, a lo que se pretendió como una herramienta del Fisco para lograr la efectividad de sus créditos.

Por otra parte, y siguiendo con el análisis del texto legal, a la mal pretendida responsabilidad solidaria de socios o accionistas se limita a aquellas actividades que se hubiesen desarrollado cuando tenían tal calidad, sin distinguir el que a la fecha de determinación de la responsabilidad continúen o no en tal calidad, en una pretendida

¹³ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, "La Responsabilidad Tributaria de los Socios o Accionistas de las Sociedades", Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Facultad de Derecho de la U.A.S.L.P., No. 3, 1995, p. 174.

concordancia y coherencia con el artículo 14 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Como si lo anterior no fuese suficiente para el infortunio legislativo, debemos agregar a la "responsabilidad solidaria limitada" otra característica: es subsidiaria, pues el Erario Público acreedor debe ejecutar primero sobre los bienes sociales y, en caso de que estos no sean suficientes para cubrir el importe del pasivo, proceder a su vez a determinar y ejecutar sobre el socio o accionista.

En cuanto a los supuestos señalados como requisito para la procedencia de la responsabilidad de socios o accionistas, remitimos a los comentarios al respecto apuntados en el anterior 5.1.3. de este Capítulo.

Por último, sugerimos recomponer totalmente la redacción legal comentada, dejando de considerarla solidaria, de lo cual sólo tiene el nombre, para atribuir a socios o accionistas la misma responsabilidad, con sus propias y especiales características ya planteadas y analizadas a lo largo de los Capítulos I y II según corresponda a la materia de que se trate, sea civil o mercantil ordenando la aplicación supletoria del Código Civil para el D.F. y de la Ley General de Sociedades, respectivamente, con lo cual evitaremos la indebida regulación de figuras jurídicas y aprovecharíamos las vigentes disposiciones en materia de responsabilidades que en forma ordenada, completa y sobre todo coherentes con el sistema jurídico ya existen plasmadas en estos ordenamientos.

En esta ocasión nos rehusamos a realizar el resumen correspondiente que veníamos efectuando por razones obvias y pasaremos directamente a la siguiente fracción.

5.1.11.- Artículo 26, fracción XI.

Esta fracción dispone a la letra la responsabilidad solidaria de:

Art. 26.- "XI.- Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo."

En las anteriores fracciones del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación hemos estudiado la responsabilidad sustituta, objetiva, solidaria, limitada, subsidiaria de cualesquiera contribuciones y aún de aprovechamientos según nuestro personal punto de vista, sin embargo, la actual no se aplica a todas las contribuciones o aprovechamientos sino únicamente a un específico impuesto: el Impuesto Sobre la Renta. La Ley que regula este Impuesto en su artículo 103, párrafos 4o. y 5o. dispone que por la enajenación de acciones se causará el impuesto que será retenido por el adquirente en un importe, para efecto del pago provisional correspondiente, equivalente al 20% del monto total de la operación correspondiente. El artículo 126 del Reglamento de esta Ley prevé los requisitos para efectuar una retención menor o aun para no efectuarla.

El adquirente retenedor deberá proporcionar al enajenante constancia de la retención a efecto de que éste último lo anexe a su declaración anual. Las sociedades a las que se aplica esta fracción son:

A. Sociedad Anónima. Pues por disposición del artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles debe contar con un registro de acciones:

Art. 128.- *"Las sociedades anónimas tendrán un registro de acciones que contendrá:*

I.- El nombre, la nacionalidad y el domicilio del accionista, y la indicación de las acciones que le pertenezcan, expresándose los números, series, clases y demás particularidades;

II.- La indicación de las exhibiciones que se efectúen;

III.- Las transmisiones que se realicen en los términos que prescribe el artículo 129;"

B. Sociedad en Comandita por Acciones. Al serle aplicables por analogía las reglas de la Sociedad Anónima por mandato del numeral 208 de la misma Ley.

