

00721
224



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**INEQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES
FISCALES QUE IMPONEN CARGAS
TRIBUTARIAS DE RETENCIÓN DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

FABIOLA TERESA DAZA ZEPEDA

ASESOR: DR. EDUARDO MARTÍNEZ DE LA VEGA Y GLORIA



MÉXICO, D.F.

2003

α



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.

Unidad de la Dirección General de Bibliotecas de la U.N.A.M. a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional

NOMBRE: Fabiola Teresa Daza Zepeda

FECHA: 26/05/03

FIRMA: Habreth Jones

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

Cd. Universitaria, D.F., 24 de marzo de 2003.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **DAZA ZEPEDA FABIOLA TERESA**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"INEQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS TRIBUTARIAS DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"**.

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

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

6



VERDAD NACIONAL
AZTECA
MEXICO

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE
DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS
P R E S E N T E

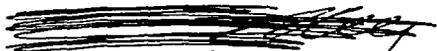
TESIS CON
FALLA DE OPCIÓN

Muy distinguido Señor Director:

Le informo a Usted que la alumna **DAZA ZEPEDA FABIOLA TERESA** con número de cuenta **09651316 -5** ha concluido su tesis intitulada **“INEQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS TRIBUTARIAS DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

Por lo que considero que su tesis reúne todos los requisitos reglamentarios exigidos por ese seminario, para que se le otorgue la orden de publicación del mencionado trabajo.

A T E N T A M E N T E
“POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU”
Ciudad Universitaria, D, F, a 12 de Marzo de 2003


DR. EDUARDO MARTÍNEZ DE LA VEGA Y GLORIA

C

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México, que me dio un lugar en sus aulas, en sus espacios culturales y deportivos, formando profesionistas de libre pensamiento y con gran conciencia social.

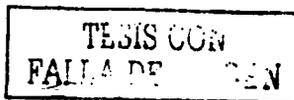
Mi Alma Mater

A mis grandes y honorables padres con los que me bendijo Dios, Profra. María Teresa Zepeda Sánchez y C.P. Hugo Ernesto Daza Rojas, que siempre me brindaron su apoyo y para que vean culminadas sus cuatros obras.

A mis hermanos Ceci, Hugo Jr. y Gely, quienes son gran parte de mí y un ejemplo a seguir.

A mis amigos y colegas con los que compartí los momentos más bonitos de mi vida universitaria y que aprecio mucho.

A mi Profesor, asesor de tesis y amigo agradezco su tiempo, puntualidad, paciencia y orientación brindada.



d

INDICE

TESIS CON
FALLA DE CONTEN

INTRODUCCIÓN

CAPITULO PRIMERO

I Principios Constitucionales de las disposiciones fiscales que imponen cargas tributarias.....	1
A) Generalidad.....	3
B) Obligatoriedad.....	5
C) Proporcionalidad.....	6
D) Equidad.....	9
E) Vinculación al gasto público.....	14
F) Legalidad.....	17
II Tipos de Obligaciones Fiscales.....	19
A) Obligaciones de dar.....	28
B) Obligaciones de hacer.....	28
C) Obligaciones de no hacer.....	29

CAPITULO SEGUNDO

I Obligación de Retener y Recaudar el Impuesto Sobre la Renta.....	31
A) Concepto.....	35
B) Sujetos obligados.....	39
C) Forma y Términos.....	45
D) Responsables Solidario análisis del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.....	52
Supuestos de retención a cuenta y responsables solidarios.....	53
Supuestos de sucesión en la deuda tributaria y responsables tributarios.....	55
Supuesto de garantía personal y responsables tributarios.....	57
Supuesto de Garantía real y responsable tributario.....	58
Supuestos de sustitución tributaria con retención y responsables tributarios.....	59

CAPITULO TERCERO

I Análisis comparativo de las disposiciones que imponen cargas tributarias de retener Impuesto Sobre la Renta.....	60
A) Patrones y Notarios.....	60
B) Personas Morales.....	66
C) Instituciones de Crédito.....	69
II Inequidad de las disposiciones tributarias.....	77
III Modelo Teórico Propuesto.....	84
CONCLUSIONES.....	90

BIBLIOGRAFÍA

e

INTRODUCCIÓN

El tema del presente estudio, "Inequidad de las disposiciones tributarias que imponen cargas de retención de Impuesto Sobre la Renta", surge de una inquietud planteada en la clase de Impuesto Personal sobre la Renta, con la pregunta ¿quiénes son los únicos sujetos que reciben una contraprestación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por colaborar en la función recaudatoria?. Así bien las disposiciones fiscales que imponen cargas u obligaciones a los sujetos pasivos deben cumplir con los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad, legalidad, vinculados al gasto público establecidos en el artículo 31 fracción IV Constitucional. Se observa por otro lado que en los artículos 113,114 y 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece la obligación a los patrones de retener y enterar el impuesto sin remuneración alguna, considerando que también se trata de una obligación fiscal de hacer, en los artículos 154 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 125 y 129-A del Reglamento de dicha ley se establece la obligación de los notarios, corredores y demás fedatarios de recaudar el Impuesto Sobre la Renta también sin ninguna remuneración, en cambio a las Instituciones de crédito en los artículos 52C de la ley del impuesto sobre la renta y el artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación, les establece también esta obligación pero que será remunerada. Lo que implica una clara desigualdad e inequidad de las disposiciones fiscales, desarrollando el siguiente capitulo de la forma en que sigue:

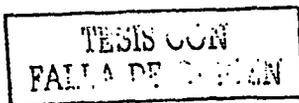
La estructura de este trabajo se divide en tres capítulos, el primer capítulo es la base legal y doctrinal de mi tesis, así bien se exponen los principios constitucionales que refiere el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de nuestro país, a que debe atender el Derecho Fiscal, así mismo es necesario plantear, conceptualizar y ejemplificar la equidad para poder plantear como se vislumbra la inequidad en el caso concreto del sujeto retenedor, bajo el esquema de ingresos por salarios y en general por un servicio personal subordinado y de la función del notario como recaudador frente a las instituciones de crédito bajo la óptica de colaboradores administrativos.

También me refiero a la relación jurídico fiscal y a la obligación fiscal y sus diferentes tipos, como lo son obligaciones de dar, hacer y no hacer tomando en consideración las diferentes posturas doctrinales al respecto.

En el segundo capítulo me avocaré a presentar en que consiste la obligación de retener y recaudar el Impuesto sobre la Renta, su objeto y los sujetos que en ella intervienen, en seguida se define gramatical y jurídicamente, la figura de la retención, determinación y recaudación, para explicar el objeto de estudio y señalar los sujetos obligados a retener, facilitando así la recaudación de los impuestos, en concreto el Impuesto Sobre la Renta, y en que forma y términos deben hacerlo. Por último necesariamente, se hace alusión a los supuestos de responsabilidad solidaria conforme al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que el sujeto retenedor, es un responsable solidario, que en caso de incumplimiento puede tipificar un delito, proponiendo así una reclasificación de los responsables solidarios apoyado en un estudio del Dr. Jesús Miguel Alvarado y pugnando por que el sujeto retenedor sea considerado como un tercero obligado sin responsabilidad solidaria y como retención a cuenta.

En el tercer capítulo realizo un análisis comparativo de las disposiciones que imponen cargas tributarias de retener y recaudar Impuesto Sobre la Renta, para los patrones y notarios, para personas morales, para las instituciones de crédito y la inequidad vislumbrada en diversos ordenamientos jurídicos al respecto, por último presento mis propuestas para concluir mi tesis que me permita obtener el grado de Licenciatura.

Cabe mencionar que este estudio lo empecé a realizar en el año 2001 y he contemplado las diversas reformas en materia fiscal que en el caso concreto conciernen.



CAPITULO PRIMERO

1 Principios Constitucionales de las disposiciones fiscales que imponen cargas tributarias.

Se requiere iniciar nuestro estudio haciendo referencia al Principio de Constitucionalidad dentro del Derecho Fiscal cuyo contenido explica, justifica y complementa los principios de Generalidad, Obligatoriedad, Proporcionalidad, Equidad, Vinculación al Gasto Público y Legalidad, mismos que explicaremos más adelante.

Decimos que dicho principio justifica y explica a los demás, por existir en nuestro país y en la mayor parte de los países, la Supremacía Constitucional o bien la conocida pirámide de Hans Kelsen, que consiste, en que la Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo que significa que las normas restantes derivan de ella y no pueden bajo ninguna circunstancia contradecir o alterar los enunciados generales. "Villoro Toranzo, señala que cada norma de grado jerárquico superior tiene, respecto de las normas que le son inferiores, dos propiedades: la de regular su creación y la de establecer preceptos que deben ser respetados por las normas inferiores so pena de invalidez."¹

Así todo el Derecho Positivo Mexicano es eminentemente constitucionalista ya que la Carta Magna lo fundamenta, lo crea y le otorga validez teniendo las leyes secundarias que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, pues en caso contrario podremos solicitar su invalidez e inaplicabilidad mediante la interposición del Juicio de Amparo. Dentro de este contexto las normas jurídicas tributarias también emanan de la Constitución al consignarse los principios fundamentales del sistema tributario en los artículos 31 fracción IV, artículo 73 fracciones VII y XXIX, y artículo 131. Para efectos de este trabajo, centraremos

¹ Citado por Adolfo Arrijo Vizcaino. Derecho Fiscal. Décima cuarta Edición. Ed. Themis. México, 1999, pág. 25.

nuestra atención en el artículo 31 fracción IV constitucional que a la letra dice "Son obligaciones de los mexicanos:

IV Contribuir a 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."

A continuación ilustraremos lo anteriormente dicho: La jerarquía de las leyes Fiscales Mexicanas.



Figura 1.- Estructura Fiscal Mexicana

Por otra parte Arrijoa Vizcaíno advierte que en el texto del artículo 31 fracción, IV Constitucional se observa una clara influencia de las ideas de Adam Smith en su obra, La Riqueza de las Naciones, en la que desarrolla los principios elementales a los que debe subordinarse toda norma jurídico-fiscal, principio de proporcionalidad, certidumbre, comodidad, economía y causas que hacen antieconómico un tributo. En México su antecedente es "el artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, expedido en 1814 con ideas de José Ma. Morelos al estatuir que las contribuciones públicas no son extorsiones sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa".²

² Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 14ª Edición. Ed Themis. México, 1999, pág. 246

Medio siglo después la fracción II del artículo 31 de la Constitución del 5 de febrero de 1857 establecía un texto que coincide casi plenamente con el texto vigente. De acuerdo con Flores Zavala citado por Gerardo Gil Valdivia en su obra "Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público"³ el contenido de esta disposición constitucional puede fraccionarse en la siguiente forma:

- 1.- Establece la obligación, para todo mexicano (no exime a los extranjeros) de contribuir a los gastos públicos.
- 2.- Reconoce que las Entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, Estados y Municipios(Potestad Tributaria)
- 3.- Se debe atender al concepto de residencia de la persona
- 4.- Los impuestos se deben establecer por medio de leyes.
- 5.- Se deben establecer para cubrir los gastos públicos
- 6.-Deben ser equitativos y proporcionales.

Hecha esta referencia, continuaré en la exposición de los Principios Constitucionales mencionados.

A) Generalidad

Se presenta por que los tributos o contribuciones participan de las características esenciales del acto que les da vida.-/a ley y uno de sus elementos principales es el ser general. "Así se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, por ello se afirma que va dirigida a una pluralidad inominada de sujetos. Enunciando el principio de generalidad tributaria diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a acabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate."⁴

³ Citado por Gerardo Gil Valdivia. Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público. Ed. Porrúa. ,México, 1989, pág.45.

⁴ Arrijoa Vizcalno, Adolfo. Ob. Cit., Pág. 248

Flores Zavala indica que el principio de Generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y sobre el concepto de capacidad contributiva, el Dr. Marco C. García Bueno "señala que equivale a riqueza imponible y se compone de tres aspectos; un aspecto objetivo que implica la existencia de índices generales de riqueza susceptibles de gravarse como la renta, patrimonio y gasto; un aspecto subjetivo que comprende la relación del contribuyente con el tributo, es decir en que momento se es apto para contribuir; y por último un aspecto de intensidad del gravamen, una vez que se es apto para contribuir cuanto debo pagar, es decir, la progresividad del impuesto"⁵

Así mismo existen tesis que define el principio de Generalidad: "Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a una caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previenen en tanto que no sean abrogados" (Tesis 17, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965, Primera parte, página 58) El principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, fracción IV que a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos", lo que significa que toda persona que se coloque en la hipótesis normativa prevista en la ley automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos. Sin embargo no se debe entender que es obligación de los mexicanos exclusivamente, pues los extranjeros no están liberados de pagar contribuciones en México, cuando explotan fuentes de riqueza radicadas en el Territorio Nacional o bien están domiciliados en la República Mexicana.

Por su parte "Alfonso Cortina manifiesta que si mexicanos y extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre también están colocados en el mismo nivel en cuanto a las obligaciones públicas entre ellas el pago de impuesto"⁶. Así también

⁵ Ciclo de Conferencias, Reforma Fiscal Integral, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 28 y 29 de marzo de 2001.

⁶ Citado por Hugo Carrasco Iriarte. Derecho Fiscal Constitucional. Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Oxford. México, 1999. pág. 173

en la Ley de Nacionalidad y Naturalización en el artículo 32 establece que los extranjeros y la personas morales extranjeras están obligados a pagar contribuciones y satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcance a la generalidad de la población donde residan.

B) Obligatoriedad

Como mencionamos anteriormente el artículo 31 fracción IV fundamenta y explica a este principio pues constituye una obligación ciudadana de carácter público. Dicho principio está estrechamente vinculado con el principio de Generalidad, toda vez que cuando la persona se ubique en la hipótesis normativa prevista en la ley automáticamente adquiere la obligación de cubrir la correspondiente contribución dentro de los plazos previstos en la ley. Estamos ante un acto de soberanía del Estado que le permite mediante la Administración Pública ejercitar su potestad tributaria una vez que se ha cumplido con el Principio de Legalidad y Constitucionalidad y ante el incumplimiento se podrá dar la ejecución mediante el procedimiento económico-coactivo. Así el "Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función, no de la existencia de un simple deber o cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública"⁷

Se trata de "contribuir lo que nominalmente significa ayudar a cooperar con otros al logro de un fin"⁸, lo que no necesariamente se traduce en un pago es decir en un dar sino también puede implicar un hacer o no hacer como más adelante explicaremos.

El tratadista Emilio Margain Manatou aporta un concepto de obligación tributaria así como algunas de sus características, a reserva de profundizar más adelante al respecto. "Define a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto

⁷ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Ob.Cit., pág. 251

⁸ Lario Miranda, Amador. Análisis Práctico de los Impuestos. Ed. Themis. México, 1997, pág. 4

pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.⁹ Y dentro de sus características están:

- o Regulada por el Derecho Público
- o Tiene su fuente sólo en la ley
- o El acreedor o sujeto activo siempre es el Estado. Con lo que no estoy de acuerdo y explico más adelante
- o Tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos.
- o Su único objeto consiste en un dar, opinión que no comparto y explico más adelante.

C) Proporcionalidad

Consignado en el artículo 31 fracción IV Constitucional, sin embargo no explica que debe entenderse por proporcionalidad así como tampoco en el Diario de Debates del Constituyente de 1856-1857 y de 1916-1917, señala el sentido en el que debe tomarse este mandato supremo. No obstante existe bastante doctrina y tesis jurisprudenciales al respecto.

Es así que se debate, dentro del Derecho Fiscal si los Principios de Proporcionalidad y Equidad son un solo principio o deben tomarse por separado y también cuando un tributo es proporcional y equitativo.

Prestigiosos autores como Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza sostienen que se trata de un solo principio y critican la separación entre proporcionalidad y equidad. Ernesto Flores Zavala señala que "no es posible separar las dos palabras, sino que debe interpretarse como significado de justicia. Y requiere para su realización de los principios de generalidad y uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible."¹⁰

⁹ Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª edición. Porrúa. México, 1997, pág. 225 y 226.

¹⁰ Citado por Hugo Carrasco Iriarte. Derecho Fiscal Constitucional. Colección De Textos Jurídicos Universitarios, Oxford. México, 1999, pág. 183

Por su parte "Servando J. Garza sostiene que probablemente el legislador usó ese lenguaje porqué el principio de justicia se expresa en los impuestos mediante la cuota proporcional y en los directos mediante la progresiva, que es también formula de equidad. Además si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales deben ajustarse toda ley tributaria fueran contradictorios o excluyentes ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa."¹¹

A su vez "Sergio Francisco de la Garza opina que la exigencia de la proporcionalidad y equidad obedece a una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto las cargas a repartir, entre ellas los tributos. En este último caso la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales, tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos."¹²

Por el contrario existen otros tratadistas que sustentan la idea de que se trata de dos principios diferentes, entre ellos está "Emilio Margain Manatou quien explica; si un tributo es proporcional significa que comprende por igual de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación y es equitativo por que el impacto del tributo es el mismo para todos los comprendidos en la misma situación."¹³

Otros autores que comparten el mismo criterio son Andrés Serra Rojas, José Rivera Pérez Campos, "quienes señalan que la equidad mira a las condiciones de abstracción y generalidad que debe tener toda norma jurídica y la proporcionalidad mira a los factores de economicidad del impuesto."¹⁴ Apoyando estas ideas, la Suprema Corte de Justicia ha dictado jurisprudencia que a letra dice:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el Artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que

¹¹ *Ibidem.* Pág. 184

¹² *Idem.*

¹³ *Ibidem.* Pág. 185

¹⁴ *Idem.*

sea proporcional; segundo sea equitativo y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a los estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos. (Tomo LXXVI, pág. 794 del Semanario Judicial de la Federación)¹⁵

Criterio y doctrinas que también compartimos y por tal establecemos como dos principios diferentes y estudiaremos por separado el Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Sencillo y completo es el concepto de proporcionalidad aportado por Arrijo Vizcaíno: "Proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellos gravados."¹⁶

Para Lario Mirando Amador "es el fundamento de pagar un tributo en base a la capacidad económica de los ciudadanos. Dicho principio tiende a dar seguridad jurídica al contribuyente en cuanto al monto o cantidad que debe cubrir como pago de sus contribuciones, basándose en una proporción que va en relación a su poder adquisitivo."¹⁷

Otro autor, Emilio Margain "señal que tributo sea proporcional significa que comprenda por igual a aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación"¹⁸

En síntesis el Principio de Proporcionalidad es aquel por virtud el cual las leyes tributarias, por mandato constitucional deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven los sujetos pasivos en función de su capacidad económica de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de mediano y reducido ingreso aportando así a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos pero nunca una cantidad que implique la totalidad de sus ingresos

¹⁵ Arrijo Vizcaíno Adolfo. Ob. Cit. pag. 256

¹⁶ Idem.

¹⁷ Lario Miranda, Amador. Ob. Cit. Pág. 6

¹⁸ Citado por Hugo Carrasco Iriarte. Ob. Cit. Pág. 188

netos. Por ellos se piensa que proporcionalidad se ajusta a la progresividad, es decir las tarifas progresivas como en el impuesto sobre la renta pues supone que pagará mayor impuesto quién perciba mayor ingreso. Al respecto la Suprema Corte de Justicia sostiene el siguiente criterio " Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad y éstos son con justeza la proporcionalidad de que trata el artículo 31 fracción IV constitucional...(informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación-1969.Jurisprudencia, Sala Administrativa, Página 52)"¹⁹

Sin embargo actualmente un problema dentro de nuestro sistema tributario es que no se toma en cuenta la proporcionalidad en relación a la economía general del país generando que las cargas tributarias se distribuyan injustamente e inadecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes, es decir no basta que se grave en función de la capacidad contributiva sino que se repartan equilibradamente los gravámenes para que no sean unos pocos contribuyentes los que sostengan al Fisco.

Por último mencionaré los elementos primordiales de tan importante Principio de Proporcionalidad:

- a) Íntimamente relacionado con la capacidad económica de los ciudadanos a fin de que cada uno contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.
- b) Fijar la base gravable con base en una parte justa del ingreso, utilidades y rendimientos percibidos por cada causante.
- c) Distribuir equilibradamente las cargas tributarias entre las fuentes de riqueza disponibles.

