

# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ACATLAN"



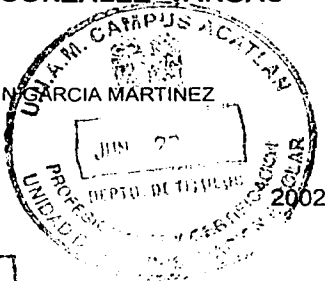
ESTUDIO JURIDICO DEL REGIMEN DE LA  
RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA  
FISCAL FEDERAL Y LA NECESIDAD DE EXCLUIR LOS  
SUPUESTOS DE RETENCION PREVISTOS EN EL  
ARTICULO 26 DEL CODIGO FISCAL DE LA  
FEDERACION.

## T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADA EN DERECHO  
P R E S E N T A  
SANDRA FABIOLA GONZALEZ VARGAS

ASESOR: LIC. MARTIN GARCIA MARTINEZ

ACATLAN, EDO. DE MEX.



TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN





Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

PAGINACIÓN

DISCONTINUA

**A mis padres**

Por su amor, sus palabras de aliento y apoyo incondicional en mi desarrollo personal y formación académica. Por sus consejos y ejemplo de honestidad para alcanzar mis metas.

**A mi hermana**

Por la confianza de tener una amiga en todo momento y el amor que llevo guardado de ti.

**A mi hermano**

Por el cariño y afecto de llevarte conmigo en mi mente y en mi corazón.

Un agradecimiento especial a la Universidad Nacional Autónoma de México, campus Acatlán, que a través del camino de la enseñanza y sabiduría de quienes se desempeñan como docentes en aulas y foros han hecho posible la superación de miles de personas como yo.

Al licenciado José Bustillos

Por sus palabras que siempre recordaré y que me han servido para desempeñar con ahínco la profesión del Derecho.

Todo mi agradecimiento al licenciado Martín García Martínez por su orientación, paciencia, profesionalismo y dedicación que en todo momento me brindó.

A mis compañeros del Instituto Federal de Defensoría Pública y en especial al Magistrado César Esquinca Muñoa y los licenciados Héctor Sergio Pérez Vargas, José de Jesús Archundia Morelos, Antonio Negrete Martínez y José Reséndiz García quienes con su apoyo, comprensión y confianza han hecho posible la realización de la presente tesis.

Un agradecimiento especial a Miri y a Juan Antonio por su cariño y afecto que en todo momento me han brindado.

**A mis amigas y amigos**

Por sus palabras de aliento durante los momentos adversos y que me han ayudado a seguir adelante.

# ÍNDICE

## ESTUDIO JURÍDICO DEL RÉGIMEN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL FEDERAL Y LA NECESIDAD DE EXCLUIR LOS SUPUESTOS DE RETENCIÓN PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 26 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

### Introducción.

#### 1. El régimen de responsabilidad solidaria en materia fiscal federal como fuente generadora de obligaciones fiscales para los retenedores del impuesto sobre la renta.

1.1.	Artículo 31, fracción IV Constitucional. . . . .	1
1.1.1.	El gasto público. El deber de satisfacer el Interés General. . . . .	1
1.1.2.	Hecho imponible. . . . .	4
1.2.	Esencia y contenido de la obligación tributaria en general. . . . .	5
1.2.1.	Concepto y efectos. . . . .	5
1.3.	Características de la Obligación Tributaria. . . . .	8
1.3.1.	Obligación ex lege. . . . .	8
1.3.2.	Obligación de dar. . . . .	9
1.3.2.1.	Modalidades de la Obligación. . . . .	10
1.4.	Sujetos de la relación jurídico-tributaria. . . . .	11
1.4.1.	El contribuyente. . . . .	16

1.4.2.	El repercutido. ....	18
1.4.3.	El fisco. ....	20
1.5.	La responsabilidad jurídica. ....	22
1.5.1.	Etimología de la palabra "responsabilidad". ....	22
1.5.2.	La responsabilidad en el devenir histórico. ....	23
1.5.3.	Concepto y elementos de la responsabilidad jurídica. ....	24
1.6.	Diversas clasificaciones acerca de la responsabilidad. ....	32
1.6.1.	Responsabilidad directa u originaria. ....	34
1.6.2.	Responsabilidad sustituta. ....	35
1.6.3.	Responsabilidad objetiva. ....	37
1.6.4.	Responsabilidad solidaria. ....	39
1.6.5.	Otras clasificaciones de la responsabilidad tributaria. ....	41
1.6.6.	Solución del Código actual. ....	42
1.6.7.	La responsabilidad en el campo del Derecho Civil y Penal. ...	44
1.6.8.	La responsabilidad fiscal. ....	46
1.7.	La responsabilidad tributaria. ....	51
1.7.1.	Concepto legal. ....	51
1.7.2.	Naturaleza jurídica. ....	59
1.7.2.1.	Teoría del débito y la responsabilidad. ....	60
1.7.2.2.	Teoría del responsable tributario como un sujeto pasivo. ....	62
1.7.2.3.	Teoría del responsable tributario que no es sujeto pasivo. ....	63
1.7.2.4.	El responsable tributario como un fiador legal. ....	64
1.7.3.	Finalidad o fundamento extrajurídico. ....	65
1.7.4.	Presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria. ....	65
1.7.5.	Obligación derivada de la responsabilidad tributaria. ....	67

## **2. Procedimiento derivado de la aplicación del régimen de la responsabilidad solidaria en materia fiscal federal.**

2.1.	Exigibilidad de la obligación del responsable tributario. ....	68
2.1.1.	Requisitos o presupuestos. ....	68
2.1.1.1.	Nacimiento. ....	69



2.1.1.2. Vencimiento. . . . .	70
2.1.1.3. Acto administrativo. . . . .	71
2.1.1.4. Notificación del acto administrativo. . . . .	72
2.1.1.5. Requerimiento de pago de la deuda tributaria. . . . .	73
2.1.1.6. Vencimiento del plazo concedido en apremio al responsable. . . . .	73
2.2. Extinción de la obligación del responsable tributario. . . . .	74
2.2.1. El pago. . . . .	74
2.2.2. La prescripción. . . . .	75
2.2.3. La compensación. . . . .	77
2.2.4. La condonación. . . . .	78

3. Conclusiones. . . . .	80
--------------------------	----

4. Bibliografía.	
------------------	--

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad el Estado Mexicano como ente máximo de la directrices de la vida social y económica de la actual sociedad, se encuentra sometido a numerosos problemas estructurales, que en mucho ha diezmado su capacidad para dar solución a las múltiples demandas de una sociedad cada vez más participativa de las decisiones del gobierno.

Uno de estos problemas es sin lugar a dudas el que deriva del funcionamiento del sistema tributario, dado que en los últimos años se han implementado políticas de recaudación fiscal que acentúan de múltiples maneras, la necesidad de ampliar los ingresos del erario federal, bien por la vía de la invitación amigable o de la coacción legal, entendiéndose por esta última a los mecanismos que establece la ley para obligar a los contribuyentes a pagar al fisco; en este punto es donde centramos nuestra investigación, en razón que una de las instituciones jurídicas creadas para tal efecto es la responsabilidad solidaria en materia fiscal federal, creemos que un medio tan importante de protección a la recaudación de los tributos carece de una adecuada regulación legal que evite las múltiples dudas que despierta su configuración en la ley, estructura y alcance, lo mismo se puede decir sobre la doctrina existente alrededor de esta figura ya que se carece en muchos aspectos de una sistematización académica

adecuada que resuelva los problemas que genera su aplicación concreta a los contribuyentes, considerando lo anterior, se tiene que el gobernado se encuentra en clara desventaja cuando se le aplican los supuesto legales de la responsabilidad solidaria tributaria, al no contar con herramientas jurídicas, jurisprudenciales y legales adecuadas con que apoyar una defensa completa, vulnerando en mucho el estado de derecho que los tiempos reclaman. Ante la insuficiencia legal, doctrinal y jurisprudencial se requieran estudios que encaucen por la vía de la investigación la problemática derivada del régimen citado, de ahí que la presente tesis para obtener el grado de licenciado en derecho haga suya esta necesidad y se aboque a llenar de manera modesta la falta de estudios sobre la estructura conceptual, naturaleza jurídica, alcances y finalidad de su régimen legal.

## **CAPÍTULO 1**

### **EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL FEDERAL COMO FUENTE GENERADORA DE OBLIGACIONES FISCALES PARA LOS RETENEDORES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

#### **1.1. ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.**

##### **1.1.1. EL GASTO PÚBLICO. EL DEBER DE SATISFACER EL INTERÉS GENERAL.**

Para conocer cuál es el origen de la potestad tributaria que le es conferida al Estado, en necesario detenernos a conocer lo previsto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, toda vez que en dicho precepto legal se señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que resida; tratando de individualizar la ley ordinaria en sujeto pasivo de un crédito fiscal, como la persona fiscal o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada a favor del fisco.

De lo anterior, se advierte que el Estado tiene encomendada la satisfacción de una serie de necesidades colectivas, que han ido incrementándose cada día más, de ahí viene la necesidad de allegarse de recursos suficientes encaminados a la satisfacción de tales necesidades, es decir, a través del gasto público.

No obstante podemos advertir que de tal precepto constitucional, no se desprende concepto alguno acerca del gasto público, por tal razón nos detendremos un instante para conocer que dice la doctrina al respecto.

Gabino Fraga sostiene que "por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual".

De lo anterior, cabría hacer la siguiente observación: cuando el estado o su personal efectúa una serie de gastos para cubrir necesidades particulares en el desempeño de sus funciones públicas, no satisfacen necesidades colectivas sino individuales y, sin embargo, también deben considerarse gasto público. Un ejemplo de ello, son los gastos de transporte, hospedaje y alimentación en que incurre el personal al que se encarga la práctica de una visita domiciliaria a un contribuyente para verificar su situación fiscal, cuando dicha visita debe llevarse a cabo fuera del lugar donde ese personal reside<sup>1</sup>.

En opinión personal considero que finalmente los gastos efectuados por los empleados públicos en el ejercicio de sus funciones, deben considerarse como gastos con fines colectivos, pues si éstos se generan en el desempeño de su cargo, empleo o comisión, tan bien lo es que van encaminados a la satisfacción colectiva y no individual como lo refiere Rodríguez Lobato.

Por otro lado, Margáin formula su definición de gasto público con base en las características que, a su juicio deben reunirse. Las características son las siguientes:

- a) Que la erogación sea hecha a través de la administración activa<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO, "Derecho Fiscal", Editorial Harla, Segunda edición, 1986, pp. 102 y 103.

<sup>2</sup> Administración activa, entendiéndose como la organización política soberana, que está integrado únicamente con las entidades que forman lo que la doctrina jurídica y la legislación llaman administración activa o centralizada, ya que lo que la propia doctrina y legislación denominan administración delegada o paraestatal tiene personalidad jurídica propia y, por lo mismo, es diferente del Estado, aunque colabore con él en la realización de sus funciones.

- b) Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación.
- c) Que la erogación esté prevista en el Presupuesto de Egresos.
- d) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo<sup>3</sup>.

De acuerdo con las características antes señaladas, Margain elabora la siguiente definición: "Por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto".

Resulta aplicable la jurisprudencia 118 (Quinta Época) visible en foja 155, del Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. En la compilación de fallos de 1917 a 1954 (apéndice al Tomo CXVIII) Sección Primera. Volumen 2<sup>a</sup>, cuyo rubro es: "GASTOS PÚBLICOS. POR GASTOS PÚBLICOS NO DEBEN ENTENDERSE TODOS LOS QUE PUEDA HACER EL ESTADO, SINO AQUELLOS DESTINADOS A SATISFACER LAS FUNCIONES Y SERVICIOS PÚBLICOS".

De lo anterior podemos observar que el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto, tiene una gran similitud al concepto dado por Margain, citado con antelación.

Cabe señalar que en los términos del artículo 74, fracción IV Constitucional, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

---

<sup>3</sup> Ello significa que la administración activa sólo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del Presupuesto de Egresos y si se exceden esos límites, las erogaciones dejan de reputarse gasto públicos, ya que no existe obligación para tributar en exceso de lo previsto; por consiguiente, tocará al Congreso de la Unión exigir responsabilidades.

Una vez establecido el criterio doctrinal y jurisprudencial acerca del gasto público, en numerales siguientes describiremos los elementos subjetivos de la relación jurídico-tributaria, advirtiendo que estos últimos están en contacto de algún modo con el hecho imponible.

### 1.1.1.2. HECHO IMPONIBLE.

Por hecho imponible debe entenderse como una situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria<sup>4</sup>.

En opinión de Jarach<sup>5</sup> el hecho imponible se caracteriza fundamentalmente por su naturaleza de hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación, de tal manera que la obligación nace de la ley al verificarse el hecho imponible, pues la ley por sí sola no puede generar la obligación sin que exista en la realidad el hecho imponible que pueda subsumirse en la prescripción legal, ya su vez, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace por intermedio de la definición legal.

Finalmente se hace la aclaración de que el hecho imponible y el hecho generador son términos distintos, pues el primero tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, mientras que el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, es el denominado hecho generador dando vida a la obligación tributaria, ya que en ese momento coincide con la situación abstracta contenida en una norma jurídica.

---

<sup>4</sup> HUGO CARRASCO IRIARTE "Diccionario de Derecho Fiscal", Editorial Oxford, México, 1998, p. 273.

<sup>5</sup> JARACH DINO, "Curso Superior de Derecho Tributario", Editorial Liceo Profesional Cina, Buenos Aires, 1969, p. 157.

## 1.2. ESENCIA Y CONTENIDO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN GENERAL.

### 1.2.1. CONCEPTO Y EFECTOS.

Deteniéndonos nuevamente a lo previsto por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, que a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos: 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 desprende que tal obligación se haya vinculando a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad<sup>6</sup>.

Sin embargo, para comprender mejor lo transcrito en párrafos anteriores, cabe mencionar que las Instituciones de Justiniano definen a la obligación como el *iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*, es decir, "la obligación es un vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir necesariamente, de acuerdo, con el derecho de nuestra comunidad política"<sup>7</sup>.

En opinión de Savigny debe entenderse como obligación como el "derecho de crédito es el que compete a una persona, el acreedor, contra

---

<sup>6</sup> Para Adolfo Arrijo Vizcaino, en su obra denominada "Derecho Fiscal", Editorial Themis, México, 1994, el principio constitucional de proporcionalidad, debe cumplirse en relación a que todas las leyes impositivas, sin excepción, deben:

- a) Establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función a su verdadera capacidad económica.
- b) Afectar impositivamente una parte justa y razonable de los ingresos utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y
- c) Distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga impositiva, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Por su parte, para cumplir con el principio constitucional de equidad, las leyes impositivas deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídica tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad impositiva significa que todos los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

<sup>7</sup> GUILLERMO FLORIS MARGADANT, "El Derecho Privado Romano", Editorial Porrúa, México, 1997, p. 307.



otra persona determinada, el deudor, para la satisfacción de un interés digno de protección que tiene el primero”<sup>8</sup>.

De la definición antes referida, se advierte cierta desigualdad, pues encontramos al acreedor en un plano de exigir y someter al deudor bajo su voluntad, es decir, éste último pasa a ser un objeto de dominio por parte del acreedor.

Ahora bien, el artículo 241 del Código Civil español dice: “En virtud de la obligación el acreedor tiene derecho a exigir del deudor una prestación. La prestación puede consistir también en una omisión”.

Por otro lado el Código Sustantivo alemán señala que toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa.

De los preceptos legales antes transcritos, se desprende que el derecho de crédito tiene tanto un lado activo, como así un aspecto pasivo. A la primera la llamamos crédito, en cambio al segundo lo conocemos como deuda<sup>9</sup>.

Finalmente consideramos que el concepto aportado por el Doctor Alvarado Esquivel, respecto de la obligación<sup>10</sup>, resulta ser más clara y explícita, ya que la define como el deber jurídico de un sujeto de realizar una prestación a favor de otro.

De lo referido con antelación, cabría cuestionarnos si tales conceptos se adecuan a la figura de la obligación tributaria.

Si acudimos a la doctrina para resolver esta cuestión, debe destacarse la opinión de Giannini, quien al respecto señala Giuliani Fonrouge ser el

---

<sup>8</sup> LUDWING ENNECCERUS, THEODOR KIPP Y, MARTIN WOFF, “Tratado de Derecho Civil”, Tomo II Derecho de Obligaciones, Editorial Bosh, Segunda Edición, Barcelona España, 1954, p.1.

<sup>9</sup> Sobre  *Schuld* (débito) y  *Haftung* (responsabilidad o sujeción).

<sup>10</sup> MIGUEL DE JESUS ALVARADO ESQUIVEL, “La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal”, Editorial Porrúa, México 2000, p. 3.

primero en establecer el concepto de relación jurídica tributaria, podemos percibir por un lado, la existencia de poderes, derechos y obligaciones de la autoridad fiscal, así como de las personas sometidas a su potestad; y por el otro el nacimiento de la obligación que tiene el contribuyente de pagar el importe del tributo debido; es decir, una obligación que se traduce en una deuda impositiva.

De lo anterior se comprende que dentro de la relación jurídico-tributaria encontramos la deuda impositiva que guarda una relación entre el ente público como potestad tributaria y las personas, como contribuyentes, subordinadas a él; y por el otro el nexo existente entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo del gravamen.

Al respecto, Giuliani Fonrouge, define a la obligación tributaria como "... el vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley..."

Asimismo, dicho tratadista, llama a la obligación tributaria debito d'imposta, deuda impositiva, concluyendo que esta "no es sólo afín a la obligación del Derecho Civil; ella es, más bien, la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su esencial justificación lógica en el hecho que no existe en nuestra dogmática jurídica la obligación pecuniaria propia del Derecho Público"<sup>11</sup>.