Una y otra personas morales quedan liberados de la responsabilidad solidaria si, de acuerdo al artículo 13-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la inscripción no estuvo precedida de la comprobación de retención porque el adquirente no proporcionó la documentación necesaria para ello:

Art. 13-A.- "Para los efectos de la fracción XI del artículo 26 del Código, las sociedades que inscriban en el registro o libro de acciones o partes sociales a socios o accionistas personas físicas que no les proporcionen la documentación necesaria para hacer la comprobación a que se refiere dicha fracción, quedan liberados de lo dispuesto por la misma, siempre que presenten aviso en el que hagan constar dicha circunstancia dentro del mes siguiente a la inscripción, así como los datos de identificación el socio o accionista de que se trate, ante la autoridad administradora que corresponda al domicilio fiscal de la sociedad emisora."

En resumen podemos concluir apuntando lo siguiente:

A. Sujetos responsables solidarios: Sociedades Anónimas y en Comandita por Acciones.

B. Concepto: Impuesto Sobre la Renta causado por la enajenación de acciones.

C. Importe de la responsabilidad: Un tanto de la cantidad que debió retenerse y enterarse.

D. Condiciones de procedencia: Las Sociedades debieron inscribir a accionistas que no comprobaron la retención y entero del Impuesto sin presentar aviso de tal situación.

5.1.12.- Artículo 26, fracción XII.

Art. 26.- "XII.- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión."

Contamos con dos diversas leyes que en sus artículos 15-A y 228 BIS definen a la escisión de sociedades. Así tanto el Código Fiscal de la Federación como la Ley General de Sociedades Mercantiles, respectivamente, coinciden plenamente en ambas definiciones:

Art. 15-A.- "Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

- a) Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o*
- b) Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera. En este caso la escindida que se*

designe en los términos del artículo 14-A de este Código, deberá conservar la documentación a que se refiere el artículo 28 del mismo"

Art. 228-BIS.- *"Se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando le escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación..."*

Bien, las sociedades escindidas responden del pago de contribuciones causadas por la escidente en dos diversos momentos objeto de situaciones diferenciadas:

- A. Las causadas por la transmisión de activo, pasivo y capital social y,
- B. Las causadas con anterioridad a la escisión.

Según la relación capital social-crédito fiscal, al resultar mayor el importe del segundo en relación con el del primero, puede resultar en una responsabilidad diferente a la solidaria por no contemplar el pago del total del objeto, pues la responsabilidad se ve limitada por el importe del capital de las sociedades escindidas al operar la escisión.

Resumen:

- A. **Sujetos responsables:** Sociedades escindidas.
- B. **Concepto:** Contribuciones causadas por la transmisión de activo, pasivo y capital social así como aquellas causadas por la escidente antes de la escisión.

C. Importe: Un tanto de las contribuciones omitidas, hasta el equivalente del capital de las escindidas.

5.1.13.- Artículo 26, fracción XIII.

Esta antepenúltima fracción imputa responsabilidad solidaria a:

Art. 26.- "XIII.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución."

Iniciaremos el estudio de esta fracción con la transcripción del artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación que establece que personas físicas y morales se consideran residentes en el país:

Art. 9o.- "Se consideran residentes en el territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.*
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.*

II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

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

En el pasado punto 5.1.5. hemos definido ya al residente en el extranjero, por lo que nos concretamos a señalar que en virtud de los lineamientos de los artículos 16, último párrafo del Código Fiscal de la Federación y 2o., párrafo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta entenderemos por establecimiento permanente en el país al lugar de negocios en el cual se desarrollan total o parcialmente actividades empresariales, tales como sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, etc.