D) Equidad

Dentro de una concepción aristotélica, equidad significa la aplicación de la justicia al caso concreto, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y desigual a quienes no se encuentran en igualdad de circunstancias.

¹⁹ Arrijo Vizcaino Adolfo. Ob. Cit. Pág.258

Este principio al igual que el de proporcionalidad busca dar seguridad al contribuyente pero en cuanto a la aplicación de las Leyes Fiscales, para que éste reciba un trato igual y no discriminatorio. Es decir se busca la igualdad entre los sujetos pasivos que se encuentran colocados en idéntica situación sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y contrarias a la justicia. En esencia atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes de la contribución, con excepción de las tasas o tarifas, así no debe haber diverso trato en lo concerniente a la causación del impuesto, deducciones permitidas, plazos de pago, entre otras.

Dentro de la doctrina existen ideas muy concretas que ayudan a comprender el vocablo equidad:

- "No es un termino sinónimo o equiparable a la proporcionalidad
- Es la justicia en la norma legislativa tributaria
- El Poder Judicial Federal esta facultado para resolver equitativamente aquellos casos concretos en los que los demás poderes no han aplicado la equidad.
- La equidad no es la aplicación estricta o equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria
- La equidad debe ser aplicada en toda clase de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, ad valorem, generales, especiales, en beneficio del sujeto pasivo."²⁰

En los sistemas fiscales la equidad tiene los siguientes cuatro significados aunado a la noción de justicia, según Miguel Valdés Villarreal:

- "Primera Equidad: relacionada con la distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público de autoridades. Por ejemplo ¿que porcentaje debe asignarse a cada uno de los fiscos federal, local y municipal?. El cumplimiento de ésta,

²⁰ Carrasco Iriarte, Hugo. Ob. Cit. Pág.188

corresponde al poder legislativo cuando decide la cuestión presupuestal.

- Segunda Equidad: la equidad debe manifestarse en los sistemas tributarios al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal sea justa. También es tarea del poder legislativo al configurar los sistemas tributarios.
- Tercera Equidad: La correcta aplicación de la ley de manera que no se deje de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado. Esta función corresponde a la administración pública y al poder judicial en caso de litigio.
- Cuarta equidad: Consiste en la debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio de las facultades de las autoridades, en eficaces programas para obras y servicios públicos. El poder Legislativo y Ejecutivo son los encargados de dicha función al proponer, aprobar y ejercer el presupuesto de egresos.²¹

No obstante las explicaciones anteriores es necesario concretar el vocablo equidad y para tal efecto coincido plenamente con la siguiente definición de Equidad estructurada por Arrijo Vizcaino: "el Principio de Equidad es el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico fiscal, con excepción a las tasa, cuotas o tarifas que deberán encontrarse inspiradas en criterios de progresividad."²² Es decir, los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula en cuanto a todos los

²¹ Ibidem, pág. 186-187

²² Arrijo Vizcaino, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 264

elementos integrantes de la contribución Este concepto será retomado más adelante pues constituye una de las premisas de la presente tesis.

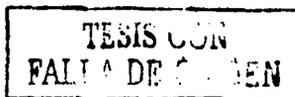
Por su parte el Poder Judicial Federal sostiene criterios que ayudan a entender el Principio de Equidad así como sus elementos, criterios que a continuación se reproducen en su parte medular.

"EQUIDAD TRIBUTARIA. Implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones dispares. El texto constitucional en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentran en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegios ni a favor. Así el Principio de Equidad es un valor superior del ordenamiento jurídico por lo que constituye un criterio básico de la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación. El valor superior que persigue este principio consiste entonces en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esta igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas o propiciar efectos semejantes sobre persona que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica."²³

- Amparo en revisión 321/92, Pyosa, S.A. de C.V., 4 de junio de 1996, mayoría de votos, unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis, ponente Genaro Góngora Pimentel; secretario Constanancio Carranza Daza. -Amparo en revisión 1243/93 Multibanco Comermex S.A., 9 de enero de 1999, unanimidad de 11 votos; ponente Genaro Góngora Pimentel; secretario Rosa Becerril V. - Amparo en revisión 1543/95, Enrique Serna Rodríguez, 8 de mayo de 1997, unanimidad de 10 votos, ponente Juan Díaz Romero; secretario José M. Arballo F. -Amparo en revisión 1215/94 Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, 8 de mayo de 1997, unanimidad de 10 votos, ponente: Humberto Román Palacios; secretario. Manuel Rojas. - Amparo en revisión 1525/96 Jorge Cortés González, 8 de mayo de 1997 unanimidad de 10 votos ponente Genaro Góngora Pimentel; secretario. Victor Francisco Mota.

"EQUIDAD. Sus elementos. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo

²³ Carrasco Iriarte, Hugo. Ob. Cit. Pág. 192



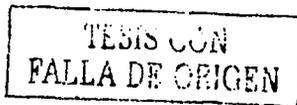
trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el art. 31, fracc. IV, constitucional, lo es ante la ley y la aplicación de la ley. De lo anterior derivan sus elementos objetivos que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por ley supone una violación al art.31, fracc. IV, constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ellos una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificioso o injustificada la distinción, y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir el trato equitativo.²⁴

- Amparo en revisión 321/92, Pyosa, S.A. de C.V., 4 de junio de 1996, mayoría de votos, unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis, ponente Genaro Góngora Pimentel; secretario Constancio Carranza Daza. -Amparo en revisión 1243/93 Multibanco Comermex S.A., 9 de enero de 1999, unanimidad de 11 votos; ponente Genaro Góngora Pimentel; secretario Rosa Becerril V. - Amparo en revisión 1543/95, Enrique Serna Rodríguez, 8 de mayo de 1997, unanimidad de 10 votos, ponente Juan Díaz Romero; secretario José M. Arballo F. -Amparo en revisión 1215/94 Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, 8 de mayo de 1997, unanimidad de 10 votos, ponente: Humberto Román Palacios; secretario. Manuel Rojas.

"EQUIDAD. Exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea tratar a los iguales de manera igual" (Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 321 del Informe de Actividades rendido por su presidente al terminar el año 1974.)

Sin embargo a pesar de la vasta doctrina, criterios de la Suprema Corte de Justicia o del Tribunal Fiscal de la Federación, por hacer respetar esta máxima de la Equidad, existen dentro de nuestro orden jurídico fiscal varias normas que no guardan este Principio Constitucional o bien suelen confundir la equidad con la

²⁴ Idem.



proporcionalidad o tomarlos como sinónimos. Por ello me parece totalmente atinado "las diferencias que marca Arrijo Vizcaíno"²⁵ entre las mas importantes están:

Proporcionalidad	Equidad
- Atiende a la capacidad contributiva y la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza en una nación.	- Refiere al problema de la igualdad entre los causantes.
- Vinculado a la economía general de un país	- Se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a ley fiscal.
- Atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias.	- Se ocupa de los demás elementos del tributo(sujeto, objeto, base, excepciones)
- Se inspira en criterios de progresividad	- Se basa en una noción de igualdad
- Persigue la implantación de la justicia en todo el sistema tributario nacional pues busca afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos.	- Es la aplicación de la justicia al caso concreto, implica tratar igual a los iguales y desigual a los colocados en situación de desigualdad.

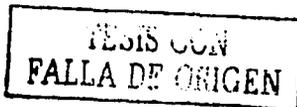
Cuadro comparativo 1.- Equidad y Proporcionalidad

E) Vinculados al Gasto Público

Principio constitucional contenido en la ya citada fracción IV del artículo 31 de la Constitución, al establecer: "Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan".

Es por ello necesario señalar que es lo que se debe entender por gasto público y la primera idea que nos viene a la mente cuando decimos gasto, es el dinero, pues

²⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. Pág 265,266.



para gastar se requiere de fondos, así el gobierno adquiere dinero a través de dos fuentes: los ingresos tributarios, están entre éstos los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y accesorios, dentro de los ingresos no tributarios o financieros encontramos los empréstitos, expropiaciones, decomisos, ventas de petróleo, entre otros. Con todos estos recursos el gobierno tiene que cumplir las funciones que le son encomendadas y que se encuentran especificadas en la Constitución Política, es así que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta al particular, debiendo ser un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas encontrando aquí la justificación de la relación jurídico-tributaria.

Pero bien, ¿Qué debe entenderse por gasto público?, para Sergio Francisco. de la Garza; "gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales, es decir el gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, ya sea que la erogación la realice la Federación directamente o por conducto de un organismo descentralizado".²⁶

En esencia este principio establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional, cuyo contenido sea divulgado entre la población para que conozca detalladamente en que forma se maneja sus contribuciones. Al respecto encontramos normas constitucionales a las que se sujeta el gasto público por ejemplo; los artículos 74,75 y 126 de la Constitución mismos que constituyen los "principios del Presupuesto de Egresos.-detalla los gastos a realizar. Son los siguientes:

- A) Legalidad: el gasto público está sujeto a este principio por que debe estar contenido en un Presupuesto de Egresos de la Federación o su respectivo ámbito de competencia o bien en una ley posterior. (Art. 126 Constitucional.)

²⁶ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa. México,1990,pág.142

- B) Anualidad: el Presupuesto de Egresos es aprobado por la Cámara de Diputados y su vigencia es anual. (Fracc. IV, Art.74 Constitucional)
- C) Especialidad: el gasto público debe efectuarse con exactitud o justificación, excepto las partidas secretas que se consideren necesarias con ese carácter, como lo determina el párrafo cuarto y quinto de la fracción IV del artículo 74 de la Constitución. Además la especialidad está consignada en el artículo 75 constitucional.- debe señalarse retribución a todo empleo que esté establecido por ley y en caso de omisión se debe recurrir al presupuesto anterior.²⁷

Por otra parte se ha discutido mucho en la doctrina si el destinar el rendimiento de un tributo a un fin específico constituye una violación al Principio de Vinculación con el Gasto Público. En opinión de "Arrijo Vizcaino se trata de una discusión fútil, pues basta con que las contribuciones se destinen a satisfacer partidas consignadas en los Presupuestos Nacional o Estatal de Egresos, sean éstas generales o específicas, para que se dé cumplimiento al imperativo constitucional de sufragar el gasto público a través de las contribuciones recaudadas."²⁸ Además la Constitución hace referencia global a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, por lo que no hay que olvidar el Principio Jurídico que dice "Donde la ley no distingue no debemos distinguir".

En apoyo a lo anterior existe jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala: " La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituya o lo regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas , caminos ,puentes, pagos de sueldo, etc." (Amparo en Revisión 2844/61, promovido por Clotilde Acevedo,. Visible en las páginas 383-383 del informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1973. Primera Parte).

²⁷ Gil Valdivia, Gerardo. Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público. Edit. Porrúa. México, 1989, pág.55.

²⁸ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Ob. Cit. Pág 254

F) Legalidad

Consagrado también en la parte final de la multicuada fracción IV, art. 31 Constitucional. Considerado también por varios autores entre ellos, "Sergio Fco. de la Garza como la piedra angular del Derecho Tributario y hacen la analogía con el aforismo del Derecho Penal "Nullum pene, sine lege" con "Nullum tributum sine lege" (no hay tributo válido sin una ley que le dé origen)²⁹. Lo que se traduce en que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule, garantizando la seguridad de los ciudadanos. Apoyando lo anterior el jurista "Ernesto Flores Zavala recalca que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonal y emanadas del poder legislativo."³⁰

Así para que "toda norma fiscal cumpla con este principio debe estar contemplada en una ley y señalando cuando menos los siguientes elementos:"³¹

- Sujetos a quienes se aplica la contribución (sujeto activo y pasivo)
- El objeto por el cual se aplica la contribución (hecho generador)
- La base que sirve para calcular la contribución
- La tasa o tarifa que se aplicara a la base
- La forma y época de pago
- Excepciones

Como lo ha puntualizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversos criterios "la ley no sólo debe establecer el impuesto, sino también fijar su cuantía o proporcionalidad, la cuota, la forma y los términos de computarla y pagarla. De otro modo la autoridad fiscal y no la ley como lo ordena la Constitución federal, fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario." (AAR 2821/33, García Gelasio, 16 de abril de 1934, unanimidad de cinco votos, suplemento 1934, p1035)³²

²⁹ Citado por Hugo Carrasco Iriarte. Derecho Fiscal Constitucional. Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Oxford. México, 1999, pág. 175.

³⁰ Citado por Hugo Carrasco Iriarte. Ob. Cit. Pág. 175

³¹ Lario Miranda, Amador. Análisis Práctico de los Impuestos. Edit. Themis. México, 1997 , pág 6.

³² Carrasco Iriarte, Hugo. Ob. Cit. Pág 176

LEGALIDAD TRIBUTARIA. Dicha garantía no exige que el legislador éste obligado a definir todos los términos y palabras usadas en la ley. Lo que exige el principio de Legalidad Tributaria establecido en el artículo 31, fracc. IV constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y en general los elementos esenciales se encuentren en la ley, y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede llegar al absurdo de exigir que el legislador defina como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión... (AR2053/91, Bebidas Purificadas Acapulco, S.A. de C.V., 16 de enero de 1998, unanimidad de 11 votos; ponente Mariano Azuela Gúitrón; secretario; Jorge Dionisio Guzmán).

El Principio de Legalidad Tributaria obedece a un doble enunciado, el primero atañe al Fisco y el segundo refiere a los particulares, afirma "Arrijo Vizcaíno que:

- 1.- La autoridad hacendaria no puede llevar acabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso.
- 2.- Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente puedan hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieren."³³

Es así que el Principio de Legalidad permite al contribuyente conocer cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones fiscales frente al Fisco, así como la esfera de derechos que puede hacer valer en contra del Estado cuando éste, en su función recaudatoria, pretenda traspasar o exceder los límites del marco jurídico a los que debe constreñirse su actuación. Como afirma "Adolfo Carretero Pérez: Las Potestades públicas deben ejercerse en la actividad financiera, están conformadas por la Ley y el ordenamiento jurídico en virtud del

³³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. Pág 23

principio de legalidad, que por un lado define positivamente su actuación y por el otro limita su esfera.”³⁴

Por último la esencia del Principio de legalidad es ser una garantía para el contribuyente y un equilibrio entre los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico-fiscal, al sujetar la acción tanto del Fisco como de los causantes al cumplimiento de un régimen legal.

II Tipos de Obligaciones Fiscales

La obligación de los particulares de contribuir al gasto público, que el Estado exige para cubrir las necesidades de la colectividad tiene su fundamento en la fracción IV, art. 31 Constitucional que marca los principios Constitucionales a que ha de sujetarse dicha obligación, mismos que he comentado anteriormente, y bien lo puede complementar la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte: “ Las prestaciones en dinero que el Estado exige en forma unilateral a los ciudadanos, para cubrir sus necesidades económicas, constituyen los tributos públicos y el derecho a exigirlos es por virtud de esa necesidad indispensable para la vida económica del Estado, preferente a la de los particulares, quienes no pueden oponer, frente a las pretensiones del Derecho Público de la colectividad, interés de naturaleza privada y dicha preferencia se deriva también de la necesidad del mismo Estado de buscar los medios para que no se eluda el cumplimiento de la obligación Constitucional de Tributar.” (Semanao Judicial de la Federación, Tomo LV. Pág. 3002)

Para continuar el estudio sobre las obligaciones fiscales es necesario recurrir en forma supletoria al Derecho civil. En términos generales la mayoría de los civilistas, entre ellos Rojina Villegas, señala que “la obligación considera un estado de subordinación jurídica que impone al deudor la necesidad de ejecutar a favor del acreedor un hecho o una abstención de carácter patrimonial o moral”.³⁵ Idea que de alguna manera coincide con la definición de Justiniano: “ La obligación es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar

³⁴ Citado por Adolfo Arrioja Vizcaíno. Derecho Fiscal. 14ª Edición. Ed Themis. México, 1999, pág 24.

³⁵ Rojina Villegas, R. Compendio de Derecho Civil.- Teoría General de las Obligaciones. 7ª edición. Ed. Porrúa. México, 1977, pág. 8.

alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad³⁶, dicho concepto ha evolucionado y en el derecho vigente encontramos que :“La obligación es un vínculo jurídico establecido por el derecho que nos obliga a cumplir una determinada conducta.” Lo que supone derechos y deberes a los sujetos que intervienen en ella; y el cumplimiento de cierta conducta que puede ser dar, hacer, no hacer y en su caso tolerar.

Confrontando con el concepto de obligación fiscal encontramos la siguiente analogía entre la obligación tributaria y la obligación de derecho privado, establecida por el tratadista “Emilio Margain, pues señala que en ambos casos encontramos dos sujetos, acreedor y deudor; y un objeto. Así mismo establece las principales diferencias:³⁷

- a) La obligación tributaria es de Derecho Público es decir, se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho, en cambio la obligación de Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada para su cumplimiento a normas del Derecho Público, verbigracia cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil y su cumplimiento está supeditado a una partida disponible dentro del presupuesto.
- b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley (Principio de Legalidad); la obligación de Derecho Privado puede derivar de un contrato, ley, delito, la gestión de negocios, enriquecimiento ilegítimo o por acto jurídico unilateral.
- c) En la obligación tributaria el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado y en la obligación de Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad. Opinión que no comparto, pues en el caso del impuesto sobre la renta cuando existe para el contribuyente un saldo a favor, es decir si el subsidio es mayor al impuesto conforme al artículo 141 de Ley del Impuesto Sobre la Renta, el acreedor es el particular y el obligado a dar es el Estado.

³⁶ Citado por Román Iglesias González; Marta Morineau I. Derecho Romano. 3ª ed. Edit. Harla., México. 1993, pág143.

³⁷ Margain Manatou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª ed. Edit. Porrúa. México, 1997, pág. 225-226.

Así como también en el caso de la devolución de pago de lo indebido conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que señala " las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

- d) La calidad de deudor o sujeto pasivo en la obligación fiscal puede adquirirla una entidad desconocida para obligación del Derecho Privado.
- e) La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos, la obligación de Derecho Privado.
- f) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; en cambio la obligación de Derecho Privado puede ser por actos imputables a las dos partes, acreedor y deudor como en el contrato, o bien sólo al deudor como en el acto jurídico unilateral, o bien, de la ley como la patria potestad. Con lo que no estoy de acuerdo, es que la obligación fiscal sólo nazca por la realización de hechos o actos imputables al sujeto pasivo directo (contribuyente), pues en ocasiones como lo mencioné en el inciso C), la obligación puede estar a cargo del Estado.- sujeto activo o bien a cargo de una tercera persona como el obligado a retener, pues en el caso de que no realice la retención ni entere el impuesto, se convierte en un obligado solidario según el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y tiene la obligación de pagar sin haber realizado directamente el hecho imponible, es decir no es el sujeto pasivo directo.
- g) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo, en la obligación de Derecho Privado dicho, tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla la obligación.
- h) El objeto de la obligación tributaria es de dar y en la obligación de Derecho Privado de dar, hacer y de no hacer, situación que no comparto porque

como veremos más adelante el objeto de la obligación fiscal puede ser también de dar, hacer, no hacer y tolerar.

Así mismo Emilio Margain, define a la Obligación Tributaria: "como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."³⁸ Sin embargo este concepto no contempla la existencia de las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar ni de los derechos y obligaciones de ambos sujetos, que se generan por todo vínculo jurídico. Este concepto parte de que: la relación tributaria y la obligación tributaria, son dos conceptos diferentes, y explica que puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria, por ejemplo => entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existe relación tributaria y mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de tributar. Por otra parte, la relación tributaria impone también obligaciones a las dos partes (sujeto activo y pasivo) y la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo. Es así que , "la relación jurídico tributaria está constituida por un conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. En cambio la obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación."³⁹ Sin embargo también, considero no es del todo acertada dicha definición, ya que en el caso de una persona física que recibe ingresos por honorarios, después de hacer su contabilidad y realizar su declaración, en el supuesto de que declare en ceros, no está obligada a pago alguno, y no por eso se extingue la obligación de presentar su declaración.(artículo 81 fracción VII del Código Fiscal de la Federación)

Al respecto se ha debatido sobre la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria, dado que "el ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cantidades de cosas si los tributos fueren en especie, lo que ha inducido a una parte de la doctrina a

³⁸ Ibidem. Pág.226

³⁹ Ibidem. Pág.268

considerar esa obligación como el centro del derecho tributario, relegando a segundo plano otras exigencias que reconocen el mismo origen, como bien afirma Berliri⁴⁰. Pues hay situaciones en que la ley obliga al contribuyente e incluso a terceras personas al cumplimiento de múltiples actos o abstenciones tendientes a asegurar y facilitar la determinación y recaudación de los tributos.