En el mismo sentido, Hensel A., indica que "...en esta figura jurídica puede ser clasificado sin dificultad el vínculo fundamental del Derecho Tributario"<sup>12</sup>.

Retomando los estudios de Giannini, la obligación tributaria, es la obligación del contribuyente de pagar la suma equivalente al importe del

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 4. ("I concetti fondamentali del Diritto Tributario", Giuliani Fonrouge, UTET, Torino, 1956, p. 149).

<sup>12</sup> Cfr. "La responsabilidad ...", *op. cit.*, p. 4.

impuesto debido en cada caso, constituyendo la parte esencial y fundamental de la relación jurídico-tributaria.

Por otro lado para Juan Carlos Luqui, la obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero.<sup>13</sup>

De todo lo anterior, concluimos brevemente que la obligación tributaria se limita a la obligación de pagar el tributo, tomando en consideración lo expuesto acerca de la obligación.

### 1.3. CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

#### 1.3.1. OBLIGACIÓN EX LEGE.

En principio partimos de que la obligación tributaria constituye una relación de derecho público, desde el momento en que todo tributo encuentra su fundamento jurídico en el poder financiero, pero además resulta incuestionable su carácter de ex lege en virtud de que su normativa viene expresada en la ley en acatamiento al principio constitucional de legalidad tributaria que coloca como fuente única de producción de los tributos a la ley<sup>14</sup>.

Asimismo, Sáinz de Bujanda, refiere que todas las obligaciones nacen bien sea de la voluntad del deudor (obligaciones voluntarias), o bien de la voluntad de la ley, encaminada a la realización de un hecho jurídico (obligaciones legales o ex lege). Es decir, de estas últimas señala que nacen directamente de la norma legal, aunado a un hecho jurídico.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 4. ("La obligación tributaria", Depalma, Buenos Aires, 1989, p.23)

<sup>14</sup> FERNANDO SÁINZ BUJANDA, "Lecciones de Derecho Financiero", Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1979, p. 160.

Por otro lado, de la propia naturaleza de las obligaciones ex lege encontramos que el papel que juega el legislador es primordial, toda vez que éste da origen a la obligación que nos ocupa, con independencia de la voluntad del sujeto que se halla en la situación contemplada en la norma que establece la obligación legal.

Asimismo, la doctrina agrega que en relación con la obligación tributaria, esta reúne las características de la obligación ex lege, ya que nace cuando se cumple con el presupuesto de hecho previsto en la norma jurídica.

En nuestra legislación encontramos que, particularmente en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, establece que: "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".

De lo anterior concluimos que la obligación tributaria es una obligación ex lege, es decir, una obligación que nace una vez llevado a cabo el presupuesto de hecho previsto en ley y de lo cual se incorpora ese efecto jurídico.

### 1.3.2. OBLIGACIÓN DE DAR.

Además de ser una obligación ex lege, la obligación tributaria es una obligación de dar consistente en dar precisamente una cantidad determinada de dinero a título de tributo, es decir, dicha obligación se traduce en una deuda pecuniaria, puesto que el objeto a pagar versa en una suma de dinero, perteneciendo por tanto, no al grupo de las obligaciones de hacer o no hacer, sino a las de dar (una suma de dinero).

Cortés Domínguez señala que la obligación tributaria es una obligación de Derecho Público cuyo objeto consiste en una prestación de dar dinero.

De donde, en resumen la obligación tributaria sería una obligación ex lege y pecuniaria<sup>15</sup>.

De lo anterior concluimos que en la relación jurídico-tributaria, en principio se advierte que el sujeto activo de la obligación tributaria es el que tiene derecho a exigir el cumplimiento de la prestación económica, y que el sujeto pasivo será el obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación objeto de dicha obligación.

### 1.3.2.1. MODALIDADES DE LA OBLIGACIÓN.

Ahora bien, sería importante cuestionarnos qué sucede en los casos en que estamos obligados a presentar declaraciones del ejercicio fiscal del año a que corresponda, ¿a caso debe considerarse como una obligación de dar?. Al respecto, Francisco Lerdo de Tejada<sup>16</sup> señala que en los términos del artículo 1824 del Código Civil Federal, es objeto de la obligación tributaria:

- I. La cosa que el obligado debe dar.
- II. El hecho que el obligado debe hacer o no hacer.

Las obligaciones de los sujetos pasivos se dividen en tres clases: a) de dar, b) de hacer y c) de no hacer<sup>17</sup>.

Se considera obligación de dar, el pago de las contribuciones en los términos del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

Se considera obligación de hacer, el realizar algún acto, por ejemplo, presentar declaraciones del ejercicio fiscal del año a que corresponda,

<sup>15</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ M., "Ordenamiento Tributario Español", Civitas, Madrid, 1985, p. 304.

<sup>16</sup> FRANCISCO LERDO DE TEJADA G., "Apuntes de Derecho Fiscal", Instituto Tecnológico de México, sin año, p. 58.

<sup>17</sup> Artículos 2011-2027 y 2028 del Código Civil Federal.

llevar registros contables, cumplimentar los requerimientos de información que efectúe la administración financiera, avisos de iniciación de operaciones, etc.

Se considera obligación de no hacer, aquella que nace de una prohibición, como puede ser, no cruzar las fronteras más que por las aduanas o puntos autorizados; no proporcionar datos falsos, etc.

No obstante, el maestro Flores Zavala, considera que existe una clase más de obligaciones y la denomina "obligación de tolerar", es decir, de permitir visitas de inspección, etc.<sup>18</sup>

Del mismo modo Plugiese en su obra "Instituciones de Derecho Financiero", cita diversos ejemplos que constituyen una obligación de tolerar, como pudieran ser la obligación de soportar, inspecciones, vistas personales, etc.<sup>19</sup>.

#### 1.4. SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

Resulta necesario que sea el órgano administrativo, al que la ley impone el deber de exigir el tributo; el otro es el sujeto pasivo, la persona física o jurídica pública o privada, que por realizar el hecho gravado que prevé la norma jurídica debe pagar el tributo. La conexión entre el sujeto pasivo de la relación tributaria y el hecho impositivo no aparece precisada en los tributos objetivos, los que a primera vista dan la impresión de que gravan cosas materiales y de que son tributos despersonalizados, verbigracia, el impuesto al comercio exterior, en donde se establece el derecho de retención de las mercancías hasta que se pague el gravamen; sin embargo el sujeto pasivo cobra relevancia al quedar los bienes afectados a la

<sup>18</sup> ERNESTO FLORES ZAVALA, "Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, México, 1965, p. 56.

<sup>19</sup> MARIO PUGLIESE, "Instituciones de Derecho Financiero", Fondo de Cultura Económica, México, 1939, p. 60.

responsabilidad de los consignatarios. La conexión entre sujeto y el hecho impositivo es variable y puede ser expresa o tácita, resolviéndose en cada ley específica de manera diferente, conforme a principios propios de política fiscal.

Ahora bien, el Estado como sujeto activo de la relación tributaria puede manifestarse de dos diferentes maneras:

- I. A través de un conjunto de normas creadoras de los tributos; correspondiente a la función legislativa (potestad tributaria originaria).
- II. Como titular de la relación tributaria; cuya titularidad activa se contempla a la Administración como persona jurídica, que aparece como acreedora del tributo o titular del crédito tributario (potestad tributaria derivada).

El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad (ya sea originaria o derivada) en virtud de la cual puede ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vinculum iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos.

Para diferenciar la potestad tributaria del derecho subjetivo de exigir tributos en la relación jurídica; hay que distinguir la potestad de crear tributos de la competencia de gestión tributaria de la Administración Pública. Generalmente coinciden, y el mismo Ente que puede originalmente o de forma derivada establecer el tributo, puede a su vez exigirlo. Pero en otros casos pueden disociarse y corresponde el poder tributario a un Ente y la titularidad de la relación tributaria a otro, creando el primero tributos por medio de normas jurídicas y el segundo gestionándolas. Así, el Estado a través del Poder Legislativo puede establecer tributos destinados a satisfacer los gastos de la Administración, y entonces los entes administrativos beneficiarios pueden ser los acreedores del tributo. Esta dualidad debe encontrarse prevista en normas legales.

Dentro del ámbito de aplicación de la relación tributaria, resulta necesario identificar la persona a quien va dirigido el tributo, correspondiéndole al contribuyente, el sujeto pasivo de la relación impositiva o deudor tributario<sup>20</sup>.

Un examen más consciente del concepto de persona impunable — hablando con mayor precisión, de persona sometida a la obligación tributaria— revela que podemos poner de manifiesto tres conceptos diferentes:

- I. El deudor fiscal o contribuyente de iure -concepto jurídico-.
- II. El de contribuyente real, efectivo, o de facto -concepto económico-.
- III. El obligado o responsable al pago del impuesto -concepto técnico-.

Los tres elementos pueden o no pueden coincidir en una misma persona<sup>21</sup>.

Así las cosas el origen de la palabra contribución proviene del latín *cum-tribuere*, que denota que el contribuyente es parte esencial en la entidad contribución. Con su aporte o tributo económico, justificado por una necesidad o una vinculación política o social él concurre a formar la relación investido de una protección jurídica (constitucional) de fondo político. El no exige una contraprestación (en el impuesto que es donde su pasividad es más neta) nacida de la obligación legal, pero puede exigir que esa obligación se limite y conforme a su protección constitucional, y

<sup>20</sup> Esta figura se define particularmente para cada impuesto; el impuesto sobre la renta se debe, en principio, por quien obtiene la renta gravada; en el impuesto al valor agregado es deudor quien enajena, arrienda o importa bienes.

<sup>21</sup> Si en el impuesto al valor agregado el deudor legal es el comerciante, el contribuyente efectivo es el consumidor; sin embargo, el fenómeno de la traslación no es exclusivo de los impuestos al gasto o consumo, sino que también en otro tipo de gravámenes.

Algunos impuestos como el impuesto sobre la renta, pueden percibirse en el origen. Así, el empresario al retener el impuesto en el origen, no es deudor ni contribuyente, sino solo el obligado o responsable de su pago, en tanto que el asalariado es el deudor legal y contribuyente efectivo; los no contribuyentes pueden ser llamados a colaborar en la determinación y recaudación del impuesto, mientras que el trabajador puede no estar sometido a todas las obligaciones fiscales, especialmente al pago del gravamen.

No siempre se designa correctamente al deudor tributario. Tal es el caso del impuesto al comercio exterior, en que la deuda impositiva corre a cargo del propietario importador, pero también será a cargo del transportista, del consignatario, y aún del agente aduanal que actúa por mandato.



esa protección la opone no sólo al poder administrador que aparece como sujeto activo, sino también a la norma emanada del Poder legislativo. El defiende un derecho preexistente a la obligación; no se defiende de una sanción, sino que impugna una arbitrariedad. Cuando no haya equilibrado entre su aporte y el beneficio recibido (que no es elemento de la obligación) él tiene derecho a cuestionar judicialmente esa contribución<sup>22</sup>.

Ahora bien, a diferencia de las infracciones penales las reglas aplicables a esta últimas son las de derecho penal común, siendo directa y personal, mientras que de la civil puede ser indirecta si es extracontractual.

Lo anterior, no es aplicable en el derecho penal fiscal, pues las penas pecuniarias fiscales se imponen también por actos de los empleados o subordinados; en ese sentido se consideran como casos de responsabilidad indirecta<sup>23</sup>.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha declarado que se trata de una responsabilidad sui generis, fundada en un presunción jurís del de jure (y que por tanto no admite prueba en contra) respecto del patrón<sup>24</sup>.

En relación a lo señalado en párrafos anteriores, encontramos que existe gran diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal. Al respecto haremos un breve resumen de las principales corrientes de opinión asumiendo el obvio riesgo de toda tarea que pretenda ser sistematizadora.

1. La primera corriente (pensamos que mayoritaria) divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: contribuyentes (sujetos pasivo por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está

<sup>22</sup> RAFAEL BIELSA, "Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal", Buenos Aires, Argentina, 1952, p. 68.

<sup>23</sup> Artículo 26, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

<sup>24</sup> Fallos CLXXXIV, 417.

la sustitución tributaria (así, Pugliese, Giuliani Fonrouge, Flores Zavala, Ataliba, Saccone, Gustavo Ingresso, de la Garza, etc.).

2. Otra vertiente doctrinal considera que sólo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores (por ejemplo Giannini).
3. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto. Se excluye —en cambio— la responsable como sujeto pasivo (así, Blanco Ramos, Cardoso Da Costa, Pérez de Ayala, etc.)
4. Otros autores afirman que sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él (tal, la posición de Berliri, Cléber Giardino, etc.)
5. Las ideas que otros renombrados autores tiene sobre la cuestión, son difícilmente encuadrables en alguna de las posturas básicas examinadas, y el análisis individual de cada tesis excede las posibilidades de este curso (así las posiciones de Hensel, Tesoro, Bompani, Giovanni Ingresso, Dino Jarach, Manuel Andreozzi, etc.)
6. Por otro lado, existe la postura de la división tripartita entre los sujetos pasivos, los que definimos así: a) contribuyente es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es el deudor a título propio. b) Sustituto es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga “en lugar de”. c) Responsable solidario es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley ordena pagar el tributo derivado de tal acontecimiento. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica el destinatario legal, que al ser el

deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

#### 1.4.1. EL CONTRIBUYENTE.

Con excepción de lo que ocurre en los impuestos tipo Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Doctor Alvarado Esquivel agrega que el único sujeto pasivo de la obligación tributaria es el contribuyente, puesto que este sujeto es el realizador del hecho imponible; el único que manifiesta la capacidad económica susceptible de tributación; el único que con ello hace surgir la obligación tributaria y, en consecuencia, el único deudor original de ella.

En opinión de Domínguez Rodicio J. R., contribuyente es, en realidad, el verdadero y único sujeto pasivo en cuanto realizador del presupuesto objetivo del hecho imponible y, por tanto, quien ha de situarse en una posición deudora en la obligación tributaria<sup>25</sup>.

Por otro lado, Pérez de Ayala indica que dentro de una correcta técnica tributaria es en realidad el contribuyente, es decir, el obligado a soportar la carga tributaria derivada de su titularidad del hecho imponible y que el sujeto pasivo de la deuda tributaria es en realidad el contribuyente, es decir, el obligado a soportar la carga tributaria derivada de su titularidad del hecho imponible<sup>26</sup>.

Para sustentar lo citado con antelación, la doctrina ha observado que la figura del contribuyente presenta las siguientes características:

<sup>25</sup> DOMINGO RODICIO, J.R., "El sujeto pasivo en la Ley General Tributaria", CT, Núm. 50/1984, p. 133.

<sup>26</sup> PÉREZ DE AYALA J.L., "Derecho Tributario", Tomo I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España; 1968, pp. 170 y 175, respectivamente.

1. Es el titular del hecho imponible.
2. Es quien ha de soportar, por mandato de la ley, la carga tributaria derivada de ese hecho<sup>27</sup>.

De lo anterior, cabría citar lo que la Ley General Tributaria establece en relación a la figura del contribuyente, ya que guarda las características que establecimos en el párrafo anterior. Así pues, en el artículo 31 de dicho ordenamiento legal dice que "Es contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible".

Asimismo, el Modelo de Código Tributario para América Latina, dispone en su artículo 24 que "Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria".

Finalmente, en opinión del Doctor Alvarado Esquivel<sup>28</sup>, refiere que en el Código Fiscal de la Federación mexicano, si bien no contiene un concepto específico de contribuyente, éste puede desprenderse de sus artículo 1º y 6º, para concluir que contribuyente "es la persona física o moral obligada a contribuir para los gastos públicos, conforme realice las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes"<sup>29</sup>.

En nuestra opinión, no obstante de que existen diversas posturas respecto a la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria, coincidimos con el multicitado Doctor Alvarado, al considerar al contribuyente como único y verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria. Empero, debemos de abocarnos a examinar por qué razón el legislador tributario atribuye al sustituto la calidad de sujeto pasivo, y también, porqué queda desvirtuada nuestra idea de sujeto pasivo y, también, porqué constituye una

<sup>27</sup> Agregando E. González, que "La persona titular del hecho imponible es, pues, por definición, el sujeto pasivo nato o por excelencia de la relación tributaria...", "El hecho imponible", contenido en la obra "Comentarios a las leyes tributarias y financieras", EDESA, Madrid 1982, p. 244.

<sup>28</sup> Cfr. ALVARADO ESQUIVEL, "La responsabilidad ...", op. cit., p. 13.

<sup>29</sup> Del mismo modo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su tesis relacionada con la Jurisprudencia Núm. 226/85, al señalar que *causante* es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligado al pago de la prestación determinada a favor del fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito, SJF, Segunda Sala, Tomo CI, Quinta Época, p. 1285.

excepción de sujeto pasivo en los casos en que ocurre el Impuesto al Valor Agregado.

#### 1.4.2. EL REPERCUTIDO.

Ante la necesidad de establecer un mecanismo jurídico que posibilite la traslación de la carga impositiva a aquél que titulariza la capacidad contributiva detectada por el legislador quien, según sabemos, precisamente por efecto de aquella desconexión, no es titular del hecho imponible. De ahí que pueda afirmarse que al contemplar el mecanismo de la repercusión nos hallamos en presencia de una técnica recaudatoria que facilita extraordinariamente la aplicación del Impuesto, que garantiza en cierto modo a la Administración financiera su exacción.