Esta fracción atribuye la responsabilidad solidaria en el pago de un impuesto concreto y por lo tanto no es aplicable a otros impuestos, contribuciones o aprovechamientos, nos referimos al Impuesto al Activo. El artículo 1o. de la Ley de este Impuesto, en el párrafo primero, por una parte dispone que las personas que otorguen a personas físicas o morales residentes en el país o que siendo residentes en el extranjero tengan un establecimiento permanente en el mismo, el uso o goce temporal de bienes que estos últimos utilicen en sus propias actividades y que por ello obtengan ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes, ingresos por inmueble destinado a hospedaje, deberán pagar el Impuesto al Activo por su activo fijo. En caso de que éstos omitan tal pago, este lo deberán realizar los arrendatarios en su carácter de responsables solidarios. Por otra parte, el segundo párrafo del mismo precepto dispone que estarán obligados al pago de este tributo los residentes en el extranjero que tengan en el país inventarios para su transformación o que ya hubiesen sido transformados por contribuyentes del Impuesto al Activo. En caso de incumplimiento estos últimos deberán efectuar el pago de lo omitido de acuerdo a esta fracción.

En conclusión:

A. Sujetos responsables solidarios: Empresas residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

B. Concepto: Impuesto al Activo causado por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o por mantener inventarios en territorio nacional.

C. Importe de la responsabilidad: Un tanto del impuesto omitido.

5.1.14.- Artículo 26, fracción XIV.

Para finalizar con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, estudiaremos su última fracción relativa a la responsabilidad solidaria de:

Art. 26.- "XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales o subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado."

Esta fracción es aplicable únicamente al Impuesto Sobre la Renta, pues esta ley en los párrafos tercero de los artículos 145 y 147 dispone la obligación a quienes obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado o independiente, respectivamente, de pagar el referido tributo por los ingresos referidos, al considerar que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional por prestarse en él el servicio de que se trate, atento a los párrafos primero de uno y otro preceptos.

Sin embargo, si los servicios son a su vez pagados por residentes en el extranjero y ante el incumplimiento por parte del contribuyente, los beneficiarios o clientes del servicio son llamados como responsables al pago del Impuesto Sobre la Renta omitido. Se libera de esta responsabilidad si estos últimos, de acuerdo al artículo 13-B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

Art. 13-B.- "... presentan aviso señalando el nombre y domicilio del residente en el extranjero que le preste servicios, manifiesten en el mismo que desconocen el monto de las percepciones pagadas a dicho residente en el extranjero en la que manifieste que asume la responsabilidad sobre el impuesto que derive por la percepción de dichos ingresos."

Conclusiones.

Primera.- La solidaridad es una especie de mancomunidad, con lo que suponemos la pluralidad de acreedores, deudores o ambos en una misma obligación; en consecuencia, al existir pluralidad de sujetos la obligación es compleja y por tanto modal, en la cual cualquiera de los acreedores solidarios puede exigir todo el objeto y, a su vez, cualquiera de los deudores debe efectuar pago por el total del mismo aun cuando éste sea divisible y que consecuentemente es único.

Segunda.- El derecho civil federal mexicano se inclina por el carácter expreso de la solidaridad, sea legal o convencional, es decir, no ha lugar a presumirla en caso alguno.

Tercera.- La responsabilidad surge del incumplimiento de una obligación, teniendo por objeto el resarcir al acreedor los daños y perjuicios que por ello se le causaron.

Cuarta.- La responsabilidad de los socios integrantes de personas morales civiles o mercantiles se encuentra regulada concretamente en cada una de las leyes de la materia que corresponde y encuentra una específica regulación según la Sociedad de que se trate. Así, la responsabilidad de los socios, administradores, comisarios o terceros puede ser subsidiaria, ilimitada, solidaria o limitada al pago de una aportación.

Quinta.- La relación jurídico tributaria se integra por un complejo de obligaciones de objeto diverso que se deben los sujetos que en ella intervienen, tratése de un dar, hacer, no hacer o tolerar, que encuentran por expresa disposición del artículo 31, fracción IV Constitucional su origen único en una disposición general, abstracta e impersonal contenida en una ley.

