



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

---

## FACULTAD DE DERECHO

“ALCANCE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PARA EL SUJETO PASIVO Y EL RESPONSABLE SOLIDARIO. EL COBRO DE LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES CUANDO EL DEUDOR PRINCIPAL INCUMPLE CON LA OBLIGACIÓN QUE LE ES IMPUESTA POR LA NORMA.”

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

**ROBERTO VALENTÍN SALINAS GONZÁLEZ**



ASESOR: LIC. HUGO CARRASCO IRIARTE

CIUDAD UNIVERSITARIA

OCTUBRE, 2011



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.

“Porque fue mi maestro quien me enseñó no solamente cuan poco sabía, sino también que cualquiera que fuese el tipo de sabiduría a la que yo pudiese aspirar jamás, no podría consistir en otra cosa que en percatarme más plenamente de la infinitud de mi ignorancia.”

**Sir Karl Raimund Popper.** *Búsqueda sin término*

## AGRADECIMIENTOS:

### **A MIS PADRES.**

Porque sin importar lo duro que pudieron haberla pasado, sacaron adelante a sus polluelos sin esperar siquiera un gracias a cambio. He aquí, uno de sus siete súbditos, tratando de añadir a su lista de éxitos un reconocimiento más por la gran empresa que decidieron realizar.

### **A MI SEÑOR PADRE.**

Por enseñarme que el buen ejemplo se predica con el buen ejemplo. Tu honorabilidad, honradez y entereza me lo han demostrado. Ojalá y algún día llegue a ser por lo menos, la mitad de padre de lo que tú has sido conmigo. Siento un gran orgullo el pertenecer a tu linaje, siento orgullo, que hayas sido mi primer guía.

### **A MI SEÑORA MADRE.**

Por mostrarme que tener fe en las cosas, sea cual fuere su naturaleza, implica dejar de pensar. Lo cual no es malo, si se intercambia por vivir. Y ahora entiendo que precisamente la vida que me has dedicado, es tu representación de la fe que tienes en mi. Te amo mucho mamá.

### **A MIS HERMANOS.**

En orden descendente y no por ello menos importante. Agradezco a Martha, Citlali, Alejandro, Paco, Yoli y Lalo el permitirme comprender lo crucial que fue para mis papás tener una televisión después de que naciera Lalo ¡La casa es tan silenciosa sin ustedes! Como se añoran aquellos días.

### **A MI QUERIDA UNIVERSIDAD, LA SIEMPRE GLORIOSA UNIVERDIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.**

Por brindarme la oportunidad de formar parte de sus tropas orgullosamente UNAM ¡Que VIVA por siempre la Universidad Nacional!

### **AL MAGISTRADO HUGO CARRASCO IRIARTE.**

Por haber iniciado mi carrera en el gratificante mundo del derecho fiscal. Además, de forma curiosa y con broche de oro, por cerrar este ciclo de licenciatura a través de su asesoría, tiempo y comprensión para la realización del presente proyecto. Sin duda alguna, todo esto no podría haberse dado sin su ayuda. Muchas gracias.

#### **AL DOCTOR EN DERECHO ALBERTO SOLÍS FARÍAS.**

Por mostrarme que los hechos pesan más que las palabras, y que ningún hecho es imposible si se cuenta con una buena estrategia, con las herramientas adecuadas y con mucha disciplina. Que la humildad es importante nunca perderla, y que el buen humor debe acompañarla. Esta tesis contiene un valor agregado producto de tus enseñanzas y consejos.

#### **A LA LIC. PATRICIA LÓPEZ LÓPEZ.**

Por sus grandes aportaciones, su amplio conocimiento y por su amor al arte. Usted siempre representará para mi la excelencia académica en su forma más amplia.

#### **A LA PANDILLA.**

Los (as) licenciados (as) Mugricio, Carlangas, Polo, Sonya, Asael, Andrea, y agregados (Manuel, Pin Pon, Israel, por citar algunos ejemplos), por que sin ustedes la vida simplemente no tendría sabor. He tomado de cada uno lo mejor que para mi le aportan al mundo, e intento reproducirlo. Los años no pasan en balde amigos míos. Hago una mención especial para la psicóloga Valeria que ha servido de contraste existencial (por así decirlo) en mi concepción del universo. La vida no tiene que ser como la pintan ¿no es verdad? Así mismo un agradecimiento especial va para Noguez, por enseñarme que la vida también posee una opinión interesante que aportar, y que no necesariamente debe coincidir con la mía.

#### **A LOS QUE SE ME OLVIDÓ MENCIONAR.**

Porque seguramente me aportaron algo que no olvidaré, y que por alguna e irónica circunstancia he olvidado sus nombres para efecto de éstos agradecimientos. No obstante, este apartado está dedicado a ustedes con mucho cariño. Como buen legislador, establezco mi cajón de sastre.

# ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	Página I
-------------------	-------------

## CAPÍTULO PRIMERO

### LA OBLIGACIÓN FISCAL

1.1 Definición .....	1
1.2 Fuente de la obligación fiscal .....	3
1.3 Nacimiento de la obligación fiscal.....	3
1.3.1 Elementos que constituyen la obligación fiscal .....	6
1.3.2 Causa.....	7
1.3.3 Objeto.....	9
1.3.4 Sujetos .....	11
1.3.5 Relación Jurídico Tributaria .....	15
1.3.6 Hecho Imponible.....	16
1.3.7 Hecho Generador .....	21
1.3.8 Base .....	21
1.3.9 Tasa y Tarifa.....	23
1.4 Determinación de la Obligación Fiscal.....	25
1.5 Accesorios de las Contribuciones en la Obligación Fiscal .....	28
1.5.1 Concepto .....	28
1.5.2 Recargos .....	30
1.5.3 Sanciones.....	34
1.5.4 Tipos de sanciones fiscales .....	38
1.5.5 Gastos de Ejecución.....	46
1.5.6 Indemnización en términos del párrafo séptimo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.....	47
1.6 Formas de extinción de la Obligación Fiscal.....	48
1.6.1 El pago .....	49
1.6.2 La Condonación .....	55
1.6.3 La Compensación.....	57
1.6.4 La prescripción .....	62
1.6.5 Otras formas de extinción de la obligación fiscal .....	73

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **EL OBLIGADO DIRECTO DE LA RELACIÓN FISCAL (SUJETO PASIVO)**

2.1	Definición .....	79
2.2	Distintas clases de Sujeto Pasivo .....	89
2.2.1	Sujeto Pasivo de la Potestad de Imposición .....	92
2.2.2	Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria .....	93
2.3	Otros sujetos obligados .....	96
2.3.1	Responsable del Tributo .....	97
2.3.2	Sustituto del Contribuyente .....	99
2.3.3	Retenedor a Cuenta .....	102
2.3.4	Sucesor de la Deuda Tributaria .....	103

## **CAPÍTULO TERCERO**

### **LA FIGURA DEL RESPONSABLE SOLIDARIO EN MATERIA FISCAL**

3.1	Concepto de Responsable Solidario .....	106
3.1.1	Concepto de Responsable Solidario .....	113
3.1.2	Tipos de Responsabilidad Solidaria en México .....	119
3.2	Elementos de la Responsabilidad Solidaria .....	123
3.3	Responsable Solidario: Legislación comparada .....	130
3.3.1	España .....	131
3.3.2	Argentina .....	131
3.4	¿Cómo nace la obligación fiscal en la responsabilidad solidaria? .....	132
3.5	Determinación de la deuda tributaria por parte del responsable solidario .....	136
3.5.1	La autodeterminación del responsable solidario .....	144
3.6	Plazos del pago voluntario del crédito fiscal para el obligado principal de la deuda tributaria y para el responsable solidario .....	146
3.7	Cobro del crédito fiscal al sujeto pasivo y al responsable solidario de la deuda tributaria .....	148

## **CAPÍTULO CUARTO**

### **LA CULPABILIDAD EN MATERIA PENAL COMO FUNDAMENTO A LA NO IMPOSICIÓN DE LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES FEDERALES EN LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA**

4.1 Principio de culpabilidad.....	156
4.2 Principio de prohibición de penas trascendentales .....	161
4.3 Principio del derecho penal del acto.....	162
4.4 La multa como sanción fiscal conforme al principio de culpabilidad .....	163
4.4.1 De la sanción fiscal.....	164
4.4.2 Exclusión de la multa al responsable solidario en términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.....	172
4.5 ¿Es o no culpable el responsable solidario para imponerle legalmente el cumplimiento de la obligación de los accesorios de las contribuciones federales por el incumplimiento de una obligación generada por el sujeto pasivo?.....	178

## **CAPÍTULO QUINTO**

### **ALCANCE DE LA DEUDA TRIBUTARIA PARA EL RESPONSABLE SOLIDARIO.**

5.1 Alcance general de la responsabilidad solidaria .....	189
5.1.1 En los recargos.....	191
5.1.2 En las sanciones .....	191
5.1.3 En los gastos de Ejecución.....	193
5.1.4 En las indemnizaciones .....	194
5.2 ¿Porqué viola la garantía de seguridad jurídica el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el cobro de los accesorios de las contribuciones al responsable solidario al momento en que el deudor principal incumple con la obligación fiscal? .....	195
5.2.1 Ausencia de sustento constitucional en los accesorios de las contribuciones: base para excluir el cobro de las multas al responsable solidario .....	203
5.2.2 Trato desigual al responsable solidario y al sujeto pasivo en relación con el principio de capacidad contributiva .....	206

<b>CONCLUSIONES</b> .....	211
<b>FUENTES CONSULTADAS</b> .....	216
a. BIBLIOGRAFÍA .....	216
b. PUBLICACIONES .....	219
c. LEGISLACIÓN .....	220
d. FUENTES INFORMÁTICAS.....	220
e. OTRAS FUENTES .....	221

## INTRODUCCIÓN

La figura de la Responsabilidad Solidaria en México ha tenido un crecimiento significativo en estos últimos años. Y esto se debe en gran medida a la necesidad del fisco federal de hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales que por alguna situación no fueron cubiertos por el obligado directo de la contribución.

A pesar de ello, la normatividad en relación con esta figura es escasa y poco efectiva en comparación con las funciones que tiene encomendadas el Estado Mexicano para la satisfacción del interés público, sin menospreciar en igual medida las circunstancias de inequidad y desproporcionalidad que se generan a cargo del sujeto obligado por ley a responder de manera solidaria del tributo, al no cubrirse las expectativas pretendidas por los principios constitucionales que otorgan las garantías consagradas por nuestra Carta Magna. Lo que sin duda, conduce a un cúmulo de problemas que parten desde la falta de un sustento constitucional hasta la ausencia de definiciones propias en el marco legal que provocan la aplicación inexacta de leyes comunes distintas a las fiscales.

Un ejemplo de ello lo constituyen los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización en términos del párrafo séptimo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación (accesorios de las contribuciones), que se hace acreedor el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria. Los cuales, al participar de la naturaleza de las contribuciones, pasan a ser exigidos al responsable solidario (junto con el crédito fiscal) de la misma forma que el causante de dichas contribuciones, una vez que el obligado directo no las enteró en el plazo voluntario que tenía para pagarlas.

Situación que constituye un trato desigual frente a la Ley entre el obligado directo de la contribución y el responsable solidario, ello en razón a que éste último no se encuentra dentro del mismo plano jurídico que el deudor principal, toda vez que el sujeto pasivo de la relación fiscal es quien conserva la titularidad de la obligación derivada de la Ley, y por ende de los accesorios que se generen por su conducta, lo

que implica necesariamente que sólo podría exigirse el pago de los accesorios al responsable solidario, cuando se originen como consecuencia propia de sus actos.

Acontecimiento contrario al anterior el que sucede con las multas, ya que actualmente no se encuentran contempladas dentro de los accesorios que tiene que cubrir el responsable solidario para garantizar el pago de la deuda tributaria consecuencia de la conducta infractora del obligado directo (en términos del último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación), razón que es entendida en virtud de que al responsable solidario no se le puede sancionar por una conducta contraria a la Ley que no ha cometido, pues en caso contrario no sólo se vulneraría el principio de seguridad jurídica consagrado en la Carta Magna, sino todo el orden jurídico establecido en el sistema jurídico de nuestro país.

De esto surge la pregunta ¿Si la Ley entiende que no debe sancionarse una conducta que no infringe la norma fiscal, como lo es en el caso de las multas, porqué no establece el mismo principio para el cobro de los accesorios de las contribuciones cuando no son generados por el responsable solidario al momento de que se le exige el cumplimiento de la obligación tributaria?

Es entendible hasta cierto punto lo que señala el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, cuando manifiesta que: “...*la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios de las contribuciones...*”, toda vez que los accesorios participan de la naturaleza de las contribuciones, y éstos siguen la suerte de lo principal, sin embargo no se considera que por ello el responsable solidario tenga que cubrirlos junto con la deuda principal cuando éste no los ha generado por actos u omisiones propios, pues la figura jurídica de la responsabilidad solidaria tiene como finalidad garantizar el pago del crédito fiscal del cual es acreedor el Estado, es decir, el responsable solidario solamente es garantista por el cumplimiento de la obligación fiscal del sujeto pasivo, pero no por la obligación de cumplir con el deber de contribuir para el gasto público, pues como se ha mencionado, el responsable solidario no se ubica en el supuesto jurídico que prevé la norma, sino que responde

del aspecto material u objetivo del tributo (el pago), y por consiguiente, aún y cuando el cumplimiento de la obligación la hace en nombre propio, no tiene por qué responder de aquellas cuestiones subjetivas que pudieran generarse de la contribución, salvo que las generara el propio responsable.

En tal sentido, a pesar de que el Código Fiscal no establece de manera literal que la responsabilidad solidaria sólo se extiende a la deuda tributaria del obligado principal sin incluir los accesorios (con sus ciertas limitaciones, ya que tal y como se señaló puede darse el caso de que el responsable los genere por actos u omisiones propios), se considera que esto debe ser así, y en consecuencia el responsable solidario sólo debería verse obligado al pago de la contribución omitida así como de su actualización correspondiente.

Al respecto de esto último que se dijo, vale la pena puntualizar que para el caso de la actualización de las contribuciones y a manera de excepción, ésta sí debe ser aplicada al crédito que pagaría el responsable solidario como garantista del Estado, pues de no ser así, el acreedor del crédito fiscal vería disminuida la prestación que le es debida por el simple transcurso del tiempo debido al efecto negativo que la inflación produce en el poder adquisitivo de la moneda en circulación, situación que no debe variar en lo absoluto respecto de la cantidad que se debe, ya que como se ha mencionado, el objetivo de la responsabilidad solidaria es el garantizar ante el Estado el pago de la deuda generada por el incumplimiento de la obligación fiscal del sujeto pasivo, y ésta deuda sólo puede garantizarse integralmente si se iguala el valor nominal del monto histórico con el actual, lo que indica que sólo con la actualización de las cantidades debidas desde el momento en que nació la deuda hasta el momento del pago efectivo de ésta, se asegurará justamente el cumplimiento de la obligación tributaria.

Así pues, se analizará a lo largo del presente proyecto, las diferencias que pueden darse entre el sujeto que está obligado directamente con el Estado a cubrir un crédito fiscal (sujeto pasivo principal), y el que de manera secundaria también lo hace por ley

a raíz del incumplimiento de la obligación del primero, encontrándose en ello, características peculiares para ambos sujetos que permitan concluir que la situación jurídica en la que se encuentra uno, no es igual a la del otro, y por ende, el trato que le debe dar la ley a cada individuo debe ser diferenciado. Y que la falta de regulación de la norma sobre cada una de las características jurídicas del responsable solidario, trae como consecuencia que nuestro sistema legal sea inapropiado para dar certeza jurídica a ese sujeto en principio.

Se espera, que las líneas que procedan a esta breve introducción, sirvan en cierta medida como base para el estudio de la institución de la responsabilidad solidaria, y en específico, se genere una nueva perspectiva respecto al alcance que debe tener éste sujeto frente al cumplimiento de la obligación fiscal de otro.

Es clara la necesidad de contar con una normativa sólida que permita obtener los recursos necesarios para el mantenimiento de los gastos públicos, situación que de ninguna manera, soslaya por lo que hace a la garantía de seguridad jurídica del responsable solidario a que tiene derecho.

## CAPÍTULO I. LA OBLIGACIÓN FISCAL.

### I.I. Definición.

Existen en la doctrina múltiples definiciones que exponen con detalle lo que es la obligación fiscal, en una de ellas el autor Dino Jarach señala que es aquella “...prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición”<sup>1</sup>.

La obligación fiscal es una consecuencia surgida de la norma impuesta por el Poder Legislativo, dicha consecuencia deriva de la conducta realizada por el sujeto que actualiza la hipótesis jurídica prevista en esa norma, la cual una vez efectuada hace que se produzca un vínculo entre el Estado y el contribuyente, a efecto de que el primero se encuentre en posibilidad de exigir al otro una prestación pecuniaria.

El acreedor de esta relación tributaria, tiene la facultad para imponer a los ciudadanos las contribuciones que han de cubrirse para el gasto público, al ejercer su poder de imposición, crea y establece las contribuciones así como la obligación de enterarlas a cargo del contribuyente. Lo anterior encuentra su lógica, pues éste ente público no puede subsistir principalmente si no es a través de los recursos que son dotados por los sujetos que componen la vida en sociedad, y para ello, debe garantizar que esos recursos sean efectivamente allegados a él, obligando a través de la ley, a que le sea entregada una prestación pecuniaria (contribución) y así pueda cumplir con las finalidades para las que fue creado.

---

<sup>1</sup> **JARACH, Dino.** “*El Hecho Imponible*”. Ed. Revista de Jurisprudencia Argentina SA, Buenos Aires, 1943. Pág. 18.

De ahí que, si en la norma las diferentes contribuciones que han de pagarse por los sujetos obligados a través de la ley, le corresponde establecerlas al Poder Legislativo. Resulta lógico, que es el legislador quien impone a través de la norma fiscal los presupuestos de hecho que preverán las diversas consecuencias jurídicas para la conducta del sujeto que contribuye, y una vez adecuada en la norma, surgirá la obligación tributaria.

El doctrinario Marco César García Bueno precisa que “Corresponde al legislador instituir cada uno de los tributos que en consuno darán vida al sistema fiscal. Su creación depende de los presupuestos normativos, establecidos en las diversas leyes fiscales, a los que está vinculado el nacimiento de la obligación tributaria.

Así, mediante una construcción lógica fáctica, se vincula al contribuyente con la administración, ésta última como acreedora de una deuda impositiva. La realización del hecho imponible previene, por tanto el surgimiento del sujeto pasivo, frente a aquel otro considerado como titular de la prestación tributaria.”<sup>2</sup>

Para el tratadista Giuliani Fonrouge la obligación tributaria es “...el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley.”<sup>3</sup>

En tal sentido, los elementos comunes que describen a la obligación fiscal y que la doctrina ha encontrado respecto de ésta, se pueden resumir como lo agrega Giannini: “La deuda impositiva surge, como es sabido cuando se produce la situación de hecho establecida por la ley como presupuesto de la imposición, y consta de dos elementos, a saber. Material: consistente en la configuración de las cosas o en el hecho,

---

<sup>2</sup> GARCÍA Bueno, Marco César. Et. al. “Manual de Derecho Tributario”. Ed. Porrúa. México, 2005. Pág. 237.

<sup>3</sup> GIULANI Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1976. Volumen 1. Pág. 349.

objetivamente considerados, a los que la ley vincula cada impuesto en particular, otro, personal, constituido por la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo con aquel primer elemento que nazca a su cargo la deuda impositiva... por lo tanto incumbe exclusivamente al legislador tributario determinar con toda precisión posible el presupuesto material y personal de los impuestos”<sup>4</sup>.

## I.2 Fuente de la Obligación Fiscal.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española<sup>5</sup>, define (en su octava acepción) a la palabra fuente como el principio, fundamento u origen de algo. Así pues, para el Derecho fiscal, la fuente de las obligaciones fiscales es el origen jurídico de donde éstas emanan. Es decir, el inicio, de donde surgen jurídicamente.

La obligación fiscal deriva de la ley, denominándosele con frecuencia a ésta como “ex-lege”. Esto quiere decir que la obligación tributaria surge a través de la voluntad del legislador, pues es éste quien por proceso legislativo determina las diversas conductas que establecen a las contribuciones.

## I.3 Nacimiento de la Obligación Fiscal.

La obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el supuesto de hecho previsto por la norma, es decir cuando se realiza el hecho imponible.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> GIANNINI Achille, Donato. “*Instituciones de derecho tributario*”. Traducción y Estudio Preliminar de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957. Págs. 70 y 83.

<sup>5</sup>Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. 22ª Edición. 2001.

<sup>6</sup> Vale la pena señalar que toda norma legal se compone fundamentalmente por dos elementos: a) la hipótesis o supuesto de hecho previsto en la ley, es decir, la conducta establecida en la norma potencialmente realizable por el sujeto y; b) la disposición o mandato, aquel efecto jurídico que se generará por la realización del supuesto de hecho establecido. De ahí resulta lógico pensar que si la norma tributaria adopta las características anteriores, el surgimiento de la obligación se dará una vez que la hipótesis legal prevista se realice, pues ésta es en esencia la consecuencia jurídica derivada de la realización de ese supuesto de hecho establecido.

El nacimiento de la obligación fiscal está condicionado a "...la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo. Un hecho previsto en la norma jurídica como generador de la obligación en cuestión."<sup>7</sup> Sin esta condición es imposible que se le pueda vincular al contribuyente con el deber de cubrir un crédito fiscal determinado en beneficio del Estado, pues una situación contraria rompería cualquier esquema de legalidad y constitucionalidad establecidos por los principios que sustentan nuestro sistema jurídico.

El párrafo primero del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece la situación apuntada, y nos dice que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."

De tal suerte que para que exista un crédito fiscal (o que es lo mismo, para que nazca la obligación fiscal), es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión comprendida dentro de la situación jurídica que define la ley.

La obligación tributaria cobrará vida siempre y cuando se haga presente el hecho generador, es decir, cuando sea materializada la hipótesis jurídica prevista por la norma que determina la causación de la obligación al contribuyente. Por ello es que, no obstante que a veces existan situaciones en que la norma fiscal se integre a través de la exigibilidad del pago de la prestación debida con un acto que declare la existencia de un crédito fiscal, ello quiera decir que puede tomársele como un elemento constitutivo para el nacimiento de la obligación fiscal, ya que con esta situación sólo se siembra el terreno para su liquidación y condiciones de pago. Corrobora tal expresión lo dicho por el tratadista Ernesto Flores Zavala al hablar

---

<sup>7</sup> PUGLIESE, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero", Editorial Porrúa. México, 1976. Pág. 245.

acerca del nacimiento del crédito fiscal, mencionando que "...no es pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, dicho crédito nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal." <sup>8</sup>

En palabras mas amplias: "No siempre existe en el derecho tributario la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación; aún cuando se requiera ese acto, no podrá considerarse como elemento de la obligación fiscal, sólo será la ratificación y determinación en cantidad líquida del crédito fiscal, lo que es distinto de la existencia de la obligación tributaria originada con anterioridad desde el punto de vista legal. Por lo tanto el momento característico de la obligación tributaria es aquél en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación del pago del contribuyente"<sup>9</sup>.

De lo anterior, se pueden establecer los diversos momentos en que nace la obligación fiscal para las diferentes clasificaciones que se tienen señaladas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

Propiamente por lo que hace a las contribuciones catalogadas como: impuestos, nacen en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley.

Los derechos a su vez, mismos que se encuentran establecidos en el segundo párrafo de dicho numeral se presentan cuando se usa o se aprovecha el bien o dominio público de la nación, o cuando se recibe algún servicio público del Estado u organismo descentralizado, cabe precisar que el numeral 3 de la Ley Federal de Derechos, establece por regla general, que el pago del crédito se debe hacer previamente a la prestación del servicio, esto viene a ejemplificar con gran claridad lo

---

<sup>8</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa. Decimocuarta Edición. México, 1999.

<sup>9</sup> PUGLIESE, Mario. Op. Cita. 245.

apuntado anteriormente, es decir, que la exigibilidad en el pago o la resolución de una autoridad tributaria que pretenda determinar el monto de la contribución a pagar por el contribuyente, no constituye un elemento del nacimiento de la obligación fiscal, pues de seguirse esa pauta, se estaría aportando con el gasto público del Estado, sin siquiera ubicarse en un supuesto previsto por la norma, lo cual evidentemente iría en contravención del principio de legalidad; lo lógico es que la prestación efectiva del servicio público es lo que provoca el nacimiento de la obligación, no importando en misma medida, si por excepción establecida en dicha ley, se pueda hacer el pago con anterioridad (cuando así lo disponga), ya sea de utilización obligatoria de los servicios, o bien se trate de servicios continuos.

En lo que respecta a las contribuciones especiales, no existe como ocurre en los derechos, disposiciones propias y específicas que señalen el nacimiento de la obligación tributaria, ya que en este tipo de contribuciones, la situación jurídica generadora es la resolución de la autoridad administrativa componente que ordena la realización de la obra.