Sin embargo, otra singular anomalía la podemos observar en el caso del IVA, en los que queda separada completamente la noción de sujeto pasivo de la obligación tributaria de la capacidad contributiva efectivamente gravada, ya que en estos casos aparece de un lado, un sujeto pasivo realizador del hecho imponible, pero que no soporta la carga del gravamen porque tiene la obligación de repercutirla (comerciante o empresario) y, del otro, un sujeto repercutido (cliente o consumidor), titular de la capacidad contributiva objeto de gravamen, pero que no realiza materialmente el hecho imponible ni, por consiguiente ostenta la titularidad de la obligación tributaria.

Asimismo, se señala precisamente como sujeto pasivo al comerciante o empresario que presta el servicio, y lo obliga a repercutir el tributo sobre el sujeto repercutido, cliente o consumidor, quien tomando en cuenta lo expuesto en el párrafo anterior, resulta ser el sujeto al que la ley quiere gravar porque es quien realiza el verdadero hecho revelador de la capacidad económica, es decir, el gasto en consumo del servicio recibido, no obstante, de no ser el titular del hecho imponible.

De lo anterior, cabe citar lo que nuestra ley del Impuesto al Valor Agregado señala en su artículo 1º, al referir que “El contribuyente (empresario o comerciante) trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado, a las personas que ... reciban los servicios”. Tal sujeción deja claro que, no obstante de que el sujeto pasivo es titular del hecho imponible (empresario o comerciante), ello no se articula en función de la capacidad económica que finalmente sufre el peso del gravamen el repercutido, es decir, quien efectúa el gato en consumo.

De acuerdo con nuestra normatividad, en comparación con la figura del contribuyente (sujeto pasivo), el tercero repercutido ni realiza nunca materialmente el hecho imponible del tributo en que entra en juego, ni, por consiguiente, ostenta la titularidad de la obligación tributaria, ni, finalmente, es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir, no resulta obligado directamente frente a la Administración financiera al pago del tributo, no obstante como ya lo hemos visto, materialmente es quien manifiesta la capacidad económica que se quiere gravar sin ser jurídicamente sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Finalmente y para concluir, el sujeto pasivo es quien figura como titular del hecho imponible y, consecuentemente, portador de la capacidad contributiva, salvo lo que ocurre con los impuestos tipo IVA, por las razones que ya hemos indicado y por las que expone el Doctor Alvarado, transcribiendo al mismo tiempo las palabras del tratadista Antonini, E., quien critica esta situación señalando que “No es concebible que en el ámbito del mismo ordenamiento puedan usarse los mismos términos en figuras diversas, y esto no sólo por una recomendación de técnica en el lenguaje, sino también por la absoluta inutilidad práctica de tales usos”.

Para evitar toda esta serie de confusiones, derivadas de una inadecuada terminología jurídica, cabría agregar que la obligación tributaria únicamente tiene un solo sujeto pasivo, o que es lo mismo, un solo contribuyente, aumentando en opinión del Doctor Alvarado, el número de obligados tributarios; empero, en nuestra opinión, habría que considerar que si lo que interesa es continuar con una técnica recaudatoria que facilite extraordinariamente la aplicación del Impuesto

(IVA), que garantice en cierto modo a la Administración Pública la exacción del Impuesto, la razón del establecimiento del mecanismo de la repercusión sería completamente justificado, aunque como hemos visto no válido.

### 1.4.3. EL FISCO.

Gregorio Sánchez León<sup>30</sup> en su obra "Derecho Fiscal Mexicano", transcribe lo referido por Ramírez Moreno respecto al significado y origen de la palabra fisco, señalando que "fisco significa el tesoro público o erario, proviene del latín *fiscus* que era la cestilla de mimbre en que se recogían los tributos debidos a los emperadores romanos; posteriormente se hizo extensivo a todo saco, talega o bolsa destinada a dicho objeto, y aun al mismo dinero en esta forma guardado. Con el tiempo sirvió para denominar al tesoro privado de los emperadores, y distinguirlo del tesoro público o erario".

Asimismo, Gregorio Sánchez en su misma obra, nos da a conocer que, en opinión de Don Toribio Esquivel Obregón, nos dice en sus "Apuntes para la Historia del Derecho en México", que durante la República romana, los impuestos que no eran para fines locales iban al *aerarium* que representaba el patrimonio del pueblo romano, tesoro público a disposición del senado; que en el Imperio, al lado del *aerarium* se encontraba el *fiscus* o Tesoro del príncipe o emperador, a donde iba la recaudación de las providencias imperiales y que subvenía a numerosos gastos públicos. Cada Tesoro contaba con sus propios recursos; como poco a poco fueron desapareciendo las provincias senatoriales, el *aerarium* acabó por representar la caja de la Ciudad de Roma. El emperador empezó a disponer caprichosamente de los fondos del tesoro público, aún cuando en un principio se estableció una distinción entre los haberes que correspondían a éste y los de su tesoro privado; pero con el

<sup>30</sup> GREGORIO SÁNCHEZ LEÓN, "Derecho Fiscal Mexicano", Editorial Cárdenas, Décima Primera Edición, México, 1998, p. 69.

tiempo dispuso con tal liberalidad de los mismos, que ambos tesoros quedaron finalmente confundidos. Los abusos del emperador en tal sentido, provocaron con el tiempo, una animadversión contra la palabra "fisco".

Flores Zavala al respecto concluye diciendo, que este concepto de la personalidad del fisco desvinculada de la del Estado ha desaparecido y ahora sólo se le puede conceptuar al Fisco, como el Estado considerado como titular de la hacienda pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

Del mismo modo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido un criterio para definir al Fisco de la siguiente manera:

"FISCO. POR FISCO DEBE ENTENDERSE LO PERTENECIENTE AL FISCO Y FISCO SIGNIFICA ENTRE OTRAS COSAS, LA PARTE DE LA HACIENDA PÚBLICA QUE SE FORMA CON LAS CONTRIBUCIONES, IMPUESTO Y DERECHOS, SIENDO AUTORIDADES FISCALES LAS QUE INTERVIENEN EN LA CUESTIÓN POR MANDATO LEGAL, DÁNDOSE EL CASO DE QUE HAYA AUTORIDADES HACENDARIAS QUE NO SON AUTORIDADES FISCALES, PUES AÚN CUANDO TENGAN FACULTAD DE RESOLUCIÓN EN MATERIA DE HACIENDA, CARECEN DE ESA ACTIVIDAD EN LA CUESTACIÓN, QUE ES LA CARACTERÍSTICA DE LAS AUTORIDADES FISCALES, VINIENDO A SER EL CARÁCTER DE AUTORIDAD HACENDARIA EL GÉNERO Y LA AUTORIDAD FISCAL LA ESPECIE". SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TXLI, P. 844.

De acuerdo al contenido de nuestra legislación fiscal mexicana y a la jurisprudencia transcrita en el párrafo anterior, concluimos que el Fisco es sólo una parte de la Hacienda Pública, o sea, la que se forma con la recaudación de los créditos fiscales a que se refiere el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación<sup>31</sup> y que son los únicos incluidos en la

<sup>31</sup> El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación señala que "Son créditos fiscales los que tengan derecho 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



cuestión por mandato legal, ya que esta es la demanda, colecta o recaudación con objeto benéfico, quedando por ello contenidos en la misma, por su propia naturaleza, los créditos fiscales.

## 1.5. LA RESPONSABILIDAD JURÍDICA.

### 1.5.1. ETIMOLOGÍA DE LA PALABRA “RESPONSABILIDAD”.

En opinión de Maiorca, la palabra responsabilidad se forma del latín *tardio respondere*. El término antiguo es *respondere*, que es el movimiento inverso de *spondere*, lo que radicalmente da entrada a la idea de rito, de solemnidad y, con esto, a la forma de un determinado equilibrio, de un orden, frente a un carácter de solemnidad.

Así las cosas, *respondere* presupone primeramente la ruptura de un determinado equilibrio, de un orden, expresando posteriormente con ello la idea de una respuesta reparadora para dicha ruptura.

De lo anterior, puede decirse, según Maiorca, que la responsabilidad (entendida como ritual para restablecer un equilibrio turbado), es un bien contrapuesto aun “mal”, un valor contrapuesto a una desvalorización.

Finalmente, concluimos que el origen etimológico de la palabra responsabilidad está en el latín *respondere*, término que implica la fractura de un orden o equilibrio y, consecuentemente, una acción reparadora de dicha fractura<sup>32</sup>.

---

sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice”.

<sup>32</sup> No obstante advertimos que al latín *respondere* no siempre se le da el mismo significado en las construcciones teóricas de los autores. Por ejemplo, Ricardo de la Rosa Vélez, en su obra “La responsabilidad tributaria”, Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años, Tomo I, el vocablo de la responsabilidad deviene de la palabra latina *respondere* que significa estar obligado. Es la situación en que se encuentra la persona que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño. Por su parte, el Dictionnaire

### 1.5.2. LA RESPONSABILIDAD EN EL DEVENIR HISTÓRICO.

Dentro la evolución del devenir histórico, en una primer etapa la responsabilidad giraba en torno al concepto de justicia social pro en un sentido primitivo. Sin embargo, a través de los siglos dicha visión fue cobrando fuerza y con ello el empleo de la venganza fue adquiriendo no solo un carácter social sino que también una jerarquía institucional más orgánica apareciendo con ello la llamada Ley del Talión, consagrada en el Éxodo, el Levítico, el Código de Hammurabi, entre otros; adquiriendo la responsabilidad un carácter subjetivo.

Hoy en día pareciere para muchos primitiva la idea de una justicia social basada en una responsabilidad subjetiva, sin embargo tal postura fue aplicada durante muchos siglos, y no fue hasta hace poco más de medio siglo cuando dicha figura empezó a ser atacada por arcaica. Si estableciéramos un cuadro comparativo entre la concepción que durante mucho tiempo fue aplicada y la que actualmente adquiere la sociedad moderna –responsabilidad objetiva- quizá no pudiéramos encontrar pros y contras pues cabe hacer énfasis en que nuestra sociedad actual gira en torno de situaciones en que las relaciones civiles se intensifican y se crean personas jurídicas cuyas actividades son múltiples y complejas; es por ello que la teoría de la responsabilidad objetiva resulta ser también causal o sin culpa, pues proliferan las presunciones legales que facilitan a la víctima la prueba de la culpa del agente del daño; todo ello apoyado a una idea de riesgo.

---

Encyclopédique de Theorie et de Sociologie du Droit, Paris, 1988, p. 236, indica que responsabilidad viene de *responsable*, que deriva de *respons*, participio pasado del latín *respondere*, que significa "ofrecer garantía".

### 1.5.3. CONCEPTO Y ELEMENTOS DE LA RESPONSABILIDAD JURÍDICA.

La responsabilidad prescinde de la violación directa de cualquier norma de conducta, ya sea moral, jurídica, religiosa, etc., por el que existe la capacidad o susceptibilidad de responder, en relación con determinados eventos ponderables según las leyes de la causalidad.

En virtud de lo anterior, la doctrina no duda en afirmar que la figura de la responsabilidad no es un producto jurídico innato, sino que tiene su origen en el campo de la ética, en relación con la valoración moral de los actos del ser humano. Así, esta vinculación moral al autor de sus actos constituye, precisamente, la responsabilidad del mismo, o sea, la posibilidad de atribuirle una consecuencia o "respuesta" por la realización de sus actos.

De lo anterior, se advierte que según la categoría o clase de la norma violada, será asimismo la categoría o clase de responsabilidad de que se trate. Por ejemplo, si la norma afectada es una norma moral (o, en general, el equilibrio normativo moral), surgirá entonces la responsabilidad moral para quien haya provocado la violación o ruptura al equilibrio normativo de orden moral. De ello resulta evidente que si la norma violada es la jurídica (ruptura del equilibrio jurídico), ello producirá la responsabilidad jurídica para quien haya violado dicha norma o haya provocado la ruptura de ese equilibrio.

Por ello, si se trata del ordenamiento jurídico en general, la respuesta puede tener carácter reparador, o bien aflictivo; a esto corresponde fundamentalmente la distinción entre resarcimiento y pena, es decir, entre un aspecto civil y un aspecto penal de la responsabilidad.

Ante tales consideraciones, no estamos realmente en presencia de un sujeto con responsabilidad abstracta o genérica, sino de un sujeto con responsabilidad jurídica concreta y efectiva, toda vez que, teniendo

capacidad causadora, la ha puesto en acción originando con ella trastornos o situaciones injustas en los bienes o derechos de un tercero (ruptura del equilibrio jurídico), debiendo asumir de manera voluntaria o forzosa, otra conducta que tenga por objeto reparar o resarcir aquellos bienes o derechos (respuesta), cumpliendo así la obligación o deuda contraída con el actuar injusto, anulando de paso los malos efectos o consecuencias de éste.

Según Zanobini, “la inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la Administración Pública, constituye un acto ilícito de Derecho Administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber”. Tal responsabilidad surge sólo cuando hay violación de una norma, es decir, por los actos contrarios al Derecho y aunque no se haya producido un daño concreto, pues se extiende a cualquier desobediencia a una norma de Derecho Administrativo. Si se ocasionó un daño, la responsabilidad importa la obligación entonces de repararlo.

Asimismo, concluimos que la responsabilidad jurídica debiéramos entenderla como el obligar a un sujeto a reparar o remediar la ofensa, daño o merma que por su ilícito proceder ha causado en el patrimonio de un tercero.

Aterrizando lo expuesto en párrafos anteriores, al plano del Derecho Fiscal mexicano, encontramos que el sujeto pasivo directo de la relación tributaria tendrá toda serie de deberes formales para con la Administración Pública a fin de que ésta pueda conocerlo, identificarlo, conocer sus actividades y además la obligación esencial de pagar aquellos tributos marcados en la ley, cuando hubiere realizado el hecho generador que da lugar a su nacimiento. Cuando no cumple con esta clase de deberes incurre en una falta de tipo personal, en virtud de sus actos u omisiones y como consecuencia de ello el Estado, a través de sus órganos especializados, procederá antes que nada al cobro del crédito a su favor y asimismo, hará efectivas las responsabilidades accesorias en las que hubiere incurrido el sujeto directo, tales como recargos por mora

en el pago, castigos por el incumplimiento a ciertas obligaciones, que pueden ser multas, clausuras, decomisos, etc.

En la mayor parte de los casos de obligaciones tributarias, es el sujeto directo quien se encuentra obligado a cumplir personalmente esta clase de deberes y por tanto cuando ha incurrido en su incumplimiento deberá por tanto soportar personalmente todas las consecuencias de su conducta.

Frente al auxilio que requiere el Estado para allegarse de los ingresos necesarios para la satisfacción de las demandas de la sociedad, ha requerido la ayuda de aquellas persona o empresas que se ven obligadas a hacer pagos al personal a su servicio, percepciones que a su vez se encuentran gravadas por una ley tributaria, obligando a quienes hacen el pago a que verifiquen el cumplimiento de estas obligaciones tributarias, o bien facultándolos, o en su caso obligándolos a que sean ellos los que realicen las retenciones del importe neto de la obligación tributaria, liquidando a su acreedor tan sólo el saldo y entregando a la Administración Pública el importe de las sumas recaudadas por su cuenta.

En todos estos casos, son los terceros a quienes se les impone un deber formal de colaboración para con el Estado, auxiliándolo en su labor tributaria de recaudación de los fondos públicos, haciendo más rápida y efectiva esta labor, con apoyo en la relación jurídica compleja derivada de la obligación constitucional fijada por el artículo 31, fracción IV Constitucional, que establece no sólo la obligación del gobernado de pagar el tributo y el correlativo derecho del Estado a cobrarlo, sino que constituye un conjunto de obligaciones y atribuciones, típicas del Derecho Tributario, mediante el establecimiento de obligaciones a terceros, a fin de controlar correctamente el tributo, por las diversas etapas por las cuales atraviesa.

Ahora bien, la colaboración de los terceros para con el fisco necesariamente implica un deber y a la vez una conducta, fundamentalmente positiva y excepcionalmente de tipo negativo. En los

casos de una conducta positiva obliga al tercero al desarrollo de una labor de tipo personal de colaboración para con la Administración Pública, independientemente de que ello le implique algunas pequeñas molestias o un esfuerzo de tipo personal, pues "no debe olvidarse que en materia tributaria generalmente se requiere del concurso de particulares, sean o no causantes directos, a fin de que colaboren con el Fisco para lograr un perfecto control en la recaudación de los impuestos y que el Estado pueda satisfacer los servicios públicos a su cargo; así, puede contemplarse la existencia de diversas intervenciones que desempeñan personas ajenas a los causantes directos y que no pueden reputarse trabajo o servicios personales; siendo éste el caso de lo patrones al retener el importe del impuesto por el trabajo de sus empleados (retención en la fuente), en el caso de los notarios públicos la obligación de vigilar el pago de los impuestos de las personas que ante ellos solicitan diversos actos, que requieren su intervención por la fe pública que de ellos da; como también se obliga a terceros a retener las cotizaciones, tanto para el Seguro Social como para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. Tales servicios se justifican por ser sumamente difícil para el Estado poder lograr directamente la recaudación a través de los causantes directos; e indudablemente que tales servicios de cooperación se prestan por los gobernados en beneficio del Estado y de la colectividad, sin que por ello puedan estimarse contrarios al artículo 5 de la Constitución Federal"<sup>33</sup>.

De todo lo anterior se desprende, que el Estado ha fijado a terceros determinada clase de deberes y se presume que siempre y de una manera voluntaria serán cumplidos, con lo cual se habrá logrado tanto el fin jurídico, como las finalidades económicas y fiscales de carácter complementario. Sin embargo, cuando el tercero no cumple con su obligación y le causa un daño a la Administración Pública, surgirá la obligación de reparar el daño como consecuencia de la falta cometida y surge la figura de la responsabilidad.