El autor Giuliani Fonrouge expone diferentes teorías que explican las relación y la obligación tributaria, así que tomaré extractos de las mismas para después comentar el criterio que sustento.

- ❖ "Parte de la doctrina considera que la obligación tributaria es: la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares de contenido único y variado;
- ❖ Otro sector expone que dicho termino debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en ley y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran el concepto relación jurídico-tributaria siendo ésta el género y aquélla una especie"⁴¹

Así las distintas interpretaciones al respecto son:

- a) Hensel: "la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligatorio por el cual el Estado tiene el derecho a exigir la prestación jurídica llamada impuesto (realización del presupuesto de hecho previsto en la ley). Señala que está obligación de dar es la obligación tributaria principal y con ella coexisten otras accesorias que se relacionan con la primera o dependen de actos administrativos. Por lo que existe vinculación estrecha entre el derecho tributario obligacional con el derecho tributario administrativo. En términos similares se manifiesta Plugiese: quién alude a la obligación de pagar como la relación fundamental y las relaciones accesorias como obligaciones de carácter administrativo a cargo de todos lo ciudadanos pero, que no constituyen obligaciones en el sentido técnico jurídico del vocablo. Tesoro plantea que hay obligaciones jurídicas

⁴⁰ Citado por Carlos Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Vol. I. 6ª Edición. Ediciones Palma. Buenos Aires. 1962, pág. 421.

⁴¹ Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero. Vol. I. 6ª Edición. Ediciones Palma. Buenos Aires. 1962. pág. 421.

múltiples, una principal o de dar y otras secundarias (dare, facere, non facere) destinadas a facilitar el cumplimiento de la primera.⁴²

- b) En contraposición está "Vanoni quien niega la existencia de una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, sino que todas ellas son autónomas, pero de contenido variado y no pueden reducirse a la sola obligación de pagar, sin que la preeminencia de la obligación de dar y la circunstancia de que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de aquélla, deba inducir al error de que éstas son simples momentos u obligaciones colaterales."⁴³
- c) Otra parte de la doctrina incorpora la figura de la relación jurídico-tributaria, así "Blumenstein se refiere a dicha figura como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (deuda tributaria) y por otra a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes. Berliri, destaca que existen otras relaciones jurídicas que surgen con la aplicación de tributos, sobre todo cuando hay deberes jurídicos sin obligación de pagar, es así que en la categoría genérica de relación tributaria ubica como una de sus especies la obligación tributaria, que puede ser de hacer y no solamente de dar. Por su parte Giannini, señala que la relación jurídica-tributaria tiene como contenido, derechos y deberes recíprocos entre el Estado y los contribuyentes y es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En ese conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental que es el pago del tributo."⁴⁴

Una vez confrontadas las diversas teorías acerca de la obligación tributaria y el panorama que muestran, considero que existe una relación jurídica tributaria,

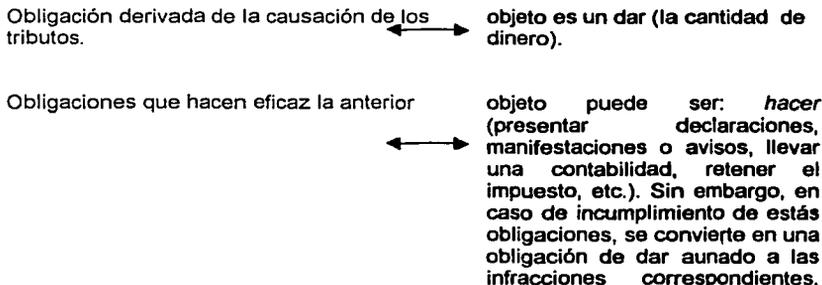
⁴² Ibidem. Pág.422

⁴³ Ibidem. Pág. 423

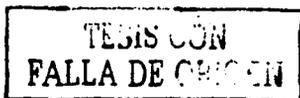
⁴⁴ Ibidem. Pág.424

como género, y comprende toda la actividad tributaria, es decir por correlativos derechos y obligaciones que surgen de la potestad tributaria del Estado y que están a cargo tanto del titular de está como de los contribuyentes y terceros. Sin perder de vista que su objetivo principal es pagar un tributo para otorgar recursos al Estado y cumpla sus funciones. Así mismo la obligación tributaria es una especie de la anterior y comprende obligaciones positivas(dar, hacer) y negativas (No hacer) y aun de tolerar y pueden estar a cargo tanto del sujeto pasivo como activo y de terceros así considerados por la ley. Y sin que exista una subordinación de las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, hacia la obligación de dar, es decir no comparto que la única obligación tributaria sea el pago, y que sólo esté a cargo del sujeto pasivo, pues como ejemplifico más adelante existen obligaciones a cargo del Estado (sujeto activo) y obligaciones diferentes a la de dar, que en caso de incumplimiento traen aparejada una infracción. Si bien es cierto que las obligaciones (hacer, no hacer, tolerar) en su conjunto ayudan a facilitar el pago, no se pueden reducir a simples obligaciones administrativas pues tienen una naturaleza fiscal.

Al respecto "Raúl Rodríguez Lobato señala que existen otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación de dar. Sin embargo ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal pero se distinguen por su objeto"⁴⁵:



⁴⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª edición. Ed. Harla. México.1998, pág. 109.



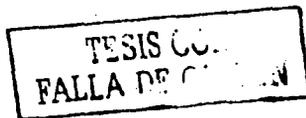
Como el caso del patrón obligado a retener el impuesto de los asalariados y en su caso no lo hace o no lo entera, será sancionado con la misma pena que el delito de defraudación fiscal. (artículo 109, fracc. II, Código Fiscal de la Federación).

No hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional)

Tolerar (admitir inspecciones o visitas domiciliarias que realicen las autoridades fiscales).

"Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal. La obligación fiscal cuyo objeto consiste en un dar se denomina *obligación fiscal sustantiva*, y la obligación cuyo objeto puede ser un hacer, no hacer o tolerar se le llama *obligación fiscal formal*. Sin embargo en la legislación como en la jurisprudencia se alude a los dos tipos de obligación diciendo simplemente obligación fiscal, sin calificativo alguno."⁴⁶ Por lo que consideraré a la obligación tributaria como la conducta que consiste en un dar, hacer, no hacer o tolerar que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la ley, así mismo existe independencia entre las mismas pues lo accesorio implica dependencia y por tanto sólo podría existir una si existe aquella de la que se supone deriva, supuesto que no se da en la obligación tributaria, ya que la obligación de hacer y no hacer son independientes de las de dar y es más pueden existir sin que exista la de dar o subsisten aun cuando se ha extinguido la obligación principal de dar. "Es así que las obligaciones de hacer y no hacer, como inscribirse en determinados registros, llevar controles, libros, no

⁴⁶ Idem.



destruir documentación o no llevar doble sistema de contabilidad son independientes de la obligación de pagar las contribuciones.⁴⁷

De las ideas anteriores se observa que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales de hacer, no hacer y tolerar y la posibilidad de que nazca la obligación fiscal de dar, pues ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, al respecto sólo hago la siguiente acotación sobre los pagos provisionales.- el pago del Impuesto sobre la Renta debe hacerse por ejercicios fiscales que pueden ser regulares(12 meses) o irregulares (menos de 12 meses) otorgándose un plazo de tres meses posteriores a la terminación del ejercicio para presentar la declaración donde se determina el impuesto a pagar, sin embargo se ha creado el sistema de los pagos provisionales que se realizan sin antes haber causado el tributo, por lo que son considerados por algunos estudiosos del derecho fiscal como pagos forzosos e ilegales pues no se ha generado obligación alguna y su existencia se justifica por la necesidad del Estado de allegarse recursos, es decir no se conoce en el transcurso del ejercicio si se obtendrá o no base gravable para estar obligado al pago del impuesto. Verbigracia, "los empleadores o patrones que hagan pagos por cualquiera de los de los conceptos a que se refiere el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensualmente que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, según lo establece el artículo 80 del mismo ordenamiento"⁴⁸, sin antes haber generado el hecho imponible-, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada. La mecánica funciona así: En primer lugar se trata de un cálculo mensual; segundo, dicho cálculo corresponde al retenedor, esto es al pagador del salario o prestación; tercero la aplicación del impuesto se hace a través de la aplicación de la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁴⁷ Sostiene ésta idea, Delgadillo Gutiérrez Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. México. 1997, pág 98,99.

⁴⁸ López Padilla, Agustín. Exposición práctica y comentarios a la ley del impuesto sobre la renta 2000. Tomo II. 21 ed.. Dofiscal editores.México, 2000, pág. 25.

Así mismo la Barra Mexicana de Abogados, en su publicación Vicios y Errores de la Ley del Impuesto sobre la Renta sostiene, la inconstitucionalidad del pago provisional, pues "señalan que la ley establece una carga económica de extinguir paulatinamente una obligación que aún no nace (debido a que no ha terminado el ejercicio) y que por lo tanto no ha ingresado a su patrimonio, lo que resulta violatorio del principio de proporcionalidad y equidad de los impuestos y es aún más grave si se toma en cuenta que el contribuyente que hubiere efectuado pagos provisionales a cuenta de un impuesto anual que finalmente no causó, y que por lo tanto tiene un saldo de impuesto a su favor que el fisco federal se encuentra obligado a regresar, se le devolverá sin ninguna retribución económica a su favor, no obstante el perjuicio que se le causó pues de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, el fisco federal sólo está obligado a pagar recargos sobre saldos a favor del contribuyente que no devuelva en un período de dos meses después de que se le haya solicitado la devolución."⁴⁹

A) Obligaciones de Dar.

Es aquella obligación fiscal, por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie. Y para que la obligación nazca a cargo del sujeto pasivo, es preciso que concurren dos circunstancias, siendo la primera la existencia de una ley impositiva emanada del Congreso de la Unión y la otra, la realización de un hecho que se encuentre previsto como generador del crédito fiscal, como la percepción de salarios, honorarios, etc. Es decir, el ingreso gravable por actividades que la ley tributaria considere afectas al tributo y tal obligación consiste en el pago del impuesto.

B) Obligaciones de Hacer

⁴⁹ Citado por Jaime Domínguez Orozco, Pagos Provisionales del ISR y del IVA. Ediciones Fiscales ISEF. México.2001, pág. 30,31.

II Tipos de Obligaciones Fiscales.

Es aquella obligación fiscal, catalogada por algunos como formal, que ayuda al cabal cumplimiento de la obligación sustantiva, y su objeto consiste en la realización de algo, de cierta conducta, por lo que son nombradas obligaciones positivas, verbigracia: presentar declaraciones, llevar la contabilidad, presentar avisos, solicitudes, copias, libros y documentos que exijan las disposiciones fiscales. También encontramos la figura del retenedor en los artículos 80 y 83 (actualmente artículos 113 y 118 fracción I respectivamente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que a la letra dice:

"Art. 118: Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo (ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado) tendrán las siguientes obligaciones: I Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 y entregar en efectivo las cantidades a que se refieren los artículos 115 y 116 de la misma."

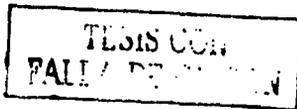
Un ejemplo más de este tipo de obligaciones, pero a cargo del sujeto activo, está en la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación:

*"Art. 44: En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:
III Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia....."*

C) Obligaciones de No hacer

Se encuentra dentro de las obligaciones fiscales formales, llamadas también obligaciones negativas, su objeto consiste en la abstención de hacer algo por parte del sujeto pasivo, por ejemplo: no alterar o destruir sellos oficiales; no volver a presentar declaración de pago provisional en ceros si en la declaración de pago provisional inmediata anterior se hubiere presentado sin cantidad a pagar, conforme al artículo 81, fracc. VII del Código Fiscal de la Federación.; reserva de guarda de información según el artículo 69 del mismo ordenamiento:

"Art. 69 El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación....."



II Tipos de Obligaciones Fiscales.

También pueden ser una obligación de no hacer el abstenerse de obstaculizar la practica de visitas domiciliarias, revisión de libros, documentación comprobatoria de locales, almacenes utilizados para el desarrollo de las actividades del causante e inspecciones.

CAPÍTULO SEGUNDO

1 Obligación de Retener y Recaudar el Impuesto sobre la renta

Una vez expuesto el marco legal y los principios que debe observar toda ley fiscal, me avocare ahora en primer lugar a explicar brevemente algunos de los elementos esenciales del Impuesto sobre la Renta, como lo son el sujeto activo y pasivo sin la finalidad de hacer un estudio pormenorizado de éstos, pues me limito sólo a dar un marco de referencia para después abordar el tema que nos ocupa.- La obligación de retener y recaudar el impuesto Sobre la Renta.- para lo cual nos remontaremos a su significado gramatical y así seguir sucesivamente.

En el Derecho Fiscal se considera que el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: Nación, Estados y Municipios, pues la obligación tributaria es una consecuencia del ejercicio del poder tributario, establecida en nuestra Constitución Política , en sus artículos 31, 73,115 respectivamente.

Por otro lado se entiende por: "sujeto pasivo de la obligación tributaria; la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir , a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa."⁵⁰

Así mismo el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, señala que el sujeto pasivo es: las personas físicas y las morales obligadas a contribuir con el gasto público conforme a las leyes fiscales respectivas. Es decir se trata de todo ser humano dotado de capacidad de goce y todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social.

Por su parte Carlos Giuliani Fonrouge define al sujeto pasivo de la obligación tributaria como "la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un

⁵⁰ Mosqueda Martínez, Noé. Análisis Económico y Jurídico de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Edit. PAC. S.A. de C.V. México.1993, pág. 72.

tercero.⁵¹ Haciendo la distinción entre sujeto pasivo del tributo (es decir, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el sujeto pasivo de la obligación tributaria (esto es, la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley); sin que necesariamente exista una identidad entre ambos conceptos. Por lo general, el sujeto del tributo, el contribuyente, es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente, y por ello se suman a éste o actúan paralelamente a él o también pueden sustituirlo íntegramente. Por su parte el Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, opina que "el legislador otorgo el carácter de sujeto pasivo al contribuyente y lo distingue de los responsables solidarios."⁵² Dicha situación la explicaré más adelante, en específico atenderé al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación sobre los responsables solidarios.

En el caso que nos ocupa, la misma Ley del Impuesto sobre la Renta dispone quienes son contribuyentes de dicho impuesto. Así del artículo primero de la presente ley se desprende que son sujetos obligados las siguientes personas jurídicas cuando se colocan en alguna de las hipótesis normativas que se enumeran a continuación:

- a.- Las personas físicas y las personas morales residentes en México, es decir, se gravan todos los ingresos que obtengan con independencia de su nacionalidad y de la ubicación de la fuente de riqueza.
- b.- Las personas físicas y morales que residiendo en el extranjero mantiene en México: un establecimiento permanente. Se gravan todos los ingresos atribuibles al establecimiento permanente , con independencia del lugar en que se encuentre ubicada la fuente de riqueza.

⁵¹ Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero. Vol. I. 6ª Edición, Palma Ediciones. Buenos Aires.1997, pág.440,443

⁵² Alvarado Esquivel, Miguel. La retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Prontuario de Actualización Fiscal. Núm. 114. Julio 1994, pág. 46.

c.- Las personas físicas y las personas morales que no obstante que residan en el extranjero y no mantengan en México un establecimiento permanente, obtienen ingresos de fuente de riqueza que se considere ubicada en el país.

Es decir son ciertos criterios como sostiene Enrique Calvo Nicolau⁵³ que condicionan la causación del impuesto con motivo de la percepción de ingresos y éstos son: la residencia del sujeto, la posesión de un establecimiento permanente en el país, y la posesión de una base fija en el país, antes de la reforma del 2002 y la ubicación de la fuente de riqueza de la que provenga el ingreso.

Cabe señalar que a partir del 2002, debe entenderse por establecimiento permanente: el lugar de negocios en los que se desarrollen total o parcialmente actividades empresariales, como aquél en que se presten servicios personales independientes.

En resumen, se señala que el sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuesto sobre la renta, es la persona, física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso el sujeto de que se trate se encuentre domiciliado en México. Sin embargo existen otras personas físicas o morales, que sin efectuar propiamente el hecho productor de la obligación tributaria, resultan obligados a cumplirla, tal y como si hubieran llevado a cabo dicho hecho. Por lo que varios especialistas en la disciplina del Derecho Fiscal realizan diversas clasificaciones de sujeto pasivo en atención a diferentes criterios, por ejemplo:

*Clasificación de Joaquín Ortega*⁵⁴.- en atención a los agentes auxiliares del fisco:

1.-Agentes de liquidación.- como las personas a quienes una ley fiscal impone el deber de formular la liquidación de créditos tributarios por los que no tengan responsabilidad directa.

⁵³ Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Tomo I. Ed. Themis. México. 1995, pág. 257

⁵⁴ Citado por Emilio Margain Manautou. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª ed. Edit. Porrúa. México, 1997, pág. 258-261.

2.-Agentes de retención.- son las personas a quienes una ley fiscal impone el deber de descontar, de los pagos que hagan a deudores directos de crédito tributario, el monto de dichos créditos.

3.-Agentes de recaudación.- aquellos terceros que por ley fiscal tienen el deber de efectuar el cobro de determinados créditos tributarios y de entregar la cantidad recaudada a la autoridad fiscal competente, y

4.-Agentes de verificación.- son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de no autorizar los actos o contratos que celebren ante ellos, sin la previa comprobación de que han sido pagados los créditos tributarios directamente relacionados con ese acto o contrato, como son el notario que no debe protocolizar actos o contratos gravados por la ley sin que previamente las partes le acrediten el pago de las contribuciones.

Clasificación de Dino Jarach ⁵⁵.- maneja las siguientes categorías de responsabilidad:

1.- Responsable Contribuyente.- es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.

2.- Responsable por sustitución.- es aquel que por disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino por que la conoció o paso ante él, sin haber exigido al obligado directo el pago respectivo. Comprende los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.

3.- Responsables por garantía.- son aquellos que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, así como también los que están respondiendo al pago de un crédito fiscal por el responsable contribuyente.

4.- Responsables solidarios.- lo son por sucesión (herederos y donatarios) o por representación, ya sea en forma voluntaria o en forma forzosa. (ver en el inciso D) También encontramos otras clasificaciones de sujeto pasivo como es el caso de Mario Pugliese o Sergio F. de la Garza, que siguen una terminología por demás compleja y para referencia citamos la anteriores. Además la legislación tributaria

⁵⁵ Idem

vigente, regula esencialmente al sujeto pasivo como: *el causante directo* y por otro lado *el responsable solidario*, tema que retomare en el último inciso de éste capítulo.

A Concepto

Introducidos al estudio del sujeto pasivo y su clasificación, explicaré la base de nuestro tema, la figura del retenedor, recaudador y agregamos la figura del determinador. Para lo cual nos remontaremos a su significado gramatical, así la lengua española, define ⁵⁶:

Retener.- v.t. Guardar, conservar // deducir, quitar // y se conjuga como tener // dejar de dar algo o parte de ello para destinarlo a otro fin.

Retención.- f. (lat. retentio). Acción de retener // Lo que se retiene de un sueldo o salario.

Recaudar.- v.t. Cobrar o percibir dinero por cualquier concepto// Reunir cierta cantidad en cobros diversos// Cobrar contribuciones, impuestos y otras rentas públicas // Asegurar, custodiar

Recaudación.- f. Acción de recaudar: la recaudación de los impuestos // Oficina donde se recaudan los caudales públicos.

Recaudador.- m. El encargado de recaudar y/o caudales públicos.

Determinar.- v.t. (lat. determinare). Indicar con precisión // Hacer tomar una resolución // señalar, fijar una cosa para algún efecto.