Sexta.- Los conceptos obligación y responsabilidad de derecho privado y las correspondientes al derecho fiscal no presentan diferencias estructurales, sólo existen naturales adecuaciones a las necesidades de cada una de las ramas.

Séptima.- El contribuyente, aquella persona física o moral que sufre en definitiva el decremento patrimonial por la contribución, puede ser en realidad un sujeto múltiple en tanto que diversas personas concurren a la realización de un mismo hecho imponible, las cuales, salvo excepciones legales concretas, adquieren por tal hecho la calidad de responsables simplemente mancomunados al no haber lugar para presumir o derivar la solidaridad entre ellos.

Octava.- Al lado del contribuyente existen otros sujetos llamados al pago del tributo que se constituye en relación a ellos como una deuda ajena, es el caso de los responsables sustitutos, solidarios y objetivos, cuya existencia doctrinal es unánimemente aceptada; por desgracia, el vigente Código Fiscal de la Federación ignora equivocadamente unas u otras y las subsume en la responsabilidad solidaria.

Novena.- La naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria en materia fiscal se explica el ser ésta una responsabilidad *ex-lege* de carácter no contributivo, cuya creación por el legislador pretende dar certeza jurídica al Erario Público de hacerse el pago de la suerte principal y accesorios con excepción de las multas, surgidos a cargo de otro.

Décima.- En la legislación fiscal mexicana el criterio de atribución de la responsabilidad solidaria radica en el previo incumplimiento de una obligación sustantiva o formal imputable a contribuyente o responsable, según el caso concreto de que se trate; es decir, en la comisión de un ilícito en todo caso administrativo por uno u otro sujetos o ambos.

Décima Primera.- Por efecto de la responsabilidad solidaria existen dos o más patrimonios sobre los cuales puede, indistinta y aun conjuntamente, recaer la ejecución administrativa; cada sujeto debe, por sí, realizar pago por el todo del objeto de la obligación tributaria, salvo que la Autoridad consienta en el pago diferido o en parcialidades.

Décima Segunda.- En tanto al responsable solidario no es atribuible el hecho imponible ni la capacidad contributiva, no tiene porque obligársele a sentir definitivamente el pago y por lo tanto la disminución patrimonial, debido a lo cual y en aplicación supletoria del Código Civil para el Distrito Federal por tratarse de Materia Federal, se subroga en los derechos del acreedor en la medida que realiza el pago, derecho que debiera establecerse en el propio Código Fiscal de la Federación.

Décima Tercera.- En la práctica administrativa fiscal mexicana la responsabilidad solidaria reviste un carácter subsidiario y es considerada como el último recurso para la recaudación de contribuciones o sus accesorios.

Décima Cuarta.- La responsabilidad solidaria nace en el momento en el cual se actualizan los supuestos normativos contemplados como generadores de tal consecuencia, que puede o no coincidir con el momento en el cual nace a la vida jurídica la obligación tributaria.

Décima Quinta.- Consideramos que nada se opone a que autodeterminación, autocorrección o determinación puedan originar al responsable solidario el crédito fiscal, por lo que afirmamos que la solidaridad dependiente no precisa para la validez de su procedencia la existencia previa de un acto de autoridad a través de autodeterminación o autocorrección que hubiese generado la obligación tributaria ajena.

Décima Sexta.- La extinción de la figura objeto de estudio en esta Tesis puede operar mediante la realización del pago, condonación del adeudo por el titular del Ejecutivo Federal, novación, prescripción y compensación, si ésta última es efectuada por el contribuyente o deudor originario.

Décima Séptima.- Considerando que del análisis jurídico del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se desprende que en sus diversas fracciones impera una confusión de responsabilidades totalmente diversas entre sí y una serie de requisitos de procedencia en casos excesivos, que convierten a esta figura prácticamente en un imposible y, lo más grave, que limita a la responsabilidad solidaria en su importe sometiéndola a la previa ejecución sobre el contribuyente o deudor originario, se concluye que la responsabilidad solidaria ha sido absolutamente desvirtuada en sus mas elementales principios por el legislador formal y material, motivo por el cual es necesario replantear desde un punto de vista técnico-jurídico los supuestos de responsabilidad tributaria contemplados en este numeral que así lo ameriten y que han sido detallados en este trabajo de investigación.