---

<sup>33</sup> Ejecutoria pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de 17 votos, en el amparo reclamando la inconstitucionalidad de una ley estatal. Amparo en revisión 3682/50, promovido por Ramón Díaz y coagraviados, fallado el 29 de junio de 1971.

Ahora bien, cuando estos deberes no son respetados por el gobernado, significa por su incumplimiento, la violación a la norma jurídica, lo que forzosamente traerá su consecuencia y una responsabilidad para el sujeto; esta responsabilidad física denotará las siguientes características<sup>34</sup>:

1. Implica una violación a una norma jurídica de Derecho Tributario, que impone una obligación al particular.
2. La transgresión o violación al orden jurídico tributario, por el incumplimiento de una obligación fiscal y el pago puntual y exacto de las diversas cargas fiscales de los particulares, que implica a la vez el retraso para la Administración Pública en la percepción de los recursos económicos necesarios para lograr la satisfacción de las necesidades colectivas, conforme a sus respectivas atribuciones.
3. La violación anterior a un deber jurídico tributario implica a la vez la necesidad de reparar el daño causado a la Administración Pública Fiscal, cubriendo en primer lugar, los impuestos u obligaciones principales, así como las accesorias, consistentes en los recargos por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones, gastos de ejecución, cobranzas, etc.
4. Cuando se trate de terceros el pago de la deuda principal y sus accesorios, se le hará extensivo, en virtud de la responsabilidad solidaria.
5. La violación a un deber jurídico implica en la materia tributaria la consecuencia de sufrir una pena, a cargo del transgresor, que puede consistir en multa, arresto, clausura, etc.
6. Para los efectos tributarios resulta intrascendente que la infracción se haya realizado por dolo o culpa del transgresor por motivos reales o

<sup>34</sup> EUGENIO ARRIAGA MAYES, "La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario". Iª Época, Quinto número extraordinario, 1971, p. 68.

presuntos, ya que lo importante es la objetividad en la infracción que se ha cometido.

Para entender mejor el contenido de esta última fracción, Arriaga Mayes<sup>35</sup>, ha elaborado una serie de grados en cuanto a la culpa, que se configura en una falta, que pueden ser de carácter involuntario, leve, levisima, intencional, fraudolenta, etc. requiriendo siempre la investigación de la conducta subjetiva que se hubiere adoptado. En estos casos sería necesario establecer la naturaleza de esta conducta para determinar el grado de falta. Sin embargo, el Derecho Tributario, con la objetividad que le es característica, se ha olvidado de los diferentes grados de culpa y le ha bastado la existencia de una conducta objetiva, cuando como consecuencia de ella el Estado no ha percibido el ingreso tributario a que tenía derecho, estableciéndose en la ley la responsabilidad para quien haya provocado dicha falta. En otras palabras, en materia tributaria al existir una obligación legal, que no se ha cumplido, se presume simultáneamente la culpa y por tanto da lugar al nacimiento de la responsabilidad. En consecuencia, en la Entidad Pública acreedora le basta probar el nacimiento de la obligación y que no ha sido cumplida en los términos y condiciones señalados en la ley. Sin embargo, cuando la obligación es negativa (como por ejemplo, las abstenciones de los transportistas, de transportar productos gravados, sin antes cerciorarse del cumplimiento y pago del impuesto), el acreedor, en este caso la Administración Pública, deberá probar la realización del hecho positivo, que estaba prohibido, para que quede demostrada la responsabilidad.

En opinión de Miguel de Jesús Alvarado<sup>36</sup>, los elementos de la responsabilidad jurídica son los siguientes:

- a) La violación injusta de un derecho ajeno: daño.
- b) La existencia de culpa en el sujeto actuante: imputabilidad.
- c) Un nexo de causalidad entre uno y otro.

<sup>35</sup> "La responsabilidad...", ARRIAGA MAYES, op. cit., p. 69.

<sup>36</sup> "La responsabilidad...", ALVARADO ESQUIVEL, op. cit., p. 24.



Para comprender lo anterior, el mismo autor refiere que por violación injusta de un derecho ajeno: daño, debe entenderse que la ruptura de un equilibrio normativo es el presupuesto general de la responsabilidad. Se habla también de ofensa, ilícito o lesión. El término base es injuria, traducido algunas veces como injusticia, otras veces como antijuricidad<sup>37</sup>. Ahora bien, la doctrina ha definido como injuria, la violación de un derecho, cualquiera que éste sea y por cualquier razón determinante: puede consistir en un hecho positivo (acción) o en uno negativo (omisión), que es, sin embargo, injusto cuando el sujeto actuante, teniendo el deber jurídico de hacer algo, no lo hace.

De lo anterior, se advierte que la ruptura de un equilibrio normativo provocada por un sujeto, trae generalmente como consecuencia, un daño o lesión a los derechos o bienes de otro sujeto (tercero) que es en realidad, por lo que se responde.

Para comprender esto último, la causa de la responsabilidad, no es otra sino el ilícito y éste tiene como elemento esencial al daño. Ante tal exigencia, no debe responder de nada, quien no ha cometido ilícito alguno. Es decir, únicamente se puede responder de lo injustamente hecho, con resultados que van en detrimento de un tercero, es decir, de otro sujeto; y que deben ser reparados los efectos que se provoquen por el responsable (con motivo de su acción u omisión).

Por otro lado, la responsabilidad absoluta consiste en el hecho de que una sanción sea enlazada a una conducta, sin considerar si el resultado perjudicial de la misma ha sido previsto o querido por el sujeto actuante.

Respecto al inciso por el que se denomina la existencia de culpa en el sujeto actuante: imputabilidad; Alvarado Equivel, señala que no basta la existencia de la violación injusta ocasionada a un derecho ajeno para determinar la responsabilidad, es decir, entendemos que dicho autor, no considera si el resultado perjudicial de la conducta (acción u omisión) ha

<sup>37</sup> Cfr. ALVARADO ESQUIVEL, "La responsabilidad...", op. cit., p. 25. Palabras citadas de Maiorca, "Responsabilità", (Teoria Generale), Enciclopedia del Diritto, Tomo XXXIX, Giuffrè, Varese, 1988, p. 1011.

sido previsto o querido por el sujeto actuante; sino que se requiere al hecho dañoso corresponda la ilicitud subjetiva, es decir, que la ofensa objetiva derive de dolo o culpa, equivalente al requisito subjetivo de la imputación.

En la responsabilidad basada en dolo, se enlaza la sanción a la conducta de un individuo sólo cuando el resultado ha sido previsto o maliciosamente buscado por el sujeto. Con mayor detenimiento nos referimos al dolo respecto a la producción de un resultado típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior, o de su no mutación, con consecuencia de que se quebranta un deber, con voluntad de realizar el acto, o de omitir la acción debida, y con representación del resultado, o de la consecuencia del no hacer, que se quiere, o se consiente.

Por otro lado también se enlazan sanciones a la conducta negligente, al obrar con culpa, es decir, la que ha provocado sin intención o previsión, por falta del cuidado prescrito por el Derecho, un resultado perjudicial, especialmente cuando el individuo no ha tomado las medidas que puedan evitar las consecuencias perjudiciales de su conducta. Dicho de otro modo, la culpa es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto y que por negligencia, imprudencia o impericia<sup>38</sup> del agente causa un efecto dañoso. Este concepto, se basa en la previsibilidad y por ende en la voluntad que debió prever.

Concluye el multicitado autor, que para que la acción sea verdaderamente culpable es preciso que concurra la imputabilidad de su actor. Un comportamiento es jurídicamente imputable cuando el agente ha actuado con voluntad libre y capacidad. En efecto, el agente debe

<sup>38</sup> La imprudencia supone obrar, sin el debido cuidado y que por ello, pueden causar efectos dañosos. La negligencia estriba en no tomar las debidas precauciones, sea en actos excepcionales o en los de la vida ordinaria. La impericia requiere ya una profesión, un oficio o un arte. En la imprudencia yace, ante todo y sobre todo, la fórmula psicológica de la negligencia. El imprudente es también descuidado de la debida prudencia.

tener capacidad para entender y querer, o sea, debe hallarse en condiciones de distinguir el bien y el mal.

Finalmente, respecto al inciso referente al nexo de causalidad entre uno y otro, Maiorca indica que la relación causal se puede explicar acudiendo a la figura del presupuesto de hecho (*fattispecie*) y al efecto de su realización. Es decir, dicho autor señala que el presupuesto de hecho o causa es el ilícito (conducta antijurídica, culpable e imputable), mientras que el efecto o consecuencia de la realización de ese presupuesto es el daño o menoscabo que sufre un sujeto en sus bienes o derechos.

Asimismo, Santos Briz, indica que la relación o nexo de causalidad entre el acto ilícito y resultado dañoso es uno de los elementos esenciales para que surja la responsabilidad civil, lo mismo en el ámbito contractual que en el extracontractual.

Sin embargo, podemos concluir a todo esto que si el presupuesto de hecho y la consecuencia de su realización se hayan en relación de causa a efecto, es decir, si la conducta culpable de un sujeto provoca efectivamente un daño a otro sujeto, entonces surgirá la responsabilidad jurídica para el sujeto actuante; de todo lo cual podemos concluir que surgirá una nueva obligación a cargo del sujeto actuante, tendiente a la injuria o los años causados en la esfera de derechos y bienes de un tercero, es decir, de otro sujeto.

## 1.6. DIVERSAS CLASIFICACIONES ACERCA DE LA RESPONSABILIDAD.

Al respecto se han elaborado muchas clasificaciones del tema en materia tributaria, tanto desde el punto de vista doctrinario, como en las disposiciones normativas expedidas por nuestro legislador. Sin embargo, cabe mencionar algunas de ellas, partiendo desde el punto de que el

sujeto pasivo puede o no coincidir con ser el mismo destinatario del gravamen.

- a) Desde el punto de vista económico, donde el sujeto pasivo es el titular del bien o de la riqueza gravada.
- b) Desde el punto de vista jurídico, es el sujeto pasivo quien funge como titular de la deuda impositiva.

De lo anterior no debemos dejar de omitir que el sujeto pasivo no pierde su condición de contribuyente frente al fisco aún cuando traslade el tributo en terceras personas, es decir, que la Administración Pública no guarda relación alguna con persona distinta al obligado principal de la deuda impositiva.

Una vez establecido la relación que guarda la Administración Pública con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es menester citar al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que define a dicho sujetos como la persona que por conveniencia recaudatoria, por voluntad propia o por disposición legal se encuentran obligados al pago de la misma deuda tributaria.

Ante la pluralidad de sujetos en la relación tributaria la deuda impositiva puede recaer en una persona determinada, pero quien la asume es otra, es por ello que resulta evidente la necesidad de diferenciar la responsabilidad directa del crédito fiscal de la responsabilidad de cubrir la prestación tributaria a cargo de personas no vinculadas necesariamente y desde el primer momento a la Administración Pública como sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

De tal efecto se desprenden diversos tipos de responsabilidad:

- a) La directa u originaria.
- b) La indirecta o por sustitución a cargo de retenedores o recaudadores.
- c) La objetiva que asumen los adquirentes.
- d) La solidaria.

### 1.6.1. RESPONSABILIDAD DIRECTA U ORIGINARIA.

Esta responsabilidad recae en la figura del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, en el deudor directo del tributo, en el destinatario de la finalidad económica de la norma fiscal, en el contribuyente<sup>39</sup>.

De lo anterior, y para una mejor comprensión resulta necesario definir a la figura del sujeto pasivo, entendiéndose como la persona llamada a soportar la carga tributaria derivada del hecho impunible; la persona llamada a soportar el gravamen como titular de la capacidad económica vinculada a una persona y establecida por la ley como hecho gravable.

Si la obligación pasa de un tercero, antes de que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda cumplirla, estaremos ante la presencia de una sucesión, que se encuentra en todas las ramas del Derecho<sup>40</sup>. Sin embargo esta sucesión es diversa a la que opera en el Derecho Civil, ya que ésta última procede para efecto de la herencia, mientras que en el Derecho Fiscal, opera por disposición de la ley, pues cabe señalar que no habría sucesión si se extingue la deuda tributaria y aparece una nueva persona diferente al deudor primitivo.

Al respecto, Guiannini señala que solo puede hablarse de sucesión cuando una persona se coloca en lugar de otra respecto a las obligaciones inherentes a una determinada relación impositiva que subsiste; presupone, la existencia de una deuda que ya ha surgido, aunque no se haya liquidado todavía, pero aún no se ha extinguido.

Finalmente, cabría concluir que la sucesión de la deuda impositiva refiere la desaparición del deudor originario y a la correspondiente translación de aquélla hacia un nuevo deudor, sin dejar de existir la

---

<sup>39</sup> El artículo 13 del Código Fiscal de la Federación lo define como "la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

<sup>40</sup> Conceptos de sucesión.- Es la subrogación total de una persona en la relación impositiva, en la posición de nuevo sujeto pasivo.

deuda tributaria. Dicha sucesión puede hacerse efectiva entre personas física o morales, y puede ser mortis causa e inter-vivos<sup>41</sup>.

### 1.6.2. RESPONSABILIDAD SUSTITUTA.

La responsabilidad por sustitución opera por disposición legal, recae en aquellas personas que conocieron del crédito fiscal y pasaron ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo, sin que hubiese tenido una participación personal y directa en la creación de la obligación tributaria.

Dentro de esta categoría quedan comprendidos los funcionarios públicos, los notarios, los retenedores y los recaudadores, entre otros.

Esta figura se justifica desde el punto de vista de la Administración Pública, pues resulta más fácil y simple eliminar los obstáculos de su aplicación al momento de ejercer la actividad recaudatoria, pues la deuda tributaria cuyo cobro recaería en el contribuyente sea sume por otra persona que adelanta el pago del gravamen, conservando evidentemente la relación tributaria. De todo esto resulta más fácil, simple, seguro y oportuno para la Administración Pública, recaudar el gravamen de la persona que paga los dividendos o los sueldos, que entenderse con cada una de las personas que los perciben.

Para alcanzar estos fines, el legislador no se limitó a ordenar la solidaridad legal entre el deudor originario y otro sujeto pasivo responsable, sino procede a sustituir efectivamente un sujeto pasivo directamente responsable de ejecutar la obligación por un tercero que nada debe personalmente al Estado.

Si analizamos detenidamente los fines por los cuales el legislador incluyó esta figura, no habría justificación alguna en el traslado de la obligación

---

<sup>41</sup> En el artículo 77, fracción XXIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se exceptúan del pago del gravamen los ingresos "que reciban por herencia o legado" las personas físicas.

fiscal de uno a otro sujeto pasivo de acuerdo con los principios de Derecho privado; sin embargo, en el plano del Derecho público, bien podría justificarse en la necesidad del rápido cobro de los tributos. No hay representación, mandato, participación de tercero, en un hecho o acto creador de la relación jurídico-tributaria, 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.

Aterrizamos dicho análisis a lo referido por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, fracción I, definiendo a los sujetos dentro la responsabilidad solidaria a aquellos "... 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".

Dentro de la relación jurídica que se presenta con el fenómeno de la sustitución encontramos que:

- a) El sustituto se encuentra obligado frente a la Administración Pública no solo por el pago de la deuda tributaria, sino por diversas obligaciones secundarias o accesorias, como es adelantar el pago del gravamen debido por el sustituto; la liquidación la efectúa el sustituto, y por ello, generalmente, en los documentos fiscales se indica como contribuyente, al responsable por sustitución; el sustituto sólo se encuentra obligado a declarar cuando lo establece la ley, ya que no conoce como causante, las condiciones en que operó la determinación impositiva.
- b) Se establece una obligación del sustituto frente a la Administración, dado que el contribuyente se presenta aún antes de la retención, ya que en todo caso corresponde a él declarar.
- c) La administración Pública puede actuar legalmente en contra del sustituto y del contribuyente, en ese orden. Coexisten dos deudores: uno directo; el sustituto, y otro subsidiario, el contribuyente; la autoridad actúa primeramente sobre aquél posteriormente, en caso de

retención ilegal, dirige el procedimiento recaudatorio en contra del contribuyente.

- d) Se presenta igualmente una relación interna entre las personas del sustituto y del sustituido. La relación por retención ilegal es de carácter administrativo y el causante puede interponer los medios legales idóneos ante la autoridad hacendaria; en cambio, la relación que existe entre el sustituto y el sustituido es de naturaleza civil, sin que pueda ser nunca de índole fiscal, ya que el sustituto carece de potestad tributaria alguna.

### 1.6.3. RESPONSABILIDAD OBJETIVA.

Esta figura es propia del Derecho Tributario y se refiere a situaciones en las que en la propiedad o aún la simple posesión del bien hacen que el propietario o poseedor sea responsable para con el fisco del pago del gravamen que hubiese recaído en el pasado sobre el valor o la venta del predio, a pesar de que debió ser cubierto por el anterior propietario o poseedor en la época en que se generó.

Mario Pugliese<sup>42</sup> califica a esta figura como una facultad discrecional que tiene el Estado respecto al dominio directo sobre todo el territorio nacional o sobre todas las empresas en él instaladas, o al menos sobre una parte alícuota de su valor y su renta, todo esto podía justificarse si partimos de que la obligación tributaria tiene su fundamento en el *jus imperi* del Estado, que ejerce como titular de un derecho originario de imposición teniendo su causa general en los servicios generales y particulares que el ciudadano recibe del Estado.

La obligación tributaria *propter rem*, se caracteriza porque no recaen sobre un sujeto pasivo determinado, sino que constituyen una carga real que debe ser cubierta por quienes se encuentran en una relación de propiedad o posesión con el bien inmueble mismo; por ello se denominan también

---

<sup>42</sup> MARIO PUGLIESE, "Instituciones de Derecho Financiero", Ed. Porrúa, México, 1976.



obligaciones “ambulatorias”, ya que pasan de un propietario a otro y de un poseedor a otro.