Por lo que respecta a su significado jurídico encontramos que:

Recaudador : conforme al artículo segundo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se entenderá por autoridad recaudadora, las oficinas de aduanas y federales de hacienda y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

⁵⁶ Pequeño Larousse Ilustrado, Ediciones Larousse, México. 2001. pág.341,857,879.

Recaudación.- Es el procedimiento administrativo por el cual el Estado percibe los ingresos fiscales destinados al sostenimiento de los gastos públicos. Y por el vocablo procedimiento administrativo no debe entenderse en sentido jurisdiccional, sino como la consecuencia ordenada de actos encaminados a un fin en la Administración Pública, que en este caso es el cobro de toda clase de créditos fiscales a favor del Estado. El término recaudación se aplica a la política de sistemas y procedimientos para el cobro de ingresos públicos de carácter fiscal; de acuerdo con la ley esta función está asignada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual utiliza diversos organismos, sistemas y procedimientos para realizar la recaudación, como unidades administrativas de la secretaría, oficinas recaudadoras de las entidades federativas hasta las ventanillas de la banca múltiple.⁵⁷

Retención.- Dicho vocablo tiene un amplio campo de aplicación, verbigracia el derecho de retención en materia civil, como el derecho que tiene el acreedor en las obligaciones recíprocas y en los casos expresamente previstos por la ley para conservar la tenencia y rehusar la entrega de una cosa que pertenece a su deudor si éste no ejecuta la obligación que le incumbe. La retención de los activos financieros en materia mercantil, entre otras más. Sin embargo a grosso modo, la retención tiene una esencia garantista, es decir, garantizar el cumplimiento de una obligación.

La retención en materia tributaria es la obligación establecida por las leyes fiscales a cargo de la persona física o moral que ejerce control sobre la fuente económica del tributo, a efecto de que, de la misma, recaude y entere al fisco el monto del impuesto de un contribuyente determinado.⁵⁸ // En la doctrina jurídica tributaria la retención es entendida como el deber de colaboración del no contribuyente con la

⁵⁷ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM, Ed. Porrúa, México. 1991. pág. 2676.

⁵⁸ Ibidem. págs.2845-2847

hacienda pública y este deber consiste en retener e ingresar en el tesoro público una cantidad por la realización de determinados pagos.⁵⁹

Otra caso de retención lo encontramos en notarios, jueces, corredores y demás fedatarios con funciones notariales, respecto de los cuales, diversas leyes fiscales establecen la obligación a su cargo de retener y enterar los impuestos derivados de los diferentes actos jurídicos en los que ellos intervengan, y que se encuentran gravados por dichas leyes por ejemplo el impuesto sobre adquisición de inmuebles. En su caso el fedatario deberá calcular bajo su responsabilidad el impuesto que proceda, haciéndolo constar en la escritura correspondiente a la adquisición del inmueble y enterándolo mediante declaración en la oficina autorizada de su domicilio.

Por otro lado la Dra. Gabriela Ríos Granados⁶⁰ señala que los elementos esenciales de la retención en materia tributaria, son:

- 1.- Es una Obligación ex lege: establecida en ley, cumpliendo así con el principio de legalidad. Es decir, es impuesta por la ley con sus características de general, abstracta e impersonal. Aquí la autora cuestiona quien es el encargado de realizar dicha obligación cuando se interviene administrativamente una empresa, el agente determinado por la ley (patrón) o el interventor administrativo nombrado por la autoridad.
- 2.- Es un deber de la colaboración con la administración pública, establecido como relación jurídica tributaria con carácter autónomo, en el sentido de que tiene como obligación ex lege, un presupuesto de hecho distinto al presupuesto contenido en el hecho imponible de un tributo.
- 3.- Tiene carácter contributivo: dado que sin perjuicio de que el retenedor no haya efectuado la retención del impuesto, deberá ingresar una suma igual al tesoro y al incumplimiento de esta obligación se le tipifica como delito equiparable a la defraudación fiscal.
- 4.- Es de finalidad garantista: es decir, por la situación de preferencia frente a la fuente de riqueza, el Estado impone esta obligación a distintas personas para

⁵⁹ Ríos Granados Gabriela. La retención en el Derecho Tributario. - obligación ex lege de los patrones. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Año XXXIV, N° 100, enero-abril de 2001. México, pág 213.

⁶⁰ Ibidem, pág. 217-220

hacer la recaudación del tributo e ingresarla al tesoro público, asegurando así el pago del tributo en dos personas.

Así bien la finalidad de la retención es una mayor certeza y facilidad en la liquidación y recaudación de la contribución, es por ello que el ente público a través de su poder de imposición convierte a personas ajenas al contribuyente en sus auxiliares con el propósito de dar cumplimiento a la obligación tributaria.

Determinación.- Consiste en la identificación de los hechos generadores que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales. Las clases de determinación de la obligación tributaria son tres:

- a) Autodeterminación: es la que lleva a cabo el sujeto pasivo de forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal. Ya que el sujeto pasivo reconoce la existencia de hechos generadores que dan lugar a obligaciones fiscales a su cargo, las cuales determina y liquida aplicando la base y tarifa previstas en la ley y obtener el monto de la obligación a su cargo. Al respecto el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de los tributos a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.
- b) Determinación de oficio: la que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo. Puede ser la determinación con base cierta, es decir "cuando la autoridad cuenta con todo tipo de elementos para comprobar la existencia de hechos generadores y llevar a cabo la determinación de obligaciones que han resultado a cargo del contribuyente, puesto que dispondrá de libros, documentación comprobatoria de ingresos y egresos de los causantes."⁶¹ Existe también la determinación en base estimativa o presunta, que consiste en determinar un crédito fiscal por parte de la autoridad con base en deducciones o estimaciones fundando y motivando la determinación en presunciones, toda vez que el contribuyente no presentó declaración o no tiene la documentación contable que permita

⁶¹ Quintana Valtierra Jesús, Rojas Yáñez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. 4ª Edición. Trillas. México. 1999. pág. 244.

la verificación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 55, 56 establece las reglas de la determinación presuntiva y su procedimiento. Y en el impuesto que nos ocupa, la ley antes en su artículo 90 establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente la utilidad fiscal podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente el coeficiente del 20% o el que corresponda según la actividad, y enlista una serie de actividades con un determinado porcentaje.

- c) Determinación que realiza conjuntamente el contribuyente y las autoridades administrativas, conocida también como determinación mixta. "Se presenta cuando el contribuyente omitió parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones por lo que la autoridad administrativa lleva a cabo la determinación de la obligación tributaria pero con la intervención del sujeto pasivo."⁶² Un ejemplo de esta determinación efectuada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo es el 20% del ingreso percibido por la adquisición de inmuebles sin deducción alguna a cuenta del impuesto anual, dicho pago se hará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días posteriores a la obtención del ingreso, artículo 157 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

B Sujetos Obligados

De toda relación tributaria se desprenden necesariamente los sujetos que forman parte de ella, mismos que expliqué en líneas anteriores. Por lo que en primera instancia se puede decir que dentro de las personas obligadas a retener el impuesto sobre la renta se comprenden las personas físicas, personas morales, unidades económicas, mexicanas o extranjeras, tema que abordare en el capítulo tercero de este estudio. Así bien, decía que la relación tributaria se establece entre el Estado y los ciudadanos, pero sólo retomare lo relativo al sujeto pasivo. Ahora

⁶² *Ibidem*. pág.157

bien esta figura suele abarcar la del "contribuyente, sustituto y terceros obligados"⁶³.

El contribuyente, es aquel al que la ley le atribuye las consecuencias del hecho imponible contenido en su presupuesto de hecho, mientras que el sustituto no realiza precisamente el hecho imponible, pero se encuentra obligado por ley a cumplir con las obligaciones de diversa índole, pero derivadas de la realización del hecho imponible, y por último el tercero obligado quien tampoco realiza el presupuesto de hecho, pero se encuentra constreñido a realizar ciertas obligaciones de contenido tributario. Como mencioné líneas arriba, el artículo primero del Código Fiscal de la Federación señala cuales son los sujetos pasivos de la relación tributaria, que son los contribuyentes, y las personas que no están obligadas a pagar contribuciones pero tienen el deber por ley de cumplir con otras obligaciones; aquí la ley se refiere tanto a los sujetos exentos al pago de contribuciones y a terceros obligados como retenedores o responsables solidarios.

Por tanto el retenedor es un sujeto pasivo, con la calidad de tercero obligado y su responsabilidad es solidaria, de conformidad con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Cabe señalar que comparto el criterio que sustenta el Dr. Miguel de Jesús Alvarado, respecto a la consideración que hace en referencia al sujeto pasivo, como "aquel que ponga en acción al hecho imponible y por tanto, titular de la capacidad económica, sin incluir en tal categoría a los responsables solidarios y dentro de éstos a los terceros obligados y sustitutos."⁶⁴

Así bien esta responsabilidad solidaria, es directa, toda vez que el retenedor tiene la obligación de retener, declarar e ingresar y debe responder en nombre propio por adeudo ajeno, (véase segundo párrafo, fracción, artículo 6 CFF). Y la finalidad de la retención, que nace estrictamente de la ley, es garantizar la recaudación del tributo como mecanismo de control para la obtención de ingresos tributarios.

⁶³ Idem.

⁶⁴ Alvarado Esquivel Miguel de Jesús. Los Sujetos Pasivos de las Contribuciones Federales: Reflexiones y Propuestas.

Para identificar a los sujetos propiamente obligados a realizar la retención, creo conveniente iniciar primero distinguiendo las "clases de retención que el Derecho Tributario ha reconocido:

- *Retención Directa:* consiste en que el sujeto acreedor del tributo (Estado), con ocasión de un pago que realiza al sujeto pasivo (contribuyente) retiene el importe del Tributo que en razón de dicho pago debe al acreedor.

- *Retención Indirecta:* Se presenta cuando la ley obliga a un sujeto a detraer, con ocasión de los pagos que realice a otras personas, el gravamen tributario correspondiente y con la obligación de ingresarlo al Tesoro Público. Se dice que existe una labor intermedia propia del sustituto de retener, conservar en depósito e ingresar.

- *Retención a Cuenta:* consiste en que la ley tributaria impone a quién efectúa determinados pagos la obligación de retener e ingresar provisionalmente en el Tesoro Público cierta fracción de los mismos, que será computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación definitiva (anual) del impuesto. Es decir se trata de un pago de carácter anticipado, provisional y a cuenta de una obligación que todavía no ha nacido. Así se dice que el retenedor no es un auténtico sustituto, puesto que no retiene la cuantía íntegra del impuesto.⁶⁵

Las diferencias entre una y otra clase de retención son las siguientes:

Retención Directa	Retención Indirecta	Retención a cuenta
Retiene el mismo acreedor/ Estado por que es el pagador de la renta gravada.	Retiene una tercera persona, el impuesto en su totalidad, derivado de una obligación que ya nació.	Una tercera persona realiza la retención de una cantidad como pago anticipado, provisional y a cuenta de una obligación que no ha surgido.

Cuadro comparativo 2.- Tipos de Retención

⁶⁵ Alvarado Esquivel, Miguél. *Prontuario de Actualización Fiscal*. Núm. 114. Julio 1994. Pág. 43-44

Con base en lo anterior, podrá señalar que los sujetos obligados a retener, son:

- a) La Federación, Estados y Municipios deben retener y enterar el impuesto cuando hagan pagos a terceros, conforme al artículo 102 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este es un caso de retención directa.
- b) Quienes hagan pagos de ingresos obtenidos por intereses, que pueden ser casas de bolsa, instituciones de Crédito, sociedades financieras u organizaciones auxiliares de crédito, están obligados a retener el impuesto aplicando la tasa de 24% sobre los diez primeros puntos porcentuales, y estas retenciones serán sobre el total de los intereses sin deducción alguna y tendrán el carácter de pago definitivo, conforme a los artículos 159 y 160 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el numeral LXXII de las Disposiciones Transitorias que establece que no se considerarán ingresos acumulables ni pagos provisionales, hasta el ejercicio 2002. Este ejemplo es un caso de "retención sustituta, que sobrevive a la derogación del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación de 1938 que definía la figura del sustituto del contribuyente como sigue: serán sujetos del crédito en sustitución del deudor principal, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal".⁶⁶
- c) A quienes efectúan determinados pagos por concepto de ingresos por salarios y general por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir que hay que considerar salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de una relación laboral y se asimilan a estos ingresos los anticipos que obtengan miembros de sociedades cooperativas de producción y de sociedades y asociaciones civiles; honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos y honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales; honorarios

⁶⁶ Idem.

por servicios que se presten preponderantemente a un prestatario, cuando se lleven a cabo en las instalaciones de este último; los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en términos del Título IV, Capítulo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales por las actividades empresariales que realicen, como lo señalan los artículos 110 y 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A continuación hago la siguiente reflexión: Después de realizar la lectura del artículo 113 de la ley en comento, se puede apreciar que primero surge el deber de retener sin que haya nacido la obligación tributaria, ya que lo que detrae el retenedor no es el impuesto sobre la renta del trabajador o empleado, sino una cantidad como pago anticipado y a cuenta de una obligación futura e incierta. Así que lo que realmente se retiene es una parte de los rendimientos satisfechos por el obligado a retener (patrón) al obligado a soportar la retención (trabajador) pero no la cuota tributaria. Además surgen diversas implicaciones para el retenedor, pues debe guardar, conservar su dinero y debe soportar un costo extra por el cálculo y/o trabajo contable que se debe realizar a efecto de llevar a cabo la retención de cada trabajador.

Así mismo considero que aunado a lo anterior el contribuyente sufre una pérdida inflacionaria pues se facilita a la Hacienda Pública la disponibilidad de medio económicos mediante la anticipación de la recaudación del impuesto.

Es así que varios teóricos consideran que la retención cumple diversas finalidades de vital importancia para la Hacienda Pública, como lo son:

- 1) Se facilita la disponibilidad de medio económicos, mediante la anticipación de la recaudación del impuesto sobre la renta, asegurando la periodicidad en la obtención de ingresos tributarios por parte de la Hacienda Pública a lo

largo del ejercicio fiscal. Ya que adelanta y anticipa el pago de las obligaciones tributarias de un ejercicio fiscal y evita el cobro hasta el siguiente año al de la percepción de los ingresos gravados.

- 2) Evita que el Estado corra el riesgo de que los contribuyentes en el siguiente ejercicio fiscal declaren y paguen por sí solos todo el impuesto que les corresponde, dada la cultura fiscal del no pago que opera en México.
- 3) Asegura que el Estado no sufra el menoscabo del crédito fiscal toda vez que no afronta la pérdida inflacionaria, es decir, el dinero percibido, no pierde su valor por el transcurso del tiempo y la inflación.
- 4) Genera la simplificación de trabajo administrativo porque reduce el número de sujetos con los que se relaciona el fisco, sobre todo por el alto índice de población asalariada que hay en nuestro país.
- 5) Permite mayor eficacia en las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, facilitando la gestión administrativa del impuesto y evita el fraude fiscal. Toda vez que la retención a cuenta proporciona a la Administración Tributaria información valiosa sobre los sujetos que obtienen ingresos y la cuantía de dichos ingresos, constituyendo en sí, un medio de control y vigilancia, que la autoridad fiscal ejercita sobre numerosos contribuyentes.
- 6) Tiene una finalidad de política económica, en la medida que esta figura supone aproximar la recaudación del tributo al momento en que obtiene un ingreso y ello permite la utilización del sistema fiscal como instrumento para la realización de la política económica.

Y también tiene un fin social, desde el momento en que a través de la retención, se obtiene la colaboración de un sector tan importante como lo es la de los retenedores que se traduce en una mejor y mayor recaudación.

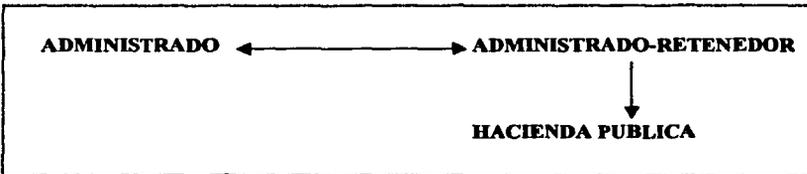
Sin embargo la obligación de retener también constituye una molestia a cargo del retenedor, sin obtener ningún beneficio y sí absorbe un costo económico que se cuantifica según el tipo de empresa y/o persona física, por lo que se debe atender

en simplificar el procedimiento del cálculo del porcentaje a retener y el procedimiento para la entrega de lo retenido.

C Forma y Términos

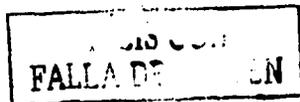
Para empezar a desglosar este punto es pertinente señalar que la obligación de retener implica una relación tripartita, establecida en primer lugar entre los administrados y en segundo lugar entre el administrado y el Estado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por tal circunstancia existen reglas por las que se rige la retención en México.

Figura 2.- Relación tripartita



Así de acuerdo con el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encontramos las reglas sobre las cuales opera la retención, y en términos concretos y específicos la retención a cuenta. Se puede decir que existe un régimen específico para cumplimentar la obligación de retener, regulado principalmente por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación y por las leyes especiales como la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor agregado.

"Artículo 6 CFF: En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido."



Dicho fundamento legal es la base para que opere la retención y aplicando la ley específica materia de este trabajo, se desglosan los siguientes pasos que debe seguir el retenedor del Impuesto sobre la Renta:

- 1.- El patrón, persona física o moral y dentro de ésta, macro, mediana y micro empresa, tiene la obligación de retener y enterar mensualmente parte de los ingresos que cubre al trabajador por la prestación de un servicio personal subordinado, mismos que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Descuenta determinadas cantidades en los pagos que realice a favor de los contribuyentes, para dicha labor el obligado a efectuar la retención debe elaborar un trabajo contable, por demás complejo para quién no es perito en la materia, por lo que generalmente el retenedor requiere de un contador, generando un costo contable, fiscal y financiero. Dicha situación se presenta de igual manera en las retenciones efectuadas al contribuyente bajo el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, pues las retenciones que efectúen las personas morales a los contribuyentes que les presten servicios profesionales la retención será del 10% sobre el monto de los pagos que se efectúen, sin deducción alguna, conforme al artículo 127 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
- 2.- Ingresa su importe a la administración financiera, dentro de los 17 días posteriores en que fue efectuada la retención.
- 3.- Presenta una declaración anual de los ingresos totales del sujeto pasivo principal manifestando los ingresos totales en el ejercicio fiscal y el impuesto a pagar por dicho ejercicio.
- 4.- El retenedor es responsable solidario del contribuyente por ley, y puede caer en alguna de las siguientes hipótesis:
 - a) El retenedor, retiene e ingresa oportunamente a la hacienda, por tanto se extingue la obligación autónoma del retenedor y el contribuyente podrá deducir las cantidades ingresadas a cuenta de la obligación que puede surgir y si no surge o contiene un saldo a favor podrá compensar o solicitar su devolución.

- b) El retenedor retiene pero no entera, la hacienda hace efectivo las responsabilidades por infracciones y delito a que haya lugar contra el retenedor ya que es el deudor llamado en primer lugar así mismo inicia el procedimiento administrativo de ejecución contra el retenedor y no puede repetir acción contra el contribuyente.
- c) El retenedor no retiene y por tanto no ingresa, surge la obligación del retenedor a ingresar aunque no haya retenido conforme al artículo sexto del Código Fiscal de la Federación.

5.- Con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta se incorpora la obligación de presentar declaración informativa sobre las personas a las que les haya entregado cantidades en efectivo por concepto del crédito al salario en el año calendario anterior y así mismo sobre las personas a las que les haya efectuado dichos pagos, en la forma oficial que al efecto publique la autoridad fiscal, a más tardar el 15 de febrero del año siguiente.

6.- En el caso de las personas morales, se establece la obligación de presentar una declaración informativa relativa a profesionistas a los que les hubiere efectuado retenciones en el año anterior, debiendo cumplir el día 15 de febrero de cada año al igual que el resto de las declaraciones informativas.