Como se ha visto, existe un presupuesto normativo o presupuesto de hecho (hecho imponible) definido por la ley para regular un cierto tipo de conducta, si es realizada esta hipótesis normativa en la vida real, la obligación fiscal nacerá desde ese momento, esto es, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento coincide la situación general prevista por la ley con la actividad del sujeto.

### **I.3.1 Elementos que constituyen la Obligación Fiscal.**

Resulta de mucha importancia hacer mención a los elementos que constituyen la obligación fiscal y situarlos dentro del estudio que se hace, pues sin ellos no se comprendería en su totalidad la relación jurídica-tributaria que tiene el Estado con el sujeto que contribuye, así como la obligación que surge de dicha relación al

configurarse el presupuesto de hecho previsto por la norma y sus consecuentes efectos jurídicos.

Tal y como se ha mencionado en líneas anteriores, la obligación fiscal resulta en una prestación (generalmente) de dar a cargo de un sujeto obligado, como consecuencia de una serie de hechos previstos por la norma a través del legislador tributario. Éstos hechos suelen ser de naturaleza jurídica distinta, dependiendo de la situación normativa en que la ley los haya ubicado, por lo que una vez definidos dentro de la legislación, sus efectos jurídicos estarán relacionados con cada una de las conductas reguladas por la norma fiscal. Los elementos de la obligación fiscal son los siguientes:

### 1.3.2 Causa

Para el tratadista Mario Pugliese, la causa de la obligación fiscal adquiere un contenido: "...filosófico y ético-jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del Estado para cobrar los tributos."<sup>10</sup>

En general, se puede definir a la causa como aquella razón que justifica la imposición de la carga que tiene cualquier ciudadano al pago de las contribuciones establecidas en ley.

Sobre este tema la doctrina ha adquirido diversas corrientes de pensamiento<sup>11</sup>, situación que ha conducido a la incertidumbre en cuanto a la finalidad de la causa

---

<sup>10</sup> PUGLIESE, Mario. *"Instituciones de Derecho Financiero"*. Ed. Porrúa. México, 1976. Pág. 229.

<sup>11</sup> A manera de ejemplo encontramos a tratadistas como Griziotti, Pugliese, Jarach y Bielsa que consideran que la causa es indispensable para apreciar la validez jurídica de la obligación, ya que la causa está vinculada directamente al principio de capacidad contributiva; Ranelletti, quien considera que el servicio que presta el Estado a la sociedad es la causa primera y mediata del impuesto; de igual forma se puede mencionar a autores como Gianninni, Ingrosso, Bühler y Blumenstein, conocidos específicamente en esta cuestión como anticausalistas,

dentro de la materia fiscal, ya que en la actualidad no se ha encontrado entre los tratadistas un punto coincidente al respecto.

De entre las corrientes, existen algunos que aseveran que la finalidad de la causa es útil para apreciar la validez de la obligación tributaria, y ésta debe relacionarse directamente con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sosteniéndose que los jueces y magistrados en general, deben rehusarse a aplicar la ley cuando falte la causa; otros en cambio, afirman que la causa significa la relación entre el que está obligado fiscalmente para con el Estado y determinado bien o hecho económico (presupuesto de hecho de la obligación), de modo que la obligación fiscal nace cuando se realice la situación de hecho, es decir, considerar al presupuesto de hecho como la causa de la obligación fiscal.

A pesar de lo mencionado en el párrafo anterior, y junto con infinidad de sujeciones explicativas y conceptuales que de igual forma tienden a desarrollar el porqué y el cómo de la carga impositiva a efecto de encontrar su finalidad dentro del ámbito tributario, ninguna hasta ahora ha sido efectiva en determinar el alcance que podría tener el concepto de causa en la materia tributaria, pues tal y como se aseveró, la doctrina no se sujeta concretamente a una postura que sugiera, en base a justicia tributaria, emplear la causa como elemento constitutivo para el surgimiento de la obligación fiscal, por esa razón es que se está de acuerdo con el autor Giuliani Fonrouge cuando señala que resulta coherente: "...la opinión de quienes creen que la obligación tributaria existe con prescindencia de la causa y que ésta carece, por tanto, de relevancia jurídica, ya que la necesidad de reunir los medios económicos para afrontar los gastos producidos para el cumplimiento de los servicios públicos indivisibles constituye el motivo (prejurídico) de la imposición, no la causa (jurídica) del impuesto." En tal sentido,- continúa diciendo- "La noción de causa permanece incierta y no es menester torturar el razonamiento jurídico en su búsqueda, si los

---

mismos que aceptan el concepto de causa, pero creyéndolo como inutilizable e impráctico por no ser un elemento constitutivo para el nacimiento de la obligación tributaria.

mismos objetivos pueden lograrse recurriendo a otras circunstancias, tales como fundamento, motivo, ratio legis o presupuesto de hecho del gravamen.”<sup>12</sup>

### 1.3.3 Objeto

Se entiende por objeto de la obligación tributaria el soporte material de la imposición, es decir la materia imponible o la prestación pecuniaria que se ha de dar al Estado. El legislador generalmente pretende gravar la riqueza del contribuyente; en ocasiones delimita qué elementos de esa riqueza quiere sujetar al cálculo de las contribuciones que se deben pagar. En otras ocasiones, no. Únicamente señala que todo el peculio se encuentra afectado sin más especificaciones. Obtener un ingreso de las ganancias del sujeto que contribuye es el fin primario, fundamental del impuesto, es el fin o intento a que se encamina una acción u operación.

El esclarecimiento de los fines que persigue el legislador es importante desde el punto de vista jurídico, pues ello indica una correcta interpretación de las normas. Y para ello es fundamental, poner en claro qué es lo que el legislador buscaba obtener, es decir la intención que lo motivó a imponer determinada situación jurídica, en comparación con lo que está estableciendo la ley, pues puede darse el caso en que la intención del legislador no representa en la realidad lo que se esperaba conseguir.

Así por ejemplo el impuesto sobre la renta obliga a que se pague una parte de los ingresos que las personas físicas y morales reciben, menos las deducciones autorizadas por la propia ley, siendo esto la finalidad perseguida por el legislador y a su vez también el objeto material del tributo<sup>13</sup>, es decir, coincide la finalidad de obligar

---

<sup>12</sup> **GIULANI Fonrouge, Carlos M.** “*Derecho Financiero*”. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1993. 5ª Edición Volumen 1. Pág. 487.

<sup>13</sup> “La expresión objeto de la obligación tributaria, no debe confundirse con la que se usa habitualmente en la ciencia financiera de objeto del tributo; ésta última se refiere al patrimonio, bienes materiales o jurídicos o títulos sobre los que va a recaer el impuesto”. **PUGLIESE, Mario.** Op. Cit. Pág. 218.

a un sujeto a contribuir con el objeto la contribución. Esto quiere decir que en el impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y Morales la riqueza que se pretendió afectar al pago y la riqueza que se gravó, coinciden, sin embargo esto no tiene por que ser así necesariamente.

En concreto, el concepto de objeto de la obligación tributaria está relacionado con la prestación que ha de darse al acreedor de la deuda a la que tiene derecho exigir, prestación que es impuesta por el legislador en forma abstracta a través de la ley, la cual, para efectos de su correcta interpretación, es necesario atenderse la finalidad que éste está buscando al momento de establecerla<sup>14</sup>, esto es, hacer inferencia a la meta o resultado al que se quiere llegar cuando se grava algo, qué es lo que quiere alcanzar el Estado cuando hace uso de su potestad tributaria.

“...por objeto del tributo a de entenderse el soporte material de la imposición o, en términos mas frecuentes en el lenguaje fiscal, “la materia imponible” o “la riqueza gravada.” Así, por ejemplo, la renta derivada de un bien, de un trabajo, de una industria; la renta obtenida por una persona; el patrimonio de un sujeto, la riqueza transmitida o producida, etc.”<sup>15</sup>

De lo anterior se puede desprender que el objeto del tributo es la tendencia a ser gravada por el Estado a través de la ley, y que en algunas ocasiones el objeto del tributo coincida con lo que se encuentra señalado como hecho imponible. Tal y como

---

<sup>14</sup> Cabe destacar que no en todos los casos el legislador tributario establece el objeto de una contribución para perseguir fines recaudatorios, sino que en ocasiones lo establece con otras finalidades: las extrafiscales, ya sea para orientar el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o se seguiría en menor intensidad, si la contribución no existiera, o también para influir en la relación de las situaciones patrimoniales de los individuos, a fin que puedan resultar modificadas antes y después de la aplicación de la contribución; sea cual sea esta circunstancia, el Estado en este tipo de situaciones busca alterar las decisiones económicas de los contribuyentes en relación a sus situaciones patrimoniales, lo que necesariamente implica apartarse de las características de los principios tradicionales de justicia tributaria. Verbigracia de lo anterior, se encuentra al Impuesto sobre Depósitos en Efectivo, en el que el soporte material impuesto a esta contribución deviene de la necesidad de controlar el sector informal.

<sup>15</sup> **AMATUCCI Andrea. Et Al.** “*Tratado de Derecho Tributario*”. Ed. Temis. Bogotá, Colombia. 2001. Pág. 45.

lo menciona el tratadista Rodríguez Lobato: “El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.”<sup>16</sup>

El objeto material de un tributo también puede ser económico o un bien económico. No obstante, no todos los bienes económicos son aptos de ser gravados. Cada tributo grava uno o unos determinados bienes.

#### 1.3.4 Sujetos

Tal y como se dijo en el en el apartado 1.1 del presente capítulo, la obligación tributaria es una consecuencia que surge de la norma, mediante la cual se produce un vínculo entre el Estado y el contribuyente a fin de que el primero de éstos se encuentre en actitud de exigir al segundo una prestación pecuniaria que le es debida. Ésta sujeción producida es la relación jurídico- tributaria, y las personas que intervienen en ella se les denomina sujetos.

Como es bien sabido, la relación jurídico- tributaria es el eslabón fundamental del deber fiscal, y por lo mismo, los sujetos que intervienen en ésta son los pilares que sustentan esta figura jurídica. Son dos sujetos los que intervienen en la relación fiscal: uno es el sujeto activo y el otro es el sujeto pasivo.

El sujeto activo es el acreedor que tiene la competencia tributaria de exigir el entero de la contribución establecida por la ley, su ejercicio es exclusivo del Poder Ejecutivo, mismo que recae sobre los tres niveles de gobierno ( Federal, Estatal y Municipal), así como en el Distrito Federal. De manera general, es el Estado el sujeto activo quien tiene el derecho de requerir el cumplimiento de la obligación fiscal, quien a su vez divide la competencia entre los entes públicos mencionados.

---

<sup>16</sup> **RODRÍGUEZ Lobato, Raúl.** “Derecho Fiscal”, Editorial Oxford, University Press. 2ª Edición. México 2007. página 112.

Lo anterior en virtud de lo establecido por el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a su letra señala:

“**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

....

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

El Sujeto activo es también quien ejerce la potestad tributaria, es decir, establece en la Ley, las diversas contribuciones enfocadas a sufragar las necesidades sociales mediante la expedición de normas jurídicas generales, obligatorias e impersonales. Sin embargo, dicha titularidad no le corresponde al poder Ejecutivo, sino al Legislativo. “Este poder...” señala el doctrinario Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (refiriéndose a la potestad tributaria), “...es una manifestación del imperium o supremacía del ente público. Con este poder el ente público puede legislar para imponer contribuciones sobre las personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción territorial, sin mas limitación que el respeto a los principios constitucionales tributarios”. De esta manera –continúa señalando- “...la Federación impone sus tributos a través del ejercicio de la potestad tributaria normativa del Congreso de la Unión; el Distrito Federal por conducto de su Asamblea Legislativa, y los estados mediante su Congreso local<sup>17</sup>. La potestad tributaria normativa, pues, equivale a la acción del Estado como legislador tributario.”<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Cabe señalar que a pesar que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal Mexicana, señala que los municipios adquieren la calidad de sujetos activos, éstos se hallan ausentes de potestad tributaria, ello en razón de que tales entes políticos carecen de órgano legislativo, limitándose únicamente a administrar su Hacienda, misma que sólo está formada por las contribuciones que les señalan las legislaturas de las entidades federativas. El fundamento jurídico de esta última situación se encuentra señalado en la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política en cita.

<sup>18</sup> Ibidem. Pág. 192 y 193.

Por su parte, el sujeto pasivo "...es la persona física o moral, nacional o extranjera que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen..."<sup>19</sup>. Se trata de la persona física o moral, cuya conducta coincide con la situación de hecho prevista por la ley, obligada a aportar una parte de sus ingresos (de acuerdo a su capacidad contributiva) para cubrir el gasto público del Estado. En otras palabras, es el contribuyente que soporta la carga tributaria que la ley le impone como deber de cubrir de manera proporcional y equitativa con los gastos públicos ya sea a nivel Federal, Estatal, Municipal o del Distrito Federal.

En una primera aproximación, el sujeto pasivo principal o directo de la obligación tributaria pone de relieve ser el único que interviene en la relación fiscal, pues éste es el que da nacimiento a dicha obligación de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior.

Sin embargo, existen más sujetos pasivos, pues la deuda fiscal sustantiva puede generarse a cargo de aquellos sujetos que no han materializado la conducta regulada por la ley, tal y como ocurre con los responsables y los sustitutos, que son aquellos sujetos que no han actualizado la hipótesis normativa que los acredita como obligados directos de la deuda tributaria, pero que por otros presupuestos de hecho establecidos también en la normatividad, pueden ser ubicados en una posición deudora de un crédito fiscal.

Así pues, "...la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o, por haber adquirido un bien o negociación que se

---

<sup>19</sup> **MARGAIN Manautou, Emilio.** "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa, México, 1997. Pág. 257.

encuentra afecta objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.”<sup>20</sup>

Pese a lo mencionado anteriormente, es preciso distinguir al sujeto pasivo de las demás personas obligadas. Pues en sentido estricto, los otros sujetos que no se encuentran vinculados directamente con la obligación fiscal, aunque pueden resultar obligados a enterar una prestación al Estado equivalente a la debida por el sujeto pasivo principal aún y siendo ajenos a ésta, tienen una condición diferente de la que se encuentra de uno que ha originado la relación fiscal y por consecuencia su obligación al pago del crédito.

Ello no es por otra razón sino en virtud de que “...las consecuencias por el incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del sujeto pasivo principal no son las mismas para los demás sujetos involucrados...”<sup>21</sup>

Entre los sujetos pasivos distintos al obligado directo encontramos los que a continuación se señalan, cabe hacer mención que no es la única clasificación que existe, pues cada una varía en proporción del doctrinario que la menciona:

- ✓ Sujetos Pasivos Directos
- ✓ Responsables Solidarios
- ✓ Sustitutos
- ✓ Responsables Objetivos<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> **ORTEGA Maldonado, Juan Manuel** “Primer Curso de Derecho Tributario”. Editorial Porrúa. México 2004. Página 338.

<sup>22</sup> Esta clasificación será analizada y desarrollada a detalle en el siguiente capítulo, pues resulta de suma importancia (al ser el motivo principal del presente trabajo de investigación) diferenciar entre el sujeto pasivo principal de la obligación fiscal respecto de los demás sujetos obligados, toda vez que las situaciones que se tienen respecto de éstos sujetos y del momento para el cumplimiento de la obligación fiscal en su carácter secundario no

### 1.3.5 Relación Jurídico-Tributaria

Al respecto de este tema, consideramos pertinente citar la definición dada por el autor Margáin Manautou:

“La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”<sup>23</sup>

Lo anterior en razón a que tal y como el mismo autor agrega: “Es común encontrar tratadistas que al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y a otra, definiéndola como la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago se extingue a dicha obligación. Sin embargo es erróneo atribuirles el mismo significado por cuanto que son dos conceptos distintos”<sup>24</sup>.

En efecto, la obligación tributaria es el deber jurídico que tiene una persona física o moral de contribuir al gasto público derivado de la conducta prevista en ley y actualizada por el contribuyente, situación que hace que se genere la relación entre el Estado y el sujeto pasivo principal a efecto de que sea inexcusable para el segundo de éstos cumplir con una prestación para con el sujeto activo.

Sin embargo, a pesar de que la relación fiscal sea consecuencia de la materialización del supuesto de hecho previsto por la norma, es decir, que ésta sea un elemento

---

son las mismas. Y por tal motivo, se pretende exponer con gran referencia que existen notorias diferencias entre estos sujetos en razón al vínculo que tienen con la obligación fiscal, es decir, que los sujetos pasivos secundarios aunque pueden resultar obligados a enterar una prestación al Estado equivalente a la debida por el sujeto pasivo directo ( aún y siendo ajenos a ésta), tienen una condición diferente de la que se encuentra con el que ha originado la relación fiscal, y por consecuencia, su obligación al pago del crédito, incluyendo como se establece en ley, el entero de los accesorios de las contribuciones que correspondan.

<sup>23</sup> MARGAIN Manautou, Emilio. Op. Cita. Pág. 267.

<sup>24</sup> Ibidem.

consecuente de la obligación tributaria, ya que emana de tal, lo anterior no supedita a que la inexistencia de la obligación fiscal no genere un vínculo entre el sujeto activo y pasivo mencionados, pues la relación jurídico-tributaria es independiente de la obligación fiscal, esto es, su formación no se encuentra sujeta a la actualización de la hipótesis normativa, ya que basta que exista una actividad gravada para que ésta se dé.

### **1.3.6 Hecho Imponible**

El hecho imponible es una circunstancia, acontecimiento o hipótesis legal prevista por la norma, que al realizarse hace que se genere la obligación de pago de la contribución.

Es también conocido como presupuesto de hecho, y es la estructura fundamental de la contribución, pues no se puede prescindir de éste, toda vez que representa la base de la imposición de las cargas fiscales al contribuyente, ello en razón del pleno uso del ejercicio de la potestad tributaria.

A pesar de que el Estado posee la facultad de establecer las contribuciones que han de pagarse por ley, derivado de los distintos supuestos de hecho señalados en ésta, el legislador tiene limitada su imposición a la capacidad económica reflejada por el contribuyente y posteriormente por la capacidad contributiva de tal, y precisamente en ese orden es como debe efectuarse.

En efecto, para darse a la tarea de establecer una contribución es necesario que primeramente se contemplen los índices de riqueza susceptibles de imponerse, es decir, analizar en primera instancia el nivel de capacidad económica de los sujetos a los que se les gravará determinada actividad; y ya consecuentemente, en un segundo plano, se tienen que abordar las condiciones personales de cada contribuyente referente a la medida de aportación, esto es, estudiar la aptitud de contribución de cada contribuyente. Esto quiere decir que el legislador no puede establecer hechos

imponibles que no sean reveladores de capacidad económica como primer filtro, y luego, si éstos no respetan el principio de capacidad contributiva señalado.

Lo anterior, de conformidad con lo establecido en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala que deberá contribuirse para los gastos públicos de forma equitativa y proporcional que dispongan las leyes.

Tal y como lo apunta el coautor Pedro Salinas Arrambide: "...como es cumplimiento de un expreso mandato constitución (sic) (artículo 31, fracción IV), el supuesto de hecho que contemple el legislador tributario y que éste eleve en términos de generalidad y abstracción al plano normativo, debe ser revelador de alguna riqueza o capacidad económica respecto a la persona que se encuentre vinculada con el referido hecho.

De otro modo, el supuesto de hecho..."<sup>25</sup> (aquí enfatiza lo mencionado por el doctrinario Eusebio González<sup>26</sup>) "...ha de ser apto para poner de manifiesto que la persona que se encuentra con el referido hecho en una relación determinada, debe de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por poseer una capacidad económica que lo acredita como contribuyente".

En México, el Código Fiscal de la Federación no establece una definición de hecho imponible, tal y como sucede en otros países (como lo es el caso de la Ley General Tributaria en España<sup>27</sup>), pese a lo anterior, es posible encontrar sus elementos inmersos en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos establece de manera general que las contribuciones se causarán cuando sean realizadas las situaciones de hecho previstas en las leyes fiscales, ello apunta que a pesar de que

---

<sup>25</sup> **GONZÁLEZ García, Eusebio et. al.** Op. Cita. Página 164.

<sup>26</sup> Ibidem. Pág. 204.

<sup>27</sup> El numeral 1 del artículo 20 de la Ley General Tributaria Española define al hecho imponible como "... el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal."

literalmente no se señala en el código, una definición de hecho imponible independientemente de la falta de técnica jurídica del legislador, la propia ley lo contempla de forma implícita.

Por otro lado, es importante mencionar que el hecho imponible ayuda a configurar cada tributo. Es decir se utiliza para diferenciar las diversas categorías tributarias que se tienen en base a su estructura como por ejemplo lo son los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, etcétera. Cada contribución se diferencia de las restantes en base a su hecho imponible.

Sin embargo, cualquiera que sea el contenido y la estructura del hecho imponible, los efectos de su realización vienen determinados únicamente por la ley. Así pues, la naturaleza jurídica del hecho imponible es de ser un hecho jurídico, pues la voluntad de la ley determina los efectos que derivan de su realización.

Estas consideraciones adquieren una especial relevancia ya que no puede conducirse a una afirmación contraria. Ya que el hecho imponible es siempre jurídico, establecido y regulado por normas jurídicas y de su realización se derivan los efectos jurídicos que de tal regulación se desprenden.

Es conveniente distinguir dentro del análisis que se está haciendo los elementos del hecho imponible. Éstos son los siguientes:

- a) Elemento objetivo
- b) Elemento subjetivo
- c) Elemento espacial
- d) Elemento temporal

**a) El elemento objetivo del hecho imponible** es definido en la doctrina como "...aquella situación de hecho o elemento de la realidad que se toma en cuenta para el establecimiento de una contribución, aquel hecho que es considerado en forma abstracta y general, y que es desprendido por completo de cualquier vinculación

específica y personal para establecer el tributo.”<sup>28</sup> Esto quiere decir que el elemento objetivo o material del hecho imponible está constituido en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal. Un ejemplo de ello lo hace la mera existencia de una finca rústica o urbana susceptible de producir rentas; o la realización de una actividad administrativa, etcétera.

**b)** Por su parte, **la subjetividad en el hecho imponible** consiste en el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según lo dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria. La unión de una persona con el elemento objetivo puede venir determinada por diferentes circunstancias; por ejemplo ser propietario de una finca, ser titular de una explotación o industria. EJEMPLO: El hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>29</sup>, la titularidad de un derecho de propiedad, de usufructo o de una concesión. El elemento material u objetivo de este presupuesto es la mera existencia de un bien inmueble rústico o urbano. El elemento subjetivo es un vínculo que une a una persona con este bien: un derecho (de propiedad, usufructo) cuya titularidad la convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Ambos elementos, el objetivo y el subjetivo, aparecen íntimamente unidos dentro del presupuesto de hecho.

**c)** El **elemento espacial** del hecho imponible se refiere al territorio delimitadamente establecido para el que es formado el supuesto de hecho ya sea por la autoridad Municipal, Estatal, Federal o del Distrito Federal.

---

<sup>28</sup> GONZÁLEZ García, E. y González, T. “Derecho Tributario”, Tomo I, Ed. Plaza Universitaria Ediciones; 2004, p.206.

<sup>29</sup> Actualmente, la regulación de esta contribución se encuentra a cargo de las legislaturas de las Entidades Federativas y del Distrito Federal. Para éste último caso, el Código Fiscal de esa localidad señala que la calidad de los sujetos en relación con un inmueble que consista en el suelo; las construcciones; o el suelo y las construcciones adheridos a dicho inmueble ubicado en el Distrito Federal, tiene que ser de adquirentes. Así lo señala el artículo 112 de dicho ordenamiento.

Ello hace inferencia a su vez que dicho supuesto únicamente tendrá validez para el lugar en el que es establecido, pues estará en virtud de la competencia territorial de la autoridad que lo creó. Resulta lógico pues, lo apuntado con anterioridad, ya que cada autoridad se encuentra constitucionalmente restringida a cierto espacio dentro del territorio nacional, y en ese contexto también lo está su potestad tributaria.

Por lo que, cada una de las leyes que son creadas en ejercicio de dicha potestad (y por ende cada uno de los hechos imponibles generadores de esas leyes), únicamente tendrán efectos jurídicos en el territorio al que están supeditadas dichas autoridades, y de ninguna forma podrán ser obligatorias fuera de éste. “De donde se desprende que el aspecto espacial del hecho imponible es el elemento que generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias en el territorio y, por ese conducto, la extensión territorial del poder tributario del Estado y de los restantes entes públicos a los que su poder corresponda.”<sup>30</sup>

**d) El elemento temporal** del hecho imponible determina el momento en que se entiende que fue realizado el supuesto de hecho previsto por la norma.

La temporalidad adquiere gran importancia, pues a partir de ese tiempo se toma en consideración el punto de partida en el que se computan los efectos jurídicos de dicho supuesto. “Por su estructura temporal observamos que los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y periódicos. Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma... Los periódicos son los que requieren un determinado período de tiempo para su consumación, período que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal;...”<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F. “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. XV, número 60. Página 854.

<sup>31</sup> RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Op. Cita. Pág. 119.