Por lo tanto el inmueble o la empresa no pueden ser deudores de una prestación tributaria, pero sin pueden ser, el propietario o el poseedor, responsables al pago de la obligación tributaria que el anterior propietario o poseedor se hubiere mostrado omiso en cubrir, obligación que sigue siendo de naturaleza personal. Sin embargo, al trasladarse el bien no se transmite la deuda sino la responsabilidad; pues el nuevo propietario del inmueble que cubrió los tributos, atrasados puede, como subrogatorio, exigir de quien le transmitió el dominio que le pague la cantidad enterada, y éste a su vez puede exigir el reintegro respectivo de la persona que era propietaria al momento del nacimiento de la obligación fiscal.

Esta clase de responsabilidad se caracteriza porque de la atribución de esta se desprende de una relación objetiva entre el tercero y el bien que constituye el objetivo del privilegio, de manera que el tercero se encuentra obligado al pago del adeudo, no tanto porque se desprenda de la ley hacendaria, sino de la posibilidad de verse privado de la cosa adquirida por virtud del derecho de privilegio de que se encuentra revestida la autoridad en base a su potestad de imperio, es decir, la garantía objetiva del Estado sobre el inmueble, que constituye un privilegio especial, pero no un derecho real.

Finalmente, el responsable no puede ser considerado como contribuyente o deudor, ya que la obligación personal por tributo propio es a cargo del propietario en el año fiscal a que se refiere el gravamen territorial; este último es contribuyente, en tanto que el adquirente del bien es objetivamente responsable del gravamen por efecto de una carga.

La responsabilidad objetiva adquiere plena efectividad en el supuesto a que se refiere el Código Fiscal de la Federación en su artículo 14 al señalar como responsables solidarios a “los propietarios de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones respecto de las prestaciones fiscales que en cualquier tiempo si hubieren causado en relación con dichas

negociaciones, créditos o concesiones, sin que la responsabilidad exceda del valor de los bienes”.

Haciendo una comparación de lo anterior con lo previsto en el artículo 60 de la Ley Aduanera, resulta diversa la postura que guarda o ejerce la autoridad hacendaria, pues las mercancías están afectas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada o salida del territorio nacional.

#### 1.6.4. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

Al respecto Giuliani Fonrouge ha señalado que en el campo del Derecho Fiscal, cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es solidaria, estos es que la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellos indistintamente.

Para continuar con este tema es indispensable detenernos un momento para darnos cuenta si la responsabilidad solidaria es característica del débito, tratándose de los sujetos pasivos, y puede surgir sin requerir norma expresa al respecto, o por el contrario el hecho fuere atribuible a otro sujeto distinto del deudor, extraño al hecho generador de la obligación tributaria, se requiere de norma expresa para que surja la solidaridad. Al respecto no refiere Fonrouge que, “resulta preferible consignar en la ley fiscal una norma que contemple ambas situaciones no solamente como afirmación de la autonomía del derecho financiero, sino para evitar controversias”.

Ahora bien, resulta interesante citar la tesis de Albiñana, que al respecto considera y define que “...cuando se establezca la solidaridad en el campo pasivo de la relación tributaria, el Estado podrá dirigirse contra cualquiera de los sujetos pasivos de la misma, y cada uno de éstos quedará obligado a satisfacer la deuda tributaria en su integridad, sin perjuicio del posterior prorrateo que entre ellos proceda. Es decir, en

todos los supuestos de pura solidaridad, el sujeto pasivo contra el que el Estado dirija la exigencia tributaria será el deudor del tributo, que ha de soportar parcialmente; los demás sujetos pasivos serán destinados del resto de la prestación fiscal”.

La anterior concepción no puede aceptarse por que exige la concurrencia de sujetos directos por adeudo propio y solidarios por deuda ajena, en tanto que presupone el prorrateo de la deuda entre todos los codeudores y el derecho de regreso tan solo en la parte correspondiente a ellos, absorbiendo el pagador el porcentaje que le corresponda. Si así fuere quien ha pagado no lo hizo en la parte que le correspondía, por ser solidario, sino en razón de su propio adeudo. Esta definición no es aplicable a nuestro medio en que la solidaridad comprende principalmente el adeudo ajeno. Como excepción puede aplicarse a los copropietarios, coposeedores o los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derecho en común y hasta el monto del valor de éste.

Por otro lado encontramos la tesis de Flores Zavala, quien considera que tratándose de Notarios, porteadores de productos, alcohólicos y gerentes de sociedades, manifiesta lo siguiente: “...Debemos aclarar que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término “solidaridad” tiene significado completamente distinto al que tiene en el Derecho Privado... Lo característico de esta responsabilidad fiscal es:

- I. Que la ley establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones;
- II. Que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la ley”.

Al respecto podemos comentar que el derecho a la subrogación es de tipo legal y por tanto cuando el deudor solidario que ha pagado puede repetir inmediatamente en contra del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo los casos en los cuales se establezca limitación en forma expresa, en los cuales él tendrá que absorber el importe que hubiere liquidado y para el cual que no se le conceda el derecho a la subrogación. Sin embargo, podemos considerar que la regla general es que el deudor

solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los otros codeudores la parte que en ella les corresponda<sup>43</sup>.

### 1.6.5. OTRAS CLASIFICACIONES DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Otras clasificaciones acerca de la responsabilidad en la materia tributaria han partido en función de la clase de actividad que desarrollan los sujetos, como por ejemplo las siguientes:

- a) Responsabilidad profesional.- Esta clase de responsabilidad ha sido establecida en función de las actividades o profesiones que pueda desarrollar un sujeto, como en los siguientes casos: El Notario con motivo de los actos que ante él se realizan<sup>44</sup>; la responsabilidad del banquero con motivo de los actos crediticios que realizare; la responsabilidad del patrón al no retener las cuotas que le correspondan al obrero en materia de seguridad social, y en su caso el impuesto sobre la renta; la responsabilidad del comitente, agente o comisionista<sup>45</sup>; la responsabilidad del funcionario público, como consecuencia del incumplimiento de sus funciones, etc.
  
- b) Responsabilidad del transportista.- Se han establecido diferentes clases de responsabilidades a cargo de los transportistas, sea en vías terrestres, marítimas, aéreas, etc., al obligárseles a la verificación del cumplimiento de las obligaciones estipuladas a cargo de terceros, en su carácter de propietarios o remitentes de la mercancías que transportes, así como a la verificación del pago del impuesto correspondiente, haciéndoseles responsables en los casos en que no dieran cumplimiento a estos deberes formales, podrían citarse varios casos como el transporte de productos alcohólicos o su materia

<sup>43</sup> Artículo 1999 del Código Civil Federal.

<sup>44</sup> Artículo 26, fracción IX del Código Fiscal de la Federación.

<sup>45</sup> Artículo 53 de la Ley Aduanera.

prima<sup>46</sup>, mieles incristalizables, productos Forestales, productos pesqueros, productos importados, etc.

- c) Por presunción legal.- Se ha establecido igualmente la responsabilidad por presunción legal, cuando las personas se encuentran en posesión, aún temporal de productos gravados con algún tributo, como por ejemplo los tenedores de mercancías extranjeras, sobre las cuales no se hubiere cubierto el correspondiente gravamen.

#### 1.6.6. SOLUCIÓN DEL CÓDIGO ACTUAL.

El Código Fiscal de la Federación al revestir las características de ser una norma general tributaria dentro del ámbito espacial del tipo federal, al exponer las normas que regulan la responsabilidad solidaria de terceros, se olvidó de las diversas clasificaciones sustituta, objetiva, por sucesión, etc., considerando que podían ser útiles desde el punto de vista doctrinario para explicar y justificar las razones por las cuales un tercero podría resultar de créditos fiscales, por considerar innecesarias dichas clasificaciones, pues al derecho positivo le era suficiente reunir en una sola forma de responsabilidad los casos que antiguamente se regulaban por separado, fijando como única fuente de responsabilidad legal a cargo de terceros, la de tipo solidario.

En consecuencia, al haber quedado plasmada como única fuente de responsabilidad en nuestro derecho tributario la de tipo solidario, a continuación señalaremos los elementos que hacen de ésta una figura sui generis.

---

<sup>46</sup> Por lo que corresponde al ejercicio 2000, se derogó la fracción XVI del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que establecía responsabilidad solidaria para los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas. (Derogada el 1° de enero de 2000).

En nuestro Derecho Positivo encontramos específicamente en el artículo 26, fracción I y III del Código Fiscal de la Federación en donde se plasma la figura de la responsabilidad solidaria al señalarnos que son sujetos de tal responsabilidad “quienes en los términos de las leyes fiscales estén obligados al pago de la misma prestación fiscal”, así como a “los copropietarios, los cooposeedores y los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derechos común y hasta el monto del valor de éste.

Por el excedente de los créditos fiscales cada uno quedará obligado en la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado”.

De lo anterior, el Código Civil para el Distrito Federal, dispone que existe copropiedad cuando una cosa o un derecho pertenecen proindiviso a varias personas; la coposesión es la posesión simultánea de una misma cosa por varias personas; y se presta la mancomunidad cuando en una misma obligación hay pluralidad de sujetos acreedores o deudores, y el objeto se considera dividido en tantas partes cuantos acreedores o deudores haya. Por ende, la mancomunidad no corresponde a un supuesto natural de responsabilidad solidaria.

De la Garza <sup>47</sup> al hacer una interpretación del artículo 26 del Código Fiscal señala 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 la haya hecho por razón de que el de su responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación de pago de la prestación fiscal.

---

<sup>47</sup> SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1999, Ejecutoria pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de 17 votos, en el amparo reclamando la inconstitucionalidad de una ley estatal. Amparo en revisión 3682/50, promovido por Ramón Díaz y coagraviados, fallado el 29 de junio de 1971.

### 1.6.7. LA RESPONSABILIDAD EN EL CAMPO DEL DERECHO CIVIL Y PENAL.

Por otro lado, como ya ha quedado la concepción de responsabilidad, en términos generales podríamos encuadrarla como aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es impune y que por tal motivo causa un daño.

Para Guido Zanobini, al referirnos a la expresión de responsabilidad, indica la obligación de aquel a quien, por cualquier título incumben las consecuencias de un hecho dañoso.

Ahora bien, cuando hablamos de la responsabilidad, debemos entender que la podemos ubicar no solo en la materia que del Derecho Fiscal, sino que tendríamos primero que remontarnos a las características que guarda la misma en el campo del Derecho Civil, entre otras.

Lo anterior, considerando que la responsabilidad en el Derecho Civil moderno es una fuente de obligaciones y surge cuando se ha producido un daño, ya sea por un obrar culpable del agente (responsabilidad subjetiva), o bien por el empleo de mecanismos, fuerzas, aparatos, etc. que en sí mismos entrañan un riesgo (responsabilidad objetiva).

Retomando las ideas de José de Aguilar Díaz<sup>48</sup>, la responsabilidad en el Derecho Civil significa el resarcimiento o bien la reparación del daño causado, pues aunque no haya culpa ésta puede existir. Para esclarecer la idea, al referir Aguilar Díaz el término de la reparación del daño, infiere esta última la obligación de restablecer la situación anterior al mismo y, cuando esto no sea posible, en la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados.

---

48 JOSÉ DE AGUILAR DÍAZ, "Tratado de la Responsabilidad Civil", Ed. José Cajica, Jr. , S.A., Puebla, México, pp. 29 y ss.

La responsabilidad penal en cambio, es la situación en que se encuentra la persona que, de acuerdo a la ley y la declaración judicial respectiva, debe sufrir las consecuencias de un hecho ilícito, el delito, que le es imputable en concreto, por dolo o culpa de su parte.

Por tanto se observa que las consecuencias del delito son la pena y la reparación del daño. En países como el nuestro, la reparación del daño forma parte de la pena pública cuando se exige al propio delincuente, y responsabilidad civil cuando pesa sobre tercero. Por tanto, el responsable según el Derecho Penal, debe sufrir la pena y efectuar la reparación del daño, salvo que esta última corresponda a terceros (ascendientes, tutores, patrones) por los delitos de sus descendientes, pupilos, empleados, respectivamente.

De lo anterior se advierte que entre el Derecho penal y el civil se encuentran perfectamente delineadas las características en que se apoyan cada una de dichas ramas. El primero de ellos se apoya en la idea de que el agente debe sufrir las consecuencias de la comisión del delito, imputado por dolo o culpa de su parte. Del hecho ilícito se integra la reparación del daño, caracterizada por la pena pública y que es a petición del propio agente, y la responsabilidad civil cuando versa frente a terceros.

Para comprender mejor lo anterior en el siguiente recuadro aparecen señaladas, a groso modo, las diferencias de la Responsabilidad entre el Derecho civil y penal :

	<b>Responsabilidad Civil</b>	<b>Responsabilidad Penal</b>
1	No existe pena o sanción represiva, únicamente reparación del daño, que comprende el restablecimiento de la situación anterior a aquél, o la indemnización por daños y perjuicios.	Además de la obligación de reparar el daño (que se caracteriza en la pena pública que pide el propio agente), el delincuente debe sufrir la pena como consecuencia principal del hecho ilícito.



	<b>Responsabilidad Civil</b>	<b>Responsabilidad Penal</b>
2	No se requiere la existencia del dolo o la culpa; además de que no se presenta en todos los casos de violación a una norma legal, por ser los hechos considerados hechos ilícitos.	La responsabilidad penal se da por violación a la norma legal y concomitante hay dolo o culpa, esto es, se actualiza ante la intención delictuosa del agente o ante la imprudencia o negligencia del mismo.
3	El daño causado lo sufre de manera directa la persona afectada o indirectamente la sociedad, por ser ella aquella parte componente de ésta.	Principalmente se tiene en cuenta el daño infringido a la sociedad por el ataque a los bienes jurídicos fundamentales para la convivencia social, y de manera secundaria el daño sufrido por la víctima.
4	Puede recaer la responsabilidad civil sobre terceros no imputables, tal es el caso de ascendientes, tutores, patrones, representantes, etc.	La responsabilidad penal es de naturaleza personal, no trasciende a terceros.

### 1.6.8. LA RESPONSABILIDAD FISCAL.

De acuerdo con Zanobini, de las tres formas de responsabilidad, la reparación del daño asume la forma de responsabilidad civil, en el sentido lato y convencional que comprende a cualquier obligación derivada de un hecho ilícito, y tiene como contenido un resarcimiento del daño, pero en realidad entra en la esfera del Derecho Público; ejemplos de esta responsabilidad son el recargo establecido en las leyes tributarias y la responsabilidad de los funcionarios y empleados hacia el Estado por cualquier acto u omisión que haya producido daño a éste o a terceros, respecto de los cuales el mismo Estado deba responder. La

responsabilidad que deriva de la sanción penal es materia del Derecho penal, y la última es la responsabilidad administrativa, que tiene por objeto la aplicación de penas impuestas por el Estado en el ejercicio de su potestad administrativa y que competen a la Administración Pública.

A esta última forma pertenece la responsabilidad por infracciones a las disposiciones tributarias y en relación con las penas aplicadas por la autoridad administrativa que a continuación se tratará, denominándola, para abreviar, responsabilidad fiscal.

Dentro del Derecho Tributario encontramos una gran variedad de deberes u obligaciones a cargo tanto de los sujetos del crédito fiscal, como respecto de los terceros y los funcionarios, empleados públicos, notarios, etc. Esas obligaciones pueden ser de muy diverso carácter. De acuerdo con Margarita Lomelí Cerezo<sup>49</sup> las principales son aquellas cuyo contenido u objeto es una prestación fiscal, otras son obligaciones accesorias cuya finalidad es asegurar el pago de los créditos fiscales<sup>50</sup> o bien se trata de obligaciones que se relacionan con las funciones de vigilancias atribuidas a los funcionarios, empleados públicos, notarios, etc. El incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones y la consiguiente infracción del precepto o preceptos relativos, es lo que produce la responsabilidad fiscal que se analiza.

Dado el carácter eminentemente patrimonial de las obligaciones fiscales, se ha considerado que la responsabilidad por infracción a las leyes tributarias es simple y objetiva. Simple porque se piensa que para el Fisco no importa la imputabilidad o inimputabilidad del sujeto, ya que sólo hay contribuyentes y si el contribuyente no paga su obligación, el Fisco ejercita sus medios legales de coerción y aplica las respectivas penas, que la ley impone con el objeto principal de asegurar al Erario el ingreso de las sumas debidas por el contribuyente. Y es objetiva porque la responsabilidad fiscal no surge solamente de la conducta del sujeto, sino de la existencia misma del bien o acto jurídico gravado, de manera análoga a la responsabilidad objetiva en el Derecho Civil.

<sup>49</sup> MARGARITA LOMELÍ CEREZO, "Derecho Fiscal Represivo", Editorial Porrúa, México, 1998, p. 203.

<sup>50</sup> Por ejemplo presentar avisos, declaraciones, llevar ciertos libros o registros, etc.

No obstante, aún cuando sabemos que en el Derecho Fiscal lo predominante y esencial es el elemento patrimonial, autores como Rafael Bielsa<sup>51</sup>, estiman que en dicha responsabilidad se pueden señalar esos caracteres, reconocen que debe tomarse en cuenta también el elemento subjetivo y moral, es decir, “una responsabilidad despojada de todo elemento ético, de toda sustancia moral, sólo puede satisfacer a aquellos que consideran al Derecho como norma técnica y no como imperativo categórico de conducta moral, sino como conjunto de preceptos necesarios y útiles para lograr un fin cualquiera. La voluntad libre y consciente es la base de la imputabilidad, y la voluntad se exterioriza en una conducta. Para que un acto o un hecho sea imputable e necesario que pueda ser atribuido a la persona de que se trata”<sup>52</sup>.