7.- En lo referente a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; no obstante que el patrón esta obligado a realizar la retención conforme a la tabla del artículo 113, después debe calcular el subsidio a que tiene derecho el trabajador conforme a las reglas del artículo 114. El subsidio se considera un estímulo que el Gobierno Federal otorga, al realizar esta disminución contra el impuesto que se obtenga de aplicar la tarifa del artículo 113 y se "define como la figura jurídica tributaria a través de la cual el Estado sacrifica una percepción tributaria con cargo al presupuesto de egresos de la Federación"⁶⁷. El subsidio varía dependiendo de las condiciones de trabajo de cada uno de los patrones, pues entre mayores percepciones recibidas por el trabajador que estén gravadas, el subsidio será mayor y por el contrario cuando las percepciones

⁶⁷ López Padilla, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2001, Tomo II Personas Físicas. Dofiscal, Editores. México. 2001, pp 25.

recibidas por el trabajador estén exentas o tiendan ser exentas en su mayoría, el subsidio será menor e incluso puede no haber subsidio

Una vez calculado el subsidio y restarlo del impuesto resultante el patrón debe calcular el crédito al salario conforme al artículo 115 y artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el crédito al salario se considera también un estímulo hasta antes de la reforma en la Ley en comento, definido como la "cantidad que tiene derecho a percibir el contribuyente por parte del Gobierno Federal, por la realización de ciertas actividades que se encuentran contempladas en los decretos o programas de facilidades o incentivos del propio gobierno, es decir se busca incentivar y promover el trabajo"⁶⁸. Sin embargo no considero que el crédito al salario sea un estímulo propiamente otorgado por el Estado sino que esta carga es trasladada al patrón.

La mecánica de este crédito al salario, opera como sigue entre menor sea el ingreso mayor será el crédito y a la inversa, entre mayor sea el ingreso menor será el crédito, así mismo el monto del crédito da derecho a la devolución del mismo cuando éste exceda al impuesto causado previa la deducción o disminución del subsidio y que es obligación del patrón entregarlo al trabajador mensualmente en nómina separada y en fecha distinta del pago de los salarios.

Así el artículo 115 y 119 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que el crédito al salario pagado a los trabajadores por los patrones se podrá disminuir del ISR a cargo del patrón o bien del impuesto retenido, señalando que se deberá de cumplir con las siguientes obligaciones.

- 1) Se deberá presentar ante el IMSS con copia para la SHCP, dentro de los 5 días siguientes al mes que corresponda, la nómina de los trabajadores que tengan derecho al crédito al salario, identificando los ingresos y el monto del crédito por cada uno de los trabajadores.
- 2) Deberán pagar mensualmente, en nómina separada y en fecha distinta del pago de los salarios, el monto del crédito al salario que previamente les hubiere sido autorizado por la SHCP.

⁶⁸ *Ibidem*. pág. 26.

Sin embargo con la actual reforma de 2003 a Ley del Impuesto Sobre la Renta se modificaron las obligaciones anteriores quedando como sigue: se eliminan las obligaciones de presentar ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, con copia para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la nómina de los trabajadores que tengan derecho al crédito al salario, y la indicación de pagar en la misma nómina y fecha en que se paga el salario, el monto del crédito al salario calculado.

Así mismo se creó el impuesto sustitutivo del crédito al salario a partir del ejercicio 2002. Y se puede decir que a través de esta imposición, los patrones absorberán el costo de dicho crédito. Pues tal impuesto será una carga para aquellos patrones que descuenten el crédito al salario pagado a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, en términos del artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El impuesto sustitutivo del crédito al salario se calculará aplicando la tasa del 4% al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado. Este impuesto es obligatorio, sin embargo, los patrones tienen la opción de no pagarlo, siempre y cuando no sustraigan el crédito al salario pagado a sus trabajadores. De hecho cuando el crédito al salario pagado a sus trabajadores sea mayor que el impuesto causado de acuerdo con el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los empleadores que ejerzan esta opción, podrán disminuir del ISR a su cargo o del retenido a terceros, el monto en el que dicho crédito exceda al impuesto en comento, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la disposición 120 de la Ley referida. Esta nueva contribución se deberá calcular por ejercicios fiscales y se causará en el momento en que se realicen las erogaciones, debiéndose hacer pagos provisionales mensuales y declaración anual de la misma. Los pagos provisionales se calcularán aplicando la tasa del 3% a las erogaciones del mes y se enterarán el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en que se realicen dichas erogaciones.

Ejemplo de la labor del retenedor que paga ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado:

Obligación del Patrón de Retener y enterar el Impuesto sobre sueldos y salarios a sus trabajadores

Mecánica del cálculo.- Determinación

1) Calcular el pago provisional mensual: Ingresos obtenidos en el mes, se aplica la tarifa del artículo 113

Sueldo trabajador	\$ 5000.-
(-) Limite inferior	<u>3644.95</u>
Excedente del limite inferior	1355.05
(*) % tasa sobre excedente de limite inferior	<u>17%</u>
Impuesto Marginal	230.35
(+) Cuota fija	<u>334.43</u>
ISR mensual determinado	564.78

2) Calcular el subsidio acreditable conforme a la tabla del artículo 114

Sueldo trabajador	\$ 5000.-
(-) Limite inferior	<u>3644.95</u>
Excedente del limite inferior	1355.05
(*) % tasa sobre excedente de limite inferior	<u>17%</u>
Impuesto Marginal	230.35
(*)% tasa sobre excedente de limite inferior	<u>50%</u>
Subsidio marginal	115.17
(+) Cuota fija	<u>167.21</u>
Subsidio total	282.38

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Monto de Subsidio Acreditable

Proporción = $\frac{\text{Total pagos efectuados. Sueldos más prestaciones gravadas}}{\text{Total de erogaciones de sueldos y prestaciones}}$

Proporción (P)= mayor al 50%
 Subsidio acreditable (Sa)= Subsidio total(St) * 2(1-P)
 Sa=282.38 * 2(1 - 65%)
 Sa=564.76 (1-.65)

Sa= 564.76 (.35)
 Sa=197.66

3) Aplicar la tarifa del artículo 115.- Crédito al salario mensual

Ingreso de \$5000 → 255.06

4) Impuesto Sobre la Renta a cargo:

ISR determinado=	564.78
(-) subsidio acreditable=	<u>197.66</u>

ISR neto mensual determinado=	367.12
o ISR subsidiado	
(-) Crédito al salario mensual=	<u>255.06</u>

Impuesto Sobre la Renta a cargo = 112.06

Un segundo ejemplo con la siguiente excepción: Hasta 3 salarios mínimos se paga crédito al salario

SMG vigente en D.F. = 43.65 * 3 = 130.95 diario = 3928.50 mensual.

1) Ingreso=	3928.50
(-) limite inferior	<u>3644.95</u>
excedente limite inferior	273.55
(*) % sobre excedente limite inferior	<u>17%</u>
Impuesto marginal	46.50
(+) Cuota fija	<u>334.43</u>
ISR determinado	<u>380.93</u>

2) Impuesto marginal	46.50
(*) % excedente lim. inf.	<u>50%</u>
Subsidio marginal	23.25
(+) cuota fija	<u>167.22</u>
Subsidio Total	<u>190.47</u>

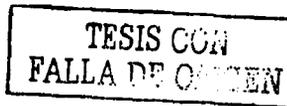
Subsidio acreditable
 Sa= 190.47 *(1- 65%)
 Sa=380.94(.35)
 SA= 133.32

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

3) crédito al salario= 306.66

Por lo tanto el Impuesto Sobre la Renta es:

ISR determinado	380.93
(-) Subsidio acreditable	<u>133.32</u>
ISR subsidiado	147.61
(-) Crédito al salario	<u>306.66</u>
SALDO A FAVOR	159.05



El crédito al salario representaba un subsidio otorgado por el Estado pero con la reforma de 2002 se convierte en un costo-gasto para el patrón, y se crea el impuesto sustitutivo de crédito al salario con la opción de \leftarrow no pagarlo cuando el crédito al salario "calculado" se entere conjuntamente con la obligación de pago el día 17 del mes inmediato posterior:

CAS.-crédito al salario = 20000
ISCA.- impuesto sustitutivo (4%) = 17000
Sólo enterará 17,000

Cuando el CAS mensual "pagado" sea mayor al ISCA causado, podrá disminuir del Impuesto Sobre la Renta a cargo del patrón o del retenido a terceros, Únicamente el monto que el ISCAS.

CAS= 20000
ISCAS= 17000
Excedente = 3000

Por lo general a las empresas con salarios altos conviene no pagar el ISCAS y las empresas con salarios bajo conviene pagar el ISCAS

D) Responsables solidarios (artículo 26 Código Fiscal de la Federación)

Este punto obedece a la necesidad de distinguir y excluir la calidad de sujeto pasivo del responsable tributario. Toda vez que el tema del presente trabajo versa sobre la figura del retenedor misma que a menudo se confunde como un sujeto pasivo.

Para tal efecto sigo y comparto criterios que sustenta el Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, quién propone clasificar a los sujetos tributarios, distinguiendo cada categoría en función a su relación con el hecho imponible, o con la obligación

tributaria que de éste deriva. Así, el sujeto pasivo debe ser sólo aquel que ponga en acción al hecho imponible y titular de la capacidad económica. Y se debe identificar como Responsable tributario al titular no del hecho imponible, sino de una obligación no inmediatamente contributiva, cuya finalidad es la de asegurar el pago de la prestación tributaria.

Supuestos de retención a cuenta y responsables solidarios

Bajo esta óptica se considera que existe una calificación indebida de responsables solidarios, y es el caso de las hipótesis de las fracciones I, II, XIII del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, donde no se establecen supuestos de responsabilidad tributaria en sentido estricto, sino de retención a cuenta, toda vez que la figura del retenedor es diferente a la del responsable. El primero es un obligado tributario cuya obligación (deuda) surge al realizar el retenedor el presupuesto de hecho al cual la Ley vincula el alumbramiento de la retención. Este presupuesto de hecho viene constituido por el pago o abono de rendimientos sujetos a un impuesto personal sobre la renta.

Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación:

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.

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 1 de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

La retención a cuenta constituye una obligación que nace en forma instantánea, es decir, cada vez que se realiza el presupuesto de hecho consistente en el pago de

rendimientos sujetos a retención, surgiendo para el retenedor la obligación de detraer parte de dichos rendimientos a efecto de proceder a su posterior ingreso en el Tesoro Público. Al realizar el presupuesto de hecho, el retenedor se convierte en un deudor principal y a título propio, ya que es el único obligado a efectuar la prestación económica, entonces la deuda del retenedor deriva de la obligación legal de retener e ingresar las sumas respectivas, siendo esta obligación distinta de la obligación material, cuyo titular es el contribuyente, el preceptor de la renta.

Por tanto la retención efectuada, como comente el apartado B de este capítulo, tiene el carácter de pago anticipado, provisional y a cuenta de la obligación tributaria que eventualmente pueda surgir al final del período impositivo, pues todavía no sabe si la obligación tributaria llegará a existir, es así que el presupuesto de hecho de la retención se realiza y produce sus efectos jurídicos con independencia y al margen del hecho imponible.

Por otro lado el carácter de 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, así el retenedor está obligado a ingresar aunque no haya efectuado la retención (véase artículo 6 Código Fiscal de la Federación) y si no efectuó la retención o no la ingresa a la Hacienda Pública, ésta última puede proceder mediante el procedimiento ejecutivo correspondiente y en su caso dar origen a una infracción tributaria o un delito equiparado a la defraudación fiscal.

A contrario sensu el responsable tributario es un sujeto que viene obligado legalmente junto al sujeto pasivo, a pagar la deuda tributaria, y de igual manera que el retenedor, la obligación del sujeto responsable surge de un hecho que legalmente se establece para producir dicho efecto, todo para asegurar el pago de la deuda tributaria. Se caracteriza por que el responsable tributario es un deudor junto al sujeto pasivo pues tiene la obligación de cumplir la obligación tributaria material, esto es la deuda tributaria en sentido estricto. Y el procedimiento para

hacer efectiva la obligación del responsable es un procedimiento administrativo que debe agotarse por etapas diferente al procedimiento que debe agotarse frente al retenedor que no ingreso en el tesoro público, e incluso se considera que cada hipótesis de responsabilidad tiene su propio procedimiento de exigibilidad.

“El responsable tributario no puede aparecer en la escena tributaria mientras no exista con antelación tanto la deuda tributaria como su sujeto pasivo”⁶⁹

En síntesis el retenedor y responsable tributario son dos figuras subjetivas pasivas a las que la Teoría General de los Tributos ha reconocido una serie de rasgos y peculiaridades que determinan su autonomía entre una y otra figura.

Retenedor	Responsable tributario
Obligado a efectuar una prestación- cantidades sujetas a retención- que no constituye una obligación tributaria en sentido estricto.	Debe cubrir la obligación o deuda tributaria.
Su obligación aparece y se desarrolla con independencia y al margen del hecho imponible.	Su obligación precisa la realización del hecho imponible.
Cubre una prestación anticipada, provisional y a cuenta de una futura e incierta obligación.	Asegura la deuda tributaria
Sujeto obligado prematuramente, antes de que nazca la deuda tributaria y aparezca un auténtico contribuyente.	Aparecer en la escena tributaria con antelación tanto de la deuda tributaria como su sujeto pasivo.

Cuadro comparativo 3.- Diferencias entre retenedor y responsable tributario

Supuestos de sucesión en la deuda tributaria y responsables tributarios

Siguiendo con el análisis del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el autor en comentario propone que también se debe excluir los supuestos de sucesión

⁶⁹ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. Los Sujetos Pasivos de las Contribuciones Federales: Reflexiones y Propuestas, pág. 7

en la deuda tributaria del marco de la responsabilidad tributaria, mismos que se contemplan en las fracciones VII y XII:

Artículo 26 : Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

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 social de cada una de ellas al momento de la escisión.

Así bien la modificación a una relación jurídica puede ser subjetiva u objetiva, la primera consiste en la sustitución de un sujeto por otro que lo reemplaza en la misma situación jurídica sin variar el contenido de la relación. El sujeto que es sustituido por otro en la titularidad de la relación se le llama autor de la sucesión o dante causa y al sujeto que sustituye al otro se le denomina sucesor o avante causa. Por otro lado la sucesión puede ser por acto entre vivos, mediante donación o cualquier otro contrato traslativo de propiedad que producen efectos jurídicos durante la vida de los titulares; o puede ser a causa de muerte, si el traspaso sucede como consecuencia de la muerte del titular de la relación jurídica, ya sea a título universal- herencia- la totalidad del patrimonio del autor o a título particular –legado- sustituye sólo en una relación jurídica determinada y concreta. Por lo que la sucesión en la deuda tributaria origina que el antiguo deudor o contribuyente desaparezca de la escena tributaria, viniendo el sucesor a ocupar su lugar, que es el que queda vinculado con la Hacienda Pública, lo mismo ocurre cuando por la escisión desaparece la sociedad escidente transmitiendo su activo y pasivo a la sociedad escindida y queda directamente vinculada con la Administración Tributaria.

Así es incorrecto catalogar al sucesor como responsable tributario por las siguientes razones:

Sucesor	Responsable
Es un contribuyente que sustituye a otro	Es un obligado al pago de la deuda tributaria junto con el contribuyente
Asume por subrogación la titularidad en el hecho imponible.	Nunca llega a asumir dicha titularidad, por que la deuda deriva de la realización de un presupuesto de hecho que siempre es distinto del hecho imponible.
Cumple una función de continuidad en el pago de la deuda tributaria y carece de derecho de reembolso.	Tiene la finalidad de asegurar el pago de la contribución tributaria pero cuenta con acción de regreso frente al contribuyente.

Cuadro comparativo 4.- Diferencias entre sucesor y responsable tributario

Supuesto de garantía personal y responsables tributarios

El autor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, comenta también que se debe excluir los supuestos de garantía personal del crédito tributario del régimen de la responsabilidad.

Dichas hipótesis están contempladas en la fracción VIII del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación: *Son responsables solidarios con los contribuyentes:*

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

Se dice que dicho precepto constituye una garantía personal, en atención a que ésta es prestada por una persona que se obliga a cumplir la obligación del deudor principal, que en este caso es de carácter voluntario. Así mismo por que la fracción IV del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece: *Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes: Obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.*

La obligación de este tercero no deriva de la realización de un presupuesto de hecho tipificado por la ley como generador de responsabilidad tributaria, sino de un simple acto de declarativo de voluntad, no es un responsable tributario en sentido técnico jurídico pues hay elementos subjetivos de una garantía personal.

De igual manera el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación dispone que las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refiere las fracciones... y IV del artículo 141 de este Código, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución. "Es decir el crédito fiscal queda garantizado plenamente, por un lado se comprueba la idoneidad y solvencia del tercero y del otro, se cuenta con una vía rápida y directa para en caso de incumplimiento hacer efectiva la deuda tributaria por el procedimiento administrativo de ejecución."⁷⁰

Supuesto de Garantía real y responsable tributario

También se sugiere la necesidad de excluir del campo de la responsabilidad las hipótesis de garantía real de la deuda tributaria, contemplada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, fracción IX : Son responsables solidarios con los contribuyentes: 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.

Se dice que es garantía real en virtud de que ésta atribuye un derecho inmediato sobre la cosa, se hace valer directamente contra la persona que resulta obligada, la cual responde con su patrimonio. Así mismo el artículo 141 del Código Fiscal en diversas fracciones señala que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes: I Depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto; II Prenda o hipoteca; V Embargo en la vía administrativa. Estas figuras constituyen garantías del crédito tributario en sentido estricto y por tanto en atención al artículo 143 del mismo ordenamiento se hacen efectivas directamente a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Al igual que las garantías personales, las garantías reales surgen de un acto declarativo de voluntad del tercero que las presta, pero no de un presupuesto de hecho que derive la responsabilidad tributaria.

⁷⁰ Op. Cit 69, pág. 13.

Supuestos de sustitución tributaria con retención y responsables tributarios

Por último, el autor citado comenta que el supuesto contenido en la fracción XIV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación constituye la sustitución con retención y no la responsabilidad tributaria: *Son responsables solidarios con los contribuyentes: las personas a quienes los residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.*

El sustituto es el sujeto que viene obligado al cumplimiento de la obligación tributaria en lugar del realizador del hecho imponible, por tanto ocupa una posición frente a la Hacienda Pública quedando como primer obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo el sustituto no soporta la carga tributaria, ya que la ley le permite retener o repercutir el tributo sobre el contribuyente, aportando sólo una mayor agilidad y seguridad en la gestión tributaria.

De manera que las personas que reciban los servicios personales subordinados o independientes son en realidad sustitutos, ya que deben cumplir " en lugar" del residente en el extranjero (contribuyente) el impuesto sobre la renta causado.⁷¹

Es así, que en razón de los comentarios anteriores, es necesario que la ley distinga claramente y según su procedimiento las clases de responsabilidad pues como ya se apuntó no todos los supuestos del artículo 26 del Código Fiscal Federal se adecuan a la responsabilidad solidaria, sino a responsabilidad subsidiaria, limitada, y parciaria e incluso a figuras diferentes . Y para efectos del presente estudio, es necesario distinguir las figuras del sujeto pasivo y del responsable solidario, así como la posición que juega el retenedor en la práctica que debería de ser una retención a cuenta y en la legislación que lo cataloga indebidamente como responsable solidario.

⁷¹ Ibidem, pág.15.

CAPITULO TERCERO

I Análisis comparativo de las disposiciones que imponen cargas tributarias de retener ISR

En este capítulo expondré de forma comparativa, las diversas disposiciones jurídicas que regulan la retención y recaudación de tributos tanto para las personas físicas y/o morales y las instituciones de crédito para el efecto de mostrar la inequidad que se vislumbra en cuanto a la carga tributaria de retención de Impuesto Sobre la Renta.

A Para los patrones

Se dice que las personas obligadas a retener pueden comprender las personas físicas, morales, unidades económicas, mexicanas o extranjeras.

Si es Persona física y/o moral debe atender al Artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I, del Título IV de la ley en comento, que son ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se aplicará la retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general vigente en el área geográfica del contribuyente.