### 1.3.7. El Hecho Generador.

Se da cuando el hecho imponible es actualizado por la conducta del contribuyente. Es decir, cuando la hipótesis jurídica prevista por la norma es materializada por la realidad, provocando con ello el surgimiento de la obligación fiscal.

El autor Hugo Carrasco Iriarte quien citando a su vez al maestro Ataliba, muestra a detalle una serie de elementos que pueden desprenderse del hecho generador<sup>32</sup>:

- ✓ Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable (hic et nunc)
- ✓ Hecho Jurídico (esfera tangible de los hechos)
- ✓ Sujeto activo a determinado
- ✓ Sujeto Pasivo: Ticio (sic)
- ✓ Realización – día y hora determinados
- ✓ Modo determinado y objetivo, local determinado
- ✓ Medida (dimensión determinada)

### 1.3.8 Base

No basta para implantar un impuesto, un derecho o una contribución especial que el legislador determine el hecho que da origen a la obligación de pagar una suma como tributo. Es necesario que de alguna forma se determine la cantidad a pagar.

Señalar la cantidad a pagar es cuantificar la deuda que constituye el lado o aspecto pasivo de la relación tributaria.

---

<sup>32</sup> CARRASCO, Iriarte Hugo. Op. Cita. Pág. 193.

Existen, dos formas de determinar la cantidad que el sujeto ha de pagar. En base a ellas las contribuciones pueden ser clasificadas en dos categorías: contribuciones fijas y contribuciones variables.

En las primeras la ley determina el hecho imponible y directamente la cantidad a pagar; por su parte en las contribuciones variables la Ley fija el hecho imponible, pero no la cuota a pagar. En este último aspecto la ley fija la cantidad en función de dos elementos: la base y el tipo de gravamen. La base, en palabras del coautor Ferreiro Lapatza es definida como aquella "...dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa"<sup>33</sup>, esta definición adquiere gran relevancia, pues para poder determinarse la cantidad que ha de cubrir el sujeto de la deuda tributaria, necesariamente se tiene que cumplir con el principio de capacidad contributiva.

Resulta pues, lógico pensar que la determinación de la cantidad a pagar resulte más sencilla en las contribuciones fijas, ya que en ésta aparece establecida por la ley, situación contraria que se da con las contribuciones variables, en las que es preciso determinar la base y aplicar a ella el correspondiente gravamen.

Resumiendo la dualidad anterior, se puede decir que en cualquier contribución, cuando el hecho imponible es realizado, surge la obligación fiscal. En las contribuciones fijas la ley indica la cantidad a pagar. En las contribuciones variables éstas se fijan en función de dos elementos: la base y el tipo de gravamen, y por consiguiente al aplicar a la base el tipo correspondiente de gravamen se determina la cuota tributaria, es decir, la cantidad a pagar al sujeto activo, atendiendo siempre (para ambas situaciones), los postulados que exige el principio de capacidad contributiva.

Cabe hacer mención que la doctrina distingue a dos tipos de bases: la base imponible y la base liquidable. La diferencia que se encuentra en éstas, surge cuando la ley del

---

<sup>33</sup> LAPATZA, Ferreiro. Et Al. Op. Cita. Pág. 53.

impuesto aplicable permite reducciones a la base imponible, variando el resultado cuantitativo de una y otra.

La base imponible puede estar expresada en diferentes unidades monetarias, unidades de peso, volumen, longitud, etc. De esta forma se pueden clasificar las bases imponibles expresadas en dinero y bases imponibles no expresadas en dinero. “Un ejemplo característico se presenta en el impuesto que recae sobre la renta de las personas físicas, donde la base se conforma por los rendimientos percibidos por la (sic) personas en un lugar y tiempo determinado; en cambio, una base no monetaria depende de factores ajenos a una cantidad de dinero: litros, peso, volumen, número de folios de un documento, por lo cual debe gravarse...”<sup>34</sup>

### 1.3.9 Tasa y Tarifa

En las contribuciones variables, para poder determinarse la cantidad a pagar la Ley debe analizar la base de acuerdo a las dimensiones que ésta posea, esto es, al tipo de gravamen que se está determinando. Para ello pueden seguir diferentes sistemas que, en esencia, se reducen a los siguientes dos:

- ✓ La Ley señala la cantidad a pagar por cada unidad o conjunto de unidades de la magnitud que se toma como base.
  
- ✓ La Ley señala la cantidad a pagar de acuerdo con un máximo y un mínimo, es decir con una cuota que se encuentra ajustada a la magnitud de la base.

El tipo de gravamen (en amplio sentido), adquiere la expresión cifrada de la cantidad a pagar de la contribución fijada por la ley para cada escalón de la base imponible o por cada unidad o conjunto de unidades de la misma.

---

<sup>34</sup> GONZÁLEZ García, Eusebio et. al. Op. Cita. Pág. 247.

Como se mencionó en el apartado anterior, las bases pueden referirse a aquellas expresadas en dinero o a bases no monetarias, para el primer caso, es decir, cuando el tipo de gravamen se refiere a bases monetarias puede revestir las siguientes modalidades:

- ✓ La Ley fija una cantidad a pagar por cada uno de los grados o escalones de la base;
- ✓ La Ley fija la cantidad a pagar en un tanto por ciento de la base imponible.

Los tipos de gravamen que revisten esta modalidad, es decir los porcentajes aplicados (tasa), se conocen como alícuotas, mismas que pueden ser proporcionales, progresivas o regresivas:

**Proporcional:** Se dice que el tipo de gravamen es proporcional, cuando la alícuota no se modifica aún y cuando la base imponible se modifica. Lo anterior quiere decir que la cantidad de impuesto a pagar obtenida de la base crece en proporción con la base.

**Progresiva:** La tasa aumenta conforme la base imponible va aumentando, se considera que esta medida aplicada es la mas proporcional que las demás, pues la contribución es enterada atendiendo verdaderamente el principio de capacidad contributiva. Sin embargo, debe de tenerse mucho cuidado con este tipo de alícuotas, ya que pueden provocar lo que se conoce como error de salto, que se da cuando el aumento de la base imponible corresponde un aumento mayor de la cuota tributaria; para evitar esto, es necesario que se reduzca el salto a una proporción en la última cuota. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.

**Regresiva:** Ocurre la situación contraria a la progresiva, es decir, cuando la base imponible aumenta, la tasa disminuye.

Cuando el tipo de gravamen se refiera a bases no monetarias. Éstos se pueden adoptar las siguientes maneras:

- ✓ La Ley fija una cantidad a pagar por cada unidad de base;
- ✓ La Ley fija una cantidad a pagar por cada conjunto de unidades de la base;
- ✓ La Ley fija una cantidad a pagar por cada uno de los grados o escalones de la base imponible que ella misma señala.

Por último, se ha de mencionar que la tarifa es la relación que se hace de las bases y las tasas para poder obtener la cantidad a pagar. Como ejemplo ilustrativo de una tarifa se tiene el siguiente esquema<sup>35</sup>:

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	19.94
249,243.49	392,841.96	38,139.60	21.95
392,841.97	En adelante	69,662.40	28.00

#### 1.4 Determinación de la Obligación Fiscal.

La determinación de la obligación fiscal consiste la individualización del supuesto de hecho a fin de obtener la base gravable, para posteriormente poderse cuantificar la deuda tributaria. Por regla general, en nuestro sistema jurídico le corresponde al sujeto pasivo determinar las obligaciones fiscales a su cargo<sup>36</sup>, precisando cual es el

<sup>35</sup> Tarifa para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar durante 2009, tratándose de enajenación de inmuebles a que se refiere la regla I.3.15.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008.

<sup>36</sup> El tercer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala que: “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...”

acto en particular que ha generado la obligación correspondiente, no obstante, dicha actividad podrá desempeñarse por la autoridad fiscal una vez que constató que el hecho imponible fue materializado, y el contribuyente ha omitido el cumplimiento de esa obligación.

El tratadista Giuliani Fonrouge nos dice que "...la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación."<sup>37</sup>

El Código Fiscal de la Federación no señala expresamente los métodos a utilizar para la determinación de una obligación tributaria, sin embargo, faculta a la autoridad fiscal de utilizar diversos elementos presuntivos para su cálculo a través de lo que establece la ley de cada contribución.

Por su parte, la doctrina ha identificado algunas situaciones que se pueden presentar al momento de que la autoridad fiscal determina un crédito fiscal:

**Determinación Directa:** La caracteriza el hecho de que en ella existe una perfecta correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición, que se lleva a cabo directamente sobre las magnitudes empleadas en la propia definición, se sirve de datos reales, utiliza documentación específica, medios electrónicos precisos, datos que evidencien la situación económica del contribuyente; y relacionando esa información con la base imponible, obtendrá la cantidad a pagar del sujeto pasivo<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> GIULANI Fonrouge, Carlos M. Op. Cita. Pág. 453.

<sup>38</sup> El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación faculta a la autoridad fiscal para ejercitar diferentes instrumentos que le permiten obtener la información necesaria que ocupará para determinar directamente, dicho artículo expresa lo siguiente:

“ Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones

**Estimación indirecta:** El núcleo de este aspecto, se refiere a conductas irregulares del sujeto pasivo, radica en que, como resultado de estas conductas, la Administración se encuentre imposibilitada para el conocimiento de la base imponible.

---

omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

...”

Para ello, aplicará los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto, y utilizará aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, rendimientos, etcétera que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios. Valorará los signos o los índices que se den en los respectivos contribuyentes, es decir todos aquellos datos o antecedentes que se posean en relación con el contribuyente y se utilicen para fijar de manera presuntiva la base imponible.

Incluso, en ciertas situaciones la autoridad fiscal puede aplicar a bienes y derechos valores con respecto a información de terceros que ella misma les solicite y que sirvan para fijar la base imponible. En este caso, la autoridad puede comprobar y determinar, y estimar valores diferentes de los fijados por el sujeto pasivo en sus declaraciones, a través de los medios que se relacionan con él. Cuando tales medios se utilicen y la ley de cada tributo no disponga otra cosa, el sujeto pasivo puede utilizar el apoyo pericial que contradiga lo indiciado por la autoridad para variar los resultados de la aplicación de estos medios.

Si la ley de cada tributo no dispone de otra cosa, el reglamento de cada tributo puede determinar cuáles de estos medios se aplicarán y cuál es el procedimiento que ha de seguirse en su aplicación.

## **1.5 Accesorios de las Contribuciones.**

### **1.5.1 Concepto**

La doctrina no ha identificado con precisión un concepto para los accesorios de las contribuciones, no obstante se dice que son accesorios de las contribuciones aquellos ingresos del Estado que participan de la misma naturaleza jurídica de las contribuciones, tal y como lo establece el último párrafo del artículo 2 del Código

Fiscal de la Federación, esto quiere decir que se encuentran estrechamente relacionados con la suerte principal a que está obligado a cubrir el sujeto pasivo. Tan lo es de esta forma, que sin la existencia de una suerte principal los accesorios de las contribuciones no existirían como tales.

Los accesorios de las contribuciones en términos del último párrafo del artículo en cita son: los recargos; las multas (sanciones); la indemnización por cheque devuelto y los gastos de ejecución.

Además de los accesorios de las contribuciones, existe otro rubro que debe cubrir el contribuyente cuando no cumple con su obligación fiscal dentro del plazo de pago voluntario establecido en ley, así como de otras sumas (contribuciones accesorias, multas no fiscales) que sean legítimamente adeudadas por éste. Tal es el caso de la actualización.

La actualización es una operación aritmética aplicada en la materia jurídica fiscal, que calcula el valor actual de una obligación líquida que fue fijada con anterioridad a ese tiempo, con la finalidad de que se restablezca el decremento que sufrieron las unidades monetarias de ese crédito por efectos de la inflación.

El Estado ve disminuida la prestación que le es debida por el simple transcurso del tiempo debido al efecto negativo que la inflación produce en el poder adquisitivo de la moneda en circulación, situación que no debe variar en lo absoluto respecto de la cantidad que se debe en la obligación fiscal del contribuyente, en ese sentido el Código Fiscal de la Federación en términos del artículo 17-A, iguala el valor nominal del monto histórico del crédito fiscal adeudado con el monto actual, logrando que entre la fecha del nacimiento de la deuda tributaria y la fecha de su pago, el valor del crédito sea formalmente el mismo.

La actualización se emplea con motivo del incumplimiento de las obligaciones que tiene el contribuyente dentro del plazo de pago voluntario establecido por la ley, ya

que como se dijo, el simple transcurso del tiempo hace que las unidades monetarias de los montos de los créditos que se adeudan al fisco, reduzcan su valor nominal por efectos de la inflación, y por ello, no se reciban en esencia las mismas cantidades que se originaron a partir del nacimiento de la deuda tributaria.

### 1.5.2 Recargos

En el derecho civil, existe la figura de la indemnización moratoria (situación que en esencia es similar a la producida por los recargos en materia fiscal), mediante la cual el acreedor demanda el cumplimiento de la obligación, mas el pago de los daños y perjuicios causados por el retraso en el pago de deudas de carácter pecuniario. Esto quiere decir, que el incumplimiento de la obligación en tiempo por parte del deudor, incide sobre una conducta ilícita que es sancionada a través de una consecuencia jurídica que tiende a reparar o restablecer el daño causado.

Así pues, los recargos de forma general, pueden entenderse como aquellos ingresos a favor del acreedor de una obligación pecuniaria generados por el incumplimiento en tiempo de esa obligación, se traducen en una lesión directa al interés pecuniario del acreedor por el pago impuntual de la deuda.

Para la materia fiscal, los recargos son aquellos ingresos que percibe el sujeto activo de la relación fiscal por concepto de indemnización, es decir por haberse cubierto el pago de la obligación tributaria en forma extemporánea al plazo que marca la ley: "...los recargos se causan por la falta o mora en el pago de una prestación tributaria..."<sup>39</sup> o en su caso, "...por haberse autorizado su pago en parcialidades debiendo ser estos supuestos imputables al contribuyente."<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> LOMELÍ Cerezo Margarita, "Derecho Fiscal Represivo". Editorial Porrúa 5ª Edición. México. 2007. Pág. 182.

<sup>40</sup> ORTEGA Maldonado, Juan Manuel citando al doctrinario Carrasco Villareal. "Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa. México. 2004. Pág. 114.

Los recargos que podemos encontrar en la ley son de dos clases: Aquellos que se pagan por concepto de indemnización el fisco federal por falta de su pago oportuno<sup>41</sup> (recargos por mora); y aquellos que se causan por otorgarse una prórroga para el pago del crédito fiscal<sup>42</sup> (recargos por prórroga).

Los recargos por mora, son aquellos que se dan en el supuesto en que las contribuciones o los aprovechamientos no sean cubiertos en la fecha o el plazo fijado por las disposiciones fiscales, generándose un cargo indemnizatorio a favor del fisco al no disponer del pago del crédito fiscal que le es debido en tiempo, dichos recargos se causan desde el momento en que debió haberse realizado el pago oportuno de las contribuciones, y hasta que éste no sea cubierto.

Por su parte, los recargos por prórroga comúnmente denominados recargos financieros son aquellos que se generan por incumplimiento en el pago oportuno de una fracción de la deuda original a cargo del sujeto pasivo. Este tipo de recargos tiene como finalidad facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, a través de un instrumento financiero conocido como pago diferido o en parcialidades, y la diferencia que radica esencialmente entre esta dualidad se da en el modo y el tiempo que tienen respecto al cumplimiento de la obligación fiscal, ya que aunque las dos se dan por aplazamiento o retraso en la obligación fiscal, el pago diferido sigue la tendencia de un pago exclusivo en un tiempo posterior fijado por la ley<sup>43</sup>, por su parte el pago en parcialidades, cubre el monto del crédito fiscal en dos o más partes iguales en un tiempo determinado, para ambos casos, el tiempo de pago lo escoge el contribuyente (siempre y cuando sea autorizado por la autoridad fiscal a

---

<sup>41</sup> Al respecto de esto, la Ley reconoce lo apuntado dentro del párrafo inicial del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación al señalarse que "...cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales...deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno..."

<sup>42</sup> El Párrafo Séptimo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, establece que "Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades se causarán los recargos que establece el artículo 66 de éste Código, por la parte diferida."

<sup>43</sup> El Código Fiscal de la Federación vigente establece en el primer párrafo de su artículo 66 que: "Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazos...diferido...sin que exceda de doce meses..."; mientras tanto, para el pago en parcialidades el mismo párrafo señala que el plazo para este supuesto no excederá de treinta y seis meses.

la que se le solicita), sin que éste pueda ser mayor al estipulado en el Código Fiscal de la Federación.

La cantidad que se ha de fijar para el pago de los recargos se encuentra establecida en el párrafo primero del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, la cual en resumen señala que se generará de la suma de las tasas de recargos que resulten aplicables para cada uno de los meses transcurridos de la mora.

Cabe mencionar que la tasa de recargos para cada uno de los meses de mora en el caso de pago de recargos por mora deriva de incrementar en 50% a la que por ley<sup>44</sup> se fije anualmente a través del Congreso de la Unión.

En tratándose del pago de los recargos por financiamiento, el párrafo octavo del artículo 21 del Código, señala que una vez adquirida la autorización del pago del crédito ya sea en parcialidades o diferido, se estará a lo dispuesto por el artículo 66 fracción del propio ordenamiento por lo que hace a la parte diferida.

En el sentido anterior, el Congreso ha señalado a través de la Ley de Ingresos de la Federación del año 2009, que la tasa de recargos correspondiente al pago en parcialidades menor a 12 meses será del 1% mensual; mayor a 12 meses corresponderá al 1.25%; 1.5 % para los pagos en parcialidades superiores a 24 meses y; sin importar el tiempo considerado para el pago diferido del crédito fiscal, a éste le atañe el mismo porcentaje establecido para el caso de parcialidades superiores a 24 meses, esto es 1.5%.

Por otro lado, no se puede causar el pago de recargos por una cantidad mayor a la que se origine durante cinco años, con excepción de las situaciones a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación<sup>45</sup>, esto es, hasta en tanto no

---

<sup>44</sup> Ley de Ingresos de la Federación.

<sup>45</sup> El artículo 67 en cita señala que: “Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

caduquen las facultades de la autoridad para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos, así como sus accesorios.

Causan también recargos el pago extemporáneo de las multas, tal y como se establece en los artículos 21 y 70, segundo párrafo, del Código Fiscal Federal.

Por último, cabe añadir tal y como lo asevera el doctrinario Ortega Maldonado: "...los recargos no se causan sobre las multas no fiscales, lo que es desigualatorio para los contribuyentes."<sup>46</sup>, esto quiere decir que aquellas multas que no tengan un origen tributario, como las impuestas por las autoridades administrativas (distintas a las fiscales) y judiciales, no causarán recargos por pago extemporáneo. Un ejemplo de

---

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales."

<sup>46</sup> ORTEGA Maldonado, Juan Manuel. Op. Cita. Pág. 117.

ello, lo hacen las multas aplicadas por los órganos judiciales cuando no se desahoga un requerimiento en el tiempo señalado.

### 1.5.2 Sanciones

La sanción en general y como eje fundamental del derecho<sup>47</sup>, es definida en la doctrina como "...la consecuencia que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado."<sup>48</sup> Esta idea de sanción planteada en un primer término, hace referencia al efecto que se genera cuando un sujeto determinado incumple con una situación de deber al que está constreñido, sin embargo, tal y como ciertamente lo señala la doctrinaria Margarita Lomelí Cerezo, "...en esta definición no se consigna una nota que es propia de toda sanción; su carácter desfavorable, desagradable o adverso al que la sufre."<sup>49</sup>

En todo Estado, la finalidad de que se tenga en éste un sistema jurídico, y por ende un orden social, es la de convivir de forma pacífica. Para ello, requiere de garantizar el cumplimiento de las normas que se han establecido previamente, es decir, que su observancia sea conforme al texto legal.

No obstante a esto, existe la posibilidad de que se quebrante el deber que tiene el sujeto con respecto a determinada situación, es decir que falle la estructura del sistema jurídico. Para minimizar el riesgo de esa posibilidad, se expone al sujeto a

---

<sup>47</sup> La tratadista Margarita Lomelí Cerezo apunta que "...el elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de *coactividad, coercitividad o autarquía*, que se le incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico". **LOMELÍ Cerezo Margarita**. Op Cita. Pág. 11.

<sup>48</sup> **GARCÍA Máñez, Eduardo**. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Porrúa, Edición 53. México, 2002. Pág. 295.

<sup>49</sup> **LOMELÍ Cerezo Margarita**. Op Cita. Pág. 11.

“...un mal eventual o condicional...”<sup>50</sup>, esto es, a la sanción, a efecto de que se evite el incumplimiento del deber jurídico.

Por lo anterior, es posible advertirse que en la sanción se encuentra estrechamente ligada una idea de castigar, de implementar un castigo al infractor de la norma, una consecuencia incómoda y áspera para el autor de la conducta contraria a la ley, consecuencia que se produce por el incumplimiento de un deber.

La relación entre el deber y la sanción es el fundamento de las normas jurídicas: alguien tiene el deber de hacer algo cuando la omisión de esa acción significa incurrir en una sanción, y dicho fundamento no puede cumplirse si la sanción no se encuentra establecida en ley.

Por tal motivo, es indispensable que las conductas jurídicas sancionadoras se encuentren en las normas obligatorias (en donde se incluyen tanto las normas que obligan como las que prohíben realizar una determinada acción). En ese tipo de normas puede distinguirse una parte directiva (provisión) que es la expresión completa de la voluntad del legislador, y una parte iniciativa o sancionadora que expresa una predicción de lo que ocurrirá al destinatario que no cumple con lo ordenado (sanción conminativa).

La sanción es una consecuencia jurídica nueva originada por la omisión al deber que estaba constreñido el sujeto obligado por la norma principal, y es precisamente el hecho de omitir lo que hace que se remita la consecuencia jurídica de la norma obligante a la norma nueva que prevé ese incumplimiento, y por ende a su consecuencia jurídica respectiva (sanción). En general, se puede decir que el camino que existe entre el deber (norma principal) para llegar a la sanción (norma secundaria), es el incumplimiento del deber.

---

<sup>50</sup> **TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando.** “Elementos para una teoría General del Derecho”. Editorial Themis. México. 1996. Pág 37.

El tratadista Schreier al respecto de la situación apuntada ha comentado lo siguiente:

“La norma primaria y la secundaria se hallan enlazadas en tal forma que la hipótesis de ésta es la oposición contradictoria de la tesis de aquella. Este enlace contiene necesariamente un nuevo nexo: el hecho jurídico de la norma secundaria se encuentra fundado en el de la primaria. Pues sólo cuando el supuesto de la primaria se ha realizado, existe una obligación y puede ser violada. Infiérese de ello que la sanción sólo es posible sobre la base de la violación de un deber; que la violación sólo se concibe en cuanto el deber existe y que éste, a su vez, tiene su fundamento en un hecho jurídico.”<sup>51</sup>

Tal y como se advierte, la sanción depende de la acción contraria a la conducta que señala la norma principal, misma acción que coincidentemente es la que se encuentra señalada en la norma que prevé la sanción para esa conducta, es decir, el hecho jurídico de la norma secundaria se funda en el de la primaria, en virtud de que sólo cuando se ha realizado el supuesto que establece la norma primaria aparece la obligación y entonces se da la posibilidad de que se viole ésta.

Con la violación del deber establecido en la norma primaria surge la sanción, que significa el reenvío a una nueva norma que se refiere al incumplimiento. La hipótesis de la segunda norma, o sea el incumplimiento es el hecho contradictorio de la tesis postulada en la primera norma. El incumplimiento produce un nuevo deber que es el que consiste en hacer cumplir la obligación.

#### Clasificación de las sanciones

Existe en la doctrina una gran diversidad de sanciones, que sin duda están relacionadas y clasificadas de acuerdo con el número de doctrinarios en la materia que las han clasificado.

---

<sup>51</sup> **SCHREIER**, Fritz. “Conceptos y Formas Fundamentales del Derecho: esbozo de una teoría formal del derecho y del estado sobre una base fenomenológica”. Ed. Losada. Buenos Aires, Argentina. 1942. Pág. 213.

Basta con remitirse una por una a las obras de los autores para encontrar que cada uno de ellos tiene un enfoque particular sobre los tipos de sanciones<sup>52</sup>, y ello en muchas ocasiones se da por el punto de vista en el que parten para dividirlos, como puede ser la materia, el efecto que causan, las relaciones que guardan entre el deber jurídico primario y el deber impuesto por la violación, por el fin que persiguen, etc.<sup>53</sup>

A pesar de lo anterior, independientemente del punto de vista que puede imprimirse a las sanciones en torno a sus múltiples ámbitos, dichas adquieren características que trastocan cualquiera de las clasificaciones a las que pudiera someterseles, el Maestro Eduardo García Máynez, señala que: “La sanción es consecuencia jurídica de carácter secundario, siendo de carácter primario el deber cuyo incumplimiento le da origen, pudiendo ocurrir que la sanción se traduzca relativamente al sancionado, en uno o varios deberes, impuestos éstos por la norma sancionadora y que esos deberes, puedan coincidir materialmente con aquellos otros cuya inobservancia hace al incumplido acreedor a un castigo.”<sup>54</sup>

En consecuencia, la sanción puede devenir ya sea por: cumplimiento forzoso, que tiene como finalidad obtener coactivamente la observancia de una norma infringida; la Indemnización cuya finalidad es obtener del sancionado una prestación económica equivalente al deber jurídico incumplido; y el castigo, que por lo general su finalidad inmediata es aflictiva, no persigue el cumplimiento del deber jurídico incumplido ni la obtención de prestaciones equivalentes.