El mismo tratadista dice “En defensa de la eficacia del Derecho fiscal no pueden sacrificarse principios de justicia y ciertos postulados éticos que dan coherencia y virtud a todo sistema legal... la objetivación y simplicidad fiscal pueden justificar la exclusión de toda excepción a su régimen de percepción de contribuciones; pero en la ordenación penal, o sea, en el régimen de las penas, el derecho fiscal debe fundarse en algunos principios no precisamente en las expresas disposiciones del derecho penal común, pues aunque el derecho fiscal tenga caracteres singulares, no puede excluirse de la órbita del Derecho, o sea de sus principios fundamentales que informan el Derecho “justo”.

Aunado a lo anterior, es precisamente la esencia de la justicia dar a cada uno lo que corresponde, según la conocida definición romana: “*contans el perpetua voluntas suum cuique tribuere*”; por tanto, sanciones que derivan de la violación de las normas impositivas, deben ser aplicadas a aquellos a quienes sea imputable como propia la violación. De aquí que la responsabilidad fiscal deba ser, en principio, personal<sup>53</sup>.

Actualmente en el Código Fiscal de la Federación en vigor admite el principio de carácter personal de las infracciones que el mismo tipifica.

<sup>51</sup> “Estudios de Derecho Público”, tomo II, Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1951, pp. 452 y 541.

<sup>52</sup> Cfr. RAFAEL BIELSA, “Compendio de Derecho Público...”, op. cit., p. 113.

<sup>53</sup> RAFAEL BIELSA, “Estudios de Derecho Público”, tomo II, pp. 454 y ss.

Concretamente encontramos que en su artículo 71, establece que son responsables en la comisión de dichas infracciones las personas que realicen los supuestos que en el propio Código se consideran como tales.

En ese mismo precepto legal se prevé que cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Asimismo, el artículo 26 señala quienes son solidarios responsables con los contribuyentes, además de que se dispone que la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas, y que tal disposición no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Al respecto, el artículo 73, en su último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, dispone que siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos, o a los notarios o corredores titulados, los accesorias (entre los que se encuentran las multas) serán a cargo exclusivamente de ellos y los contribuyentes sólo quedan obligados a pagar las contribuciones omitidas, pero si la infracción se cometió por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quienes se determinó la contribución, los accesorios (entre los que se encuentran las multas) serán a cargo exclusivamente de ellos y los contribuyentes sólo quedan obligados a pagar las contribuciones omitidas, pero si la infracción se cometió por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quienes se determinó la contribución, los accesorios serán a cargo de aquellos.

De lo anterior, se desprende que resulta aplicable el principio de responsabilidad personal, pues tales disposiciones distinguen con claridad a quién debe imputarse la infracción, estableciendo una responsabilidad estrictamente personal. Sin embargo, podemos observar que en ocasiones la legislación se aparta de este principio y tales excepciones sólo se justifican por razón de las presunciones de

culpabilidad que la ley establece respecto de ciertas personas que se encuentran en una relación determinada con el directamente responsable.

Dentro del Derecho Penal primitivo, la responsabilidad era objetiva y de carácter colectivo, ya que no recaía en la persona autora de la violación, sino en todo el grupo a que ella pertenecía. Al respecto, Francisco L. Menegazzi, autor argentino de dicha teoría señala que en forma paradójica la responsabilidad en el derecho represivo fiscal y la responsabilidad civil han seguido últimamente una evolución inversa; la primera tiende a la subjetividad; en virtud de un sentido más respetuoso de la personalidad humana, mientras que en la segunda se advierte una transformación que va desde la culpabilidad subjetiva a la imputabilidad objetiva, para una mayor protección de la misma persona humana.

Siguiendo con la teoría de Menegazzi, en el Derecho de la comunidad primitiva es típica la sanción determinada colectivamente, es decir, la venganza contra cualquier miembro del clan a que pertenece el delincuente. La responsabilidad no se determina por la culpa, sino basta el hecho para que se aplique la pena. Asimismo, no existe la graduación de penas; la sanción fija, íntegra, recae sobre quien es buscado para que la transgresión no quede sin sanción.

Según el jurista citado, la responsabilidad constituye uno de los rasgos de primitivismo en la represión que se encuentra todavía en el Derecho Penal Fiscal, sobre todo en materia de aduanas, pues en esta podemos encontrar que se castiga al grupo formado por el propietario de la mercadería y quienes defraudan con ella, y en materia de impuestos internos, al grupo integrado por el transgresor real (fabricante) y el poseedor del producto gravado con el impuesto al consumo en el momento en que se inicia el sumario.<sup>54</sup>

Menegazzi cita como ejemplo de la responsabilidad colectiva en el Derecho Aduanero, la pérdida para el dueño de la mercancía objeto de

---

<sup>54</sup> FRANCISCO LUIS MENEGAZZI, "El Derecho Represivo Fiscal del Porvenir", La Plata, 1945, pp. 11 y ss.

contrabando que fue realizado sin su conocimiento. De igual modo, señala el caso de la confiscación de la mercancía que se hace independientemente de la culpabilidad, lo que constituye que tal confiscación no se dirige en contra de una persona sino en contra de la cosa misma afectándola, quien quiera que la tenga en su poder.

Empero, continuando con el Derecho Aduanero encontramos que en el artículo 60 de la ley de la materia se establece que las mercancías afectas directa y preferentemente al cumplimiento de obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada y salida del territorio nacional, y los casos establecidos por la propia Ley, las autoridades aduaneras procederán a retenerlas o embargarlas en tanto se compruebe que han quedado satisfechos dichos créditos y obligaciones.

Ahora bien, en relación a lo comentado en el párrafo anterior, la expresión crédito fiscal comúnmente incluye las multas, que constituyen en realidad sanciones o penas y no solo accesorios de las obligaciones fiscales como así lo refiere el Código Fiscal de la Federación, por ello encontramos que en el caso antes citado, el dueño de la mercancía, aún para el caso de que este no resulte responsable en la violación a las normas aduanales, puede ser sancionado.

Tales ejemplos que han venido detallándose no implica que en la legislación aduanera, por regla general, no sea aplicado el término de la responsabilidad personal por infracción a sus preceptos.

## 1.7. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

### 1.7.1. CONCEPTO LEGAL.

Tomando como punto de partida lo expuesto en los numerales anteriores, la responsabilidad tributaria, surge como consecuencia del

incumplimiento del deudor de pagar el gravamen, por lo tanto esta abarca desde el nacimiento de la obligación tributaria cuyo incumplimiento (de pagar el tributo) da origen a la responsabilidad.

Es decir, a pesar de existir un sujeto pasivo del impuesto con relevancia conceptual y jurídica, en algunos supuestos, las normas tributarias declaran obligada al pago del tributo, después de haber nacido la obligación, a otra persona que se denomina responsable de la contribución. Por ello, se produce una extensión del concepto de persona obligada al pago, ya que, además de la inicialmente obligada a ello, admite el legislador que pueden existir otra u otras. Sin embargo, hay que diferenciar el hecho de que exista un sujeto pasivo inicial de la obligación tributaria y otra persona que luego viene a ocupar su lugar, nos permite diferenciar la institución del responsable en la contribución, de la del sustituto, ya que en la sustitución el sujeto pasivo de la contribución no aparece como persona obligada al pago, encontrándose sustituida por otra persona desde el momento en que nace la obligación tributaria. En cambio, en la responsabilidad, el que inicialmente aparece como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, ve ocupado, posteriormente, su lugar por otra persona, a pesar de no dejar de existir, cuando se produce la situación tipificada por la ley en que así se establece.

Asimismo, el objeto a que responde la institución de la responsabilidad en la contribución no es otro que el de dar la máxima efectividad a la exacción y, por ello, siempre que exista una relación de carácter personal entre el sujeto de la contribución y otra persona capaz de soportar la responsabilidad, o la contribución aparezca concretamente afecto a unos determinados bienes o se exija a través de la figura de la retención partiendo del presupuesto de que ésta ha tenido efecto, o existan disposiciones que señalan obligaciones especiales para ciertos funcionarios en relación con determinadas exacciones, se establece la responsabilidad.

Por otro lado, no debemos hacer a un lado que el Código Fiscal de la Federación contiene una normatividad parca y escasa en cuanto al

concepto de responsabilidad se refiere, refundiendo todos los supuestos de la responsabilidad en una sola, en la solidaria, aunque designa con tal carácter a diversos sujetos con características distintas y particulares. Sin embargo para conseguir una definición de la reponsabilidad transcribiremos a continuación el contenido del artículo 26 del Código antes referido, que a la letra dice:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas 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 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 dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Reglamento 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 hubiera notificado el inicio de ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este



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

- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruye.
- IV. Los adquirentes de negociaciones respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades por lo que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- VII. Los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legales o donados, hasta por el monto de éstos.
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando 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 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 período o la fecha de que se trate.

- 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.
- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.
- XIII. Las empresas residentes en México o las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.
- XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.
- XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sea partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.
- XVI. (Se deroga, D.O.F. 31/XII/1999).
- XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la

responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

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

De lo anterior encontramos que del título “Son responsables solidarios con los contribuyentes:”, el legislador únicamente refiere como responsable tributario a sujeto distinto del contribuyente<sup>55</sup>.

No obstante advertimos que varios de los supuestos del artículo 26 no son hipótesis de responsabilidad tributaria, es decir, las fracciones I, II, VII, VIII, IX, XIII y XIV, no plantean supuestos auténticos de responsabilidad tributaria.

Brevemente podemos señalar que en las fracciones I y II hablan claramente del retenedor a cuenta y no de los responsables tributarios.

La hipótesis de la fracción IV habla expresamente de adquirentes de negociaciones. Pues bien, si la transmisión fue “inter vivos”, es claro que sí se trataría de un supuesto de extensión de responsabilidad. Pero si la transmisión fue “mortis causa”, es decir, a través de herencia o legado, no estamos frente a un supuesto de responsabilidad tributaria, sino de sucesión en la deuda tributaria.

Por su parte, de la fracción VII se infiere también claramente un supuesto de sucesión en la deuda tributaria.

---

<sup>55</sup> Ello tomando en consideración el uso que el legislador hace respecto de la preposición *con*, lo que significa que el responsable es un sujeto diverso del contribuyente.

Por otro lado, la fracción VIII es un supuesto de garantía personal de la deuda tributaria y de carácter voluntario, pues un tercero se ofrece garante de esa deuda y para el caso de que el contribuyente no la cumpla.

El supuesto de la fracción IX es otra hipótesis de garantía de la deuda tributaria, aunque ésta es de carácter real, ya que se constituye un depósito, prenda o hipoteca sobre ciertos bienes que quedan sujetos al pago de la deuda tributaria.

La hipótesis de la fracción XII es, en nuestra opinión, una hipótesis de sucesión universal en la deuda tributaria, toda vez que por la escisión desaparece la sociedad escidente, transmitiendo todo su activo y pasivo a las sociedades escindidas, quienes quedan directamente vinculadas con la hacienda pública.

La fracción XIII es un caso de retención a cuenta y no de responsabilidad tributaria, puesto que las empresas residente en México o los residente en el extranjero (considerados "responsables"), que tengan un establecimiento permanente en el país y que usen o gocen temporalmente los bienes, en términos del artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana (LISR), deben retener mensualmente a las personas que arrienden dichos bienes (contribuyentes), la prestación tributaria correspondiente.

Finalmente la fracción XIV contiene un supuesto de sustitución tributaria con retención, ya que las personas que reciban los servicios personales subordinados o independientes ("responsables"), están obligados a retener un porcentaje del ingreso que paguen al residente en el extranjero (contribuyente) y sin deducción alguna, según lo dispuesto expresamente por los artículos 145 y 147 de la LISR mexicana.

De lo anterior concluimos que el responsable es un obligado tributario, y consecuentemente, también un deudor.

Asimismo, de las fracciones que no han sido excluidas en párrafos anteriores, se desprende que el responsable no siempre es solidario, sino que en algunos casos se presentan características de carácter subsidiaria; por ejemplo, el director general de una sociedad mercantil será responsable por las contribuciones causadas o no retenidas por dicha sociedad durante su gestión, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirige.

De lo anterior es evidente que la responsabilidad del directivo social no es de carácter solidaria, sino subsidiaria, ya que la administración acreedora no puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los codeudores "solidarios" (sociedad mercantil o directivo), sino que debe acudir primero a los bienes de la sociedad para hacer efectivo el crédito fiscal, y si dichos bienes no alcanzan a cubrir el crédito, será hasta entonces cuando la administración pueda dirigirse contra el responsable subsidiario, es decir, contra el directivo social. Del mismo modo, tampoco puede ser solidaria porque esta responsabilidad está limitada el déficit de los bienes de la sociedad, y no hasta el importe total de la deuda tributaria, que es lo que implica la solidaridad.

Por otra parte, el supuesto previsto en la fracción IV del artículo 26 no es tampoco una hipótesis de responsabilidad solidaria, sino limitada, ya que queda limitada al valor de la negociación que se adquiere.

Igualmente, la fracción X no constituye una hipótesis de responsabilidad solidaria, sino parciaria y de carácter subsidiario. En efecto, del texto de esta fracción se desprende claramente que los socios o accionistas responden de las contribuciones que hubiere causado la sociedad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma y sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad. Ante tal situación, observamos que la responsabilidad es subsidiaria, porque el fisco debe dirigirse primeramente a los bienes de la sociedad para hacer efectiva la deuda tributaria. Ahora bien, si estos bienes no son suficientes para satisfacer dicha deuda, podrá posteriormente dirigirse al responsable tributario, es decir, al socio o accionista. Asimismo, esta responsabilidad es parciaria,

porque el socio o accionista no responde de la totalidad de la deuda tributaria (caso en que sería solidaria), sino sólo hasta el importe de la participación que tenía en el capital social.

Una vez analizado el contenido del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se concluye que el legislador encuadra en la figura de la responsabilidad tributaria a deudores distintos del contribuyente, que al tener este carácter de deudores, se asegura el cumplimiento de la obligación tributaria.

Para concluir, en opinión del Doctor Alvarado, la responsabilidad tributaria es una figura jurídica por medio de la cual establece a cargo de terceras personas la obligación de pagar un crédito fiscal; obligación que se le impone en virtud del incumplimiento de los deberes formales y de auxilio para con la administración pública, tendientes a lograr la recaudación de los tributos<sup>56</sup>.

### 1.7.2. NATURALEZA JURÍDICA.

Respecto a la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria, es menester exponer primeramente las principales teorías que ha elaborado la doctrina tendientes a determinar la naturaleza jurídica del responsable tributario.

Sobre ello encontramos que la mayoría de la doctrina<sup>57</sup>, independientemente de haber expuesto sus propias teorías, prefiere

<sup>56</sup> ALVARADO ESQUIVEL, "La responsabilidad...", op. cit., p. 44.

<sup>57</sup> *Ibid.*, p. 47. Cita entre otros a SÁNCHEZ GALIANA, J.A., "El responsable", Comentario a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Vol. I, MEH, IEF, Madrid, 1991, pp. 634 y ss; HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable tributario", Civitas, Num. 26, Abril-Junio, 1980, pp. 190 y ss.; Acosta España, R., "El sujeto pasivo", Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo I, EDESA, Madrid, 1982, pp. 332 y ss.; "Notas de Derecho Financiero" Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, dirigido por SÁINZ DE BUJANDA, F., Madrid, 1967, pp. 740 y ss.; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., "Ordenamiento ...", op. cit., pp. 374 y ss.

seguir el esquema trazado por Parlato, quien reconoció tres tendencias que a continuación se citan:

- a) Teoría del débito y la responsabilidad;
- b) Partiendo de la paridad de la situación deudora frente al ente impositor, se niega toda autonomía jurídica a la figura del responsable tributario, considerándola no diferenciable de la de sujeto pasivo, y
- c) La sistematización de la figura jurídica del responsable tributario es tratada desde fuera del ámbito de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En relación a las teorías antes expuestas, cabe agregar la teoría que recientemente ha aparecido en la doctrina, que considera al responsable tributario como un fiador legal, reconduciendo con ello su estudio a la figura de la fianza.

Ahora bien, para comprender las teorías antes señaladas, a continuación explicaremos brevemente las particularidades de cada una de ellas.

### 1.7.2.1. TEORÍA DEL DÉBITO Y LA RESPONSABILIDAD.

Primeramente partiremos en diferenciar entre el débito y la responsabilidad. Sobre ello encontramos que Savigny en su obra denominada "Sistema del Derecho Romano actual", define a la obligación como "la relación de derecho en virtud de la cual ejercemos dominio sobre un acto determinado de otra persona". Al respecto encontramos que dicho concepto fue objeto de fuertes críticas, principalmente por parte de la doctrina germánica de su tiempo, toda vez que refería que en caso de incumplimiento de la obligación, existía el sometimiento física de la persona del deudor y no de su patrimonio.

Por lo anterior encontramos que Brinz desarrolla su teoría considerando necesario distinguir entre el *debitum* y la *obligatio*, cuya equivalencia en alemán corresponden a *schuld* y *haftung*, y en español a deuda y responsabilidad, respectivamente.

Al respecto el *debitum* refiere un estado de la voluntad del deudor, es decir, el deber de observar el acto o comportamiento debido, mientras que la *obligatio*, significaba una garantía, una responsabilidad en virtud de que podía existir el sometimiento de un objeto, elementos patrimoniales del deudor y no así de su persona<sup>58</sup>.