Así mismo la retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes calendario una determinada tarifa que resulte de la ubicación del ingreso entre el límite inferior y el límite superior aplicando la cuota fija y el porcentaje de la tasa correspondiente atendiendo al artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

No obstante de retener el impuesto y enterarlo mensualmente, facilitando así la recaudación de los impuestos, considerado por algunos autores "la retención un medio para llegar a la recaudación, basada en el principio de seguridad y economía"⁷² y para otros un deber de colaboración con la Administración Pública⁷³. Y en su sentido gramatical la palabra colaborar, es trabajar con otras personas, especialmente en obras de ingenio. Colaboración.- acción y efecto de colaborar.⁷⁴ Y dado que el retenedor trabaja con el fisco en una misma tarea, como es la obtención del impuesto a cargo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por consecuente considero que también se le debe tener como un colaborador administrativo. Siguiendo el orden de ideas, la obligación del patrón de retener y enterar mensualmente el impuesto no se circunscribe únicamente a esto, sino también debe calcular el subsidio conforme al artículo 114 y acreditarlo contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente.

Además del cálculo del impuesto a retener y del subsidio fiscal el patrón deberá acreditar el crédito al salario mensual por el pago de ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral. Primero calculara el monto a retener, segundo acreditará contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente, disminuido con el monto del subsidio que resulte aplicable, el crédito al salario mensual que se obtenga de aplicar la tabla del artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El crédito al salario pagado a los trabajadores por los patrones se podrá disminuir del Impuesto Sobre la Renta a cargo del patrón o bien del impuesto retenido, siempre y cuando cumpla con las siguientes obligaciones:

- a) Se deberá presentar ante el IMSS con copia para la SHCP, dentro de los cinco días siguientes al mes que corresponda, la nómina de los trabajadores que tengan derecho al crédito al salario, identificando los ingresos y el monto del crédito por cada uno de los trabajadores.

⁷² Elizalde y Aymerich. La retención Tributaria como acto-económico administrativo. Obra. Citada por. Gabriela Ríos Granados. La retención en derecho tributario. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, nueva serie año XXXIV, Num. 100, enero-abril 2001, pág.214.

⁷³ Ríos Granados Gabriela. La retención en derecho tributario: Obligación ex - lege de los patrones. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, nueva serie año XXXIV, Num. 100, enero-abril 2001, pág.214

⁷⁴ Diccionario enciclopédico Bruger, Tomo II. Barcelona España. Editor Juan Bruguer, 1966, pág..8.

- b) Deberán pagar mensualmente, en nómina separada y en fecha distinta del pagos de salarios, el monto del crédito al salario que previamente les hubiere sido autorizado por la SHCP.

Sin embargo con la actual reforma de 2003 a Ley del Impuesto Sobre la Renta se modificaron las obligaciones anteriores quedando como sigue: Con el propósito de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los patrones se eliminan las obligaciones de presentar ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, con copia para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la nómina de los trabajadores que tengan derecho al crédito al salario, y la obligación de pagar en nómina separada y en fecha distinta de la que se paga el salario, el monto del crédito al salario previamente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otro lado, aparte de realizar la retención y enterarla mensualmente, el patrón debe calcular el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado sus servicios personales subordinados, de conformidad con el artículo 116 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. No obstante todo lo anterior el patrón debe cumplir con las obligaciones que marca el artículo 118 de la ley de la materia:

"Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere el capítulo I del Título IV, tendrán las siguientes obligaciones:

I Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de esta ley y entregar en efectivo las cantidades a que se refieren los artículos 115 y 116 de la misma.

II Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados, en los términos del artículo 116 de esta ley.

III Proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el año calendario de que se trate.

V Presentar ante las oficinas autorizadas a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración (informativa) proporcionando información sobre las personas a las que haya entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario del año calendario anterior, y de las persona a quienes les haya efectuado dichos pagos en la forma oficial que al efecto publique la autoridad fiscal.

VI Inscripción al Registro Federal de Causantes, entre otras.*

Aunado a ello el patrón también debe pagar un impuesto sustitutivo de crédito al salario, que surge por el propósito de aumentar la recaudación por parte del gobierno, obligando a aquellas personas, morales o físicas, que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, a pagar este impuesto a partir del ejercicio correspondiente a 2002. "Este impuesto busca compensar las erogaciones que realiza el Gobierno Federal por el concepto de crédito al salario, ya que a través de esta imposición, se podría decir que los patrones absorberán el costo de dicho crédito."⁷⁵

Tal descuento será una carga para aquellos patrones que descuenten el crédito al salario pagado a sus trabajadores del Impuesto Sobre la Renta a su cargo o del retenido a terceros, en términos del artículo 120 de esta ley.

El Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario se calculará aplicando una tasa del 3% a la fecha de su entrada en vigor, actualmente se aplicara una tasa del 4% al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, y se consideran entre estas, los salarios y demás prestaciones en efectivo e ingresos considerados asimilables a salarios.

Se dice que este impuesto es obligatorio, sin embargo existe la opción de no pagarlo, siempre y cuando no se sustraigan el crédito al salario pagado a sus trabajadores. Cuando el crédito al salario pagado a los trabajadores sea mayor que el impuesto causado, los empleadores que ejerzan la opción de no pagarlo, podrán disminuir del Impuesto Sobre la Renta a su cargo o del retenido a terceros el monto en que dicho crédito exceda al impuesto en comento, cumpliendo los requisitos del artículo 119 y 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta .

La contribución establecida en el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se deberá calcular por ejercicios fiscales y se causará en el momento en que se realicen las erogaciones, debiéndose hacer pagos provisionales mensuales que se enterarán el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en que se realicen dichas erogaciones y declaración anual de la misma.

⁷⁵ Colegio de Contadores Públicos en México, Veritas. Reformas Fiscales 2002.- Comisión Fiscal. Pág. 92.

Por otro lado las personas que hagan pagos por conceptos de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con lo requisitos del artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Así mismo las personas que hagan pagos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación deberá efectuar la retención conforme al artículo 113 de la ley en comento. Se desprende que estos conceptos recaen en un patrón y son situaciones a las que se enfrente periódicamente.

Patrones	
Artículo 110	Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado
Artículo 113	Retención y entero mensual como pago provisional a cuenta del impuesto anual, cálculo del impuesto
Artículo 114	Cálculo del subsidio fiscal
Artículo 115	Cálculo del crédito al salario mensual.
Artículo 116	Cálculo del impuesto anual
Artículo 118	Obligaciones de los patrones
Artículo 119	Entrega del crédito al salario en efectivo y las reglas para acreditarlo contra el impuesto sobre la renta a cargo de quienes pagan a los contribuyentes el crédito al salario.
Artículo Tercero Transitorio	Impuesto sustitutivo del Crédito al Salario.

Cuadro esquemático 1.- Disposiciones legales que imponen la obligación de retención de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado .

Todo lo anterior revela, la labor compleja a la que se enfrentan los patrones, llámese persona física y/o moral, misma que representa un costo financiero contable y fiscal diferente según la magnitud de la empresa si es una macro

empresa, la operación de la retención seguramente será efectuada por un departamento específico que se dedique a nóminas, lo cual en términos contables representa un costo para el patrón un costo que no es pagado por el Estado, sin embargo para las macro empresas estos costos se diluyen por los grandes volúmenes de operación que realizan, pero al contrario la empresa mediana y micro debe dedicar una cantidad proporcionalmente mayor de sus recursos para mantenerse al corriente de sus obligaciones. Y bastaría echar un vistazo a la situación económica y financiera del país para observar otro obstáculo al desarrollo de las pequeñas empresas en México. Así mismo considero que esta complejidad de la retención repercute en aspectos laborales de los trabajadores, pues cada vez más se recurre al pago por honorarios y sin derecho a seguridad social.

A demás de que los patrones pueden ser personas físicas o morales, existen otro tipo de personas físicas obligadas a retener el Impuesto Sobre la Renta y que son unos auténticos recaudadores, en el sentido jurídico del término, como lo son

1.- Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios públicos que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas, en el caso de operaciones por enajenación de bienes, adquisición de bienes consignadas en escrituras pública, dicho pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Además éstos fedatarios públicos presentaran en el mes de febrero de cada año calendario ante las oficinas autorizadas la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación, conforme al artículo 154 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La excepción a esta regla es cuando la enajenación del inmueble se realice por personas físicas con actividades empresariales y éstas declaren que el inmueble forma parte del activo de su empresa de acuerdo al 125 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta . Así mismo el artículo 73 último párrafo del Código Fiscal de la Federación estable que cuando se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o

empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos y los contribuyentes sólo quedaran obligados al pago de las contribuciones omitidas. Así bien los notarios pueden sufrir un menoscabo en su patrimonio al cometer un error en la determinación de la contribución, además de ser responsables solidarios conforme al artículo 26 del Código Fiscal, pues se sitúa en la hipótesis de la fracción I "las personas a quienes las leyes la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes."

Notarios y/o Corredores y/o Fedatarios Públicos	
Artículo 154 Ley del Impuesto Sobre la Renta	Obligación de determinar y enterar impuesto.- recaudar
Artículo 125 Reglamento de Ley del Impuesto Sobre la Renta	Excepción a no recaudar el impuesto en caso de personas físicas con actividad empresarial
Artículo 129 mismo ordenamiento	Reglas en general
Artículo 26 Código Fiscal de la Federación	Responsabilidad solidaria

Cuadro esquemático 2.- Disposiciones legales que imponen la obligación de recaudar el Impuesto Sobre la Renta por parte de notarios

B Para las Personas Morales

En este rubro quedan comprendidos:

- a) Las personas morales que hagan pagos por concepto de honorarios a contribuyentes que presten sus servicios profesionales, deberán retener como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10%, sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de retenciones, y dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como lo dispone el artículo 127 de la ley en comento

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- b) Los pagos hechos por personas morales por concepto de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso y goce temporal de bienes inmuebles, éstas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los mismos, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancias de retención, dichas retenciones deberán enterarse en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de la ley en comento. Y deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 15 de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuados retenciones en el año calendario inmediato anterior. Conforme a lo dispuesto por el artículo 143 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
- c) En el caso de obtener ingresos (personas físicas y/o morales) por la enajenación de bienes distintos a los señalados en el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta entre ellos bienes que no pierden valor, terrenos, acciones, etc, el pago provisional será el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el total de la operación, mismo que será retenido por el adquirente si éste es residente en el país o en el extranjero, con establecimiento permanente en México. Conforme al artículo 154 de la ley en comento. No se aplicara retención en caso de enajenación de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda. El adquirente que efectúe la retención dará al enajenante constancia de retención.

Las personas morales con fines no lucrativos excepto los partidos políticos y organismos descentralizados y las autorizadas para percibir donativos deducibles de impuestos, que enajenen bienes inmuebles efectuarán pagos provisionales en términos de este artículo, los que tendrán el carácter de pago definitivo.

- d) Quienes paguen los intereses , (cualquiera que sea el nombre con que se les designe a los rendimientos de créditos de cualquier clase, son intereses entre otros; los rendimientos de la deuda pública, premios de reportos o

de préstamos de valores, intereses por ganancia y pérdida cambiara, etc. Enlistados en el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y los considerados en el artículo 158 de esta ley como lo son los intereses pagados a los asegurados y beneficiarios por las instituciones de seguros y los rendimientos de las aportaciones voluntarias depositadas en las cuentas de individuales de ahorro para el retiro, entre otros.) están obligados a retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital, como pago provisional. Conforme al artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Así mismo las personas morales y las personas morales con fines no lucrativos que paguen otro tipo de intereses, que señala el artículo 168 de la

Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán retener como pago provisional la cantidad que resulte de aplicar al monto de los intereses y la ganancia cambiara acumulables, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del limite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 117, conforme al artículo 169 de la ley en comento.

- e) Las personas (físicas y/o morales) tendrán que retener el impuesto que resulte por la obtención de premios, y se considerara como pago definitivo cuando quien perciba el ingreso lo declare. No se efectuará esta retención cuando los ingresos los reciba los contribuyentes señalados en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta , ni las sociedades de inversión ni las personas morales con fines no lucrativos señaladas en el artículo 102 de la ley de referencia. Conforme al artículo 163 de la misma ley.

PERSONAS MORALES	
Artículo 127	Personas morales que hagan pagos por concepto de honorarios, a quienes presten servicios profesionales.
Artículo 143	Personas morales que hagan pagos por concepto de ingresos por arrendamiento o por otorgar el uso o goce temporal de un bien inmuebles

TEBIS CON
FALLA DE ORIGEN

Artículo 154	Enajenación de bienes
Artículo 160	Pago de intereses
Artículo 163	Pago por la obtención de premios.

Cuadro esquemático 3.- Disposiciones Legales que imponen la obligación de retener a las personas morales

Al igual que las personas físicas, las personas morales deben cumplir con ciertas obligaciones, entre ellas la relacionadas a la obligación de retener como lo son: Conforme a las fracciones III y IV del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta deberán expedir constancias de retención por pagos efectuados que constituya ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo al Título V.-De los Residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en Territorio Nacional. Y presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año ante las autoridades fiscales, la información de las personas a las que les hubiere efectuado retenciones en el año calendario anterior

C Instituciones de crédito

- a) Las casas de bolsa o las instituciones de crédito que intervengan en las operaciones financieras derivadas las que conforme a las practicas comerciales se efectúen con instrumentos conocidos mercantilmente bajo el nombre de futuros, opciones, coberturas y swaps, según el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación o en su defecto las personas que efectúen los pagos por ingresos derivados de operaciones financieras, deberán retener como pago provisional el monto que se obtenga de aplicar la tasa del 25% sobre el interés o la ganancia acumulable que resulte de las operaciones efectuadas durante el mes, disminuidas de las pérdidas deducibles, en su caso, de las demás operaciones realizadas durante el mes por la persona física con la misma institución o persona. Debiendo proporcionar constancia de retención al contribuyente y enterarán el impuesto retenido mensualmente a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se efectuó la retención.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- b) Las instituciones de crédito que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses, deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa del 0.5%, que al efecto establece el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional, la retención se enterará a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a la misma. Así mismo deberán presentar declaración informativa respecto de las personas a quienes efectuó la retención.
- c) Los intermediarios financieros que intervengan en la enajenación de acciones realizada a través de la Bolsa Mexicana de Valores deberán efectuar la retención aplicando la tasa del 20% sobre la ganancia obtenida en el mes calendario de que se trate. Las personas físicas y morales podrán acreditar las retenciones efectuadas, contra el impuesto que resulta a su cargo en la declaración del ejercicio de que se trate.
- d) Conforme al artículo 52 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta existen los convenios de recaudación de impuesto sobre la renta, que celebran las Instituciones de crédito con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que a la letra dice:

" Las instituciones de crédito podrán acumular los ingresos que se deriven de los convenios con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de la fracción III del artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación , en el momento en que los perciban en efectivo o en bienes y en el momento efectivamente percibido una vez efectuadas las disminuciones previstas en dichos convenios."

El artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación señala.- Las Instituciones de crédito tendrán las siguientes obligaciones:

III Recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales, en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicha dependencia y las instituciones de crédito celebraran convenios en los que se pacten las características que deberán reunir los servicios que presten dichas

instituciones, así como las remuneraciones que por los mismo les correspondan.

Para tal efecto la Secretaría y las Instituciones de crédito determinarán de común acuerdo la retribución, considerando el costo promedio variable de operación del conjunto de dichas instituciones, y el rendimiento financiero que les genere la recaudación a partir de su recepción y hasta su concentración y abono en la cuenta que establezca a favor de la Tesorería de la Federación.

Estas dos últimas disposiciones jurídicas encuentran su antecedente en el acuerdo signado desde 1966 que suscribe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con los bancos, relativo a la prestación del servicio recaudatorio de impuestos federales, pero es hasta "1982 que con la finalidad de unificar el procedimiento que deberán seguir todas aquellas instituciones que se interesen en la prestación del mismo, se publicó la primera autorización general que se otorga a los bancos Múltiples y de Depósito del país para recaudar impuestos federales, mediante el cual la Tesorería de la Federación autorizó a los bancos, para que a través de su casa matriz y sucursales del Distrito Federal e interior de la República, recaudaran únicamente el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Sobre las Erogaciones por

Remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, salvo que dicho servicio no se hubiere encargado a una Entidad Federativa mediante convenio de colaboración administrativa."⁷⁶

La autorización para llevar a cabo la actividad recaudatoria contenía diez reglas:

- ✓ De la regla primera a tercera se establecieron los requisitos que debían contener las declaraciones que hubieren presentado los contribuyentes, los requisitos que debían reunir los cheques cuando así se hubiese realizado el pago y la responsabilidad del banco en caso de recibir cheques sin reunir los requisitos marcados.

⁷⁶ Autorización que se otorga a los Bancos Múltiples y de Depósito del País, para recaudar impuestos federales, publicado en la Gaceta Oficial de la Federación el 13 de julio de 1982.

- ✓ En la regla cuarta se contempló la creación de una relación analítica que habría de realizar el banco al finalizar el día
- ✓ En la regla quinta se establecía la obligación de abonar diariamente el importe bruto de la recaudación a favor de la Tesorería de la Federación y concentrarla al día hábil siguiente antes de las 13:00 horas .
- ✓ En la regla sexta se dispuso como pena convencional que el banco que no efectuara la concentración del importe de la recaudación dentro del plazo previsto, debería pagar recargos a la Tesorería de la Federación como indemnización al Fiscal Federal, contados desde el día en que se debió hacer la concentración hasta el día en que la misma se efectúe , aplicando la tasa que para tal efecto señalaba el Código Fiscal de la Federación.
- ✓ En la regla séptima se estableció que al final del mes los bancos recibieran \$5.00 (cinco pesos M.N) por cada declaración recibida
- ✓ En la regla octava se precisó que los gastos estarían a cargo de los mismos bancos.
- ✓ En la regla novena y décima se otorgó a los bancos el carácter de organismos auxiliares, reservándose la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la facultad para poder modificar o dejar sin efecto la autorización.

En 1985 se publicó un nuevo acuerdo⁷⁷ que reforma dicha autorización (Acuerdo que reforma y adiciona a la autorización general otorgada a los bancos Múltiples y de Depósito del País, para recaudar impuestos federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de julio de 1985) . Se reformó la regla sexta, eliminando del texto original el término "pena convencional" por la hipótesis de eximir el pago de la indemnización a aquel banco que no hubiera incurrido en dos desfasamientos consecutivos en un periodo de 6 meses y cuya cantidad desfasada no hubiere excedido de \$10,000.00, apercibiéndolo que en caso de reincidencia se le aplicará el doble de lo que le hubiere correspondido pagar como indemnización.

Posteriormente en 1989 existe un nuevo acuerdo que reforma y adiciona la autorización, por la que se integran nuevos impuestos a recaudar como fue:

⁷⁷ Op. Cit. Mendoza Dávalos Victor Manuel. La recaudación de las contribuciones fiscales federales a través de la banca privada. México. 1997, pág.34.

impuestos sobre automóviles nuevos, impuesto especial sobre producción y servicios entre otros. Así mismo se modifica la regla quinta, permitiendo al banco concentrar el importe neto de lo recaudado hasta antes de las 13:00 horas del tercer día hábil siguiente al de su percepción. También se modificó la regla séptima en la que se contemplaba, ya no un pago por declaración recibida, sino el pago de una comisión quincenal por la prestación del servicio.

Se modifica la regla primera en donde se cambió la denominación de banco por la Sociedad Nacional de Crédito, facultándola a recibir, del contribuyente, el pago de impuestos y derechos que hubiere presentado, sin importar fecha de vencimiento de obligación ni que su domicilio fuese en una localidad distinta a la del banco cuando el pago se efectuara en efectivo. Se adiciono también el horario de atención a los contribuyentes sería de 9:00 a 13:30horas.

Posteriormente en 1991 se publicó una resolución que autoriza a las instituciones de crédito de Banca Múltiple prestar el servicio de recepción de declaraciones fiscales, misma que estaba compuesta de reglas en las que destaca la regla cuarta en la cual se establecía una cantidad que los bancos recibirían de la Secretaría de Hacienda por declaración captada.

Actualmente, el servicio de recaudación que prestan las instituciones de crédito se rige por las reglas de la "Autorización General que autoriza a las instituciones de crédito de Banca Múltiple, para prestar los servicios de recepción de declaraciones fiscales y recibir su pago, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de enero de 1993."⁷⁸ De la cual destacan la modificación a la regla sexta pues se establece ahora como horario en la concentración del importe neto de la recaudación hasta las 9:30 horas del tercer día hábil al de su percepción. La regla séptima contempla la posibilidad de utilizar el procedimiento administrativo de ejecución previsto en Código Fiscal de la Federación, en el caso que agotados diversos medios de cobro, los bancos se rehúsen a entregar las cantidades recaudadas producto del pago de contribuciones o de intereses determinados como Indemnización al Fisco Federal.