---

<sup>52</sup> Verbigracia de ello tenemos al doctor García Máynez, quien en atención a la finalidad que persiguen las sanciones y a su relación con la conducta que ordena la norma, las clasificó en: coincidentes (que obtienen coactivamente la observancia de la norma infringida) y no coincidentes, las cuales a su vez se dividen en indemnizatorias (que obtienen una prestación económica equivalente al deber establecido en la norma) y de castigo (consecuencia desagradable para el infractor, GARCÍA Máynez, Eduardo. Op. Cit. Pág. 298; Otra clasificación por su parte, la otorga el tratadista italiano Carnelutti, clasificando a las sanciones por el propósito que persiguen. Carnelutti, Francisco. “Sistema de Derecho Procesal Civil”. Ed. UTEHA. Argentina 1944. Pág. 27

<sup>53</sup> Al respecto de este tema, también puede verse a Du Pasquier, Claude. “Introducción a la Teoría General del Derecho y a la Filosofía Jurídica”. Lima. 1952, Págs. 126 y 127; De la Garza, Francisco. Op. Cit. Págs. 940 y 941; Aníbarro Pérez Susana y Sesma Sánchez Begoña. “Infracciones y Sanciones Tributarias”. Ed. Lex Nova. Valladolid, España. 2005. Pág 61.

<sup>54</sup> GARCÍA Máynez, Eduardo. Op. Cita. Pág. 298

De las características anteriores el propio doctor García Máynez apreció que una o la combinación de éstas podrían revestir a las multas con el criterio de simples, complejas o mixtas, dándose alguno de los siguientes supuestos:

- Cumplimiento más indemnización.
- Cumplimiento más castigo.
- Indemnización más castigo.
- Cumplimiento más indemnización más castigo.

En general, las sanciones pueden tener una o varios deberes jurídicos, siendo así una medida jurídica como la forma en que se impone el derecho.

El objetivo primordial de la sanción es una imposición de carácter represivo por la comisión de una conducta que contraviene la norma y como consecuencia jurídica del no acatamiento a la norma infringida, revistiendo a su vez una hipótesis preventiva basada en una naturaleza intimidatoria.

#### **1.5.4 Tipos Sanciones Fiscales**

La protección de los derechos y los intereses de la Hacienda Pública se desarrolla a través de instituciones de carácter represivo o sancionador, poder punitivo que puede realizarse en nuestro ordenamiento directamente por la autoridad fiscal, mediante el establecimiento de sanciones a fin de reprimir conductas infractoras o ilegales, con el efecto de evitar la reincidencia a dichas conductas o como mera forma de intimidación para los demás sujetos a esa misma obligación.

La doctrina ha clasificado de muchas maneras a las sanciones fiscales. Sin embargo, para efectos del presente apartado y en atención a que en líneas subsecuentes se

desarrollará el tema respectivo de la sanción fiscal, se enuncia la siguiente clasificación atendida por el tratadista Narciso Sánchez Gómez:

- La Multa
- El Decomiso
- La Clausura
- Suspensión de Revocación y Patentes de Autorizaciones

Cabe señalar que dentro de esta sección sólo se desarrollará lo relativo a la multa, pues ésta es la sanción fiscal que nos interesa analizar como parte de los accesorios de las contribuciones. No obstante que, como se ha mencionado, el desarrollo relativo a la sanción fiscal será cubierto en capítulos posteriores.

### **Multas**

La multa, es la sanción mas utilizada por todos los sistemas jurídicos administrativos y fiscales. Se impone al contribuyente no con finalidad recaudatoria, sino correctiva, es decir se busca que no se vulnere el sistema tributario con la conducta infractora del sujeto pasivo, reprimiendo la violación cometida e intimidando ya sea al propio contribuyente (para el caso de reincidencia) a ejecutar de nuevo la conducta ilegal o a otros sujetos que tengan que ver con la obligación fiscal.

La aplicación de las multas se da por el incumplimiento de un deber por parte del gobernado, esto es, ante la infracción a las diversas disposiciones fiscales, y "...consiste en que la autoridad exige al particular infractor una suma de dinero adicional a la suerte principal de un tributo, y su monto se determina con base en la norma jurídica que deba aplicarse en cada caso particular, fundando y motivando la resolución o acto que la contenga para que sea válida y eficaz..."<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op cita. 482.

Existen opiniones en la doctrina que sostienen que la multa tiene un carácter indemnizatorio, ya que tiende a reparar el daño realizado al Estado. No obstante, no se está en armonía con esta posición, pues tal y como lo apunta la doctrinaria Cerezo Lomelí: “La multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario...y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deja atrapar por el Fisco, compensa las evasiones no descubiertas...”<sup>56</sup>

En primer término hay que partir del concepto consistente en que una multa no es otra cosa que la sanción que se aplica con motivo de la comisión de una infracción, por consecuencia, su naturaleza jurídica es la de una sanción, caracterización que la diferencia de otras instituciones jurídicas similares como lo pudiese ser el recargo que tiene la naturaleza jurídica de una indemnización o de la actualización que es la forma de traer un valor pasado a su valor presente.

El Código Fiscal de la Federación contiene un capítulo al que denomina “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, ante esta separación, es conveniente aclarar la diferencia entre estos dos conceptos. Hay que señalar que ambos conceptos se refieren a hechos ilícitos, es decir al incumplimiento o contravención de las normas jurídicas. Por lo que hay que conocer lo que debemos de entender por delito y por infracción.

Delito es definido por la Academia de la Lengua como “...todo aquel acto u omisión imprudente penado por una ley.”<sup>57</sup>

El maestro Mario Alberto Torres López, define al delito como “Conducta Típica, Antijurídica, Imputable, Culpable y Punible.”<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> LOMELÍ Cerezo Margarita. Op Cita. Pág. 197 y 198

<sup>57</sup> Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 22ª Edición, Espasa-Calpe, Barcelona 2001.

El artículo 7 del Código Penal Federal, nos dice que delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

La Infracción en sentido genérico como, es la trasgresión de una ley o una norma jurídica, dado que este concepto es muy amplio, y al contenido del mismo capítulo del Código Fiscal, debemos entender que nos estamos refiriendo a una infracción administrativa, por lo que debemos entender a ésta, como la “trasgresión que se realiza en detrimento de una norma jurídica de carácter administrativo.”<sup>59</sup> Con respecto a este tema, el maestro Andrés Serra Rojas dice que “...la infracción administrativa es el acto u omisión que definen las leyes administrativas...”<sup>60</sup>

Ante estos conceptos, nos encontramos con la primera forma de diferenciar a los delitos de las infracciones, el cual es el de la ley de donde derivan; el concepto de delito nos encuadra en las leyes penales y el de infracción en las leyes administrativas; pero es de señalarse que existen leyes administrativas que establecen delitos.<sup>61</sup>

Nos corresponde también señalar cuándo nos encontramos ante una Ley Administrativa, respecto a esto podemos llegar a la conclusión que son las normas jurídicas que estructuran al poder ejecutivo o la administración pública y regulan sus actos.

---

<sup>58</sup> Las Leyes Penales. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 5ª Ed. México 2005. pág. 133.

<sup>59</sup> **MARTÍNEZ Morales, Rafael.** Derecho Administrativo 1er y 2do. Cursos. Ed. Oxford University Press. México. pág. 307.

<sup>60</sup> **SERRA Rojas, Andrés.** Derecho Administrativo. 24ª Ed. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 2003. pág. 623

<sup>61</sup> Algunos ejemplos de los delitos que se contienen en las leyes administrativas son: La portación de armas reservadas para uso exclusivo del Ejército, Armada y Fuerza Aérea, contenido en la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos que en su artículo 81 dice: *Se sancionará con penas de dos a siete años de prisión y de cincuenta a doscientos días multa, a quien porte un arma de las comprendidas en los artículos 9 y 10 de esta Ley sin tener expedida la licencia correspondiente*

El tratadista James Goldschmidt señala que también puede fincarse la distinción “...entre delito e infracción administrativa en la circunstancia de que el delito criminal ataca los bienes jurídicamente protegidos y la infracción administrativa no se proyecta en la conciencia jurídica o moral y solo representa inobservancia del deber de obediencia.”<sup>62</sup>

El siguiente punto para diferenciar la infracción del delito, radica en la autoridad que puede imponer el castigo, este elemento se encuentra en el Capítulo de Garantías Individuales de la Constitución en su artículo 21, señalando a cual autoridad le incumbe imponer determinada sanción, en este caso llama penas a la que impone la Autoridad Judicial tratándose de delitos y sanciones para la Autoridad Administrativa. Tanto para este punto del tema a tratar, como para los siguientes es conveniente transcribir el artículo 21 Constitucional vigente que señala:

*“Artículo 21...*

*La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.*

*Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.*

*Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.*

---

<sup>62</sup> Citado por **SPISSO Rodolfo**, en Derecho Constitucional Tributario. Editorial Depalma S.R.L., Buenos Aires. 1993. pág. 413.

*Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.*

...”

Este artículo constitucional establece diversas garantías individuales, la primera es la relativa a que la imposición de las penas es exclusiva de la autoridad judicial; la segunda, establece la competencia del Ministerio Público y la tercera, otorga competencia a la autoridad administrativa de imponer sanciones.

Como ya vimos, una infracción es toda trasgresión a una ley, multa es la sanción pecuniaria por la infracción a las normas jurídicas, así tenemos que en este caso, por multa fiscal debemos entender a las sanciones de contenido pecuniario, impuestas por las infracciones a las leyes fiscales.

Tal como se desprende, parece que la Constitución limita ampliamente el ámbito de aplicación de las sanciones, diversos autores señalan que de entenderse tan restringido el alcance del artículo 21 Constitucional nos encontraríamos ante una legislación imperfecta, ya que no cuenta con los elementos coactivos, es decir, no se podrían imponer sanciones por incumplimiento de las normas administrativas y fiscales, sin embargo, se ha señalado que existen otras disposiciones que facultan a la autoridad administrativa para que pueda hacer que se acaten dichas normas, las cuales también se encuentran contenidas en la Constitución Federal, este es caso del artículo 89, fracción primera, que contiene la facultad reglamentaria del Presidente de la República, el artículo establece que deberá proveer la exacta observancia de las leyes dictadas por el legislativo, por lo que en el caso, se le faculta para expedir reglamentos de las leyes, para establecer las bases en las que estas van a ser aplicadas.

*“Artículo 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:*

*I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;*

*...”*

El contenido del artículo 21 constitucional al hablar respecto de las sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, no se limita a los de la policía en el sentido habitual de la palabra, sino que se extiende y abarca a todos los reglamentos que se expiden para la aplicación de las leyes, esto aunado a la facultad que se le otorga al Ejecutivo para obligar a la observancia de las leyes, que le concede la Carta Magna en la fracción I del artículo 89.<sup>63</sup>

#### Supuestos contemplados en la ley fiscal

En vista de que la materia fiscal es muy amplia y la mayoría de sus conjuntos normativos establecen sanciones por el incumplimiento de las obligaciones en ellas contenidas, nos ceñiremos específicamente al Código Fiscal de la Federación, que en su Título IV de las Infracciones y Delitos Fiscales, señala cuales son esas infracciones y las multas que habrán de aplicarse a quien cometa dichas infracciones.

Ahora lo que nos corresponde analizar es, cuales son esas infracciones y cuales las sanciones por la trasgresión a las normas.

---

<sup>63</sup> La Dra. Margarita Lomelí Cerezo establece un punto clave al respecto de esta situación, remontando a los antecedentes constitucionales, donde encuentra que si en realidad el constituyente hubiera pretendido limitar la facultad sancionadora de la autoridad administrativa dentro del texto del artículo 21 de nuestra Carta Magna, dicho representante habría agregado la expresión ”sólo” para que la parte conducente quedara de la siguiente forma: “Compete a la autoridad administrativa **sólo** la aplicación de sanciones.....”.Cfr. **LOMELÍ Cerezo Margarita**. Op Cit. Pág. 197 y 198

Las obligaciones fiscales basan su existencia o encuentran su fundamento, en la obligación primaria que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política que prescribe *que es obligación de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*. Dicho precepto se refuerza con lo estipulado por el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, *Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas*.

Siempre que se encuentre establecido en Ley, y de este precepto, se desprende la facultad del Estado para imponer contribuciones y la obligatoriedad para los ciudadanos de cumplir con tales.

Entre otras podemos señalar que el Código Fiscal de la Federación establece las siguientes obligaciones:

- Pagar impuestos;
- Inscripción de contribuyentes y demás obligados;
- Expedir y conservar comprobantes de sus actividades;
- Llevar y conservar la contabilidad;
- Dictaminar sus estados financieros;
- Presentar declaraciones y avisos;
- Ante esto, llegamos a la conclusión de que son infracciones;
- No pagar impuestos;
- No inscribirse en el Registro de Contribuyentes;
- No expedir comprobantes por las actividades realizadas;
- No llevar contabilidad;
- No dictaminar los estados financieros;
- No presentar declaraciones o avisos;

Analizando el capítulo respectivo del Código Fiscal de la Federación, éste comienza con la descripción de las infracciones en el artículo 76, regulando las infracciones de omisión total o parcial en el pago de las contribuciones; devolución, acreditamientos o compensaciones indebidos o en cantidad mayor; el declarar pérdidas fiscales mayores a las reales.

### **1.5.5. Gastos de Ejecución**

Los gastos de ejecución se pagan por concepto de erogaciones que hizo la autoridad al cobrar un crédito fiscal que no fue cubierto o garantizado por el contribuyente dentro de los plazos establecidos en la ley, esto se da cuando la autoridad tiene la facultad de exigir el pago de un crédito fiscal, iniciando con ello procedimiento administrativo de ejecución. En atención a la ley se cobra el 2% de la cuota que debe de cubrir el contribuyente a razón del crédito fiscal determinado. Sin embargo, el propio Código en su artículo 150 señala varios supuestos:

- I. Por notificación de requerimiento de pago establecido en el artículo 151 del ordenamiento citado;
- II. Por embargo trabado;
- III. Por remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal;
- IV. Gastos de ejecución extraordinarios. El código señala como tales: Transporte de bienes embargados, avalúos, impresión y publicación de convocatorias, edictos, investigaciones, inscripciones o cancelaciones en el Registro Público, erogaciones por obtención de certificado de liberación de gravámenes, honorarios de depositarios y peritos y de honorarios de personas que contraten interventores;
- V. Cuando la autoridad ordene la práctica de un avalúo y éste supere el 10% del valor que declaró el contribuyente.

Cabe mencionar que todo gasto de ejecución que se causa tiene un mínimo y un máximo de cobro, y éstos deben oscilar entre los \$300 y los \$47,230 pesos<sup>64</sup>, excepto los gastos extraordinarios y contribuciones que se paguen para liberar un gravamen.

#### **1.5.6. Indemnización en términos del párrafo séptimo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.**

Esta clasificación en particular de los accesorios de las contribuciones tiene naturaleza jurídica indemnizatoria. Se da en virtud de un pretendido cumplimiento de la obligación fiscal por parte del contribuyente, mediante el cual intenta cubrir el monto de una contribución adeudada con el pago de un cheque suscrito a nombre de éste. Sin embargo dicho cheque no es pagado por la institución bancaria que fue girado con cargo a ésta, y por tal motivo, el obligado deberá reparar el daño al fisco enterando a éste un 20% adicional al monto del cheque recibido por las autoridades fiscales.

El caso anterior se da cuando la entrega del mencionado título de crédito haya sido entregado al sujeto activo en tiempo y no haya podido ser pagado por la institución bancaria por causas imputables al obligado, pues el propio Código en su artículo 21 señala que la autoridad requerirá al librador del cheque para en un plazo de tres días ya sea que entregue el monto de ese cheque mas la indemnización del 20%; acredite con las pruebas documentales procedentes que el pago se hizo, o demuestre que el pago no se hizo por circunstancias exclusivamente imputables a la institución bancaria.

Existe además otro supuesto en que si el monto del cheque fue entregado en un tiempo posterior al término del plazo de pago voluntario que tenía el obligado para cubrir la contribución, o no se demostró que se hizo el pago en tiempo cuando se

---

<sup>64</sup> Montos actualizados y publicados en el Diario Oficial de la Federación el 10 de febrero de 2009. No hubo reforma para este año.

requirió al sujeto pasivo, ni su ausencia de responsabilidad al momento en que la autoridad fiscal cobró el cheque a la institución bancaria; la propia autoridad requerirá el monto del cheque mas la indemnización correspondiente así como los accesorios de que éstas omisiones deriven.

### **1.6 Formas de Extinción de la Obligación Fiscal.**

La extinción de la obligación tributaria es el momento último de ésta, camino que es iniciado con la realización del hecho imponible que provoca su nacimiento.

Toda obligación fiscal concluye cuando se produce el efecto para la que fue creada, es decir el pago o cumplimiento de dicha obligación, se dice que éste es el modo de concluir con el cumplimiento de las obligaciones fiscales por excelencia, palabras mas elegantes son las utilizadas por el maestro Rodríguez Lobato, quién a su vez sigue al autor De la Garza diciéndonos que el pago es: "...el que satisface plenamente la pretensión creditoria del sujeto activo."<sup>65</sup>, aunque hemos de añadir que el pago no es la única forma de extinción de la obligación fiscal, pues existen otras formas distintas, sin embargo éstas no justifican la existencia de la obligación tributaria. Por lo que la razón de ser de la obligación es que se convierta en el pago de una cantidad de dinero, aunque resulte que existen otras maneras de terminarla.

La obligación tributaria puede cesar si se presenta alguno de los siguientes supuestos:

- ✓ Pago
- ✓ Prescripción
- ✓ Compensación
- ✓ Condonación

---

<sup>65</sup> **RODRÍGUEZ Lobato, Raúl.** Op. Cita. Pág. 167.

- ✓ Insolvencia probada del deudor

Las otras formas de extinción de la obligación contenidas en el código civil son, en principio, no aplicables al derecho tributario. Estas son: pérdida de la cosa debida, confusión y la novación.

### **1.6.1 Pago.**

El pago no adopta en el Derecho Tributario una estructura diversa a la que tiene como modo general de cumplimiento de las obligaciones y puede ser definido como "...el cumplimiento de la prestación o deuda tributaria a través de la entrega de una determinada suma de dinero por el sujeto pasivo al acreedor tributario."<sup>66</sup>

#### **Objeto.**

El objeto del pago es la entrega de una suma de dinero. La exactitud de esta afirmación deriva del carácter pecuniario de la prestación debida. Sólo de este modo puede adecuarse la obligación tributaria al fin para la que fue creada: el suministro de medios financieros al Estado, para que éste, empleándolos indistintamente, pueda conseguir sus propias finalidades. Sólo así la obligación tributaria es el medio jurídico de realizar el efectivo reparto de las cargas públicas entre los ciudadanos de acuerdo con su capacidad económica.

El pago de la deuda tributaria ha de reunir las condiciones de identidad, integridad e indivisibilidad:

**Identidad.** La prestación que se paga debe ser igual a la que se debía y no otra; al respecto de esto, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala que las contribuciones deberán pagarse en moneda nacional, aceptando como medios de

---

<sup>66</sup> GONZÁLEZ García, Eusebio et. al. Op. Cita. Pág. 257.

pago los cheques certificados o de caja, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, o también los cheques personales del mismo banco, siempre que cumplan con las condiciones que al efecto establezca el Código Fiscal.

**Por Integridad e indivisibilidad.** La deuda tributaria no se podrá tener por pagada sino hasta que se entregue la totalidad de la suma debida (integridad) y el sujeto pasivo no puede compeler a la autoridad fiscal a aceptar pagos parciales. Sin embargo, debe distinguirse claramente de la posibilidad que la autoridad tiene, en determinados casos de conceder el fraccionamiento y aplazamiento de los pagos que debe recibir.

### **Sujetos.**

La obligación tributaria es una obligación de dar, y por tanto, requiere para su exacto cumplimiento, de la actuación de los sujetos que intervienen, es decir el acreedor y el deudor. En un principio es el sujeto activo quien se encuentra acreditado para recibir el pago de las contribuciones. Sin embargo, el sujeto activo no realiza siempre esta gestión a través de sus órganos competentes, sino también a través de personas y entidades que aparezcan expresamente autorizadas para ello.

El penúltimo párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación expresa que “Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital”. En tal sentido, se deduce del propio Código que únicamente las autoridades de las oficinas recaudadoras que puedan expedir las formas oficiales controladas por la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como las instituciones de crédito pueden recibir los pagos.

Para éste último caso, la ley señala que las instituciones de crédito, deberán entregar la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con el sello digital correspondiente.

Se plantea así el problema de los efectos liberatorios del pago hecho ante un órgano incompetente. La doctrina suele distinguir dos supuestos de incompetencia: absoluta y relativa. Con palabras de el autor García Trevijano, se entiende por incompetencia absoluta, aquella que supone una desviación total y absoluta de las reglas competenciales; en este caso el deudor no queda liberado y por tanto se mantiene vivo el crédito de la Administración. Los supuestos de incompetencia relativa se producen dentro del marco de los órganos encargados de la gestión tributaria; aparece cuando un órgano de la Administración Fiscal al que están atribuidas algunas funciones en punto al cobro de tributos, no aparece, sin embargo, específicamente facultado para el percibo de una determinada exacción, para cuyo cobro es competente un órgano distinto de la propia Administración Tributaria. Cuando el cobro se realice por un órgano que adolezca de incompetencia relativa habrá de entenderse que el pago efectuado surte efectos liberatorios para el deudor.<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> A este respecto, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria nos señala en la fracción XVII de su artículo 14, que la autoridad competente para recibir el cobro de las contribuciones es la Administración Local de Servicios al Contribuyente, señalándonos que: “*Compete a la Administración General de Servicios al Contribuyente: ...XVII.- Recaudar directamente, por terceros o a través de las oficinas autorizadas al efecto, el importe de las contribuciones y aprovechamientos, incluyendo las cuotas compensatorias, así como los productos federales.* Así mismo, el propio artículo establece como se traslada esta competencia a las instituciones bancarias, al señalar en su fracción XXVII que le compete a dicha Administración: “*Elaborar y actualizar los instructivos de operación para la recepción de pagos y declaraciones presentadas a través de medios electrónicos y de papel de las instituciones de crédito, así como terceros u oficinas autorizadas al efecto*”. Que si bien es cierto, el reglamento no señala directamente que las instituciones de crédito están facultadas para recibir los pagos de las contribuciones, si faculta a la Administración Local de Servicios al Contribuyente para que elabore los instructivos de operación para su recepción, indicando la manera de proceder de éstas.

Por otro lado, están legitimados para el pago de los sujetos pasivos los obligados a efectuarlo, es decir, no solamente los contribuyentes, sino también los sustitutos, los responsables, los retenedores o sucesores de la deuda tributaria, etcétera.

### **Lugar de pago.**

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone que “*Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora...*”, es decir, el pago deberá hacerse en las oficinas de la autoridad recaudadora. Así mismo señala con posterioridad, que “*...Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito*”, deduciéndose al efecto que también podrá hacerse en las oficinas de las instituciones de crédito autorizadas para ese fin. En este sentido se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del Tesoro, oficinas recaudadoras o instituciones de crédito debidamente autorizadas.

Cabe puntualizar, tal y como se dijo anteriormente, las oficinas de las autoridades en quien recae la competencia de recibir los pagos de los créditos fiscales efectuados por los contribuyentes son las que reserve para ese tipo la Administración General de Servicios al Contribuyente, pues ésta es la que en términos del artículo 14 fracción XVII de dicho reglamento puede recaudar directamente, por terceros o a través de las oficinas autorizadas, los importes que se paguen por concepto de contribuciones federales, y de la misma forma, está facultada a través de la fracción XXVII del mismo artículo a elaborar los instructivos operativos que sirvan de base para la recepción del pago de los impuestos a través de las instituciones de crédito, situación última la que

indica que la propia Administración General es la que determinará que instituciones de crédito pueden recibir los pagos y de qué manera.

### **Tiempo de pago.**

En cuanto al tiempo, el artículo 6 citado, establece que: “*Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas*”. Por consecuencia, el pago se hará dentro de los plazos que determine la ley de cada impuesto, y en su defecto, se aplicará lo que el propio Código establezca según corresponda.

Para efectos de este último caso, el contribuyente deberá presentar su declaración ante las oficinas de las autoridades fiscales dentro de los plazos que se señalan en las fracciones I y II de dicho artículo, mismos que continuación se transcriben:

“...

...A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

...”