Por otro lado, Gierke<sup>59</sup>, considera que el *schuld* entraña una relación jurídica unitaria activo-pasiva, es decir, por un lado, un deber de prestar y, por el otro, un deber de recibir. Sin embargo, el *schuld*, no permite el ejercicio de un poder coactivo sobre la persona del deudor o su patrimonio, con el fin de conseguir la prestación, o en su caso, el resarcimiento del daño en caso de incumplimiento definitivo por parte del deudor. Por ello el *haftung*, tiende a lograr precisamente esto último, dando a la obligación la eficacia que requiere y consiguiendo de paso los fines para los que se constituyó, es decir, permitirá al acreedor dirigirse contra los objetos patrimoniales del deudor a fin de constreñir su cumplimiento o bien para resarcir al acreedor del año causado por la inejecución.

Finamente de la teoría de la distinción entre el débito y la responsabilidad fue acogida con agrado por la doctrina posterior y de varias nacionalidades.

---

<sup>58</sup> Como es el caso de la *obligatio* romana.

<sup>59</sup> "Shuld und Haftung", un alteren deutschen recht, BRESLAU, 1910, citado por Alvarado Esquivel, "La responsabilidad...", op. cit., p. 50.



### 1.7.2.2. TEORÍA DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO UN SUJETO PASIVO.

La teoría que se cita la debemos atribuir principalmente a Berliri, quien señala que la figura del responsable resulta inadmisibles como figura autónoma de sujeto pasivo de la obligación tributaria, sentando en ello los siguientes argumentos:

- Si el responsable está obligado en vía subsidiaria, éste el es sujeto pasivo de la obligación subsidiaria, es decir, de una obligación distinta de la tributaria, aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella.
- Si el responsable está obligado solidariamente con el contribuyente, entonces si es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero dado que resulta obligado frente al acreedor de la misma forma que el contribuyente, no es posible, desde el punto de vista jurídico, establecer ninguna distinción entre ellos, toda vez que como sujetos pasivos de la obligación tributaria el denominado responsable y el contribuyente están en la misma posición de deudor<sup>60</sup>.

Finalmente Berliri señala que tanto el responsable como el sustituto sólo tienen relevancia jurídica autónoma en cuanto sujetos pasivos de una obligación distinta de la del contribuyente, no pudiendo contraponerse al contribuyente cuando sean sujetos pasivos de la misma obligación, en tal caso, responsable y sustituto son deudores exactamente igual que lo es el contribuyente, ya que en la obligación tributaria, como en cualquier otra obligación, no hay más que dos posiciones: la del acreedor y la de deudor, esto es, el sujeto activo y el sujeto pasivo. Por lo anterior concluye que el responsable tributario es, en principio, un sujeto pasivo, en cuanto que es un deudor<sup>61</sup>.

<sup>60</sup> Al respecto ALVARADO ESQUIVEL, "La responsabilidad...", op. cit., p. 68, argumenta su crítica a la teoría de Berliri en señalar que el responsable solidario, que también resulta ser un sujeto pasivo de una obligación distinta de la tributaria o principal, aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella; su obligación no nace del hecho imponible sino de su propio presupuesto de hecho.

<sup>61</sup> Al respecto ALVARADO ESQUIVEL, *Ibid.*, p. 70, argumenta su crítica a la teoría de Berliri en señalar que es incorrecto decir que el responsable tributario y el contribuyente son sujetos pasivos de una misma obligación, puesto que las obligaciones de ambos son diversas, otra cosa es aceptar que el responsable tributario resulte ser un sujeto obligado por la sencilla razón de que se le exige generalmente el cumplimiento

Por otro lado, dentro de la doctrina española, Ferreiro Lapatza también considera al responsable tributario sujeto pasivo de la obligación tributaria, argumentando ello en que cuando se dice que el responsable se coloca junto a los sujetos pasivos, hay que entender por tales a los demás sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, a los contribuyentes y sustitutos, y ello es así por la sencilla razón de que el responsable, respondiendo de la deuda tributaria y, en ocasiones, pagándola, es también, evidentemente, sujeto pasivo de la citada obligación<sup>62</sup>.

Por ello señala que los contribuyentes, sustitutos y responsables configuran así las tres categorías de sujetos pasivos de la obligación tributaria conocidos y utilizados por nuestro Derecho Positivo actual<sup>63</sup>.

### 1.7.2.3. TEORÍA DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO QUE NO ES SUJETO PASIVO.

Esta tercera posición doctrinal que articula la figura jurídica del responsable tributario desde fuera del círculo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, a un responsable tributario que no es

---

de una obligación accesoria que puede tener el mismo objeto y depender de la obligación tributaria principal del contribuyente, pero ello no implica que ambas obligaciones sean semejantes para uno u otro sujeto.

<sup>62</sup> Cfr. "La responsabilidad..." op. cit., p. 71, en contraposición a la teoría de Ferreiro Lapatza, refiere que es inaceptable establecer que el responsable, al responder de la deuda tributaria y, en ocasiones pagándola, es también, evidentemente, sujeto pasivo de la citada obligación; toda vez que el responsable tributario, antes de tener la responsabilidad de pagar la deuda tributaria junto al sujeto pasivo, tiene la deuda que se origina por la realización del presupuesto de hecho que legalmente produce esa consecuencia, por lo que el mismo responsable no se hace "responsable" por el solo hecho de "responder", sino por lo que se acaba de advertir. Asimismo, Miguel de Alvarado rechaza el otro argumento de Ferrerio que indica que el responsable tributario es sujeto pasivo porque en ocasiones paga la deuda tributaria, ya que un "tercero" también puede pagar dicha deuda y no por eso sería responsable tributario. (Artículo 18.1 del Reglamento General de Recaudación dispone que "Además de los obligados según el artículo 10 de este Reglamento, puede efectuar el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago."

<sup>63</sup> Finalmente Alvarado Esquivel, *Ibid.*, p. 72, califica de falso lo citado por Ferreiro Lapatza, respecto a las tres categorías de sujetos pasivos de la obligación tributaria conocidos y utilizados por el Derecho Positivo español actual, en virtud de que el artículo 30 de la Ley General Tributaria dispone que "Es sujeto pasivo la persona natal o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo". De lo anterior demuestra Alvarado Esquivel que los sujetos pasivos de la obligación tributaria sólo son el contribuyente y el sustituto de éste.

sujeto pasivo, es atribuida a Giannini, al argumentar que la ley extiende la obligación tributaria a personas que no son sujetos pasivos del tributo, en cuanto que son extrañas a la situación de hecho que constituye el presupuesto del mismo. Por tanto, la obligación del responsable de la contribución aparece como una obligación accesoria.

#### 1.7.2.4. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO UN FIADOR LEGAL.

Finalmente, expondremos la postura de la tesis recientemente adoptada por la doctrina, que califica al responsable tributario como fiador legal, partiendo ya no del campo del Derecho Tributario, sino de una figura propia del Derecho Privado: la fianza.

Esta tesis es seguida fundamentalmente por el Derecho Español, empero, su estudio fue emprendido, por primera vez, por Calvo Ortega.

Después de citar lo previsto por el artículo 1822 del Código Civil español, “por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero en el caso de no hacerlo éste”, Calvo Ortega, refiere que “en los casos de responsabilidad tributaria por acto ilícito se daría el efecto de la fianza: colocar junto al patrimonio del deudor; el patrimonio de otra persona”, es decir, dicho autor señala que se trata de una fianza legal pura, puesto que constituye una obligación de fianza que no sólo tiene su fuente en la ley, sino que además surge exclusivamente de la realización de un presupuesto de hecho previsto en la norma.

No obstante, Calvo Ortega reconoce como única diferencia entre ambas figuras jurídicas, el origen de ambas, puesto que la fianza, en todo caso, demanda para su efectividad un contrato de fianza, mientras que la responsabilidad surge de la realización de su propio presupuesto de hecho. Empero, no debemos olvidar que la responsabilidad tributaria aborda su génesis del Derecho Tributario, siendo su propia ratio iuris la

que la distingue sustancialmente de cualquier otra figura jurídica, sin que esto constituya obstáculo para reconocer que puede tener también ciertas afinidades con otras figuras, como el caso que nos ocupa de la fianza.

### 1.7.3. FINALIDAD O FUNDAMENTO EXTRAJURÍDICO.

Al respecto, existen dos posturas de la doctrina, una que no se ha puesto de acuerdo en cuál sea el fundamento o finalidad de la responsabilidad tributaria, otros, que aseguran que “existe unanimidad en considerar como finalidad última de la institución del responsable el asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, finalidad garantista”.

En este sentido, Giannini, refiere que la finalidad de la responsabilidad tributaria es facilitar y asegurar la recaudación del tributo.

Por otro lado López Martínez asegura que entre los intereses protegidos que se encuentran en la base de la responsabilidad tributaria está el de “conseguir la generalidad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos”.

Finalmente en opinión de Eugenio Arriaga Mayes<sup>64</sup>, la responsabilidad tributaria ha sido una forma por medio de la cual se ha pretendido la recaudación del tributo en la fuente de su origen.

### 1.7.4. PRESUPUESTO DE HECHO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Durante el desarrollo de la presente tesis, se ha venido aludiendo al término del presupuesto de hecho, sin embargo, considero necesario

---

<sup>64</sup> ARRIAGA MAYES, “La Responsabilidad ...”, op. cit., p. 64.

extender su estudio para asimilar con mayor claridad el origen de la responsabilidad tributaria en concreto.

Calvo Ortega en su obra denominada "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", señala que "la generación de la responsabilidad tributaria en sentido estricto deriva de un presupuesto de hecho imputable al responsable que aparece diferenciado del presupuesto de hecho que constituye el hecho imponible".

De lo anterior se infiere que existen dos presupuestos de hecho, por un lado el hecho imponible y por el otro el de la responsabilidad, surgiendo con ello dos obligados: el sujeto pasivo y el responsable tributario.

Sin embargo no ha quedado delimitado el significado que engloba el presupuesto de hecho y para entender ello debemos definir primeramente que se entiende por hecho jurídico.

Al respecto el tratadista De Pina Vara ha definido a los hechos jurídicos como aquellos "acontecimientos independientes de la voluntad humana susceptibles de producir efectos en el campo del derecho"<sup>65</sup>.

Atendiendo a lo anterior es conveniente señalar que la doctrina asimila al presupuesto de hecho con el término de *fattispecie*, entendiéndose por ambos como el conjunto de hechos jurídicos coligados a uno o varios efectos jurídicos<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> RAFAEL DE PINA VARA, "Diccionario de Derecho", Ed. Porrúa, México, 1988, p. 290.

<sup>66</sup> Partiendo del principio de causalidad jurídica, que establece que para que se produzca un efecto jurídico, es necesario que se actúe un hecho jurídico, conectados ambos con un nexo de causalidad que deriva de la norma. Es decir, la causa y efecto son dos componentes que están incorporados en la estructura de la norma.

### **1.7.5. OBLIGACIÓN DERIVADA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.**

Recordemos que al inicio de la presente tesis nos abocamos al estudio de la obligación desde el punto de vista etimológico, doctrinario y jurídico; asimismo, hemos dedicado un capítulo al estudio de la responsabilidad tributaria. Una vez hecho lo anterior, tenemos entonces los elementos suficientes para saber en que momento nace la obligación del responsable tributario, esto es, por exclusión encontramos que el nacimiento de este último es la causa o motivo por el cual surge, como figura jurídica, dicha obligación.

De lo anterior surge la interrogante respecto de cual será la causa o motivo que dé origen al nacimiento de la obligación del responsable tributario, por lo que abriremos un inciso más en la presente tesis para conocer en que momento surge la obligación del responsable.

## CAPÍTULO 2

### PROCEDIMIENTO DERIVADO DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

#### 2.1. EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO.

##### 2.1.1. REQUISITOS O PRESUPUESTOS.

Aunque el Código Fiscal de la Federación no señala expresamente los requisitos necesarios para exigir el cumplimiento de la obligación al responsable solidario, advertimos que una vez efectuada una búsqueda del contenido de dicho ordenamiento jurídico encontramos lo siguiente.

Antes de comenzar a numerar los aludidos presupuestos, es importante referir que la exigibilidad supone la existencia de una obligación con un plazo, en éste el deudor debe cumplir con la prestación tributaria. Si transcurrido dicho plazo la obligación no se encuentra cumplida por el deudor, se hace entonces exigible, produciéndose como consecuencia el vencimiento de la obligación.

Dicho lo anterior, la exigibilidad se encuentra integrada por diversos requisitos que deben cubrirse previamente para obtener el cumplimiento de la prestación tributaria.

### 2.1.1.1. NACIMIENTO.

Al respecto podemos señalar dos puntos de vista:

- a) Si se establece el presupuesto de hecho, la responsabilidad tributaria nacerá entonces cuando tenga lugar dicho presupuesto.
- b) Por otro lado, si no se establece un presupuesto de hecho, entonces la responsabilidad tributaria nacerá de la situación jurídica subjetiva que establezca la ley<sup>67</sup>.

Ahora bien, si llegado el vencimiento de la obligación y ésta no ha sido cumplimentada por el deudor durante un período de tiempo fijado por el ordenamiento jurídico, dicha obligación se hace exigible, y con ello la hacienda pública, en su calidad como acreedor, contará con facultades para hacer efectivo su cumplimiento en vía de apremio.

Finalmente, además de los requisitos indicados con antelación, es decir, el nacimiento y existencia de la obligación, además de su exigibilidad, una vez transcurrido el plazo legal que otorga la norma jurídica para su cumplimiento, tenemos que para compeler al obligado solidario al cumplimiento de la obligación tributaria, es necesario que se encuentre determinada en cantidad líquida, pues es indispensable conocer el importe económico de tal obligación.

---

<sup>67</sup> Por ejemplo, la fracción VI del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, señala que son responsables solidarios con los contribuyentes, entre otros, quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado. De lo anterior, no se alcanza a identificar ningún hecho jurídico sino más bien una situación jurídica subjetiva, esto es, ser padres o tutores, siendo para el legislador una razón para desatar un supuesto de responsabilidad. Por otro lado, encontramos que la fracción I del artículo antes citado, señala que, son responsables solidarios con los contribuyentes, 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. De esta última fracción transcrita, encontramos que en dicho supuesto no se responde en realidad con el contribuyente sino con un retenedor. Asimismo, podemos observar que no existe propiamente el hecho imponible, sino sólo un presupuesto de hecho de la retención.



### 2.1.1.2. VENCIMIENTO.

En cuanto a este rubro, a diferencia de la exigibilidad de la obligación tributaria, el Código Fiscal de la Federación se ha detenido en construir una etapa fundamental en la vida de la obligación del responsable, esto significa, que existen dispositivos en dicha norma de las cuales se desprenden principios jurídicos que se abocan a señalar el momento en que han de comenzar los efectos de la obligación, traducido en la exigencia de la autoridad fiscal al deudor para el cumplimiento de su obligación.

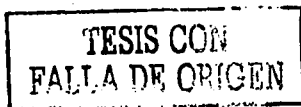
Cuando nos referimos a la inexigibilidad del crédito, ello no significa la inexistencia del derecho de crédito, sino simplemente esperar el momento previsto por la ley para ejercer tal acción.

Por otro lado, el vencimiento del cumplimiento de la obligación frente al responsable solidario, tenemos que primeramente el Código Fiscal de la Federación, prevé como única clase de responsabilidad a la de carácter solidario, no obstante, también es omisa en señalar el significado de tal responsabilidad, por lo que de conformidad al contenido del artículo 5° del mismo ordenamiento<sup>68</sup>, aplicaremos supletoriamente las disposiciones del Código Civil, en sus artículos 1987 y 1989<sup>69</sup>, de maneras que, la autoridad fiscal acreedora una vez vencido el plazo legal para el cumplimiento de la obligación tributaria, teniendo como base a la solidaridad, podrá exigir la satisfacción de la deuda, indistintamente con

<sup>68</sup> El artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, prevé "... Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. 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."

<sup>69</sup> El artículo 1987 del Código Civil Federal dice: "Además de la mancomunidad, habrá solidaridad activa cuando dos o más acreedores tiene derecho para exigir, cada uno de por sí, el cumplimiento tal de la obligación; y la solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporte la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida".

El artículo 1989 del Código Civil Federal dice: "Cada uno de los acreedores o todos juntos pueden exigir de todos los deudores solidarios, o de cualquiera de ellos, el pago total o parcial de la deuda. Si reclaman todo de uno de los deudores y resultare insolvente, pueden reclamarlo de los demás o de cualquiera de ellos. Si hubiesen reclamado sólo parte, o de otro modo hubiesen consentido en la división de la deuda respecto de alguno o algunos de los deudores, podrán reclamar el todo de los demás obligados, con deducción de la parte del deudor o deudores libertados de la solidaridad."



cualquiera de los deudores, llámese contribuyente o al responsable solidario.

### 2.1.1.3. ACTO ADMINISTRATIVO.

Aunque el Código Fiscal de la Federación no refiere expresamente el acto administrativo que derive de la responsabilidad, tenemos que el artículo 38 de dicho Código, señala en sus cuatro fracciones los siguientes requisitos:

- a) Contar por escrito.
- b) Señalar la autoridad que lo emite.
- c) Estar debidamente fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate<sup>70</sup>.

Así pues, concluimos que para que la hacienda pública requiera el cumplimiento de la obligación al responsable solidario, tendrá que adoptar un acto administrativo debidamente fundado y motivado en el cual exprese la causa de la extensión de la responsabilidad solidaria a cargo del tercero y con motivo de una deuda ajena, además deberá encontrarse la liquidación del crédito y el plazo legal para el cumplimiento de la obligación.