⁷⁸ *Ibidem.* pág. 37

<p>Artículo 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p>	<p>La posibilidad de acumular ingresos derivados de los convenios celebrados entre la SCHP en términos del artículo 32-B del CFF.</p>
<p>Artículo 32 B del Código Fiscal de la Federación.</p>	<p>Recepción y procesamientos de pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales, en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la SHCP. Para tal efecto se celebraran convenios entre dicha dependencia y las instituciones de crédito en él que se pacten las características del servicio y las remuneraciones que por los mismos les correspondan..</p>

Cuadro esquemático 4.- Disposiciones tributarias que imponen la obligación de retener y recaudar el impuesto sobre la Renta

Aunado a estos convenios celebrados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Instituciones de Crédito, existe el marco legal que regula la recaudación de contribuciones en México, encontrando lo siguiente:

Primero: de conformidad con Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su artículo segundo señala que la Secretaría de Hacienda para el desahogo de sus asuntos de su competencia se auxiliará de:

A) Servidores Públicos.

VI.- Tesorero de la Federación.

B) Unidades Administrativas centrales.

XXXII.- Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores.

XXXII.3 Dirección de fiscalización de la Operación Recaudatoria

D) Órganos Desconcentrados.-

I.- Servicio de Administración Tributaria

Compete al Tesorero de la Federación: recaudar, concentrar, custodiar, vigilar y situar los fondos provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación, así como establecer de manera compatible con el Sistema Integral de Administración Financiera Federal los sistemas y procedimientos de recaudación

de los ingresos federales con la participación que les corresponda a las Unidades Administrativas competentes del Servicio de Administración Tributaria.

Y compete autorizar expresamente la prestación de los servicios bancarios que deba utilizar el Gobierno Federal, de acuerdo con el artículo once del mismo ordenamiento.

Por otro lado compete a la Dirección de Fiscalización de la Operación Recaudatoria según el artículo 90-C: Vigilar las actividades asociadas con el procedimiento, seguimiento y control de la recaudación de contribuciones federales, de conformidad con la autorización otorgada a las instituciones de crédito, así como supervisar que en caso de que existan irregularidades en las concentraciones de fondos, dichas instituciones enteren los montos correspondientes a los importes desfasados y a las sanciones aplicables..

En este orden de ideas y de conformidad con la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo primero se determina la naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el carácter de autoridad fiscal y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señale esta ley. En el artículo segundo se estipula el objeto del Servicio de Administración Tributaria, como la realización de una actividad estratégica del Estado (Situación que explicaré en el segundo punto de este capítulo), consistente en la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del

contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación. Así mismo en el artículo séptimo se establecen las atribuciones del Servicio de Administración y entre ellas se encuentra: fracción I recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos ,productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable. Ahora bien el Reglamento Interior del Servicio

de Administración Tributaria en el artículo segundo marca que para el despacho de los asuntos, competencia del Servicio de Administración Tributaria contará con las siguientes unidades administrativas:

- **Administración General de Recaudación**

El artículo 20 del ordenamiento anteriormente citado estable la competencia, de la Administración General de Recaudación, entre las cuales citare algunas:

I Establecer la política y los programas que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas, así como las Administraciones locales de Recaudación y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en materia de recaudación de contribuciones, aprovechamientos, sus accesorios y productos, análisis del comportamiento de la recaudación; vigilancia de cumplimiento de obligaciones fiscales; requerimiento de obligaciones y determinación de sanciones; solicitud de datos, informes o documentos para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, del ejercicio y complementarias; determinación y cobro a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados de las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones; devolución de contribuciones y aprovechamientos; autorización de disminución de pagos provisionales de contribuciones; otorgamiento de estímulos fiscales; verificación de saldos a favor a compensar; registro federal de contribuyentes; visitas domiciliarias; verificaciones en materia de imposición de multas por infracciones a las disposiciones relativas; notificación, cobro coactivo, determinación de responsabilidad solidaria y garantías de créditos fiscales .

II Integrar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes y los demás registros y padrones previstos en la legislación fiscal y aduanera.

III Participar con la unidad administrativa competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, en el diseño de los sistemas de recaudación de ingresos por las entidades u oficinas de recaudación autorizadas.

IV Establecer los sistemas y procedimientos en las materias de su competencia, así como el diseño y infraestructura del área de recaudación.

V Evaluar la operación recaudatoria y el cumplimiento de la normatividad, los sistemas y procedimientos a cargo de servidores públicos de las Administraciones Locales de Recaudación

XI.- Supervisar la aplicación de las disposiciones fiscales, normativas, de sistemas y de procedimientos que deban aplicar las Administraciones Locales de Recaudación.....

XVI.-Recaudar, directamente o a través de las oficinas autorizadas al efecto, el importe de las contribuciones, aprovechamientos, incluyendo las cuotas compensatorias, así como los productos federales.

XVII.- Concentrar en la unidad administrativa competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los ingresos recaudados.

XXXIV.- Tramitar y resolver en los casos concretos, las solicitudes de estímulos fiscales, salvo que por ley compete ese trámite y resolución a otra dependencia.

XL.- Realizar sondeos y encuestas a fin de evaluar la operación recaudatoria tanto en el nivel central como local.

XLIV.-Elaborar y actualizar los instructivos de operación para la recepción de declaraciones por medios electrónicos y de papel de las instituciones de crédito.

II Inequidad de las disposiciones Tributarias

Para iniciar este punto considero pertinente retomar el concepto básico del concepto de equidad que tratamos en el capítulo primero de este trabajo, como el *trato igual a los iguales y desigual a quienes no se encuentran en igualdad de circunstancias*. En materia tributaria "el Principio de Equidad es el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico fiscal, con excepción a las tasa, cuotas o tarifas que deberán encontrarse inspiradas en criterios de progresividad."⁷⁹ Es decir, los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad

⁷⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 264

frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula en cuanto a todos los elementos integrantes de la contribución.

Ahora bien el sujeto retenedor que en el presente caso es la persona que realiza pagos por concepto de salarios en general por la prestación de un servicio personal subordinado, deberá realizar la retención y enteros mensuales conforme al artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y no obstante de no tener la calidad de sujeto pasivo se le otorga el carácter de responsable solidario cuando únicamente esta obligado a efectuar una prestación equivalente a cantidades sujetas a retención que no constituye una obligación tributaria en sentido estricto. Su obligación aparece y se desarrolla con independencia y al margen del hecho imponible, cubriendo una prestación anticipada, provisional y a cuenta de una futura e incierta obligación, siendo esta una retención a cuenta y la retención que tiene plena vigencia en el derecho positivo mexicano es la retención indirecta. Por lo que es un sujeto obligado prematuramente, antes de que nazca la deuda tributaria y aparezca un auténtico contribuyente. Situación que explique en el Capítulo Segundo del presente estudio. Así también la retención implica la determinación del impuesto de cada trabajador realizando el cálculo relativo del Impuesto Sobre la Renta conforme a las normas respectivas, lo que genera un costo para la empresa y/o patrón. Y aunado a lo anterior existe una fuerte penalización en caso de incumplimiento del retenedor⁸⁰, teniendo varias consecuencias importantes su omisión, a saber, 1) serán responsables solidarios de la contribución que debió retener aunque no lo haya hecho, 2) no será deducible el gasto para el Impuesto Sobre la Renta Y 3) serán responsables de delito calificado contemplado en los artículo 180 inciso e) y 109 del Código Fiscal de la Federación .

Por otro lado considero que el sujeto retenedor en este ejemplo.- el patrón ejerce funciones de recaudador pues procura el ingreso al erario público a través de la gestión del tributo, en virtud de que la obligación del retenedor se bifurca en dos exigencias por una parte, la retención propiamente dicha y por otras parte el deber

⁸⁰ Fernández Sagardi, A. Comentarios y Anataciones al Código Fiscal de la Federación . México. Sicco,2000, pág.. 130.

de ingresar la cantidad retenida a favor del fisco, sin embargo conforme a la fracción II del artículo segundo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala el concepto de autoridad Administradora y Recaudadora siendo la última las oficinas de aduanas y federales de hacienda y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a acabo el procedimiento administrativo de ejecución. Así mismo considero que el retenedor es un colaborador administrativo y por colaborador desde el punto de vista gramatical es el que trabaja con otra u otras personas, especialmente en obras intelectuales // Contribuir en una cosa para la formación de otra. Es decir el retenedor trabaja con el fisco en una misma tarea, como es la obtención del impuesto a cargo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, existe pues el deber de colaboración del no contribuyente con la hacienda pública. y con "este mecanismo la administración pública le resulta una percepción fácil, cómoda y económica, mientras que al retenedor le representa un costo adicional, costo que al no realizar dicha obligación se traduce en un castigo por parte del Estado."⁸¹

En síntesis, se trata de un costo que no es remunerado y que representa una labor técnica contable, financiera que se traduce en la obligación de retener, determinar, enterar mensualmente parte de los ingresos que cubre al trabajador por la prestación de un servicio personal subordinado, mismos que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Así mismo el retenedor debe calcular el subsidio y crédito al salario que en su caso tenga derecho cada trabajador y también tendrá la obligación de pagar el impuesto sustitutivo de crédito al salario y como mencionamos anteriormente respecto a esta imposición, los patrones absorberán el costo de dicho crédito, pues tal impuesto será una carga para aquellos patrones que descuenten el crédito al salario pagado a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, en

⁸¹ Ríos Granados Gabriela. La retención en el Derecho Tributario: Obligación ex - lege de los patrones. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Nueva Serie. Año XXXIV. Núm. 100, enero -abril de 2001, pp.229.

términos del artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Veáse Inciso C Forma y Términos del Capítulo Segundo).

Se observa claramente que detrás de toda esa labor existe un trabajo no remunerado, sin embargo dicha situación ha quedado superada con las diversas jurisprudencias que al respecto ha dictado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y no es mi deseo hacer énfasis en “refutar esas obligaciones como inconstitucionales bajo la óptica de que nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial”⁸², sino que pretendo explicar porque considero inequitativas las disposiciones jurídicas que imponen cargas tributarias de retención y recaudación de Impuesto Sobre la Renta al patrón y/o notarios y/o quienes se sitúan en tal obligación en comparación con las Instituciones de crédito de Banca Múltiple, en virtud de que ambos son colaboradores de la Administración Pública y los primeros como ya mencioné no reciben remuneración alguna y las segundas sí, que se pacta de común acuerdo en términos del artículo 52 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta referente a los convenios de recaudación de impuesto sobre la renta, que celebran las Instituciones de crédito con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación en el que se estipula la obligación de recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales, en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicha dependencia y las instituciones de crédito celebraran convenios en los que se pacten las características que deberán reunir los servicios que presten dichas instituciones, así como las remuneraciones que por los mismo les correspondan, considerando el costo promedio variable de operación del conjunto de dichas instituciones, y el rendimiento financiero que les genere la recaudación a partir de su recepción y hasta su concentración y abono en la cuenta que establezca a favor de la Tesorería de la Federación.

⁸² Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Colcción de textos Jurídicos Universitarios Oxford. México. 1999, pág. 619.

La situación anterior refleja una verdadera inequidad en el tratamiento de ambos sujetos con la misma obligación, violando el principio de equidad tributaria consagrado en la Constitución Política.

Persona física y/o moral.- Patrón Retenedor y el caso de los notarios-recaudador	Instituciones de Crédito.- Banca Múltiple.- Recaudador
Son colaboradores administrativos que realiza las siguientes funciones.-	Es un colaborador administrativo que realiza las siguientes funciones.-
Determina, retiene ingresa al erario público, el impuesto a cargo de sus trabajadores, y contribuyentes (para algunos autores actúa como órgano recaudador).opinión que comparto.	Recibe y Procesa pagos y declaraciones presentados por los contribuyentes ante la ventanilla bancaria. Ingresa al erario público lo recaudado.
Es un obligado solidario en caso de incumplimiento puede tipificar un delito.	No es obligado solidario, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede revocar la autorización Otorgada
No obtiene ninguna retribución ni utilidad	Recibe una retribución pactada mediante convenios y obtiene capitalización de sus activos a través del rendimiento financiero de los capitales recaudados durante el tiempo que tienen concentrado el dinero antes de ingresarlo a la Tesorería.
La retención les genera un costo contable, fiscal que según el tipo de empresa varia, y que no es remunerado. En caso que se cometa un error en la determinación de la contribución, los accesorios corren a cargo del notario.	Dicha capitalización convierte la prestación del servicio de recaudación de contribuciones en una operación bancaria pasiva por medio de la cual las instituciones de crédito reciben fondos o capitales para mantenerlos en disponibilidad implicando una

TESIS CON
FALLA DE GOBIERNO

	modificación de los activos y pasivos de los balances bancarios
--	---

Cuadro Comparativo 5.- Retenedores, recaudadores e Instituciones de Crédito

Finalmente la recaudación opera a través de la vía voluntaria y ejecutiva y los sujetos activos de la función recaudatoria son los que por mandato de ley se encuentran habilitados para ello, al lado de estos sujetos activos de la recaudación se encuentran los sujetos que deben cumplir con el deber de colaboración tales como los patrones, los notarios, los corredores, los retenedores de impuesto al valor agregado, los accionistas, y las instituciones de banca múltiple, y en el caso específico de los patrones, notarios y las instituciones de crédito ambos son colaboradores administrativos con la Hacienda Pública, pues procuran ingresar al erario público el impuesto sobre la renta correspondiente, sin embargo existe un trato desigual a quienes se encuentran en igualdad de circunstancias. Así bien todos los sujetos mencionados anteriormente no poseen investidura de autoridad administrativa únicamente son colaboradores en la retención y cobro del impuesto.

A pesar de los convenios celebrados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las instituciones de Crédito, el nivel de recaudación sigue siendo bajo pues no se ha atacado el fondo del problema. Por otro lado el primero de julio de 1997 con el fin de agilizar la gestión del tributo el gobierno creó el Servicio de Administración Tributaria(SAT), que cubre cuatro importantes áreas de la administración fiscal.- aduanas, auditoría, interpretación legal y recaudación. Sin embargo fue insuficiente este esfuerzo para aumentar una mayor percepción de impuestos, un ejemplo estadístico al respecto: es que durante el "ejercicio fiscal 2000, la recaudación tributaria en México apenas represento unas décimas arriba del 10% del Producto Interno Bruto (PIB) nacional, -este porcentaje es menor en

comparación con países con el mismo nivel de desarrollo al nuestro⁸³. Ante dicha situación se ha venido discutiendo la sonada Reforma Fiscal Integral, la que se enfoca principalmente en el aumento de la recaudación a través del incremento de las tasas y bases gravables, la eliminación de la tasa cero sobre alimentos y medicinas, y elevar el tipo de gravamen del impuesto al valor agregado. Olvidando considerar dos objetivos para llevar a cabo una verdadera Reforma Fiscal Integral que son: 1) Un nivel de recaudación óptimo y 2) un mayor control del gasto público⁸⁴. Así mismo se puede decir que han existido y existen diversos factores que inciden en la aminoración de la recaudación, ya que según los diversos diarios del país, como lo es el periódico Reforma señalan que una cuarta parte de la población económicamente activa no paga impuestos y los factores que inciden son: evasión de impuestos, defraudación fiscal, la amplitud del sector informal, los regímenes preferenciales, la globalización económica y la ineficacia en la gestión del cobro del tributo. Ante este panorama se enfatiza la importancia de la retención de impuestos que opera bajo la determinación del tributo, en este caso por parte de los patrones y notarios quienes aseguran la misma eficiencia y realizan diferentes tareas pero con el mismo fin de ingresar y recaudar el impuesto sobre la renta, resultando así, un mecanismo que asegura una percepción fácil, cómoda y económica para la administración pública, mientras que para el retenedor y el recaudador representa un costo adicional y en caso de incumplimiento un castigo por parte del Estado, por lo que se debe motivar y/o incentivar al retenedor con beneficios fiscales por ejemplo, para que cumpla con dicha obligación.

Sin embargo el Estado vislumbró como una buena opción para aumentar la recaudación, aprovechar la red de sucursales que las instituciones de crédito tienen distribuidas estratégicamente en toda la República así como su infraestructura y tecnología, otorgando a cambio una retribución a dichas instituciones, pero encontramos, pues, una evidente incongruencia entre la

⁸³ Torres Mercado Tomas. Conceptos de Reforma Fiscal.- Federalismo Fiscal. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México.2002, Pág.139.

⁸⁴ Ríos Granados Gabriela. Conceptos de Reforma Fiscal.- Recaudación de Tributos como base de una Reforma Fiscal. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México.2002, Pág.110.

autorización otorgada a las instituciones de crédito y el artículo segundo de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, mismo que fue transcrito en el punto anterior y el artículo 25 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en virtud de que se establece que el Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una **actividad estratégica**, consistente en la determinación, liquidación, y recaudación de impuestos, y por actividad estratégica se debe entender la que tiene a su cargo el Sector Público de manera exclusiva, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y control sobre los organismos que en su caso se establezcan. Y son actividades estratégicas las siguientes: correos, telégrafos y radiotelegrafía , petróleo y los demás hidrocarburos, petroquímica básica, minerales radioactivos y generación de energía nuclear , electricidad y **las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión**. Así mismo el Estado contará con los organismos y empresas que requiera para el eficaz manejo de las áreas estratégicas a su cargo, a contrario sensu las actividades prioritarias del Estado son aquellas en las que puede participar él mismo, o el sector social y privado. Por lo que en sentido estricto el Estado delega la función recaudatoria en un organismo denominado Servicio de Administración Tributaria y este debería cumplir eficazmente dicha función más no así es legal delegar la función recaudatoria en las Instituciones de Crédito, puesto que se trata de una actividad estratégica donde no esta permitido la participación del sector social y privado. Y mucho menos dichas instituciones deben tener el carácter de autoridad como pudiese ocurrir actualmente con el nuevo esquema de pagos electrónicos vía internet o mediante tarjeta tributaria (punto que tratare en el siguiente rubro).

III MODELO TEORICO PROPUESTO

Si bien es cierto que resulta necesario elevar el nivel de recaudación en México para lograr una economía sana que permita al Estado financiar su gasto público, se debe evitar el alza a los impuestos, pues lo único que generaría sería la reducción del ahorro, la inversión y los incentivos económicos, situación que

trasciende en una problemática nacional, así mismo no es menos cierto que las autoridades hacendarias tienen la obligación de crear oficinas recaudadoras en proporción a las necesidades de los contribuyentes a nivel nacional para prevenir y evitar la omisión total o parcial de las contribuciones por falta de elemento material que impida la satisfacción de las mismas, debiendo respetar los principios fundamentales que son.- la *Generalidad, Obligatoriedad, Proporcionalidad, Equidad, Vinculación al Gasto Público y Legalidad* . Para explicar el modelo teórico propuesto, me remito primero, a mencionar como opera actualmente la recaudación del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país, así bien existen dos formas una por vía internet, es decir, pagos electrónicos a las paginas del los bancos autorizados y a la página del Servicio de

Administración Tributaria mediante una clave de identificación electrónica confidencial (CIEC) y la segunda mediante tarjeta tributaria, la cual es una herramienta que se utiliza en el nuevo esquema de pagos electrónicos por ventanilla bancaria y ante el Servicio de Administración Tributaria que, contiene los datos de identificación fiscal del contribuyente cuyas características se presentan más adelante.

“El pago por Internet permitirá que sus pagos provisionales, de impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios e impuesto sustitutivo de crédito al salario, incluyendo retenciones, puedan realizarse a través de la transmisión electrónica de datos y de la transferencia electrónica de fondos, con lo que se logrará mayor comodidad, seguridad y rapidez en el pago de sus impuestos, según opinión del Servicio de Administración Tributaria

Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucciones de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.”⁸⁵

⁸⁵ WWW. sat.gob.mx

Así bien los que no están obligados a realizar pagos y/o declaraciones vía internet o mediante tarjeta tributaria, de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, por las operaciones de enajenación y adquisición de bienes en los que intervengan, son: Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, por lo anterior, para efectuar los citados pagos deberán utilizar la forma fiscal 1-A, misma que presentarán en las instituciones bancarias autorizadas.