Bibliografía.

1. Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal; 11a. ed., México: Edit. Themis, 1996.
2. Becerra Bautista, José. El Proceso Civil en México, 13a. ed., México: Edit. Porrúa, 1990.
3. Berliri, Antonio. Principios de Derecho Tributario; Vol. I, Madrid: Edit. de Derecho Financiero, 1964.
4. Borja Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones; 11a. ed., México: Edit. Porrúa, 1989.
5. Burgoa Orihuela, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano; 9a. ed., México: Edit. Porrúa, 1994.
6. B. Villegas, Héctor. Curso de Finanzas. Derecho Financiero v Tributario; 5a. ed., Buenos Aires: Edit. Depalma, 1993.
7. Cortina, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México; México: Edit. Porrúa, 1977.
8. D'ors, Alvaro. Una Introducción al Estudio del Derecho; 7a. ed. (1a. para México), México: Escuela Libre de Derecho, 1989.
9. Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas; México: Edit. Porrúa, 1981.

10. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas de México; 30a. ed., México: Edit. Porrúa, 1993.
11. Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil, 1er. Curso: Parte General. Personas. Familia; 9a. ed., México: Edit. Porrúa, 1989.
12. García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho; 40a. ed., México: Edit. Porrúa, 1989.
13. Garriges, Joaquín. Curso de Derecho Mercantil; T. I, 2a. reimp., México: Edit. Porrúa, 1979.
14. Garza, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano; 17a. ed., México: Edit. Porrúa, 1992.
15. Gaudemet, Eugène. Teoría General de las Obligaciones; México: Edit. Porrúa, 1974.
16. Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones; 9a. ed., México: Edit. Porrúa, 1993.
17. Iglesias, Juan. Derecho Romano; 7a. ed., Barcelona: Edit. Ariel, 1982.
18. Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo; 3a. ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.
19. Margáin Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; 5a. ed., México: U.A.S.L.P., 1979.

20. Pérez Fernández del Castillo, Bernardo. Contratos Civiles; 3a. ed., México: Edit. Porrúa, 1995.
21. Pina Vara, Rafael de. Elementos de Derecho Mercantil Mexicano; 20a. ed., México: Edit. Porrúa, 1988.
22. ----- Elementos de Derecho Civil Mexicano; Vol. I, 13a. ed., México: Edit. Porrúa, 1983.
23. Planiol, Marcel y Ripert, Georges. Tratado Elemental de Derecho Civil; T. I, 3, Puebla: Edit. Cájica, 1983.
24. Porrúa Pérez, Francisco. Teoría del Estado; 25a. ed., México: Edit. Porrúa, 1992.
25. Preciado Hernández, Rafael. Lecciones de Filosofía del Derecho; 2a. ed., México: UNAM, 1984.
26. Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero; 2a. ed., México: Edit. Porrúa, 1976.
27. Radbruch, Gustavo. Introducción a la Filosofía del Derecho; 3a. reimpr., México: Fondo de Cultura Económica, 1978.
28. Recasens Siches, Luis. Tratado General de Filosofía del Derecho; 10a. ed., México: Edit. Porrúa, 1991.
29. Rodríguez Rodríguez, Joaquín. Curso de Derecho Mercantil; T. I, 19 ed., México: Edit. Porrúa, 1988.

30. Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil; T. II, 10a. ed., México: Edit. Porrúa, 1978.
31. ----- Compendio de Derecho Civil; T. III, 8a. ed., México: Edit. Porrúa, 1978.
32. ----- Derecho Civil Mexicano; T. VI, Vol. II, 5a. ed., México: Edit. Porrúa, 1986.
33. Romani Biescas, Arturo. Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios; Madrid: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, 1975.
34. Sánchez Hernández, Mayolo. Derecho Tributario; 2a. ed., Tijuana: Cárdenas Edit., 1988.
35. Sánchez Medal, Ramón. De los Contratos Civiles; 12a. ed., México: Edit. Porrúa, 1993.
36. Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal; 5a. ed., México: Edit. Pac, 1991.
37. Tena, Felipe de Jesús. Derecho Mercantil Mexicano; 13a. ed., México: Edit. Porrúa, 1990.
38. Zamora y Valencia, Miguel Angel. Contratos Civiles; 4a. ed., México: Edit. Porrúa, 1992.

Revistas.

1. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. "La Finalidad o Fundamento Extrajurídico de la Responsabilidad Tributaria"; *Pemex Lex*, No. 89-90, Nov.-Dic., México, 1995.
2. ----- "La Responsabilidad Tributaria de los Socios o Accionistas de las Sociedades"; *Inst. de Inv. Jur. de la UASLP*, No. 3, 1995
3. Arriaga Mayés, Eugenio. "La Responsabilidad Solidaria en Derecho Tributario"; *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, No. 5 extraordinario, 1a. Epoca, México, 1971.
4. Covarrubias, Jorge. "Características de la Relación Fisco-Contribuyente"; *El Foro, Barra Mexicana Colegio de Abogados*, 8a. Epoca, T. III, No. 3, 1990.
5. Emilfork Soto, Elizabeth. "Requisitos de Fondo del Crédito Fiscal"; *Revista de Derecho*, Fac. de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, No. 195, Año LXII, Enc.-Jun., Chile, 1994.
6. García Lepe, Carlos y Hernández Salcedo, Ricardo. "Alcances y Efectos de la Responsabilidad Solidaria"; *INDETEC*, Guadalajara, 1995.-
7. Martín Queralt, Juan. "Naturaleza Jurídica de la Obligación de Retener"; *INDETEC*, Año 12, No. 37, Junio, Guadalajara, 1991.
8. Montes, Angel Cristóbal. "La Distinción entre Indivisibilidad y Solidaridad"; *Revista de Derecho Privado*, Editoriales de Derecho Reunidas, Diciembre, 1992.

9. Navarro Bañuelos, Ramón. "Las Obligaciones de los Contribuyentes en el Código Fiscal de la Federación"; INDETEC, No. 91/94, Nov.-Dic., Guadalajara, 1994.
10. ----- "Naturaleza Jurídica de los Créditos Fiscales"; INDETEC, No. 89/94, Jul.-Ago., Guadalajara, 1994.
11. Reyes Mora, Oswaldo G. y Gutiérrez Tello, Jesús, A. "Planeación Fiscal Financiera de la Responsabilidad Solidaria"; Año 10, No. 164, Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, junio, 1996.
12. Reyes Vera, Ramón. "Sobre la Obligación Tributaria Estatal y Municipal"; Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, Año III, No. 9, Jul.-Sept., México, 1990.
13. Rosa Vélez, Ricardo Sergio de la. "La Responsabilidad Tributaria. Aspectos Generales"; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, T. I, Ensayos I, México, 1981.

Enciclopedias.

1. Enciclopedia Jurídica Omeba; T. V, Buenos Aires: Edit. Bibliográfica Argentina, 1968.
2. Enciclopedia Jurídica Omeba; T. XX, Buenos Aires: Edit. Driskill, 1990.
3. Enciclopedia Jurídica Omeba; T. XXIV, Buenos Aires: Edit. Driskill, 1987.

4. Enciclopedia Jurídica Omeba; T. XXV, Buenos Aires: Edit. Bibliográfica Argentina, 1968.
5. Nueva Enciclopedia Jurídica, T. V., Edit. Fco. Seix, Barcelona, 1985.

Diccionarios.