De lo anterior se concluye que, para hacer extensible la responsabilidad solidaria a un tercero es necesario que la autoridad hacendaria emita una resolución administrativa con las características y requisitos antes señalados.

---

<sup>70</sup> Tratándose de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

#### 2.1.1.4. NOTIFICACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Para que la hacienda pública efectúe su acción de cobro sobre el responsable solidario, es indispensable satisfacer ciertos requisitos legales, que aunque no se encuentran expresamente reconocidos en el Código Fiscal de la Federación, se deduce de su interpretación, que en todos los casos, que el acto de determinación de la responsabilidad debe ser notificado.

En relación a lo anterior, la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, prevé que las notificaciones de los actos administrativos se harán: personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

De lo anterior se infiere, que la hacienda pública para hacer efectivo el pago de la deuda tributaria, deberá notificar personalmente al responsable solidario el requerimiento de pago respectivo.

Asimismo, dicho acto de autoridad puede ser impugnado a través de los diferentes medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación, tales como el recurso de revocación, previsto en el artículo 117, fracción I<sup>71</sup>, de dicho ordenamiento, o bien, a través del juicio contencioso administrativo en términos del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> Cuyo contenido establece que "el recurso de revocación procederá contra" I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: 1) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos".

Por otro lado el artículo 121 prevé que el escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.

<sup>72</sup> Remitiéndonos conforme a lo previsto en el artículo 200 del Código Fiscal de la Federación, cuyo contenido versa lo siguientes:

### 2.1.1.5. REQUERIMIENTO DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

Al respecto el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, prevé que "las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación".

Por lo anterior, a través del procedimiento administrativo de ejecución, la autoridad fiscal podrá requerir al responsable solidario el pago de la deuda tributaria, apercibiéndolo de que en caso de no hacerlo le serán embargados bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal. Es decir, si la intención de la hacienda es hacer efectiva dicha deuda tributaria, deberá requerirle al referido deudor el pago correspondiente.

### 2.1.1.6. VENCIMIENTO DEL PLAZO CONCEDIDO EN APREMIO AL RESPONSABLE.

Una vez requerido de pago al responsable solidario, la autoridad fiscal deberá concederle un plazo para hacer efectivo el mismo y con esto evite la ejecución de pago en vía de apremio, a través del procedimiento económico coactivo<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> Cuya regulación se encuentra prevista en los artículos 145 a 196-B del Código Fiscal de la Federación.

## 2.2. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO.

Aunque el Código Fiscal de la Federación no contiene un capítulo o sección dedicado en particular a regular las formas de extinción de la obligación tributaria, estudiaremos fundamentalmente el pago, la prescripción, la caducidad, la compensación y finalmente la condonación.

Ahora bien, aunque del párrafo anterior se observan diversos modos de poner fin a la obligación sustancial tributaria. Es indudable que el medio general de extinción es el pago, toda vez que la obligación, por su propia naturaleza, tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su pretensión, la cual debe ser cumplida por el responsable solidario.

### 2.2.1 EL PAGO.

El artículo 20, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación dispone que "Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional".

Asimismo, dicho precepto legal establece diversos medios de pago, tales como los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios, así como los cheques personales que cubran los requisitos que se establecen reglamentariamente.

De lo anterior se advierte que el legislador al no prever algún artículo o apartado que defina al pago, nos remitiremos a ver que dice la doctrina al respecto.

Héctor Villegas, define al pago como el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible en favor del fisco.<sup>74</sup>

Por otro lado, De la Garza, señala que el pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión crediticia del sujeto activo.<sup>75</sup>

De lo citado en los párrafos anteriores, se deduce que cuando el contribuyente cumple la obligación tributaria se entenderá de igual forma extinguida; y de igual forma, si al responsable solidario le fue dirigido procedimiento administrativo de ejecución, al momento de cubrir la deuda tributaria extingue no solo su propia obligación, sino que también la del contribuyente, quedando ambos sujetos liberados de sus respectivas obligaciones.

### 2.2.2. LA PRESCRIPCIÓN.

Las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose este medio cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (en su calidad de acreedor) por cierto período de tiempo.

El Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 146 que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

---

<sup>74</sup> HÉCTOR B. VILLEGAS, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Editorial Depalma, p. 294.

<sup>75</sup> DE LA GARZA, "Derecho Financiero...", p. 595.

Sin embargo, al no encontrar una definición exacta referente a la prescripción, de conformidad a lo establecido en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación<sup>76</sup>, nos remitiremos al Código Civil Federal, de aplicación supletoria, en sus artículos 1135 y 1136, disponen que la prescripción es el medio de adquirir bienes (prescripción positiva) o de liberarse de obligaciones (prescripción negativa), mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley.

De los antecedentes antes referidos, podemos concluir que una vez que tengan lugar los requisitos fijados legalmente para que opere la prescripción, quedará extinguida la obligación tributaria principal y como consecuencia de ello, el contribuyente estará liberado de su pago. Por lo que al quedar prescrita la obligación tributaria principal, será extinguida de igual forma la accesoria del responsable solidario, estando, asimismo, liberado este último de dicha obligación.

Lo anterior no sucede de igual forma con el responsable solidario cuando es notificado del crédito fiscal y requerido de su pago; transcurrido el plazo de cinco años para que la autoridad hacendaria haga efectivo el referido crédito, se entenderá extinguida la obligación del responsable y de paso quedará liberado de dicha obligación.

Sin embargo, lo anterior no implica que se extingan las facultades potestativas de fiscalización de la hacienda pública, sino únicamente del crédito fiscal, es decir, de la obligación tributaria expresada en cantidad líquida y exigible; por que en todo caso la caducidad sería el otro medio pero que extingue no la obligación tributaria, sino las facultades de determinación de la administración pública.

Aunque del contenido del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las facultades para determinar las contribuciones omitidas

---

<sup>76</sup> El artículo 5° del Código Fiscal de la Federación dice que "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa..."

y sus accesorios, así como para imponer sanciones por la comisión de infracciones fiscales, pero no para derivar la responsabilidad tributaria a un sujeto, se infiere que la facultad para derivar la responsabilidad tributaria, queda sujeta a la caducidad, toda vez que este último medio extingue las facultades de la administración tributaria, ya sea para determinar la existencia de obligaciones fiscales, como para fijar éstas en cantidad líquida, por lo que el acto de derivación de la responsabilidad debe ser aplicado, ya que también se determina la existencia de una obligación y por lo tanto se cifra su alcance económico, sin dejar de olvidar que el responsable es un obligado al pago, quedando la autoridad hacendaria investida para ejercitar sus facultades de fiscalización que a dicho sujeto le imputa la ley.

Por tanto, una vez transcurrido el plazo de caducidad, sin haberse determinado la responsabilidad tributaria, independiente a la determinación de la obligación tributaria, se habrán extinguido las facultades de la hacienda pública para ese efecto, y por tanto, la deuda tributaria que pretende hacerse valer sobre el sujeto responsable quedará extinguida sin efecto jurídico.

### 2.2.3. LA COMPENSACIÓN.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone que “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 al terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios...”

Una vez hecho lo anterior, la obligación tributaria vendrá a extinguirse, quedando por tanto el contribuyente liberado de la misma. Por tanto, la



obligación accesoria y con finalidad de aseguramiento de la principal, se extinguirá también en la compensación que para el caso se efectúe.

Aunque el artículo 23 antes citado, habla de contribuyentes, debemos entender que lo mismo ocurre para el responsable tributario, respecto a una obligación que tenga a su favor frente a la hacienda pública.

#### 2.2.4. LA CONDONACIÓN.

Esta otra forma de extinción de los créditos fiscales y consistentes en el acto por virtud del cual el Ejecutivo Federal declara que no deben hacerse efectivos, total o parcialmente, los créditos en favor de la hacienda pública.

El artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, establece que “El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios... cuando se haya efectuado 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 los casos de catástrofes sufridas por fenómenos metereológicos, plagas o epidemias”.

Por lo que atendiendo al contenido de dicho precepto legal, la condonación de la deuda tributaria se concede no a través de ley sino por medio de un Decreto del Ejecutivo Federal, debiendo en todo caso justificar las circunstancias especiales que la motivan.

Cuando opera la condonación frente a una obligación tributaria concreta, se entenderá extinguida y como consecuencia el responsable tributario

quedará liberado de la misma. Por tanto la condonación estará a voluntad del Ejecutivo Federal.

Finalmente referiremos que la solicitud de condonación no constituirá instancia; asimismo las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación.

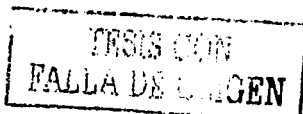
## CAPÍTULO 3

### CONCLUSIONES.

Ahora bien, una vez que en la presente tesis nos hemos abocado al estudio de la responsabilidad tributaria y en base a ella se han fijado parámetros diversos respecto a las clasificaciones que de ella se desprenden, encontramos que en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación encuadra en todas sus fracciones un solo supuesto de responsabilidad, la solidaria, sin embargo en el presente capítulo expondremos la necesidad que existe de excluir a la fracción I, II y XIII de dicho precepto legal como supuesto de responsabilidad solidaria pues recordemos que en estas prevé la figura de la retención<sup>77</sup>.

Por otro lado el Código Civil Federal en sus artículos 810, fracción II, 2524, 2528, 2533, 2534 y 2708, establece el derecho de retención como el derecho en virtud del cual existe la posibilidad legal de que quien está en la obligación de entregar una cosa, una obra mueble o frutos determinados, los retenga, como garantía del cumplimiento de una

<sup>77</sup> Artículo 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación dice: "Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones; II las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos; 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". Asimismo, el artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dice: "Cuando los ingresos a que se refiere este capítulo (por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes) se obtengan por pagos que efectúen las personal morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismo sin deducción alguna, debiendo proporcional a los contribuyentes constancia de retención ...". De manera que, aplicando este último precepto, las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero (responsables), que tengan un establecimiento permanente en el país y que usen o gocen temporalmente los bienes, deben retener mensualmente a las personas arrendadoras de dichos bienes (contribuyentes), la respectiva prestación tributaria.



obligación que la persona que ejerce este derecho puede exigir de aquellos de quienes tienen la titularidad del objeto u objetos retenidos<sup>78</sup>.

Sin embargo, en el campo del Derecho fiscal el retenedor es un obligado tributario cuya obligación surge al realizar éste el presupuesto de hecho previsto en la ley como aspecto de la figura de la retención. Este presupuesto de hecho consiste en la obligación que tiene un sujeto que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar al tesoro público. Por lo tanto, encontramos que la deuda del retenedor deriva de la obligación legal de retener e ingresar las sumas respectivas; esta obligación es diferente a la que corresponde al propio contribuyente pues este funge como titular y perceptor del impuesto.

En otros términos, el responsable de retener el impuesto, es sujeto pasivo al colocarse en lugar del contribuyente realizador del hecho imponible, no precisamente por haber realizado tal hecho, sino el presupuesto que da lugar a la retención.

Sobre la aplicación de esta figura de la retención, podemos afirmar que sólo excepcionalmente en el derecho tributario argentino ha sido incorporada ésta como parte de la denominada responsabilidad sustituta, extendiendo obligaciones impositivas a personas distintas al contribuyente en sus relaciones con la administración fiscal por otra persona, la cual ocupa su puesto, y queda de tal manera obligada, no junto al contribuyente sino en lugar del mismo, al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales<sup>79</sup>; y con ella reviste las características propias de la retención.

Por otro lado advertimos que el retenedor se convierte en sustituto, y si bien es cierto que el legislador ha colocado a éste en lugar del contribuyente de forma tal que el fisco sólo mantiene relación jurídica

<sup>78</sup> RAFAEL DE PINA VARA. "Diccionario de Derecho", Editorial Porrúa, México, 1988, p. 224.

<sup>79</sup> HORARIO D. DÍAZ SIERO, RODOLFO DIEGO VELJANOVICH, LEONARDO BERGROTH, Editorial Machi, Buenos Aires, Argentina, 1997, p. 163.

con el sustituto, ello es así en tanto que éste último no sea o no devengue insolvente, en cuyo caso la administración tributaria podrá requerir la contribución al sustituido.

Sin embargo en principio el deudor principal y a título propio del retenedor, hace que el contribuyente, haya o no habido retención, quede liberado de la obligación de pago de las cantidades que legalmente debieron retenerse, ya que la retención es una actividad impuesta en forma exclusiva al retenedor, así pues, el retenedor está obligado a ingresar aunque no haya efectuado la retención. En consecuencia, cuando el retenedor no efectúa el presupuesto de hecho de la retención, o bien la efectúa pero no la ingresa al erario público, la administración tributaria puede proceder de inmediato a exigir la prestación tributaria mediante el procedimiento ejecutivo correspondiente.

Ahora bien, respecto a la figura del responsable tributario recordemos que es un sujeto que viene obligado legalmente, junto al sujeto pasivo, a pagar la deuda tributaria.

Si bien, el responsable tributario surge también de un presupuesto de hecho previsto en ley a fin de producir tal efecto, también lo es que retenedor surge de la realización del un presupuesto de hecho que legalmente establece la figura de la retención. Por tanto la finalidad del legislador prevé que cada supuesto de responsabilidad es asegurar el pago de la deuda tributaria, pues en vez de existir un solo deudor se viene a multiplicar por dos, así como también la acción de cobro de la hacienda pública es sobre dos patrimonios y con todo ello se advierten más posibilidades de hacer efectiva la obligación respectiva.

Respecto al procedimiento administrativo aplicable a fin de hacer efectiva la obligación tributaria, se advierte que si bien se aplica tanto al responsable como al retenedor, nada tienen ver que uno con otro, pues las características que revisten cada uno de ellos son singulares siendo cada uno un procedimiento de exigibilidad propio.

Por tanto el retenedor no es responsable tributario porque este sujeto que debe cubrir la obligación o deuda tributaria. En cambio, el retenedor está obligado a efectuar una prestación, cantidades sujetas a retención, que no constituye una obligación tributaria en sentido estricto.

Finalmente resulta evidente lo impreciso que fue el legislador al prever los supuestos de la retención en la hipótesis de responsabilidad tributaria, toda vez que la retención es más efectiva y expedita en cuanto a su exigibilidad, ya que las retenciones no ingresadas al erario pueden exigirse directamente en vía ejecutiva, sin necesidad de agotar un procedimiento más lento y completo como es que se deriva por responsabilidad.

## BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAINO, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, México, 1994.

CORTÉS DOMÍNGUEZ M., "Ordenamiento Tributario Español", Civitas, Madrid, 1985.

ERNESTO FLORES ZAVALA, "Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, México, 1965.

EUGENIO ARRIAGA MAYES, "La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario", 1ª Época, Quinto número extraordinario, 1971.

FERNANDO SÁINZ BUJANDA, "Lecciones de Derecho Financiero", Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1979.

FRANCISCO LERDO DE TEJADA G., "Apuntes de Derecho Fiscal", Instituto Tecnológico de México.

FRANCISCO LUIS MENEGAZZI, "El Derecho Represivo Fiscal del Porvenir", La Plata, 1945.

GREGORIO SÁNCHEZ LEÓN, "Derecho Fiscal Mexicano", Editorial Cárdenas, Décima Primera Edición, México, 1998.

GUILLERMO FLORIS MARGADANT, "El Derecho Privado Romano", Editorial Porrúa, México, 1997.

HUGO CARRASCO IRIARTE "Diccionario de Derecho Fiscal", Editorial Oxford, México, 1998.

JARACH DINO, "Curso Superior de Derecho Tributario", Editorial Liceo Profesional Cina, Buenos Aires, 1969.

JOSÉ DE AGUILAR DÍAZ, "Tratado de la Responsabilidad Civil", Ed. José Cajica, Jr. , S.A., Puebla, México.

LUDWING ENNECCERUS, THEODOR KIPP Y, MARTIN WOFF, "Tratado de Derecho Civil", Tomo II Derecho de Obligaciones, Editorial Bosh, Segunda Edición, Barcelona España, 1954.

MARGARITA LOMELÍ CERESO, "Derecho Fiscal Represivo", Editorial Porrúa, México, 1998.

MARIO PUGLIESE, "Instituciones de Derecho Financiero", Ed. Porrúa, México, 1976.

MARIO PUGLIESE, "Instituciones de Derecho Financiero", Fondo de Cultura Económica, México, 1939.

MIGUEL DE JESÚS ALVARADO ESQUIVEL, "La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal", Editorial Porrúa, México 2000.

PÉREZ DE AYALA J.L., "Derecho Tributario", Tomo I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España; 1968.

RAFAEL BIELSA, "Estudios de Derecho Público", tomo II. Buenos Aires, Argentina.

RAFAEL BIELSA, "Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal", Buenos Aires, Argentina, 1952.



RAFAEL DE PINA VARA, "Diccionario de Derecho", Editorial Porrúa, México, 1988.

RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO, "Derecho Fiscal", Editorial Harla, Segunda edición, 1986.

RICARDO DE LA ROSA VÉLEZ, "La Responsabilidad Tributaria", Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años, Tomo I.

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 2000.

#### PUBLICACIONES PERIÓDICAS.

DOMINGO RODICIO, J.R., "El Sujeto Pasivo en la Ley General Tributaria", CT, Núm. 50/1984.

Semanario Judicial de la Federación. Tesis de Jurisprudencia Núm. 226/85, SJF, Segunda Sala, Tomo CI, Quinta Época, pág. 1285.

Ejecutoria pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de 17 votos, en el amparo reclamando la inconstitucionalidad de una ley estatal. Amparo en revisión 3682/50, promovido por Ramón Díaz y coagraviados, fallado el 29 de junio de 1971.

#### LEGISLACIÓN.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Aduanera
- Código Civil Federal