De tal suerte que tenemos tres momentos en que las contribuciones se pueden pagar, siendo evidente que cada uno de éstos variará en relación con el supuesto jurídico que se adecue con el hecho realizado, quedando de la siguiente forma:

- Dentro del plazo establecido por la Ley del Impuesto correspondiente.
- A más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la terminación del periodo de la contribución, siempre y cuando se señale en la ley un periodo de cálculo para la contribución y no exista alguna disposición expresa que señale el plazo para pagar la contribución.
- Dentro de los 5 días siguientes al de la causación del impuesto, siempre que no se cumpla con alguna condición de los supuestos anteriores.

Como se puede observar, la regla general que señala el código tributario respecto del plazo de pago voluntario que tienen los contribuyentes en relación con sus obligaciones fiscales, está supeditado al que se encuentre establecido por la ley fiscal del impuesto que le corresponda cubrir; y por excepción, podrá acudir a los otros plazos siempre y cuando la condición del primer supuesto no sea cumplida.

En efecto, para que pueda operar a favor del contribuyente alguno de los dos últimos plazos arriba señalados, es necesario que no se cumpla con la condición que señala el primero de ellos, esto es, que no exista alguna ley que disponga plazo que indique cuando debe de cubrirse la contribución, pues de ser lo contrario, la excepción no existiría.

Para el caso del plazo de 5 días, además del requisito mencionado en el párrafo anterior, no debe estar señalado dentro de la ley de la contribución que se trate un periodo para que pueda calcularse dicha contribución, ello en virtud de las razones apuntadas.

### 1.6.2 Condonación

La Condonación proviene del verbo en latín “condonare” o “condono-are” que significa regalar, conceder, gratificar, remitir o perdonar: Para la materia jurídica, la condonación equivale a perdonar una deuda crediticia.

En el derecho civil mexicano, “la remisión de la deuda o condonación es un medio extintivo de obligaciones que consiste en un acto unilateral por el cual el acreedor libera a su deudor al renunciar a su derecho de recibir y exigir la prestación debida...puede ser total o parcial, cuando es parcial recibe el nombre de quita.”<sup>68</sup>

El fundamento legal de la condonación se halla en los artículos 6, 7 y 2209 del Código Civil Federal, los cuales se transcriben a continuación.

“**Artículo 6.** Sólo pueden renunciarse los derechos privados que no afecten directamente al interés público, cuando la renuncia no perjudique derechos de tercero.”

“**Artículo 7.** La renuncia autorizada en el artículo anterior no produce efecto alguno si no se hace en términos claros y precisos, de tal suerte que no quede duda del derecho que se renuncia.”

“**Artículo 2209.** Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.”

Tal y como se puede apreciar de los artículos citados, los efectos de remitir una deuda se limitan a la renuncia de los derechos que exclusivamente la ley permite, que éstos no vayan en contra del derecho público o el de terceros y que la remisión se haga en términos claros y precisos respecto del derecho a que se esté renunciando.

---

<sup>68</sup> MARTÍNEZ Alfaro, Joaquín. “Teoría de las Obligaciones”. Ed. Porrúa. México, 2003. Pág. 432

Para la materia fiscal, "...por condonación se entiende el resultado del proceso por virtud del cual, el Estado perdona a su deudor, el cumplimiento de una obligación para con la Hacienda Pública."<sup>69</sup>

Este modo de extinción de las obligaciones está reñido con el principio básico de la materia fiscal, que es el de renunciar a la exigibilidad del pago de la deuda tributaria por parte del Estado. No obstante, la propia ley le otorga al sujeto activo la facultad de poder renunciar a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, declarar extinto un crédito fiscal siempre y cuando la ley establezca las situaciones y los momentos para ello. Lo anterior en virtud de que ninguna autoridad fiscal puede condonar por sí misma.

En ocasiones excepcionales, la necesidad de condonar la deuda tributaria puede venir impuesta por exigencias insoslayables de justicia. De este modo, el artículo 39 fracción del Código Fiscal de la Federación señala que:

"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.  
..."

Es necesario recalcar que la ley no "condona" la deuda, simplemente porque la condonación es un acto del acreedor y éste es el Estado. La ley lo que únicamente hace, según los casos, es ordenar o autorizar, con una potestad discrecional, a la autoridad fiscal para que a través de los oportunos actos remita las deudas a las que la ley se refiera. Sin embargo, puede darse el caso, de que ésta disponga que la

---

<sup>69</sup> GONZÁLEZ García, Eusebio et. al. Op. Cita. Pág. 267.

autoridad fiscal no podrá exigir determinadas deudas ya nacidas. En este caso no se estaría hablando de condonación, sino de extinción por ley de la deuda tributaria.

La diferencia entre ambos supuestos es clara: en el primero, condonación, la ley autoriza u ordena al acreedor el perdón de la deuda, en el segundo, extinción por ley, en este caso se priva al acreedor de un derecho de crédito, esto es, quitarlo de la protección o reconocimiento normativo de que antes gozaba tal derecho.

La autoridad también puede otorgar la condonación en las multas, el sustento legal se encuentra establecido en el artículo 74 del Código Fiscal Federal:

“Artículo 74.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

...”

La condonación por sus efectos jurídicos puede ser **total o parcial**. Para el primer caso, la obligación de pago a cargo del contribuyente será remitida en su totalidad incluyendo los accesorios de ésta; para el segundo, únicamente se exime del pago de la obligación en una parte, lo que indica que la obligación fiscal seguirá existiendo por lo que hace a los efectos jurídicos que no fueron condonados.

### 1.6.3. La compensación

La compensación en general es una forma de extinción de las obligaciones que tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, son recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, cuyos respectivos créditos son líquidos y exigibles

produciendo el efecto de extinguir las deudas que se tengan hasta la cantidad que importe la menor.

La compensación opera por ministerio de ley, lo que quiere decir que no es necesario el acuerdo de voluntades de las partes para su efectividad, sino únicamente se deben reunir los requisitos que la propia ley dispone.

Los artículos 2185, 2186, 2187 y 2188 del Código Civil Federal regulan lo conducente de esta figura civil, señalándonos lo siguiente:

Artículo 2185. “Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de acreedores u deudores recíprocamente y por su propio derecho”

Artículo 2186. “El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.”

Artículo 2187. “La compensación no procede sino cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas, son de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al celebrarse el contrato.”

Artículo 2188. Para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles. Las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados.

En materia tributaria, la compensación al igual que su similar en el derecho civil, sirve como medio de extinción de las obligaciones fiscales, y se da cuando el sujeto activo y el sujeto pasivo en la relación fiscal adquieren la calidad de deudores y acreedores de manera recíproca, suprimiéndose por efecto las deudas líquidas y exigibles que cuantitativamente sean iguales entre ambos, hasta llegar a la cantidad que importe la menor, en caso de que quede algún monto a favor de uno de los sujetos.

“En esas condiciones se trata de una institución que da margen a la extinción de los tributos, y prácticamente consiste en la terminación de una obligación contributiva, con otra obligación a favor de un particular que puede ser el resultado de lo pagado

debidamente o de más al Estado, por concepto de una prestación pecuniaria enfocada a sufragar el gasto público, y puede dar derecho de igual forma a la devolución. Es decir, se trata de una cuestión que surge entre uno o mas sujetos que se deben mutuamente una prestación o una cosa y cuando es deudor y acreedor del causante y éste a su vez, se encuentra en las mismas condiciones, ambos tienen el derecho de exigirse mutuamente las prestaciones respectivas hasta por la cantidad que importe la menor, o por porcentajes iguales, podrá hacerse uso de la compensación, para que de esta manera se extingan las referidas obligaciones.”<sup>70</sup>

El Código Fiscal de la Federación no define la figura jurídica de la compensación, sino únicamente señala dentro de su artículo 23 los casos en que ésta opera.

Así pues, la ley reconoce diferentes formas en que puede aplicarse la compensación como medio de extinción de obligaciones fiscales: una de ellas se da cuando la autoridad compensa las cantidades a que es acreedora, contra aquellas que surgen a favor del contribuyente y que la propia autoridad está obligada a devolver por concepto de pago de lo indebido<sup>71</sup>, sin que se requiera de la voluntad de su acreedor para eliminar las deudas que contrajo con éste, cuando ocurre dicha circunstancia, se habla de una **compensación de oficio**.

En efecto, la compensación de oficio no requiere la actuación del contribuyente para extinguir su obligación fiscal, sino que la propia autoridad es la que compensa las deudas y los créditos de las contribuciones. Lo anterior se encuentra establecido por el primer párrafo del artículo 23 aludido, el cual señala que “...Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto... contra las cantidades que

---

<sup>70</sup> SÁNCHEZ Gómez, Narciso. “Derecho Fiscal Mexicano”. Editorial Porrúa. México 2003. Pág. 410 y 411.

<sup>71</sup> El cuarto párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, señala que: “Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código...”

los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa...”

Otro tipo que podemos encontrar es **la compensación facultativa a instancia del obligado tributario**, ésta se da cuando el contribuyente solicita a la autoridad se compensen las cantidades que entre ambos se deben y se exigen, para su procedencia se necesita, acreditar la presentación del aviso correspondiente.

Para este panorama se advierte que la compensación en materia fiscal adquiere un matiz de prerrogativa u opción con que cuenta el contribuyente a fin de hacer mas sencillo el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es decir, es un medio que tiene éste con el objetivo de que acredite el pago de las contribuciones a su cargo contra aquellas que tenga a su favor; para ello, según lo establecido por el primer párrafo del artículo 23 en cita, el contribuyente podrá “...*optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros...*” siempre y cuando presente “...*el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique...*”.

Cabe hacer mención que ésta última condición es indispensable, pues inclusive aún se haya presentado la declaración a la autoridad por medio de la cual se acredita que se compensaron las cantidades que tenía a su favor contra las que estaba obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, dicha declaración se tendrá por no realizada si el aviso no fue presentado, toda vez que el aviso de compensación constituye un requisito para su procedencia.

Por último, existe una **compensación especial**, ésta se da cuando existe la posibilidad de compensar aquellos créditos y deudas que se generen entre la Federación con cualquiera de los niveles de gobierno restantes u otros organismos,

es decir, entre las Entidades Federativas, los Municipios y el Distrito Federal, así los organismos descentralizados o empresas de participación mayoritaria estatal, con excepción de las sociedades nacionales de crédito. Lo anterior en términos del artículo 24 del Código Fiscal de la Federación.

Requisitos que la ley señala para la aplicación de la compensación,

El artículo 23 de nuestro Código tributario señala que las cantidades que deriven de las deudas contraídas por la Hacienda Pública ya sea por pago de lo indebido, por declaración que el contribuyente presente con saldo a favor por concepto de adeudo propio o por retención a terceros, contra las cantidades que tenga derecho a percibir la autoridad de cualquier concepto pueden compensarse si:

- Proviene de cualquier impuesto federal distinto de los que se causen con motivo de la importación (incluyendo los accesorios);
- Los administra la propia autoridad y;
- No tienen un destino específico
- No se ha solicitado la devolución de una de las cantidades a compensar con anterioridad
- No ha prescrito a favor de la autoridad la obligación de devolver cantidades que se vayan a compensar

Además de los requisitos señalados anteriormente, será necesario que las cantidades que se compensen se actualicen en términos del artículo 17-A del mismo Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta el momento en que se realice la compensación.

#### 1.6.4 La prescripción.

La prescripción como la compensación, es una figura jurídica que proviene del derecho civil, ésta se da como "...medio de adquirir bienes o liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley."<sup>72</sup>

"La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa."<sup>73</sup>

El caso que nos interesa es la prescripción negativa o extintiva, pues el efecto que sobre los derechos se produce se da en virtud de la falta de ejercicio durante el lapso fijado en la ley. Junto a ella aparece la caducidad, que es también una forma de extinción de facultades de la autoridad para determinar cualquier crédito fiscal a que es acreedora, siempre que ésta no lo haga en los términos previstos por ley<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> Artículo 1135, Código Civil Federal.

<sup>73</sup> Artículo 1136, Código Civil Federal

<sup>74</sup> Al efecto, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala el plazo cuando comienza a computarse el término de la caducidad de las facultades de la autoridad para determinar créditos fiscales, situación misma que marca la pauta para saber en que casos deja de hacerlo, dicho artículo señala lo siguiente:

"Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

La finalidad que persigue la prescripción, tal y como atinadamente lo señala el doctrinario Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, "...no es otro que el de servir a la seguridad jurídica, evitando la protección indefinida de aquellos derechos que ni se ejercitan por su titular ni se reconoce su existencia por el obligado. Trata en definitiva, de eliminar la incertidumbre en el tráfico jurídico o, lo que es lo mismo, procurar la certeza del derecho."<sup>75</sup>

Las diferencias entre la prescripción y la caducidad fundamentalmente son las siguientes:

<b><u>Prescripción</u></b>	<b><u>Caducidad</u></b>
Puede ser interrumpida o suspendida	Puede ser suspendida
Protege Intereses individuales	Representa un interés colectivo
Representa un limite temporal en la vigencia de obligaciones	Se extinguen las facultades de la autoridad para determinar la obligación

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracciones III, X y XVII de este Código, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

...”  
<sup>75</sup> ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. Et. al. Op. Cit. Pág. 259.

	tributaria.
Es una figura jurídica materia del derecho sustantivo	Es una figura jurídica materia del derecho adjetivo
Se hace a petición de parte (ya sea por vía de acción o excepción) o de oficio <sup>76</sup>	Se hace de oficio o a petición de parte
Los derechos que sirven de objeto son siempre patrimoniales	Los derechos que sirven de objeto pueden ser patrimoniales o no.
Se puede renunciar a la prescripción	Es irrenunciable la caducidad

### Vías para hacer valer la prescripción

El contribuyente puede obtener la declaratoria de prescripción a través de la vía de acción que solicita ante la autoridad recaudadora, situación que se da cuando la prescripción del crédito fiscal está consumada, y no habido hasta ese momento alguna gestión de cobro tendiente a requerir el pago de dicho crédito, es decir, no es necesario que el sujeto obligado espere la acción de cobro de la autoridad para hacer valer la extintiva de la obligación tributaria, sino que transcurrido el plazo contemplado en ley para que opere la prescripción, puede solicitar a la autoridad declare oficialmente extinto el crédito a su cargo en razón de la configuración de tal figura.

Así mismo, la prescripción se puede hacer valer como excepción en los recursos administrativos (primer párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación), o

<sup>76</sup> Antes de la reforma hecha al Código Fiscal de la Federación en junio de 2006, publicada en el Diario Oficial de la Federación a través del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el día 28 del mes y año citados, el último párrafo del artículo 146 de dicho ordenamiento señalaba que los particulares podían solicitar a la autoridad fiscal la declaratoria de prescripción, situación que en ese entonces no se contemplaba dentro la ley a la prescripción de oficio. En la actualidad, la autoridad puede hacerla valer sin necesidad de que el sujeto pasivo de la relación fiscal la solicite a la autoridad fiscal dentro del recurso de revocación, o como excepción ya sea a través de ese medio de defensa o ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el juicio contencioso administrativo.

dentro del Juicio Contencioso Administrativo interpuesto por el contribuyente, siempre que la autoridad fiscal haya requerido el pago de un crédito fiscal prescrito.

La caducidad a pesar de ser una institución basada en la protección de un interés público, su alegación opera como en la prescripción, esto es, ya sea que la autoridad la declare de oficio, o en los casos en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria solicite la declaratoria de extinción de las facultades de la autoridad para determinar el crédito; en vía de excepción dentro del recurso de revocación, o a través del juicio contencioso administrativo que se interponga.

Teniendo en cuenta estas observaciones, podemos decir que la prescripción que regula el Código Fiscal de la Federación, tiene elementos de esta institución, como es fundamentalmente el de estar sometida a posibles interrupciones (que además al igual que en el caso de la obligación civil, pueden derivarse de actos no sólo del acreedor, sino del propio sujeto pasivo).

Dispone el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación:

**“Artículo 146.-** El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.”

### Plazo de Prescripción

El artículo 146 mencionado señala que el plazo de la prescripción es de 5 años y éste inicia en el momento en que pudo exigirse legalmente el pago, es decir, el plazo de prescripción de la acción para exigir el cobro empieza con el vencimiento del pago en el periodo voluntario.

Resulta oportuno señalar que para que pueda considerarse legalmente exigible un crédito fiscal, la autoridad debió primero haber determinado dicho crédito y posteriormente haberlo notificado al particular, condiciones que de no cumplirse impedirían iniciar el cómputo del plazo establecido para la prescripción<sup>77</sup>, ello en virtud de que la ley no permite a la autoridad que empiece a ejercer el cobro coactivo de las contribuciones que tiene derecho a percibir a través del procedimiento administrativo de ejecución, sin siquiera conocer el monto de la contribución o accesorios de ésta que le son adeudados, así como tampoco si no ha hecho del conocimiento al sujeto pasivo de la obligación fiscal, la cantidad que conforme a la ley se ha determinado, ya que para este último caso, se vulnerarían visiblemente los derechos que éste tiene para inconformarse mediante los instrumentos legales de defensa o de aportar las pruebas suficientes que desvirtúen la resolución de la autoridad.

Adicionalmente y en relación con el párrafo anterior, el tiempo inicial de la prescripción comienza una vez que pasa el término de cuarenta y cinco días dispuesto en el artículo 65 del Código, o bien que venza el plazo que tiene el contribuyente para promover el juicio correspondiente ante el Tribunal Federal de

---

<sup>77</sup> Resulta evidente que no pueda correr el plazo para que se configure la prescripción si no existe un crédito fiscal determinado por la autoridad, pues el procedimiento administrativo de ejecución efectúa el cobro coactivo de las deudas líquidas a que es acreedora, de otro modo no podría saber con certeza a que tiene derecho percibir, y mucho menos exigirlo.

Justicia Fiscal y Administrativa dentro del mismo término, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Hubo un tiempo en el que se creía que el momento en el que un crédito fiscal se hacía exigible, iniciaba desde que terminaba el plazo de pago voluntario del contribuyente, sobre todo, hablando en materia de autodeterminaciones, ya que ocurría que el contribuyente cuando no cumplía con el deber de declarar las contribuciones a las que se encontraba sujeto cubrir, la autoridad encargada de hacer efectivos esos ingresos, pretendía que la obligación de determinar no corría por su cuenta, volviéndose exigible automáticamente desde que el contribuyente no pagaba y vencía el término.

No obstante, esta situación terminó con el criterio sustentado por la Jurisprudencia 2a./J.15/2000 (contradicción de tesis 11/99) emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a raíz de lo siguiente:

**“PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EN EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CREDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.** Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el Término de cinco años. Este término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que **exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la “prescripción” empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla,** pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.”

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados

Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Ahora se sabe con seguridad que el término de la prescripción no puede iniciar si no existe en primer lugar una determinación del crédito fiscal, no importando que sea obligación del contribuyente el determinarla, pues de no realizarse la autodeterminación, lo que operaría sin lugar a dudas es el inicio del cómputo para la configuración de la caducidad, toda vez que dicha figura versa sobre la extinción de las facultades de determinación.

En ese sentido, para que pueda operar la prescripción del crédito fiscal en favor del contribuyente, o mejor dicho, para que la prescripción pueda considerarse consumada en términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, es necesario que exista previamente la determinación de un crédito, mismo que debe estar legalmente notificado al contribuyente y que a su vez no se haya realizado el pago correspondiente de dicho crédito o haberse garantizado el monto de tal dentro del plazo de cuarenta y cinco días que señala el artículo 65 del Código Fiscal, toda vez que el término empieza a computarse una vez que el crédito fiscal es legalmente exigible, situación que no se da sino hasta que este plazo vence; para el caso de que se interponga algún medio de defensa en contra de la determinación del crédito, será hasta el momento en que se notifique al contribuyente la resolución que confirmó esa determinación, cuando inicie el término de la prescripción, pues es hasta este momento el pago puede ser legalmente exigible.

En tales términos, cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello por conducto de la autodeterminación, al fenecer el término que la ley le señala, la autoridad está en uso de sus facultades para determinar el crédito fiscal, y si ésta no lo hace en el plazo fijado por la ley, caducarán esas facultades y ya no podrá hacer la determinación.

De acuerdo con lo anterior, resulta lógico aseverar que primero comienza a computarse el término de la caducidad, ello en el supuesto de que la autoridad fiscal no haya ejercido todavía las facultades que la ley le otorga para determinar créditos fiscales, ya sea por omisiones propias o porque el contribuyente no atendió la obligación de autodeterminarse, y posteriormente, una vez determinado el crédito y haberse vuelto legalmente exigible, entraría en actividad el término previsto para la prescripción.

### ¿Cuándo se interrumpe la Prescripción?

Si la prescripción negativa o extintiva, es el estado de latencia o de inactividad del derecho mediante el cual se extingue una prerrogativa otorgada a un sujeto, que en el caso del Estado es propiamente la facultad de exigir la deuda tributaria<sup>78</sup>, entonces las acciones que hagan salir de ese estado de pereza en el ejercicio del derecho, serán el momento en el que el cómputo del plazo de la prescripción se interrumpa.

Como ya se mencionó, las acciones pueden ser no sólo del acreedor, sino también del sujeto pasivo. Esta misma situación lo reconoce el primer párrafo del artículo 146 del Código Fiscal al señalar que:

“El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito...”

Esto quiere decir que la prescripción, puede ser interrumpida por actos de la autoridad fiscal o bien del sujeto pasivo. La jurisprudencia ha determinado que para que una actuación de la administración interrumpa la prescripción se ha de cumplir con lo siguiente:

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

---

<sup>78</sup> Al respecto cfr. **GONZÁLEZ García, Eusebio et. al.** Op. Cit. Pág. 259

XX, Octubre de 2004  
Página: 377  
Tesis: 2a./J. 141/2004  
Jurisprudencia  
Materia(s): Administrativa

**“PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PLAZO SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO, AUN CUANDO SEA DECLARADA SU NULIDAD POR VICIOS FORMALES.**

De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, **el plazo de prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.** Bajo esa óptica, el término de cinco años previsto en el referido precepto para que opere la prescripción de un crédito fiscal cuyo pago se exige al deudor principal o, en su caso, a la institución afianzadora, se interrumpe con cada gestión de cobro efectuada por la autoridad hacendaria competente, aun en el supuesto de que se combata y sea declarada su nulidad para efectos, por contener algún vicio de carácter formal. Ello es así, pues el acto fundamental que da lugar a la interrupción del plazo de la prescripción lo es la notificación, por la cual se hace saber al deudor la existencia del crédito fiscal cuyo pago se le requiere, así como cualquier actuación de la autoridad tendente a hacerlo efectivo, **es decir, la circunstancia de que el actor quede enterado de su obligación o del procedimiento de ejecución seguido en su contra, lo que se corrobora con el indicado artículo 146 al establecer como una forma de interrumpir el término de la prescripción, el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito, de donde se sigue que tal interrupción no necesariamente está condicionada a la subsistencia del acto que constituye la gestión de cobro, sino a la circunstancia de que el deudor tenga pleno conocimiento de la existencia del crédito fiscal exigido por la autoridad hacendaria.”**

Contradicción de tesis 50/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero del Décimo Sexto Circuito, Octavo y Noveno, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 10 de septiembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Tesis de jurisprudencia 141/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de septiembre de dos mil cuatro.

Así mismo, el Poder Judicial de la Federación ha sentado el criterio siguiente:

Localización: Novena Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXV, Marzo de 2007  
Página: 1746  
Tesis: VIII.3o.60 A  
Tesis Aislada  
Materia(s): Administrativa

**“PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL CONSIDERAR COMO GESTIÓN DE COBRO PARA INTERRUMPIR EL PLAZO RELATIVO "CUALQUIER ACTUACIÓN DE LA AUTORIDAD" DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, SIN ESPECIFICAR CUÁLES SON ESAS ACTUACIONES O ACTOS, NO CONTRAVIENE LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.**

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación al considerar como gestión de cobro para interrumpir el plazo de prescripción a **"cualquier actuación de la autoridad"** dentro del procedimiento administrativo de ejecución, sin especificar de manera particular cuáles son esas actuaciones o actos, no contraviene las garantías de fundamentación y motivación contenidas en el artículo 16 constitucional, ya que si bien es cierto que hace referencia a "cualquier actuación de la autoridad", también lo es que dicho precepto implícitamente está remitiendo al capítulo III, sección I, del título V, del Código Fiscal de la Federación (artículos 145 a 196-B), que establece y regula los actos que conforman el procedimiento administrativo de ejecución, al cual invariablemente deben sujetarse las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales determinados; además porque no existe obligación para el legislador de especificar a detalle, en un solo precepto cuáles son los actos que conforman el citado procedimiento, si éstos ya se encuentran precisados en el capítulo, sección y título mencionados, de los que también forma parte aquel numeral, lo cual no hace que la norma genere inseguridad o deje en manos de la autoridad administrativa la facultad de dictar actos o realizar actuaciones en forma libre o arbitraria, pues el ejercicio de la función administrativa está sometido al control de las garantías constitucionales de fundamentación y motivación que presiden el desarrollo de las facultades de toda autoridad”

### Efectos de la interrupción del plazo.

El efecto de la interrupción de la prescripción es el de iniciar el cómputo del plazo, el período contemplado por la ley vuelve a iniciarse desde la última actuación de la autoridad fiscal o del obligado al pago.