Así bien se propone lo siguiente atendiendo a lo explicado en este trabajo:

1) Concebir a la Retención como una obligación a cuenta, ya que como se estudio en el capítulo segundo, la obligación a cuenta es aquella en la que todavía no se genera el hecho imponible, pero existe la obligación de retener un ingreso anticipado, pues puede darse el supuesto de que no llegue a nacer la obligación tributaria. Como es el caso de la legislación española. Y no catalogar al retenedor y al recaudador en el caso de los notarios por ejemplo, como un responsable solidario, pues éste sólo está obligado a efectuar una prestación anticipada, provisional, y a cuenta de una futura e incierta obligación, y la obligación del retenedor aparece y se desarrolla con independencia y al margen del hecho imponible. Lo anterior presupone una reforma al Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 6,26 y en lo relativo a la regulación de los sujetos pasivos y en específico en los artículos 113 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

2) Toda vez que la retención a cuenta sirve para facilitar a la Hacienda Pública la disponibilidad de medios económicos, mediante la anticipación de la recaudación del impuesto, así mismo la retención en el caso concreto de los patrones y los notarios como recaudadores, implica la reducción del número de sujetos con los que se relaciona el fisco, simplificando con ello el trabajo administrativo y facilitando la aplicación y recaudación del Impuesto Sobre la Renta y permitiendo una mayor eficacia en las facultades de comprobación de las autoridades fiscales pues proporciona información sobre los sujetos que obtienen ingreso que pueden quedar gravados, y la cuantía de dichos ingresos. No obstante del costo contable, fiscal y financiero que representa para el patrón

realizar la determinación del impuesto de cada trabajador asalariado, calcular el subsidio conforme al artículo 114 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el crédito al salario conforme al artículo 115 del mismo ordenamiento y en su caso pagar el impuesto sustitutivo de crédito al salario. (Ver inciso C.- Capítulo segundo e inciso A Capítulo Tercero). Se propone, sin entrar a fondo sobre lo relativo a la actividad estratégica y la función del Servicio de Administración Tributaria (artículo segundo de la ley del Servicio de Administración Tributaria y el artículo veinticinco Constitucional) situar en igualdad de circunstancias a los sujetos retenedores y a las instituciones de crédito como colaboradores administrativos en la recaudación y retención del Impuesto Sobre la Renta, otorgar beneficios fiscales tales como la quita en el impuesto sobre la renta por la actividad que realicen, a cargo del retenedor; o bien plantear algunas exenciones o la posibilidad de hacer deducible los costos generados para llevar a cabo la obligación de retener, contra el Impuesto Sobre la Renta que resulte. Los porcentajes de cualesquiera de las anteriores sería previo estudio técnico al respecto. Lo anterior presupone una reforma fiscal en el

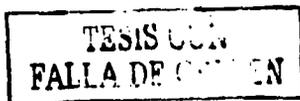
sentido mejorar y hacer más eficiente la gestión del tributo, a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Código Fiscal y la Ley de Ingresos de la Federación, encaminada a los supuestos de los artículos 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 32 B del Código Fiscal de la Federación.

3) En relación al inciso anterior pero tomando en cuenta la situación que prevalece en relación de las ideas del artículo segundo de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los artículos 25 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, referente a las actividades estratégicas, en estricto derecho serían inconstitucionales los convenios celebrados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Instituciones de Crédito para recibir, procesar pagos, es decir recaudar el Impuesto Sobre la Renta a cargo de los contribuyentes. Pero situándonos en la realidad, los alcances materiales del Servicio de Administración Tributaria son insuficientes para que la gestión del tributo sea eficiente, ágil y cómodo, por lo que en atención a estos principios, se

propone la concesión administrativa concebida como la recaudación de impuestos por parte de los particulares. "Dentro del esquema de la concesión administrativa, la recaudación de impuestos sería entendida como la gestión de un servicio, prestado por empresarios privados bajo ciertas condiciones y la administración-Estado retendría la titularidad última del servicio concedido y con ella las potestades de policía necesaria."⁸⁶ Quedando la concesión a favor, por ejemplo a los obligados a retener el Impuesto Sobre la Renta y en un caso concreto la retención que efectúan los patrones por ingresos obtenidos por la prestación de un servicio personal subordinado y también a favor de las instituciones de crédito autorizadas por los convenios celebrados, anulando dichos convenios y sustituyéndolos por la concesión. Lo anterior presupone la reforma al artículo segundo de la ley del Servicio de Administración Tributaria en el sentido de modificar el objeto del SAT como la realización de una actividad prioritaria en cuanto a la recaudación de impuestos, atendiendo siempre a observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal.

Es sabido que la retención, es una obligación impuesta a favor del Estado, es un deber de colaboración con la hacienda pública, sin embargo para obtener una mayor ventaja sobre esta obligación, se debe motivar al retenedor para que cumpla cabalmente dicha obligación por ello se plantea la idea de beneficios fiscales tales como la quita, exenciones o deducibles, más que la concesión administrativa sobre todo por la cultura y experiencia hacia éstas en México, en donde la mayor parte ha tenido resultados negativos, como lo es el fraude, enriquecimiento ilegítimo e incluso monopolios. Por lo que al plantear la propuesta, es una posibilidad sobre la cual hay que evaluar riesgos y asegurar la titularidad del Estado y su capacidad de sanción en caso de incumplimientos.

⁸⁶ La idea de Colaboración Administrativa ha sido tomada de García de Enterría, E. y Fernández, Tomás Ramón, Curso de Derecho Administrativo 1,5ª,ed. Civitas. Madrid, 1990,p.39. Op. Cit. Gabriela Ríos Granados. Conceptos de Reforma Fiscal.- Recaudación de Tributos como base de una Reforma Fiscal. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México.2002, Pág.110.



Pero lo que si es una realidad es la clara inequidad en el tratamiento de los colaboradores administrativos, como lo son: sujetos retenedores y recaudadores como los notarios frente a las instituciones de crédito, que tienen como fin ultimo la recaudación del Impuesto Sobre la Renta y cuando el derecho tributario ha sido considerado tradicionalmente como la imposición de obligaciones coactivas para los sujetos, debe cambiar su perspectiva, para ayudar a acelerar los procesos productivos de las empresas ya que las cargas tributarias tienen un fuerte impacto sobre estos procesos productivos en la medida en que las empresas tienen que dedicar recursos humanos, físicos y financieros para mantenerse al corriente de sus obligaciones .

CONCLUSIONES

1.- Los principios constitucionales en materia fiscal englobados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Generalidad, Obligatoriedad, Proporcionalidad, Equidad, Vinculación al Gasto Público y Legalidad, son la base de nuestro sistema tributario, y en cada caso debe atenderse a ello, en el caso específico del impuesto sobre la renta no queda claro la aplicación de la equidad en el supuesto de los sujetos retenedores y recaudadores.

2.- Así en palabras lisas y llanas, generalidad es la aplicación general de la ley, sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogados. El principio de obligatoriedad constituye una obligación ciudadana de carácter público y cuando la persona se ubique en la hipótesis normativa prevista en la ley automáticamente adquiere la obligación de cubrir la correspondiente contribución dentro de los plazos previstos en la ley en caso contrario se inicia un procedimiento coactivo (administrativo de ejecución). La Proporcionalidad implica una adecuada relación entre la capacidad económica del sujeto pasivo con las cuotas o tarifas progresivas establecidas en ley, de tal manera que según los ingresos del sujeto pasivo se tribute en forma cualitativa aportando así a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos. La equidad, distinta de lo proporcional, implica el tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico fiscal, con excepción a las tasa, cuotas o tarifas. El principio de vinculación al gasto público, es una vez recaudadas las contribuciones estas deben destinarse a un fin específico, público, por ejemplo a la prestación de servicios públicos. Por último la legalidad, presupone que toda contribución debe establecerse mediante ley señalando todos sus elementos.

3.- Es importante distinguir la relación jurídico fiscal y la obligación fiscal, siendo la primera, el género que implica el vínculo surgido de toda actividad tributaria, donde existen derechos y obligaciones correlativos, entre el Estado, contribuyentes y terceros, sin perder de vista que su objetivo principal es pagar un tributo para otorgar recursos al Estado y que éste cumpla sus funciones. Y la segunda, es una especie de la anterior, se puede definir ,como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y comprende obligaciones positivas(dar), (hacer) y negativas (No hacer) mismas que pueden estar a cargo tanto del sujeto pasivo como activo y de terceros así considerados por la ley.

4.- En relación a la idea anterior, considero que no existe subordinación de las obligaciones de hacer , no hacer hacia la obligación de dar, si bien es cierto que este tipo de obligaciones, en su conjunto ayudan a facilitar el pago, no se pueden reducir a simples obligaciones administrativas pues tienen una naturaleza fiscal e incluso existe, independencia entre cada una de ellas.

5.- Así mismo el sujeto activo no siempre es el Estado, pues existen supuestos jurídicos como el saldo a favor del contribuyente donde, éste ocupa la calidad de sujeto activo, sin que implique la investidura de Potestad Tributaria exclusiva del Estado en sus diferentes ámbitos.

6.- Por otro lado el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero. Sin embargo hay que considerar que el legislador otorgo el carácter de sujeto pasivo al contribuyente y lo distingue de los responsables solidarios. Así bien el sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuesto sobre la renta, es la persona, física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso,

rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso el sujeto de que se trate se encuentre domiciliado en México.

7.-Sin embargo existen otras personas físicas o morales, que sin efectuar propiamente el hecho generador de la obligación tributaria, resultan obligados por ley a cumplir con obligaciones de diversa índole, derivadas de la realización del hecho imponible, como es el caso del retenedor en específico el patrón. Dicha obligación de retener, implica una relación tripartita, establecida en primer lugar entre los administrados y en segundo lugar entre el administrado y el Estado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

8.- En el caso del Impuesto Sobre la Renta por concepto de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, el sujeto retenedor.- patrón tiene el deber de determinar, declarar e ingresar la contribución a cargo de sus trabajadores, y en caso de incumplimiento puede tipificar un delito. Si bien es cierto la retención implica grandes beneficios no es menos cierto que constituye una molestia a cargo del retenedor, sin obtener ningún beneficio y si absorbe un costo económico que se cuantifica según el tipo de empresa y/o persona física, por lo que se debe atender en simplificar el procedimiento del cálculo del porcentaje a retener y el procedimiento para la entrega de lo retenido.

9.- Si bien es cierto que el patrón.- sujeto retenedor no es un recaudador en sentido estricto, en la realidad si lleva implícita tal función, sin embargo no es menos cierto que el notario y/o fedatarios públicos si son auténticos recaudadores, que determinan y enteran el Impuesto Sobre la Renta por las actividades en que ellos intervienen como lo es la enajenación de inmuebles, sin recibir alguna remuneración como el caso de las Instituciones de Crédito, por tanto también se propone que los notarios sean beneficiados por estímulos tales como quita en el impuesto sobre la renta por la actividad que realicen, o bien plantear algunas exenciones o la posibilidad de hacer deducible los costos generados para llevar a

cabo la obligación de determinar y enterar el Impuesto Sobre la Renta a cargo de los contribuyentes. Así como se les ha otorgado la posibilidad, a partir del 2002 de que los contribuyentes que constituyan una nueva empresa, (por ejemplo: sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades civiles etc.) podrán acudir con un notario público o un corredor público, que además de brindarles el servicio de protocolización o formalización de la constitución de la nueva empresa, podrá también inscribirla al mismo tiempo en el Registro Federal de Contribuyentes y expedirles la cédula de identificación fiscal provisional para que las nuevas empresas puedan de forma inmediata iniciar sus actividades al momento de constituirse. Sin necesidad de acudir a oficinas del Servicio de Administración Tributaria. Sin pérdidas de tiempo, ni papeleos.

10.- Ante tal panorama es necesario se consideren los criterios de la Teoría General de los Tributos a efecto de iniciar la reforma legislativa para distinguir los supuestos de retención a cuenta de los responsables solidarios Toda vez que, el sujeto retenedor no debe ser considerado como sujeto pasivo, con la calidad de tercero obligado con responsabilidad solidario en términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que el deber de retener surge sin que haya nacido la obligación tributaria, ya que lo que detrae el retenedor no es el impuesto sobre la renta del trabajador o empleado, sino una cantidad como pago anticipado y a cuenta de una obligación futura e incierta, cuya obligación se constituye al margen y con independencia del hecho imponible Y por otro lado el responsable solidario es un sujeto que viene obligado legalmente junto al sujeto pasivo, a pagar la deuda tributaria, y de igual manera que el retenedor, la obligación del sujeto responsable surge de un hecho que legalmente se establece para producir dicho efecto, todo para asegurar el pago de la deuda tributaria. Se caracteriza por que el responsable tributario es un deudor junto al sujeto pasivo pues tiene la obligación de cumplir la obligación tributaria material, esto es la deuda tributaria en sentido estricto y aparece con antelación de la deuda tributaria y su sujeto pasivo.

11.- La mecánica de la retención opera como sigue: se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes calendario una determinada tarifa que resulte de la ubicación del ingresos entre el límite inferior y el límite superior aplicando la cuota fija y el porcentaje de la tasa de 34%. No obstante de retener el

impuesto y enterarlo mensualmente, facilitando así la recaudación de los impuestos, derivado de un deber de colaboración con la Administración Pública el patrón-retenedor debe calcular el subsidio conforme al artículo 114 y acreditarlo contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente. Así mismo debe acreditar el crédito al salario mensual por el pago de ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral conforme el artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en algunos casos el patrón también debe pagar un impuesto sustitutivo de crédito al salario, éste impuesto busca compensar las erogaciones que realiza el Gobierno Federal por el concepto de crédito al salario, ya que a través de esta imposición, se podría decir que los patrones absorberán el costo de dicho crédito.

12.- La labor tan compleja que implica la retención del Impuesto Sobre la Renta por concepto de salarios, representa un costo contable, fiscal y financiero que no es retribuido y que afecta sobretodo a la pequeñas y medianas empresas del país, pues en la macro empresas se puede diluir dicho costo. Sin intentar discutir el tema bajo la óptica de un trabajo no remunerado, sino como un deber de colaboración administrativa como el de las instituciones de crédito que si perciben una contraprestación por el servicio prestado, de conformidad con los artículos 32 B del Código Fiscal de la Federación y 52 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encontrándose, estos colaboradores administrativos en igualdad de circunstancias pero que son tratados de manera desigual.

13.- Se propone se otorguen estímulos al sujeto retenedor, a través de beneficios fiscales tales como la quita en el impuesto sobre la renta por la actividad que realicen, o bien plantear algunas exenciones o la posibilidad de hacer deducible

los costos generados para llevar a cabo la obligación de retener, contra el Impuesto Sobre la Renta que resulte. Los porcentajes de cualesquiera de las anteriores sería previo estudio técnico al respecto, en el sentido de mejorar y hacer más eficiente la gestión del tributo.

14.- Se debe estudiar a la luz del derecho Constitucional la situación actual de las Instituciones de Crédito, como colaboradores administrativos, en atención a la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los artículos 25 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo segundo de la Ley del Servicio de Administración tributaria , toda vez que la función de recaudación es una actividad estratégica del Estado, esto es que sólo el Estado puede ejercerla y por tanto no existen concesiones al sector privado. Para ello el Servicio de Administración Tributaria contará para el despacho de los asuntos de su competencia de unidades administrativas como lo es la Administración Central de Recaudación y a su vez la Administraciones locales de administración entre otras. Sin embargo gran parte de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta se realiza a través de las instituciones de Crédito, a quienes se les otorga una contraprestación y los contribuyentes deben presentar ante éstas la tarjeta tributaria ante el nuevo esquema de pagos por ventanilla bancaria.

15.- Es innegable que el retenedor, de hecho cumple las finalidades de un recaudador, aunque en estricto derecho sean dos figuras diferentes, así bien hay otros recaudadores como los notarios, corredores que determinan y recaudan el Impuesto Sobre la Renta, todos los anteriores convergen bajo el esquema de la colaboración administrativa y tienen la calidad de responsables solidarios además de no recibir ninguna contraprestación como es el caso de las Instituciones de crédito.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. 14ª ed., Themis. México, 1999.
- 2.- GIL VALDIVIA, Gerardo Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público. Porrúa, México, 1989.
- 3.- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Oxford. México, 1999.
- 4.- LARIO MIRANDA, Amador. Análisis Práctico de los Impuestos. Themis. México, 1997.
- 5.- MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª edición. Porrúa. México, 1997.
- 6.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Porrúa. México, 1990
- 7.- ROJINA VILLEGAS, R. Compendio de Derecho Civil.- Teoría General de las Obligaciones. 7ª edición. Porrúa. México, 1977.
- 8.- IGLESIAS GONZÁLEZ; Román; Marta Morineau I. Derecho Romano. 3ª ed. Harla,. México, 1993.
- 9.- GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. Vol. I. 6ª Edición. Ediciones Palma. Buenos Aires. 1962.
- 10.- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª edición. Harla. México. 1998.

- 11.- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto. Principios de Derecho Tributario. Limusa. México. 1997.
- 12.- LÓPEZ PADILLA, Agustín. Exposición práctica y comentarios a la ley del impuesto sobre la renta 2000. Tomo II. 21 ed. Dofiscal editores. México, 2000.
- 13.- DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime Pagos Provisionales del ISR y del IVA. Ediciones Fiscales ISEF. México.2001.
- 14.- MOSQUEDA MARTÍNEZ, Noé. Análisis Económico y Jurídico de la Ley del Impuesto sobre la Renta. PAC, S.A. de C.V. México.1993.
- 15.- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel. La retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Prontuario de Actualización Fiscal. Núm. 114. Julio 1994.
- 16.- CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Tomo I. Themis. México. 1995.
- 17.- RÍOS GRANADOS, Gabriela. La retención en el Derecho Tributario.- obligación ex lege de los patrones. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. México Año XXXIV, N° 100, enero-abril de 2001.
- 18.- QUINTANA VALTIERRA, Jesús, Rojas Yáñez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. 4ª Edición. Trillas. México. 1999.
- 19.- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Los Sujetos Pasivos de las Contribuciones Federales: Reflexiones y Propuestas.
- 20.- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel. Prontuario de Actualización Fiscal. Núm. 114. Julio 1994

- 21.- Colegio de Contadores Públicos en México, Veritas. Reformas Fiscales 2002.- Comisión Fiscal.
- 22.- MENDOZA DÁVALOS, Victor Manuel. La recaudación de las contribuciones fiscales federales a través de la banca privada. México. 1997
- 23.- FERNÁNDEZ SAGARDI, A. Comentarios y Anataciones al Código Fiscal de la Federación. Sicco. México,2000.
- 24.- TORRES MERCADO, Tomas. Conceptos de Reforma Fiscal.- Federalismo Fiscal. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México.2002.
- 25.- RÍOS GRANADOS, Gabriela. Conceptos de Reforma Fiscal.- Recaudación de Tributos como base de una Reforma Fiscal. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México.2002.
- 26.- CORTÉS GONZÁLEZ, Jorge. Impuesto sobre la Renta.- compilación de tesis, precedentes y jurisprudencias. ACE, México, 1995.
- 27.- VÁLDES VILLAREAL, Miguel. Principios Constitucionales que regulan las contribuciones- Estudios Fiscales y Administrativos. SHCP y Coordinación de Capacitación y administración, México, 1981.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Código Fiscal de la Federación
Ley de Impuesto Sobre la Renta, 2001, 2002, 2003
Ley del Servicio de Administración Tributaria
Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público Diccionarios

- 1.- Pequeño Larousse Ilustrado, Ediciones Larousse, México. 2001
- 2.- Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. Porrúa. México. 1991.

Otras Fuentes

- Autorización que se otorga a los Bancos Múltiples y de Depósito del País, para recaudar impuestos federales, publicado en la Gaceta Oficial de la Federación el 13 de julio de 1982.
- Ciclo de Conferencias, Reforma Fiscal Integral, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 28 y 29 de marzo de 2001.
- Jurisprudencia
- Internet: www.sat.gob.mx