1. Diccionario de la lengua Española, Real Academia Española: T. II, 20a. ed., Madrid: Espasa Calpe, 1989.
2. Diccionario Jurídico Mexicano; México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., 1993.
3. García Torres, Alejandro. Diccionario Básico Jurídico: 3a. ed., Granada: Edit. Comares, 1991
4. Garreone, José Alberto. Diccionario Jurídico: T. III, Argentina: Abeledo-Perrot, 1987.
5. Pina, Rafael de y Pina Vara, Rafael de. Diccionario de Derecho: 15a. ed., México: Edit. Porrúa, 1988.
6. Escriche, Joaquin. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia: Librería de la Rosa, Bouret y Cia., Paris, 1860.

Legislación y Jurisprudencia.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 119a. ed., Edit. Porrúa, 1997.
2. Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Hidalgo. Instituto Estatal Electoral, 1995.
3. Código Fiscal de la Federación. Edit. Themis, 1997.
4. Código Fiscal de la Federación 1938. 7a. ed., Edit. Porrúa, 1966.
5. Código Fiscal de la Federación 1966 y Legislación Conexa. S.H.C.P., 1969.
6. Código de Comercio. 65a. ed., Edit. Porrúa, 1997.
7. Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal. 63a. ed., Edit. Porrúa, 1995.
8. Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal. 51a. ed., Edit. Porrúa, 1997.
9. Ley General de Sociedades Mercantiles. 65a. ed., Edit. Porrúa, 1997.
10. Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. 65a. ed., Edit. Porrúa, 1997.
11. Ley General de Sociedades Cooperativas. 52a. ed., Edit. Porrúa, 1997.
12. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Edit. Themis, 1997.

13. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Edit. Themis, 1997.
14. Ley del Impuesto al Activo. Edit. Themis, 1997.
15. Ley del Impuesto Especial Sobre producción y Servicios. Edit. Themis, 1997.
16. Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos. Edit. Themis, 1997.
17. Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos. Edit. Themis, 1997.
18. Ley Federal de Derechos. Edit. Themis, 1997.
19. Ley Aduanera. Edit. Themis, 1997.
20. Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos. 65a. ed., Edit. Porrúa, 1997.
21. Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica. Edit. Themis, 1997.
22. Ley del Servicio de Tesorería de la Federación. Edit. Themis, 1997.
23. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Edit. Themis, 1997.
24. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. D.O.F. 30 de junio de 1997.
25. Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Edit. Themis, 1997.

26. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Edit. Themis, 1997.
27. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Edit. Themis, 1997.
28. Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo. Edit. Themis, 1997.
29. Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal. D.O.F. 3 de julio de 1996.
30. Decreto de Apoyo Adicional a Deudores del Fisco Federal. D.O.F. 15 de enero de 1997.
31. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, T. III, 1917-1995, Materia Administrativa, México: Poder Judicial de la Federación, 1995.
32. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tesis de Ejecutorias 1917-1975, 3a. Parte, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México: Mayo, 1975.
33. Jurisprudencia 1917-1965 y Tesis Sobresalientes 1955-1965, Actualización I, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México: Mayo, 1967.
34. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1985, S.H.C.P., 1986.
35. Jurisprudencia, Precedentes y Tesis Sobresalientes sustentadas por los Tribunales Colegiados de Circuito, T. I, Materia Administrativa, México: Mayo, 1977.

36. *Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 7a. Epoca, Vol. 115-120, (Poder Judicial de la Federación, 3er. cd-rom, junio 1993, UNAM).*
37. *Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 7a. Epoca, Vol. 205-216, (Poder Judicial de la Federación, 3er. cd-rom, junio 1993, UNAM).*
38. *Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 5a. Epoca, T. CXXI, (Poder Judicial de la Federación, 3er. cd-rom, junio 1993, UNAM).*
39. *Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 6a. Epoca, Vol. LXI, (Poder Judicial de la Federación, 3er. cd-rom, junio 1993, UNAM).*