Como ya se mencionó, a la figura de la prescripción tributaria le interesa garantizar el principio de seguridad jurídica, evitando que se protejan indefinidamente los derechos que no se ejercitan por su titular y que tampoco son reconocidos por el obligado, por eso es que el sujeto pasivo puede liberarse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales a con la ayuda del transcurso del tiempo.

No obstante, la prescripción no opera con el solo transcurso del tiempo, sino que se requiere a su vez la inactividad y pasividad de las partes que intervienen en la relación, esto es que no se ejercite el derecho de cobro, y que tampoco se reconozca el adeudo. La suma de esos dos los elementos configura la prescripción, y por ello la interrupción del plazo hace que se cuente desde el inicio el cómputo.

#### Prescripción de Oficio.

El último párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, establece que: “La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente”, esto quiere decir que sin necesidad de que el sujeto pasivo de la obligación fiscal invoque la declaratoria de prescripción o la excepción a través de los medios de defensa que tiene a su alcance, la administración tributaria puede declarar por su propia cuenta que un crédito fiscal a que es acreedora, ha quedado extinto por los efectos jurídicos de la figura de la prescripción.

Lo anterior representa una de las características mas representativas de la prescripción en el derecho fiscal con respecto al derecho común, ya que la prescripción (civil) de la deuda debe ser excepcionada por el deudor, haciendo decaer a estos efectos, la distinción entre prescripción y caducidad.

### Efectos de la prescripción.

La prescripción que se configura extingue el derecho de la autoridad a cobrar las percepciones de las contribuciones, así como los accesorios que de éstas se generen.

### **1.6.5 Otras formas de Extinción Fiscal.**

Existen otras formas de extinguir la obligación tributaria, sin embargo éstas obedecen a la legislación de cada país. Para el caso de México, las únicas reconocidas expresamente por el Código Fiscal de la Federación son las apuntadas en párrafos anteriores. No obstante, se señalan algunas otras formas que podrían considerarse extintivas de la obligación tributaria aplicándose algunas figuras jurídicas del derecho civil, lo anterior no quiere decir que todas las figuras puedan aplicarse al ámbito tributario, mucho menos si éstas chocan con algún principio jurídico fiscal, pero si podrán ponderarse aquellas figuras jurídicas que no se encuentren reguladas por la legislación tributaria y que son aplicadas de manera supletoria en términos del artículo 1 del Código de la Materia, siempre y cuando (se insiste) no vayan en contravención con algún principio jurídico regido en el margen tributario.

### Cancelación

La extinción de la obligación tributaria puede producirse con la declaración de insolvencia del deudor principal para cubrir el crédito y, si los hubiere, de los responsables solidarios, o por la incosteabilidad para el cobro de la obligación tributaria. Este supuesto es contemplado por el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación que al efecto señala que:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios

...”

La incobrabilidad del crédito fiscal a que se refiere el párrafo del artículo transcrito, se da cuando el sujeto pasivo o el responsable solidario son insolventes, es decir cuando no tienen un medio suficiente para cumplir con la obligación de pago del crédito fiscal. Por su parte, será incosteable el crédito, cuando la Administración no tenga los recursos necesarios para hacer efectivo su cobro.

Sin embargo la ley y la doctrina no considera que la cancelación del crédito por insolvencia del sujeto activo o del responsable solidario, o la incosteabilidad para el ejercicio del cobro del crédito sea una forma de extinción de las obligaciones fiscales, sino que únicamente se trata de una situación de imposibilidad de cumplimiento de la obligación tributaria. En efecto, si un contribuyente es insolvente, es evidente que el acreedor no puede hacer efectivo su crédito, pero ello no quiere decir que la obligación de pago quede extinta por ese hecho. Pues en todo caso, lo que se cancela es la forma inmediata de cobrar mas no su pago, situación análoga la que ocurre con la incosteabilidad en el cobro de la autoridad

Por tanto la cancelación, según esta teoría, no es una causa de extinción de la obligación tributaria sino una causa de imposibilidad de cumplimiento. Pero no es una causa de extinción técnica sino práctica, puesto en la medida que la autoridad mantenga las acciones de control y de reclamación sobre el contribuyente insolvente, este será responsable del pago de las deudas con sus bienes presentes y futuros. En la práctica lo que sucede es que cuando la autoridad fiscal constata de que el sujeto pasivo es insolvente, archiva el expediente, y no requiere de su pago en el futuro, y con el paso del tiempo se configura la figura de la prescripción.

“Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: a) el pago; o b) la prescripción.”<sup>79</sup>

### Dación en pago.

La dación en pago se cuando el acreedor en una relación jurídica recibe a modo de pago una cosa diferente de la que originalmente se le debía, pero con un valor igual que el de la obligación. En lo que se refiere las cuestiones fiscales, esto puede ocurrir cuando al sujeto pasivo le son embargados bienes suficientes para poder garantizar al Estado el crédito fiscal que le es debido, y que dichos bienes no lleguen hasta el remate, sino que sean conservados por el sujeto activo por ser de su conveniencia.

La ley del Servicio de Administración Tributaria contempla otro tipo de dación en pago en beneficio del Estado, y ésta se da cuando el contribuyente es artista y ofrece en pago por concepto de las contribuciones que adeuda (en esencia se trata del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la Renta), las obras plásticas que haya realizado y de las que sea dueño . El artículo 7-A y 7-B de esta ley señalan:

**“Artículo 7o.-A.** El Servicio de Administración Tributaria en materia de recaudación del pago de contribuciones mediante la entrega de obras plásticas que realicen sus autores, deberá recibir las obras de conformidad con el procedimiento de selección que se establece en el artículo 7o.-B, debiendo llevar el registro de las mismas y distribuir las entre la Federación y las Entidades Federativas, así como los Municipios.

El registro de las obras plásticas que formen parte del patrimonio artístico de la Nación se dará a conocer en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, señalando el lugar de destino de la obra.”

**“Artículo 7o.-B.** La recepción en pago de las obras se realizará, previa selección que de ellas haga un Comité integrado por personas expertas en artes plásticas,

---

<sup>79</sup> RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Op. Cita. 179.

considerando para su selección que las obras ofrecidas en pago sean representativas de la obra del autor, realizada en los últimos tres años. Aquellas obras que se consideren no representativas, se devolverán al autor para que en un plazo de tres meses ofrezca otras obras que sí lo sean o para que realice el pago en efectivo. Una vez transcurrido el plazo, de no haber un nuevo ofrecimiento, se entenderá que el autor opta por realizar el pago en efectivo.

Las Entidades Federativas y los Municipios participarán en una tercera parte cada uno del total de las obras aceptadas. Una vez aceptadas como pago las obras ofrecidas por su autor, el Comité determinará cuáles de ellas deberán formar parte del patrimonio artístico de la Nación. Las obras que formen parte de dicho patrimonio y que correspondan a las Entidades Federativas y Municipios serán entregadas a éstos cuando acrediten contar, al menos, con una pinacoteca abierta al público en general, a la cual enviarán las obras recibidas, pudiendo las mismas ser prestadas para participar en exposiciones temporales. Las Entidades Federativas y los Municipios deberán de informar al Servicio de Administración Tributaria del cambio de ubicación de las obras que formen parte del patrimonio artístico de la Nación, incluso cuando dicho cambio sea temporal.”

Tal y como se desprende, no todas las obras plásticas (pintura, escultura y grabado) pueden ser objeto de aceptación de pago en especie de las contribuciones a las que están obligados los artistas, pues existe un comité (que la misma autoridad integra) con expertos en artes plásticas para evaluar si dicha obra es representativa de la producción del artista o no, y en todo caso si la obra es artística. De no serla, el contribuyente será requerido por la autoridad para que en un plazo de tres meses ofrezca otras obras que sí lo sean o en su caso para que realice el pago de las contribuciones que adeuda. Si el sujeto pasivo artista no ofrece nuevas obras, la autoridad entenderá que optó por realizar el pago en efectivo.

Cabe destacar que en el año 2006, el Poder Ejecutivo emitió un Decreto con el motivo de ampliar la línea de artistas que ofrecen sus obras por concepto de pago en especie de las contribuciones a que están obligados a pagar, es prudente recordar que antes de este Decreto, los únicos artistas que podían ofrecer a la administración pública

hacendaria sus obras por dación en pago de sus impuestos, eran los que hacían obras plásticas (por referirse a la artes plásticas) de escultura, grabado y pintura.

Hoy en día, la Administración Fiscal permite que los artistas que quieran ofrecer sus obras como pago en especie del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, puedan hacerlo respecto de aquellas que sean de su producción distintas al grabado, la escultura y la pintura, siempre que éstas no queden comprendidas dentro de las que pertenezcan a los rubros industriales, artesanales, utilitarias, cinematográficas, las correspondientes a las denominadas artes aplicadas, las de diseño industrial ni las de arquitectura, lo anterior en términos de la fracción I del artículo décimo segundo del DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican y se modifican los diversos publicados el 5 de marzo de 2003 y el 31 de octubre de 1994, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de noviembre de 2006.

Otro ejemplo que podemos encontrar respecto a la dación en pago en materia fiscal, se da con los concesionarios de radio y televisión en nuestro país.

El 31 de diciembre de 1968 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la “Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos”, misma que tenía por objeto establecer impuestos sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervinieran empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación. Tal caso, correspondía para aquellas empresas que fueran concesionaras de la radio y la televisión. Estableciéndoles un impuesto del 25% de la tasa aplicada sobre la base del impuesto que corresponde al total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la Nación.

La permisión del pago en especie vino a darse con un acuerdo emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la

Federación el 01 de julio de 1969, en el que se autorizaba a recibir de los concesionarios de la radio y la televisión en razón del pago del impuesto establecido en la ley correspondiente, el 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada estación.

Posteriormente el acuerdo mencionado en el párrafo anterior fue abrogado a través del Decreto por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a recibir de los concesionarios de las estaciones de radio y televisión el pago del impuesto que se indica, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de Octubre de 2002, admitiendo el pago del impuesto con 18 minutos diarios de transmisión en televisión y 35 minutos diarios en radio.

### Revocación

La revocación como una forma de extinguir las obligaciones fiscales, se da cuando existe una falla legal (ya sea de fondo o de forma) dentro de un acto emitido por una autoridad fiscal. Esta irregularidad legal provoca que se retire del campo jurídico dicho acto, destruyendo los efectos que se produjeron durante su existencia.

La revocación de un acto, puede presentarse por voluntad unilateral de la autoridad o a través de la interposición de un medio de defensa (recurso de revocación<sup>80</sup>), situación que en ambos casos provocan que la autoridad fiscal encuentre ilegal su propio acto y lo deje sin materia, o simplemente que corrija los vicios de forma hallados.

Esta situación, viene a presentar una forma de extinción de las obligaciones fiscales, ya que al dejarse sin efectos una resolución, se está eximiendo del cumplimiento de la obligación tributaria al sujeto pasivo de la relación fiscal.

---

<sup>80</sup> Recurso administrativo que contempla la ley para proteger a los contribuyentes afectados por la violación o la no debida aplicación de las disposiciones fiscales, es considerado un medio de control sobre los actos de autoridad. El contribuyente a través de éste recurso, puede solicitar a la autoridad que ejecutó el acto que lo deje sin efectos, ya que en forma ilegal se le está exigiendo el pago de una deuda tributaria que no le es imputable o que la cuantía del crédito es menor al que se le requiere.

## CAPÍTULO II. EL OBLIGADO DIRECTO DE LA RELACIÓN FISCAL (SUJETO PASIVO)

### 2.1. Definición.

Como se vio en el capítulo anterior dentro del tema 1.3.4, el sujeto pasivo de la relación tributaria es aquel (ya sea persona física o moral), que se encuentra obligada a aportar una parte de sus ingresos (de acuerdo a su capacidad contributiva) para cubrir el gasto público del Estado, derivado la conducta que efectuó y que es coincidente con la situación de hecho prevista por la ley.

La doctrina ha encontrado divergencia respecto al tratamiento que se le tiene que dar al concepto de sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues existen criterios que sostienen que no debe haber variación en relación con la atribución que se le debe de dar a éste individuo y a los responsables de la misma deuda (deudores secundarios), es decir, que dentro de tal definición se incluya tanto al sujeto quien deba pagar su propia deuda, así como cualquier otro quien por mandato de ley realice esta acción a favor del primero, sin que ninguno de éstos pierda esa calidad, toda vez que el sujeto pasivo, resulta ser aquel que sólo viene a asumir la posición de deudor frente al fisco, y no existe necesidad de identificar el lugar (primario o secundario) adoptado por éstos.

Existen otros criterios por su parte, tales como el del tratadista Fernando Sáinz de Bujanda que asegura que solamente el *“...sujeto pasivo es la persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.”*<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Op. Cit. Pág. 612.

Es decir, que la condición de sujeto pasivo, única y exclusivamente le corresponde al que actualiza la hipótesis jurídica prevista en ley, dejando a los demás sujetos en un plano secundario.

La situación anterior, también es apuntada por el doctrinario Antonio Berliri quien considera que *“...sólo se puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria aquel que debe entregar el objeto de la obligación, con la consecuencia de que quien no debe nada al acreedor (por ejemplo el que únicamente está obligado a reembolsar al deudor) o quien debe entregar en virtud de una obligación diversa (el fiador o el garante) no son sujetos pasivos de la obligación tributaria. De donde se desprende que sujeto pasivo de la obligación tributaria y deudor del impuesto son necesariamente equivalentes.”*<sup>82</sup>

Por su parte, el autor Mario Pugliese señala que el *“...sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya, propia o de otras personas”*<sup>83</sup>.

Tal y como se pone en relieve, la doctrina no comparte una definición común que permita distinguir si el concepto de sujeto pasivo de la relación tributaria abarca libremente al sujeto principal y a los responsables de la deuda en conjunto, o en todo caso, diferencie al primero con una calidad distinta que la de los demás. No obstante, si bien es cierto que esta situación no es concreta, también lo es que existen elementos que no pueden dejarse de lado, tal y como lo hace el señalar a los dos tipos de sujetos pasivos (ya sea que la doctrina los quiera nombrar de manera uniforme o no) que pueden encontrarse en la relación jurídico tributaria.

Lo que nos lleva a pensar que, aunque no se puede asumir teóricamente que el sujeto pasivo de la relación tributaria (visto desde un concepto amplio) abarca

---

<sup>82</sup> **BERLIRI, Antonio.** “Principios de Derecho Tributario”. Ed. Derecho Financiero. Vol. 2. Madrid, 1964. Pág. 27.

<sup>83</sup> **PUGLIESE, Mario.** Op. Cit. Págs. 170 y 171.

libremente al obligado principal y a los responsables del tributo (deudores secundarios), es decir, que a ambos se les pueda llamar igual, sí se puede diferenciar dentro del propio ámbito tributario la existencia de dos clases de sujetos pasivos: el es que por adeudo propio y el que lo representa por adeudo ajeno.<sup>84</sup>

Sujeto pasivo por adeudo propio. No es necesario profundizar demasiado sobre este concepto, así como tampoco del concepto que le sigue, pues tal y como se ha ido señalando a lo largo del presente tema (y del cual claramente el lector de éste ensayo de licenciatura ya puede inferir), el sujeto pasivo por adeudo propio es aquel que realiza por sí el hecho imponible.

Sujeto pasivo por adeudo ajeno. Por su parte, el sujeto pasivo por adeudo ajeno es aquel sujeto que está vinculado con el hecho imponible, pero que no lo realiza. Es decir, se le atribuye la obligación o la responsabilidad de pago que le es perteneciente al contribuyente o sujeto que se encuentra obligado directamente.

Resulta importante hacer la distinción anterior, ya que tal y como lo señala el doctrinario Antonio Jiménez González: *“La condición jurídica de sujeto contribuyente<sup>85</sup> sólo le corresponde a quien haya realizado el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria y sólo por ello. Si por mandato constitucional, artículo 31, fracción IV, la obligación de contribuir para el financiamiento de los gastos públicos sólo puede recaer en quien ostente capacidad contributiva, principio de proporcionalidad, es obvio que solo podrá tener la condición de sujeto contribuyente quien haya realizado el hecho que ponga en evidencia o que sea revelador a juicio del legislador tributario de tal*

---

<sup>84</sup> El doctrinario Rodríguez Lobato hace esta misma distinción señalando que es preferible para él distinguir “...al responsable del adeudo...”, del “...tercero con responsabilidad del pago...”, “...denominando al primero deudor o responsable directo y al segundo deudor o responsable indirecto”. Véase, **Rodríguez Lobato, Raúl**. Op. Cit. Pág. 148.

<sup>85</sup> Igual que en la cita anterior, el autor hace una distinción propia del sujeto pasivo por adeudo. El lo denomina sujeto contribuyente. **Jiménez González, Antonio**. “Lecciones de Derecho Tributario”. Ed. Thomson. 9ª Edición. México, 2004. Pág. 271.

*capacidad. Por tanto, si el elemento objetivo o material del hecho generador tiene tal virtud, es obvio que quien lo realice y sólo por haberlo realizado puede tener el carácter de sujeto contribuyente*<sup>86</sup>

Por lo anterior, es claro que a pesar de que en todo momento (dentro de una relación tributaria) debe de haber un sujeto que soporte con su patrimonio la carga fiscal frente al Estado, no es raro que respecto de ciertas contribuciones se halle una pluralidad de sujetos deudores, y que de éstos el sujeto activo exija el pago de un mismo y único tributo, sin embargo, cuando se presenta esta última situación los otros sujetos que no se encuentran vinculados directamente con la obligación fiscal, aunque pueden estar obligados por ley a soportar la carga tributaria aún y siendo ajenos a la realización del hecho imponible, y por ende al cumplimiento directo de la obligación fiscal, tienen una condición diferente del sujeto pasivo principal, y en consecuencia su obligación al pago del crédito será también distinta, situación que adquiere aún mas relevancia si se considera que los efectos jurídicos que tendrá el sujeto pasivo principal por incumplimiento de la obligación tributaria siempre serán distintos a la de los demás sujetos de la relación tributaria.

Es por esa razón que si las condiciones de los sujetos que se encuentran obligados de manera secundaria al cumplimiento de la obligación fiscal, tienen en esencia un carácter distinto que de las del sujeto pasivo principal de la relación tributaria, las consecuencias por el incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del sujeto pasivo principal no son las mismas que para las de los demás sujetos que intervienen en ésta.

En concreto, sujeto pasivo por deuda propia (sujeto contribuyente, obligado directo, deudor responsable directo, sujeto pasivo principal) será aquel que realice el elemento material del hecho imponible que genera la obligación tributaria<sup>87</sup>; y

---

<sup>86</sup> **Ibidem.**

<sup>87</sup> Como medio de reafirmación sobre esta idea, el tratadista Antonio González señala: "...hay una base de sustentación lógica, en virtud de que si por imperativo constitucional sólo debe llamarse a contribuir para los

sujeto pasivo por deuda ajena (deudor secundario, deudor responsable indirecto), será siempre el deudor de una obligación ajena, dado que en ningún caso es el realizador de los presupuestos legales que ponen en evidencia la capacidad contributiva, y por ende, no puede corresponderle la calidad jurídica del primero.

La legislación mexicana reconoce la diferencia entre el sujeto pasivo por deuda propia y el sujeto pasivo por deuda ajena, y aunque literalmente no se encuentra así dentro del Código Fiscal de la Federación, claramente se puede observar la intención del legislador por distinguir éstos conceptos.

De esta forma, el artículo 1 del Código, establece que: ***“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas”, y el artículo 6 del mismo ordenamiento señala que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.***

Al correlacionarse ambos supuestos jurídicos, se tiene que el sujeto pasivo por deuda propia, es aquella persona física o moral que realiza la situación jurídica o de hecho que está prevista en las leyes fiscales vigentes, esto es, aquella que realiza el supuesto jurídico establecido, el hecho imponible.

Por su parte, el artículo 26 de dicho Código<sup>88</sup> engloba al sujeto pasivo por deuda ajena y lo llama en forma general responsable solidario<sup>89</sup>, unificando las diversas

---

gastos públicos a quien tenga capacidad contributiva, sólo puede atribuirse la condición de contribuyente a quien revele tener dicho atributo. Si por otra parte, el elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria es un índice de capacidad contributiva, es obvio que sólo quien lo realiza evidencia tener dicho atributo, por lo tanto sólo a su realizador conviene lógicamente la calidad jurídica de contribuyente.” **Ibidem.** Pág 273.

<sup>88</sup> El párrafo primero del numeral citado se establece que: *“son responsables solidarios con los contribuyentes...”*

<sup>89</sup> A nuestro juicio, es una equivocación por parte del legislador el ubicar a todas las categorías de deudores secundarios en un solo artículo, y llamarlos a todos además: responsables solidarios. Ello en virtud de que cada uno de estos deudores poseen características jurídicas propias respecto a la relación fiscal frente al acreedor de la obligación tributaria, y por lo mismo la situación jurídica que tenga uno y otro para con el sujeto activo no será igual. Esta situación será analizada con posterioridad dentro de este capítulo.

clases de responsabilidades de los sujetos que indirectamente deben cumplir con la obligación fiscal generada por el sujeto pasivo principal en una sola. Esto se debe tal y como lo explica el maestro Sergio Francisco de la Garza a que dentro de *“Las notas del anteproyecto del CFF 1967...Azulara explicó que el nuevo CFF elimina las diversas clases de responsabilidades que existían por considerar que la sustitutiva, la objetiva y la solidaria son en realidad una sola, puesto que por lo que a la sustitutiva toca, al no desaparecer la obligación del deudor principal, se estaba en presencia de una responsabilidad objetiva, que no era el bien en sí el que respondía de los créditos fiscales, sino el nuevo propietario de él”*<sup>90</sup>.

La eliminación en el Código de 1938 de las responsabilidades sustituta y objetiva, para dejar sólo a la solidaria en el Código de 1967 (reforma que continua hasta el Código Fiscal que nos rige), termina siendo sólo en apariencia, pues las distintas categorías de responsables del tributo se siguen observando dentro de los diversos supuestos que contempla el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Esta situación crea una laguna en la ley, ya que no se puede ignorar que el origen de la responsabilidad no siempre es el mismo y mucho menos que toda la responsabilidad en el cumplimiento de la obligación fiscal, siempre es solidaria.

Como bien se ha dicho, en legislación mexicana no se reconoce la existencia de otros sujetos pasivos con responsabilidad por adeudo ajeno, ya que únicamente se señala la responsabilidad solidaria con el que realiza el hecho imponible. Sin embargo, es evidente que el legislador impone a otras personas la obligación de pagar el tributo, aún cuando no hayan realizado los hechos generadores que dan nacimiento a la obligación fiscal.

---

<sup>90</sup> **DE LA GARZA, Sergio Francisco.** “Derecho Financiero Mexicano”. Ed. Porrúa. México, 2003. Pág. 490. Citando a Azulara, Enrique, “Comentarios sobre las Reformas al Código Fiscal de la Federación, Revista de la Escuela de Contabilidad, Economía y Administración, vol. XIX, Núm. 74, abril, 1967, ITESM, Monterrey, México.

Por fines prácticos, se señalará a continuación cuáles son las figuras de responsabilidad que se encuentran en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, sabiéndose de antemano que dichas figuras para efectos de la ley sólo son de responsabilidad solidaria, esta situación se verá con mejor detalle dentro en el tema de otros sujetos obligados en el presente capítulo:

El sistema jurídico mexicano contempla (mas no reconoce) la figura de **responsabilidad sustituta**. En este caso, el sujeto pasivo es sustituido por otro en la titularidad de la relación tributaria, es decir, el sujeto viene a colocarse en el puesto que tenía el otro, asumiendo los derechos y las obligaciones que tenía el sujeto principal.

A manera de ejemplo tenemos dentro del artículo 26, fracción XIV del Código Fiscal de la Federación a *“Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado”*.

Cabe mencionar que el sustituto del contribuyente *“...a diferencia del contribuyente, no es el titular del hecho imponible, ni, consiguientemente, lo realiza. La titularidad y realización del hecho imponible son imputables sólo al contribuyente, de ahí que la titularidad y realización del hecho imponible son imputables al contribuyente, de ahí que la sustitución no sea respecto del hecho imponible, sino sólo por lo que hace a las prestaciones derivadas de ese hecho.”*<sup>91</sup>

El sujeto pasivo por **responsabilidad objetiva** es otro tipo de responsabilidad por adeudo ajeno. La responsabilidad objetiva se da cuando una persona que no es sujeto principal de una relación tributaria, *“...tiene la obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la*

---

<sup>91</sup> GONZÁLEZ García, Eusebio et. al. Op. Cit. 203 y 204.

*responsabilidad...*<sup>92</sup> Esto se debe, a la posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, que constituyen el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tiene el carácter de obligado directo en la relación fiscal.

La legislación de otros países, a diferencia de la nuestra, identifica plenamente al sujeto pasivo por deuda propia y por deuda ajena. Al respecto la Ley General Tributaria de España en sus artículos 30 y 31 señala:

“**Artículo 30.** Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según las leyes resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto. “

“**Artículo 31.** Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley imponga carga tributaria derivada del hecho imponible.”

Por lo que hace al sujeto pasivo, cabe señalar que existen para él circunstancias que son de relevancia respecto a la obligación tributaria, éstas circunstancias derivan de la naturaleza jurídica del hecho imponible, las cuales son valoradas en el sistema tributario mexicano por el legislador para vincularlas al obligado directo. Cada sistema tributario privilegia determinadas condiciones o cualidades del sujeto reconociéndoles cierta importancia (por así decirlo) para efectos tributarios.

A manera de ejemplo tenemos a la **capacidad** como atributo de la personalidad, misma que hace a los sujetos de derecho, considerada como la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones, lo cual permite diferenciar la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio. La capacidad de goce es la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones. Por su parte, la capacidad de ejercicio en términos del autor Rojina Villegas, supone “...*la posibilidad jurídica en el sujeto de hacer valer, directamente, sus derechos, de celebrar en nombre propio actos*

---

<sup>92</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op Cit. Pág. 513.

*jurídicos, de contraer y cumplir obligaciones y de ejercitar las acciones conducentes ante los tribunales.*<sup>93</sup>

En materia tributaria, cuando el legislador establece el hecho imponible en una norma jurídica, generalmente no distingue si el sujeto pasivo tiene o no capacidad jurídica de ejercicio, puesto que sólo se limita a identificar el hecho o una situación que da origen al nacimiento de la obligación tributaria, y por tal virtud, a precisar que todas las personas físicas y morales que coincidan con esa disposición normativa tienen el carácter de contribuyentes, sin indicar si tal deber sólo incumbe a quienes gozan de capacidad de ejercicio, y son mayores de edad, ni tampoco excluye a los menores o incapacitados.

Al respecto, el doctrinario Mario Pugliese sostiene que: *“...la obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo y que esa capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la existencia de la capacidad jurídica. De modo que para adquirir la calidad del sujeto pasivo a los fines del derecho sustancial, basta la capacidad natural o, en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que produce una capacidad contributiva. Así se explica fácilmente por qué el derecho tributario considera como sujeto pasivo autónomo también un patrimonio que sea dado por testamento a los hijos aún no nacidos de una persona viva”*<sup>94</sup>

El **domicilio** es otra cualidad del sujeto pasivo, ya que de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de las obligaciones. Considerando que la norma jurídica posee un ámbito espacial de validez, que es en donde va a tener su aplicación, resulta importante determinar qué personas quedan incluidas dentro de ese ámbito, para precisar la sujeción a la norma, así como también las autoridades que tendrán competencia en esas relaciones, y en dónde deberán cumplir con sus obligaciones los sujetos pasivos.

---

<sup>93</sup> **ROJINA, Villegas Rafael.** “Compendio de Derecho Civil”. Editorial Porrúa. México, 1978. Pág. 164.

<sup>94</sup> **PUGLIESE, Mario.** Op. Cit. Pág. 178.

*“Para el derecho tributario el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razones de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como para determinar por conducto de que autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal entre el fisco y el contribuyente. Para el sujeto pasivo tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones.”<sup>95</sup>*

Otras cualidades del sujeto pasivo, no indiferentes al derecho tributario, son: el estado civil, las actividades profesionales o artesanales, la nacionalidad, entre otras.

El estado civil se considera en relación a la calidad de soltero o casado y en relaciones de parentesco. La actividad profesional o artesanal influye en los impuestos personales porque varía la capacidad de la persona.

La nacionalidad también puede determinar algunos gravámenes a cargo exclusivamente de los extranjeros o la exención a los extranjeros de algunos tributos que recaen sólo sobre los nacionales.

Puesto en palabras del autor Rodríguez Lobato, se diría que: *“...las circunstancias anteriores no modifican la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones fiscales, sino que únicamente son relevantes para establecer la conveniencia de exigir el pago de los tributos o la medida de la obligación fiscal en su caso.”<sup>96</sup>*

---

<sup>95</sup> DE LA GARZA, Francisco Sergio. Op. Cit. Pág. 537.

<sup>96</sup> RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Op. Cit. Pág. 151.

## 2.2 Distintas Clases de Sujeto Pasivo.

En el tema anterior, se hizo una breve explicación sobre lo que la doctrina ha establecido respecto a la diferenciación del sujeto pasivo principal y los demás deudores que intervienen de manera secundaria en la relación fiscal.

La doctrina al respecto, ha elaborado de la misma manera algunas clasificaciones que se tienen con respecto a los ámbitos de vinculación por lo que hace al sujeto pasivo por deuda propia y el sujeto pasivo por deuda ajena, cabe mencionar que las clasificaciones que aquí se señalarán no son las únicas ni las principales, pues existen tantas clases de sujetos pasivos como teóricos de la materia que las proponen, no obstante consideramos las siguientes:

La clasificación de Pugliese habla de sujetos pasivos en relación al origen de la deuda, con las siguientes categorías:

- ⇒ **“Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa.** Se trata no sólo de la persona que dio nacimiento con sus actos o actividades al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte, o inter vivos, es decir, el heredero, legatario o donatario a título universal, así como las sociedades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son resultado de la fusión de dos o más sociedades;
  
- ⇒ **Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena.** Con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria, tal es el caso de los coherederos y copropietarios, ya que estas personas son responsables ante la Administración Pública tanto de la parte que a cada uno de ellos le corresponde pagar, como de la parte de los demás coherederos o copropietarios respecto de un mismo tributo;

- ⇒ **Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.** Esta categoría es desconocida por nuestra legislación, la tiene aquel que está obligado a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de él. Se trata del padre de familia que debe responder de la obligación contributiva a su cargo y la que corresponde a los demás miembros de la misma;
- ⇒ **Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria.** Esta responsabilidad se impone con fines prácticos de garantía, con carácter disciplinario y represivo, tal es el caso de funcionarios, notarios, magistrados, retenedores, que deben determinar y enterar el monto del gravamen ante el fisco en nombre del sujeto pasivo directo, porque en caso contrario ellos deben cargar con esa responsabilidad de su propio patrimonio;
- ⇒ **Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta.** Son las personas físicas o morales que asumen ese papel tanto en forma voluntaria, como de manera obligatoria, sustituyendo al deudor directo o principal para el cumplimiento de esa prestación, como es el caso de los patrones que retienen el impuestos en nombre de los trabajadores, o las terceras personas que se comprometen ante el Fisco a garantizar y pagar el tributo por cuenta del deudor primitivo.
- ⇒ **Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva.** Se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dio nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien.<sup>97</sup>

---

<sup>97</sup> PUGLIESE, Mario. Op Cit. Pág. 191-216

Por su parte el autor Dino Jarach, afirma (dentro de su clasificación) que existen las siguientes categorías de responsabilidad en los sujetos pasivos:

- ✓ **“Responsable contribuyente.** Es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal, que también se le conoce como sujeto pasivo directo o principal;
  
- ✓ **Responsable por sustitución.** Es aquél, que en virtud de una 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 porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo, como es el caso de los funcionarios públicos, magistrados, jueces, notarios, retenedores del tributo, etc.;
  
- ✓ **Responsable por garantía.** Se trata de la persona que se encuentra en posesión de un bien afectado a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario en nombre del deudor principal;
  
- ✓ **Responsable solidario.** Adquieren ese carácter las personas físicas y morales cuya situación coincide con la obligación fiscal, ya sea por sucesión y por representación, caso de los herederos, donatarios universales, padres o tutores en relación a los menores, o representantes de empresas, etc.”<sup>98</sup>

### 2.2.1 Sujeto Pasivo de la Potestad de Imposición.

---

<sup>98</sup> En buena medida se siguió el resumen de SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. Pág. 375 y 376.

Dentro de cualquier relación tributaria, existen y existirán diferentes situaciones jurídicas subjetivas distintas a la del sujeto pasivo principal<sup>99</sup>. Ello hace inferencia (tal y como se comentó con anterioridad) a que el obligado directo de la relación tributaria, no sea el único que se encuentre vinculado al pago de la deuda fiscal, y que, aunque en un primer término la potestad de imposición por parte del Estado afecta directamente a éste sujeto, es evidente que además de él están otros sujetos que participan en los acontecimientos del ambiente tributario.

Todo ese cúmulo de situaciones jurídicas subjetivas pasivas deben comprenderse en conjunto, y así ampliar la subjetividad tributaria pasiva a una subjetividad tributaria general, en donde se halle el concepto que engloba tanto al sujeto pasivo de la contribución (sujeto principal), como a los sujetos que son titulares de otras situaciones jurídicas formales y materiales (obligados indirectos).

“Visto ello así, la teoría de la subjetividad tributaria pasiva debe ampliarse para comprender al contribuyente (sujeto pasivo por antonomasia del tributo), como a otros sujetos titulares de las diversas situaciones jurídicas pasivas, sustanciales o instrumentales, surgidas de la aplicación del tributo”<sup>100</sup>

Por tanto, cuando se habla de sujeto pasivo de la potestad de imposición, se habla del término que debe abarcar a la totalidad de los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria, y el derecho tributario se concreta, ante todo, en la relación jurídica, es lógico que *“...dentro de la relación tributaria exista no sólo el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino también otros sujetos pasivos de numerosos y delicados deberes tributarios, los cuales pueden ser materiales (pagar determinada cantidades) o formales (de hacer, de no hacer o de soportar),*

---

<sup>99</sup> Recuérdese que el tributo siempre se establece a cargo de un sujeto la obligación de pagar una suma de dinero para financiar el gasto público. El esquema natural de la ley fiscal es recaudar recursos, ya sea a través del sujeto obligado directamente, o respecto de otro que no ostente la capacidad contributiva, éste último con la finalidad de facilitar la gestión del Estado.

<sup>100</sup> GONZÁLEZ García, Eusebio et. al. Op. Cit. 194.

*produciendo todo ello que el lado pasivo de la obligación tributaria crezca en número e interés.*<sup>101</sup>

### **2.2.2. Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria**

A diferencia del sujeto pasivo de la potestad de imposición<sup>102</sup>, y en una escala menor, se encuentra el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Éste es a simples rasgos el contribuyente, el sujeto pasivo por excelencia (por así decirlo), aquella persona jurídicamente obligada y que soporta la carga tributaria en el primer plano derivado de la realización del hecho imponible.

En efecto, la atribución a determinada persona sobre la titularidad de la obligación tributaria no es otro sino quien realiza la conducta prevista en la ley. Así pues, recibe el nombre de contribuyente el destinatario legal del tributo que configura el supuesto jurídico establecido en la norma.

El contribuyente se encuentra relacionado directamente con los elementos esenciales del tributo, ya que el hecho imponible va referido a un sujeto quien realiza una actividad que se encuentra contemplada en la ley. Por ello, resulta lógico que sea aquel quien verdaderamente soporte la carga tributaria, ya que respecto de él se configura el hecho imponible, *“...lo pertinente es llamar sujeto pasivo a la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible.”*<sup>103</sup>

---

<sup>101</sup> Ibidem. Pág. 195.

<sup>102</sup> A éste sujeto debe de vérselo como el género de la especie, su descripción doctrinal abarca un término mayormente amplio que el del sujeto pasivo principal, ya que las contribuciones como institución jurídica, generan diversas obligaciones sustantivas y formales no sólo a éste último, sino a otros sujetos distintos, produciendo que todos los sujetos en conjunto (principales e indirectos) se constituyan como sujetos pasivos de todas esas obligaciones.

<sup>103</sup> **GUILIANI Fonrouge, Carlos M.** Op. Cit. 404, haciendo referencia a lo expresado por Sáinz de Bujanda, Francisco. Los sujetos de la obligación tributaria (en “Revista del Tribunal Fiscal de la Federación”), segundo número extraordinario, México, 1966, pág. 615.

Expuesto lo anterior, se puede decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, mejor conocido como sujeto pasivo principal “...es aquel que posee la capacidad contributiva que constituye el fundamento del hecho imponible...”<sup>104</sup>

Pese a lo anterior, existen diferentes criterios de atribución para el sujeto pasivo principal dependiendo del tipo de contribución que haya. Lo que quiere decir que no siempre el contribuyente es el titular de la capacidad contributiva que se quiere gravar.

En efecto, la legislación fiscal define en ocasiones el hecho imponible respecto de un sujeto en concreto, el cual no es precisamente el titular de la capacidad contributiva que busca el legislador para recaudar, dejándose a discreción de éste la determinación del sujeto pasivo principal, por la finalidad dinámica que se obtiene en torno a la obtención de las contribuciones.

El ejemplo mas claro que se puede encontrar sobre este tema es el impuesto al valor agregado (IVA), aquí el legislador considera como sujeto pasivo principal a un sujeto distinto del que se busca que contribuya con los gastos públicos, y posteriormente lo obliga a trasladar la carga de la deuda tributaria al titular de la capacidad contributiva, pues es de éste sujeto que el Estado busca recaudar ingresos en torno a su capacidad de contribución.

De manera ilustrativa supongamos que una persona quiere otorgar en uso o goce temporal un bien inmueble y otra que lo quiere arrendar (usar o gozar temporalmente), si las dos personas coinciden en celebrar ese contrato (realizándose el hecho imponible), el artículo 1 del Impuesto al Valor Agregado<sup>105</sup> los vincularía de la siguiente manera:

---

<sup>104</sup> **JARACH, Dino.** “Curso Superior de Derecho Tributario”. 2ª edición. Buenos Aires ,1969.

<sup>105</sup> El precepto citado señala que: “ Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: ... III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes...” De aquí nos vamos al párrafo tercero cuando se dice que: “El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las

- ✓ El arrendador es el que realiza el hecho imponible, y por lo tanto, es el contribuyente o sujeto pasivo principal, pues la ley dispone que las personas (físicas o morales) que otorguen en uso o goce un inmueble están obligadas al pago del impuesto.
- ✓ El arrendatario, es el titular de la capacidad contributiva, pues es éste quien tiene la capacidad económica de usar o gozar el inmueble. La cual el Estado grava y quiere recaudar.

¿Qué pasa aquí? Por un lado se tiene que el arrendador es el contribuyente (sujeto pasivo principal), pues por mandato de ley él es quien otorga el uso o goce temporal del inmueble, sin embargo éste no es quien tiene la capacidad contributiva que el Estado quiere obtener; y por el otro existe un sujeto que sí ostenta esa capacidad pero no es el obligado directo de la relación fiscal, pues no realizó el hecho imponible previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La doctrina claramente ha señalado que el sujeto pasivo principal es aquel que tiene la capacidad contributiva que fundamenta el hecho imponible, sin embargo, en este ejemplo, el arrendador no es el titular de la capacidad contributiva, él es quien realiza el hecho imponible, pero de él no se obtendrá el ingreso que quiere el Estado.

La situación se resuelve con la traslación del impuesto, el arrendador es obligado por ley a cargar el monto del impuesto a la persona que tiene la capacidad contributiva (repercusión), o dicho en otras palabras, obliga a la persona que tiene

---

*personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley.”*

la titularidad de la capacidad contributiva a soportar la deuda tributaria del contribuyente.

Tal y como se puede ver, existen excepciones en la doctrina respecto a la definición de sujeto pasivo de la obligación tributaria, (sujeto pasivo principal), ya que la situación apuntada no coincide con la estructura que la teoría maneja.

En conclusión, por regla general se dará que el titular de la capacidad contributiva esté acorde con la titularidad del hecho imponible, pues en esencia este es el esquema ideal que debe de manejarse, ya que el supuesto jurídico es establecido por el legislador tomando en cuenta los índices de capacidad contributiva de los sujetos, no obstante, por excepción puede ocurrir que exista un sujeto que sea titular del hecho imponible, pero que no sea el sujeto jurídicamente relevante por no ostentar la capacidad contributiva que el Estado busca obtener en forma de ingresos.

### **2.3. Otros sujetos obligados**

Como ya se ha visto, el sujeto pasivo principal es el que encabeza la titularidad de la relación jurídico tributaria<sup>106</sup>, pues él es quien realiza el hecho imponible además de que es quien tiene la titularidad de la capacidad contributiva que es fundamento de la contribución.

A su lado, existen otros sujetos (sujetos pasivos por deuda ajena) que la ley tributaria expresamente los determina, *“...si la ley tributaria nada dijera al respecto, no podría desprenderse de una simple interpretación que esas personas*

---

<sup>106</sup> Salvo sus raras excepciones, véase tema 2.2.2

*tengan obligación de pagar el impuesto. Por tanto, no puede haber sujetos pasivos por deuda ajena que la ley no los haya establecido expresamente.”<sup>107</sup>*

Éstos son los famosos sujetos responsables u obligados tributarios, por mandato de ley están obligados al cumplimiento de la prestación tributaria, cada uno aparece con circunstancias jurídicas distintas, las cuales se van a analizar a continuación:

### **2.3.1 Responsable del Tributo**

El responsable es aquella persona que por ley se encuentra obligada a pagar junto al sujeto pasivo la deuda tributaria. Se trata de una persona, que en virtud de la realización del presupuesto definido en la norma, queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del sujeto pasivo o deudor principal.

De este aspecto, se puede desprender que el responsable del tributo no es el titular de la obligación fiscal, sino que es titular de una **obligación accesoría**, ya que jurídicamente éste no es quien realiza el hecho imponible que genera la obligación principal a cargo del contribuyente.

En ese sentido, para que el responsable concorra en el terreno fiscal junto con el contribuyente, es necesario primeramente que exista un supuesto jurídico que lo coloque ahí, es decir, que exista un presupuesto de hecho que lo vincule con la relación jurídico-tributaria del sujeto pasivo principal y la Hacienda Pública.

*“Para ello, se exige que todo supuesto de responsabilidad tenga en ley un presupuesto de hecho que, de actualizarse, produzca dicho efecto. Así, desde que el presupuesto de la responsabilidad se actualiza jurídicamente, el sujeto*

---

<sup>107</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op Cit. Pág. 498.

*involucrado entra en la escena tributaria con el papel de responsable. Este presupuesto de hecho aparece diferenciado del hecho imponible que origina la obligación tributaria a cargo de su realizador, es decir, del contribuyente.*<sup>108</sup>

Además de lo anterior, existen otras peculiaridades para el responsable del tributo, tales como que este responde subsidiariamente de la deuda, esto quiere decir que dicho sujeto entra como complemento del sujeto pasivo cuando éste no puede hacer frente al cumplimiento de la obligación. Ello resulta lógico si se deduce que el responsable del tributo tiene como finalidad (siendo una característica también) asegurar el pago de la obligación, fungir como garantía ante el Estado del pago de la deuda tributaria y no como titular del hecho imponible.

En la fracción X, del artículo 26, del Código Fiscal de la Federación podemos encontrar el ejemplo claro de responsable del tributo, ahí se señala que serán responsables solidarios con los contribuyentes “...*Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma...*” Notándose con nitidez que los socios o accionistas (responsables) cubrirán los montos que la sociedad (contribuyente) no alcanzó a garantizar con los bienes de la misma, esto es de manera subsidiaria y no solidaria.

Cabe señalar, tal y como se ha dicho con anterioridad, es un error que la legislación mexicana sólo contemple al responsable solidario, y oculte en apariencia las demás categorías de sujetos que se encuentran obligados además del sujeto pasivo principal, ello en razón de que las características de tales sujetos son diferentes en lo que a cada uno concierne, y por tal razón los efectos jurídicos serán distintos de los que se espera en esa figura del derecho tributario.

---

<sup>108</sup> GONZÁLEZ García, Eusebio et. al. Op. Cit. 208.

En efecto, si se considerara válido que la responsabilidad solidaria absorbiera en forma general las demás categorías de sujetos obligados, tal y como lo pretende el legislador, para el caso del responsable del tributo implicaría que la Hacienda Pública pudiera dirigirse a exigir el crédito de la deuda tributaria de manera indistinta, e inclusive al mismo tiempo, ya sea al obligado directo o al responsable, sin embargo tal y como se señaló, una de las finalidades<sup>109</sup> del responsable del tributo es de servir como garantía del pago de la deuda, siempre y cuando el sujeto pasivo de la relación fiscal no pueda cumplir con su obligación.

### 2.3.3 Sustituto del Contribuyente

El sustituto del contribuyente es aquella persona que obligado por la ley cumple con la obligación tributaria en lugar de la persona que realiza el hecho imponible, quedando como el primer obligado en cumplir con las prestaciones materiales y formales en la relación tributaria, sin embargo esta acción no lo hace titular del hecho imponible, ni mucho menos lo realiza, la sustitución sólo se hace por lo que toca a las prestaciones generadas por la realización del supuesto de hecho por parte del contribuyente, por tanto, el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria sigue siendo el titular y realizador del hecho imponible previsto en ley, y el sustituto sólo hace frente a las prestaciones tributarias a cargo del contribuyente.

Lo que caracteriza a esta figura jurídica es que:

---

<sup>109</sup> Señala el doctor en derecho Jesús Alvarado Esquivel que otra de las finalidades de la responsabilidad tributaria: “...también se puede apreciar en ella una clara intención “sancionadora” del legislador fiscal para determinadas conductas ilícitas. En este último caso, el presupuesto de hecho detonador de la responsabilidad está constituido por una conducta ilícita realizada por el responsable, lo que lo hace acreedor a una “sanción” consistente en la necesidad de atender –por equivalencia- el pago de la obligación tributaria.” **Ibídem. Pág. 210.**

- ✓ Debe ser establecida dicha la posición de sustituto en ley, es decir que se defina de forma general y abstracta el presupuesto cuya realización da lugar a la sustitución.
- ✓ El presupuesto de hecho que da lugar a la sustitución es distinto del hecho imponible. Éste presupuesto no supone manifestación de capacidad contributiva.
- ✓ El sustituto ocupa el lugar del contribuyente, queda desplazado el contribuyente de esta relación, el sustituto queda obligado al cumplimiento de todas las prestaciones y deberes, no sólo de pago, sino también los deberes de carácter formal.

Cabe señalar que el sustituto del contribuyente no soporta la carga tributaria, sino que emplea vías alternativas que únicamente aportan una mayor agilidad en la gestión tributaria, ya sea mediante la retención del impuesto al contribuyente (en aquellos casos que la ley establece la sustitución en razón al pago) de sumas de dinero (salarios, intereses, dividendos), o bien mediante la repercusión sobre el contribuyente de la contribución satisfecha en su lugar.

Para efectos de lo anterior, **la retención tributaria** es un mecanismo jurídico tributario en virtud del cual determinadas personas señaladas en la ley, están obligadas a detraer (retener) de otros contribuyentes, una suma de dinero derivada de los ingresos o de los pagos que realizan, cantidades que además deben ingresar a las arcas de la Hacienda Pública.

De este mecanismo se derivan dos tipos de relaciones jurídicas claramente diferenciadas:

- La primera es la que se establece entre quien paga los rendimientos, es decir, el retenedor y el perceptor de los mismos, es decir, al contribuyente que se le retiene.
- La segunda es la que se establece entre el retenedor que efectúa el correspondiente ingreso en las arcas de la Hacienda Pública, y la Administración tributaria, como acreedora de las cantidades objeto de retención.

Así mismo, podemos observar que de la retención surge para el retenedor la obligación de retener, de declarar e ingresar las cantidades objeto de retención, para el contribuyente surge el deber de soportar dicha retención, teniendo en cuenta que las cantidades retenidas son pagos a cuenta de la liquidación del tributo que se practique respecto a todo el ejercicio.

En el segundo de los casos mencionados con anterioridad, es decir en **la repercusión**, podemos decir que ésta figura es un derecho y un deber establecido por la ley para que determinados contribuyentes trasladen o repercutan efectivamente la carga tributaria al auténtico contribuyente (sujeto jurídicamente relevante). La repercusión opera siempre por imperativo legal, es la ley la que establece el deber de trasladar el monto de la contribución a una persona que no ostenta la titularidad del hecho imponible, pero de la que se desea obtener el ingreso, por tener la capacidad contributiva para soportar la carga tributaria.

En la repercusión lo que se traslada es la cuota tributaria, es decir, el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible o liquidable (si la ley permite reducciones a la primera de éstas). Así mismo, el sujeto que está facultado para trasladar, es el sujeto pasivo que ha cumplido con las prestaciones materiales y formales que integran la obligación tributaria.

Tal y como se puede observar, el sustituto aparece en la escena tributaria en lugar del contribuyente para cumplir con la obligación de pago generada por el sujeto pasivo, sin embargo éste no soporta la carga tributaria que le impone el supuesto de hecho previsto en la norma, sino que por repercusión o por retención, el propio sustituto logra trasladar la deuda al verdadero contribuyente, cumpliendo con el cometido de agilizar la gestión tributaria.

### 2.3.3 Retenedor a Cuenta

El retenedor a cuenta surge de *"...la obligación impuesta por la Ley a quien efectúa determinados pagos de retener o ingresar en el Tesoro cierta fracción de los mismos, que será computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación del impuesto que eventualmente deba en relación con ellos..."*<sup>110</sup>

La retención a cuenta es un instrumento de técnica tributaria tendente a garantizar el cobro de las contribuciones anticipando el pago de tales, obligando al pagador de las rentas a retener e ingresar en el Tesoro Público una cantidad a cuenta de la futura liquidación de la contribución que le toque hacer al contribuyente.

Ésta surge de aquellas obligaciones impuestas por ley a una persona física o moral para detraer e ingresar a las arcas de la Hacienda Pública, los pagos que con ocasión debe hacer el contribuyente a cuenta de un impuesto en el 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, es decir, existe una ficción, la ficción de que se devengue el tributo en un plazo futuro.

---

<sup>110</sup> TABOADA, Palao, "La retención a cuenta", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 74, 1968. Pág. 258.

Así mismo, la retención a cuenta es diferente de la sustitución por retención, ello se da en razón de que la sustitución por retención se basa en el cumplimiento de una obligación fiscal que ya nació y que es perfectamente determinable, mientras que la retención a cuenta se basa en el pago anticipado de una obligación futura e incierta.

En el Código Fiscal de la Federación dentro de las fracciones I, II y XIII del artículo 26, se puede observar ésta figura jurídica y aunque la propia ley no la reconoce ni la expresa como tal (ya que únicamente hace referencia a responsabilidad solidaria en todas sus fracciones), claramente se podrá advertir, que el marco legal mexicano contempla el pago provisional, lo que significa que antes de la realización material del hecho imponible se pueden realizar pagos provisionales.

“En otras palabras, cuando el retenedor a cuenta efectúa la retención, la obligación o deuda tributaria aún no tiene existencia legal, pues todavía no se ha realizado plenamente el hecho imponible, ya que no se ha cumplido con el periodo impositivo. Por tanto, el presupuesto de hecho de la retención a cuenta se realiza y produce sus efectos jurídicos con independencia y al margen del hecho imponible.”<sup>111</sup>

### **2.3.4 Sucesor de la Deuda Tributaria**

El sucesor de la deuda tributaria tiene lugar cuando un nuevo deudor se coloca como titular de la misma situación jurídica, modificándose únicamente el elemento subjetivo de la relación tributaria, esto es, cambiando de titular pasivo principal sin alterarse el vínculo obligacional que tienen las partes.

---

<sup>111</sup> GONZÁLEZ García, Eusebio et. al. Op. Cit. Pág. 207.

No hay que confundir al sujeto al que se transmite la deuda con el contribuyente (el que sucede la deuda), ya que al sujeto al que se le transmite la deuda nunca ha realizado el hecho imponible.

Otra circunstancia jurídica notoria del sucesor de la deuda tributaria, es que el sujeto al que se transmite la deuda nunca se coloca en el lugar del contribuyente (como sucede con el sustituto), ni al lado del contribuyente (como podría darse en el caso de una responsabilidad solidaria), y la razón es que en estos supuestos de transmisión de la deuda es que el contribuyente desaparece de la relación jurídico tributaria siendo el sucesor el nuevo titular.

Hay dos formas de transmitir la deuda tributaria: Por muerte del obligado directo de la relación fiscal (mortis causa); o por un acto celebrado entre vivos (inter vivos).

#### Transmisión mortis causa.

Este es un claro supuesto de transmisión de la deuda tributaria que no exige ningún requisito específico, tan sólo el fallecimiento del titular anterior y que el heredero (en caso de ser a título universal) acepte la herencia o que el legatario (a título particular) acepte el legado.

Las deudas tributarias como cualquier otra deuda se transmiten a los herederos o legatarios, que responderán de las mismas ilimitadamente, es decir, con sus bienes presentes y futuros, la excepción será que la herencia o el legado sean aceptados a beneficio de inventario, en este caso el heredero o legatario sólo responderán de la deuda tributaria con los bienes de la herencia.

Transmisión inter vivos.

La transmisión de las obligaciones fiscales por actos entre vivos se puede dar entre los donantes (personas físicas), así como en la sucesión de obligaciones tributarias por la escisión de sociedades mercantiles (personas morales), extinción o disolución.

En cualquier caso, los actos celebrados por éstas personas consiguen una continuidad en la tributación, ya que el sujeto (sea una persona física o una moral) que viene a ocupar el lugar del que deja de tener presencia en la relación jurídico tributaria, asume sin modificación alguna, los derechos y las cargas de las contribuciones que ahora le pertenecen.

## CAPÍTULO III. LA FIGURA DEL RESPONSABLE SOLIDARIO EN MATERIA FISCAL.

### 3.1 Concepto de Responsable Solidario

Para el tratadista Giuliani Fourouge los responsables solidarios son “...todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación”<sup>112</sup>

El autor español Francisco J. Martín Jiménez señala que por responsable solidario debe tomarse como: “...un obligado tributario de segundo grado señalado por la ley que, con fines de garantía, responde accesoriamente de la deuda de un obligado tributario de primer grado y del que tiene derecho, en su caso, a recuperar lo pagado”<sup>113</sup>

Por su parte el doctor Alvarado Esquivel define al responsable solidario como aquel: “... sujeto titular de una obligación accesorial (dependiente y subordinada), subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria, o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado por determinadas conductas ilícitas”<sup>114</sup>

La doctrina coincide que el responsable solidario no es el deudor de una obligación fiscal generada por otra persona distinta a éste, sino dicho sujeto funge

---

<sup>112</sup> GIULIANI Fourouge, Carlos M. “Derecho Financiero”. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1976. Volumen 1. Pág. 485.

<sup>113</sup> MARTÍN Jiménez, Francisco J, Op. Cit. pág. 36.

<sup>114</sup> ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. “La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal” Ed. Porrúa. México, 2000. Pág. 34.

como un garantista de ese crédito, a fin de asegurar los intereses del Estado para recaudar las contribuciones.

La mayoría de los tratadistas coincide en que la responsabilidad solidaria proviene de una figura jurídica existente en el derecho civil llamada **solidaridad**<sup>115</sup>.

La solidaridad civil es una institución jurídica tomada de la teoría general de las obligaciones, misma que nace de la clasificación hecha a las obligaciones civiles, las cuales por su complejidad son divididas en: **puras y simples**, (aquellas cuando solamente existe un sujeto activo, un sujeto pasivo y un objeto materia de la relación); y **complejas** (que se dan cuando hay una multiplicidad de sujetos activos, de sujetos pasivos o de objetos.<sup>116</sup>).

Dentro de las obligaciones complejas existe una figura jurídica que se conoce como mancomunidad, y aquí es de donde la solidaridad viene a formar parte, pues la mancomunidad se caracteriza porque en ella existe una pluralidad de acreedores y deudores sobre una misma obligación, dividiéndose por sí misma en simple y solidaria.

La mancomunidad simple se da cuando el crédito o la deuda se encuentran divididos en tantas partes como acreedores o deudores concurren en la obligación, de manera que cada uno de los primeros sólo puede exigir la parte que le corresponde, y cada uno de los segundos sólo debe pagar la parte que le toca.

En cambio, la mancomunidad solidaria se basa en que el crédito o la deuda no se encuentra dividido, por ello cada acreedor puede exigir el cumplimiento total, y

---

<sup>115</sup> Como ejemplo se tiene al tratadista Arrijo Vizcaíno que opina que: “estamos en presencia de la incorporación al campo del derecho fiscal de la institución de la solidaridad pasiva prevista en el artículo 1978 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común”, **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo. “*Derecho Fiscal*”. Editorial Themis. México, 1998. Pág. 185.

<sup>116</sup> La clasificación de las obligaciones civiles es muy diversa en cuanto a tipos se refiere, sin embargo, para efectos de nuestro tema será suficiente con señalar estas dos.

cada deudor está obligado a cumplir por entero. **Cabe destacar que la solidaridad en el derecho civil no se presume, ya que ésta resulta de la ley o de la voluntad de las partes.**

Cuando en la mancomunidad solidaria existan diversos acreedores y un solo deudor estaremos en presencia de la **solidaridad activa**, en cambio, habrá **solidaridad pasiva** cuando exista una multiplicidad de deudores en la relación jurídica y un solo acreedor.

*“...obligaciones solidarias... serán en consecuencia, aquellas en las que un solo sujeto activo (solidaridad activa) puede exigir al deudor el pago del monto total de la obligación, o bien, que un solo sujeto pasivo, el que elija el acreedor (solidaridad pasiva), se encuentra obligado a pagar el monto total de la obligación con independencia de los demás.”<sup>117</sup>*

Por su parte, se dice que la solidaridad civil aplicada en el terreno tributario sólo se contempla dentro de su aspecto pasivo; esto es, cuando existe una pluralidad de deudores y un solo acreedor (el Estado) que puede exigir el entero de la deuda a cualesquiera de ellos; así mismo la solidaridad civil sólo es exclusiva a encontrar su origen en la ley, toda vez que no puede existir solidaridad por acuerdo o convenio entre las partes, en virtud de que tal situación sería contraria a la naturaleza y a los fundamentos constitucionales de los tributos.

No obstante, contrario a lo señalado por esta parte de la doctrina consideramos que el concepto “solidario” que el Código Fiscal de la Federación atribuye a cierta clase de obligados, no es extraído propiamente del derecho civil<sup>118</sup>, ello en virtud

---

<sup>117</sup> **ROJINA Villegas, Rafael.** “*Derecho Civil Mexicano*”. Ed. Antigua Librería Robredo. México, 1965. Tomo V, vol. III. Pág. 597.

<sup>118</sup> El autor Flores Zavala coincide con esta idea: “cuando se habla de la responsabilidad solidaria, el término 'solidaridad' tiene significado completamente distinto del que tiene en el derecho privado” **FLORES Zavala, Ernesto.** “*Finanzas Públicas Mexicanas*”. Editorial Porrúa 31ª edición. México, 1995. Pág. 103; por su parte el doctrinario Martínez Lago opina de la misma forma al equiparar la responsabilidad solidaria a la

de que la solidaridad civil además de que faculta al acreedor para acudir a cobrar el crédito a cualquiera de los deudores<sup>119</sup>, esta figura jurídica otorga el derecho al deudor solidario a repetir en contra de sus codeudores la parte proporcional de la deuda, situación que por lo que hace a la responsabilidad solidaria (sin diferenciar que no existe algo parecido en la legislación fiscal), el responsable solidario que repitiera en contra de sus codeudores lo haría por el entero de la deuda<sup>120</sup>, y no por una parte proporcional.

Lo anterior encuentra lógica al observarse que el responsable solidario en materia fiscal no es un deudor como tal de la prestación tributaria, puesto que no es el sujeto generador del hecho imponible; pensar lo contrario podría inducirnos a decir que efectivamente el responsable solidario es un contribuyente<sup>121</sup>. Por lo que al no cumplir este requisito, se cree que el legislador no se refería a la institución que se contempla en el derecho civil.

En ese sentido, se considera que al atribuirse el concepto “solidario” en la legislación fiscal, lo que se intentó fue atender a su significado gramatical y no jurídico, pues solidaridad es: “Adhesión circunstancial a la causa o a la empresa de otros”<sup>122</sup>, y precisamente es lo que busca el legislador al obligar a personas diversas del contribuyente a pagar el tributo, que éstas últimas se *adhieran a la causa de otros*<sup>123</sup>.

---

figura jurídica civilista de la fianza más que a la solidaridad. **MARTÍNEZ Lago, Miguel Ángel**, *et. al.*, “Lecciones de derecho financiero y tributario” Ed. Iustel. Madrid, 2004. Pág. 20.

<sup>119</sup> No resulta irrelevante señalar que en la responsabilidad solidaria, el obligado principal de la relación tributaria nunca pierde ese carácter, esto es, de deudor. Lo anterior indica que no solamente no debe confundirse al responsable solidario como deudor, sino que tampoco puede tratarse legalmente de esa forma.

<sup>120</sup> El Código Civil Federal señala en su artículo 1999 que “*El deudor solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los otros codeudores la parte que en ella les corresponda...*”

<sup>121</sup> Esto chocaría con una característica fundamental del responsable solidario: no es deudor de la prestación.

<sup>122</sup> **Real Academia Española**, *Diccionario de la Lengua Española*, 22 edición, editorial Espasa Calpe, España, 2001, p. 2086.

<sup>123</sup> Al respecto no escapa lo que a colación señala el tratadista Alvarado Esquivel: “*No hay indicios claros para concluir que se trata de la solidaridad del Derecho común. Tampoco para concluir abiertamente lo contrario. No obstante, erraríamos si no aceptáramos que la «solidaridad» es un término que tiene su cuna en el derecho civil.*” *Op. cit.* p. 179. Sin embargo, en una perspectiva particular la idea del legislador fue

No pasa desapercibido que en ciertos casos sí exista la solidaridad desde el punto de vista civil dentro del ámbito fiscal, sin embargo ésta correspondería a una situación diferente de la responsabilidad solidaria, una conocida como solidaridad sustantiva, posición que para efectos de nuestro estudio será necesaria diferenciar puesto que pueden llegar a confundirse entre ambas:

**La Solidaridad sustantiva**<sup>124</sup> o **solidaridad tributaria**<sup>125</sup> se da cuando dos o más personas son, de manera coetánea, generadores del hecho imponible y por lo tanto deudores de la obligación fiscal. En este caso ambos contribuyentes realmente forman uno solo, razón por la cual responderán de manera solidaria, es decir “cada deudor debe pagar todo el objeto, no obstante que ese objeto es divisible”<sup>126</sup>, pero el “deudor solidario que paga la deuda por entero, tiene derecho de exigir a sus coobligados la parte que en la deuda les hubiere correspondido”<sup>127</sup>

Lo importante, al diferenciar solidaridad sustantiva de la responsabilidad solidaria, tal y como lo hace ver el doctrinario Sergio Francisco de la Garza, es que “los problemas de repetición de lo pagado son distintos”<sup>128</sup>, pues en la primera cualquiera de los deudores solidarios que pague, sólo podrá repetir en contra de su codeudor solidario por la parte proporcional que le corresponda, mientras que en la segunda podrá repetir por el total de la deuda.

---

utilizar el término en el sentido común y gramatical, más que de derecho civil, por las razones ya apuntadas. Así mismo, el propio autor reconoce (después de un estudio más profundo) esta ausencia del sentido civil al señalar que “... o seguimos llamando a esta responsabilidad *«solidaridad»* contraviniendo desde luego las prescripciones legales y doctrinales de la obligación solidaria de Derecho común, o, a la inversa, negamos que dicha responsabilidad sea solidaria. Por la letra de la ley civil, así como por la solidez de la doctrina examinada, nos declaramos partidarios de adoptar la segunda solución” *Op. cit.* p. 186.

<sup>124</sup> **DE LA GARZA, Sergio Francisco.** *Op. Cit.* Pág. 498.

<sup>125</sup> **MARTÍN Jiménez, Francisco J.,** *op. cit.* p 48.

<sup>126</sup> **GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto.** “*Derecho de las obligaciones*”. 12ª edición. Ed. Porrúa, México, 1997. Pág. 924.

<sup>127</sup> *Idem* p. 945.

<sup>128</sup> **DE LA GARZA, Sergio Francisco.** *Op. Cit.* pág. 495.

Por otro lado, la solidaridad sustantiva no nace necesariamente por una norma, sino por su propia naturaleza, en tanto que si hay dos deudores de una misma prestación, la deuda es solidaria. En cambio, la responsabilidad solidaria sólo puede nacer bajo el principio de *ex-lege*, es decir, que una norma expresamente lo establezca.<sup>129</sup>

### **Concepto de Responsabilidad Solidaria en la legislación mexicana.**

Actualmente existen muchas dificultades técnico-jurídicas que el legislador no ha logrado superar desde que introdujo al Código Fiscal de la Federación la figura de la responsabilidad solidaria, y el primer ejemplo de esto que se menciona se puede observar precisamente lo que respecta a su definición.

En efecto, con gran decepción puede hallarse dentro de la legislación fiscal que en ninguna parte de su articulación se señala qué representa para efectos tributarios el ser un responsable solidario. En vez de ello sólo se enumera de forma limitativa a través de las fracciones del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, quiénes son responsables solidarios con los contribuyentes, y de esa forma escasamente se mencionan supuestos concretos de responsabilidad (que además no distinguen la solidaria de otros tipos<sup>130</sup>) sin establecer las características y los elementos que la separan de otros sujetos obligados a pagar la deuda tributaria también contemplados en la propia ley, tal y como pueden ser los sucesores de la deuda, los retenedores, entre otros.

---

<sup>129</sup> Un estudio más completo de los efectos y alcances de la solidaridad sustantiva en México puede seguirse en: **DELA GARZA, Sergio Francisco**. Op. Cit. Pags. 494-497.

<sup>130</sup> "...el legislador mexicano no da un concepto de responsable solidario, así como tampoco una descripción que permita obtener los caracteres generales de dicha figura, sino que, refundiendo todos los supuestos de responsabilidad en una sola, **en la solidaria**, se concreta a designar con tal carácter a distintos sujetos que, al ser tan distintos, y particulares, resulta muy difícil...efectuar un intento de agrupación." **ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús**. Op. Cit. Pág. 34

Lo anterior nos deja apreciar que el legislador mexicano no sólo no da un concepto de responsabilidad solidaria<sup>131</sup>, sino que además complica las cosas confundiendo el carácter de responsable solidario con todos los demás sujetos que intervienen en el cumplimiento de la obligación fiscal del sujeto pasivo principal (retenedor a cuenta, sucesor de la deuda tributaria, sustituto del contribuyente), y los llama indistintamente responsables solidarios<sup>132</sup>.

Esto se debe, tal y como lo ha agregado el doctrinario Andrea Parlato, a que "...se ha observado que el legislador tributario es un legislador «fenomenológico»"<sup>133</sup>, es decir, que ejerce su función de legislador conforme los hechos se lo van pidiendo, y no a través de un sistema o un modelo jurídico que permita asentar con claridad las figuras de derecho que se plasman en las normas, así como sus efectos jurídicos.

Poco de lo que se puede decir sobre un concepto legal de responsabilidad solidaria, es aclarado por el doctor Alvarado Esquivel quien de la lectura hecha a la redacción del primer párrafo del artículo 26 del Código Fiscal, encontró que: "...el responsable tributario es legalmente un sujeto distinto del contribuyente."<sup>134</sup>

---

<sup>131</sup> El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación **sólo señala quienes son responsables solidarios con los contribuyentes**, pero no indica qué debe entenderse por este sujeto, tampoco señala las características que de él se pudieran entender.

<sup>132</sup> En este sentido señala el tratadista Margain Manautou: "El Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas y después a enumerar quiénes son responsables solidarios con los contribuyentes absteniéndose de darnos una definición de qué se entiende por contribuyente o sujeto pasivo directo... El legislador mexicano no da un concepto de responsabilidad solidaria, sino que se concreta a designar con tal carácter a personas que son codeudores del mismo crédito... En síntesis, responsable solidario lo es todo tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad sustituta, solidaria, objetiva, etc.," MARGAIN Manautou, Emilio, *"Introducción al estudio del derecho tributario"*. 16ª edición. Editorial Porrúa. México, 2003. Pág. 280.

<sup>133</sup> AMATUCCI, Andrea. Op Cit. p. 188.

<sup>134</sup> ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. Op. Cit. Pág. 38

Esta diferencia –señala nuestro autor- esta perfectamente delimitada desde el momento en que el legislador utiliza la preposición “con”<sup>135</sup> en el encabezado del texto legal aludido, pues “...parece que el legislador, al emplear la preposición “con”<sup>136</sup>, quiere decir que el responsable es un sujeto diverso del contribuyente...” siendo que “...sería un grave error de técnica –por una contradicción evidente- decir que el responsable tributario es contribuyente, al igual que a la inversa, o sea, que el contribuyente es un responsable tributario.”<sup>137</sup>

Esto resulta importante, pues aunque no se especifique ni siquiera de forma general dentro de la ley en que consiste la distinción que existe entre el obligado directo de la relación fiscal y el responsable solidario, se conoce invariablemente que ambos sujetos representan distintos roles respecto de esa relación, elemento que representa un gran avance en métodos de interpretación legal, ya que es lógico que las características que posea éste último nunca serán iguales que las que posee el otro.

### 3.1.1. Obligado principal de la deuda tributaria

En el apartado anterior se habló sobre cómo la ley distingue expresamente entre sujeto pasivo principal y responsable tributario, esta situación nos hace preguntarnos si teóricamente ¿El responsable solidario es un sujeto distinto del sujeto pasivo principal o no?

Por lo que hace al estudio del deudor en la relación fiscal, los teóricos mexicanos siguen el planteamiento que al respecto han hecho los clásicos tratadistas del

---

<sup>135</sup> El encabezado del artículo 26 mencionado señala lo siguiente: “Son responsables solidarios **con** los contribuyentes.”

<sup>136</sup> El doctrinario da a entender que la preposición “con” es una preposición que expresa compañía, lo que implica que existe un sujeto que acompaña a otro distinto, siendo que para el caso de la responsabilidad solidaria, el responsable solidario acompaña al sujeto pasivo de la obligación fiscal. **Ibidem** Pág. 38, nota al pie número 85.

<sup>137</sup> **Ibidem** pág. 39.

derecho administrativo y fiscal, esto es, seguir clasificando a todo aquél que se ubique como deudor del fisco en la figura del sujeto pasivo<sup>138</sup>. Lo anterior se debe –desde una óptica particular- a que el Código Fiscal de la Federación utiliza este término en idéntico significado<sup>139</sup>.

Algunos teóricos españoles<sup>140</sup> así como el tratadista Alvarado Esquivel<sup>141</sup> coinciden en que los distintos sujetos que de una u otra manera responden del tributo no pueden agruparse dentro de la figura del sujeto pasivo, en tanto que éste es el generador del tributo, es decir, el sujeto que se ubica en la situación de hecho prevista por la norma tributaria, y el resto de los sujetos que participan no deben su deuda al hecho imponible, sino a diversas causas, “...el concepto de sujeto pasivo de la obligación tributaria sólo sería aplicable al sujeto que originariamente debe realizar a favor del tesoro público la prestación tributaria...la condición de sujeto pasivo debe vincularse directamente con la realización del hecho imponible...”<sup>142</sup>

Lo anterior se da por dos razones fundamentales: el sujeto pasivo es el titular del hecho imponible y es quien tiene la capacidad económica en la que se basa la imposición del tributo, el resto de los obligados no.

---

<sup>138</sup> En el caso de México, confróntese a **GABINO Fraga**. La obligación del sujeto pasivo...” en *Derecho Administrativo*, 37ª edición, ed. Porrúa, México, 1998, p. 409; el autor **DE LA GARZA** por su parte, utiliza indistintamente el nombre de sujeto pasivo aún cuando distingue siguiendo al tratadista **Dino Jarach**, entre sujeto pasivo por deuda propia y sujeto pasivo por deuda ajena, “*Derecho financiero mexicano*”. 12ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1999, págs. 487-544; **ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo**, “Los sujetos pasivos de los tributos o contribuciones” en *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México, 1998, pág. 179-198; **MARGAIN Manautou, Emilio**, “Sujeto pasivo de la obligación tributaria”, en *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. 13ª Edición, Editorial Porrúa. México, 1997. Págs. 257-266; **FLORES Zavala, Ernesto**. “*Finanzas Públicas Mexicanas*”. 31ª edición, Editorial Porrúa. México, 1995. Págs. 98-112; en el caso de la doctrina extranjera, **JARACH, Dino**. “*La atribución del hecho imponible a los sujetos pasivos*” Editorial Abeledo-Perrot. 3ª Edición. Argentina, 2001. Págs. 167-217.

<sup>139</sup> Que si bien no se le llama sujeto pasivo, agrupa a todos aquellos deudores de alguna prestación al fisco, dentro del Título Segundo, al que llama *De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes*.

<sup>140</sup> Al respecto **MARTÍN Jiménez, Francisco J.**, “*El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*”, Ed. Lex Nova. Valladolid, 2000; **GONZÁLEZ Ortiz, Diego**. “*La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*. Editorial Dykinson. Madrid, 2002.

<sup>141</sup> **ALVARADO Esquivel, Miguel de J.**, Op.Cit. Págs. 7-18.

<sup>142</sup> Idem, Pág. 8.

Por ende, el resto de los sujetos que pagan el tributo, sean responsables solidarios, retenedores, sustitutos, etcétera, no pueden ser sujetos pasivos, sino que se llamarán de otra forma.

Pero, ¿Para qué sirve identificar o diferenciar al sujeto pasivo? Al respecto el tratadista Martín Jiménez responde la pregunta diciendo que: "...la calificación jurídica de sujeto pasivo corresponde principal y esencialmente al contribuyente, en cuanto constituye el elemento de referencia de los demás elementos esenciales del tributo. Sin él no puede darse ni el sustituto ni el responsable, es decir, los que vienen obligados al pago «en lugar o junto a» el contribuyente"<sup>143</sup>.

Es decir, si la calidad de sustituto, responsable, retenedor, etcétera, deviene precisamente de que exista un generador del hecho imponible, es lógico que deba diferenciarse esta categoría del resto de los deudores.

Ahora bien, en el aspecto pasivo de la relación tributaria existen una serie de sujetos que tienen alguna obligación con el fisco, ya sea de dar o de hacer, por ello, se cree que es importante que se agrupen en un género próximo que auxilie en la sistematización de la ciencia jurídica fiscal, atendiendo a los diversos criterios y definiciones doctrinales, pudiéndose llamar *obligados tributarios*.

En México, el autor Alvarado Esquivel sigue esta tesis<sup>144</sup>, aunque con alguna variante, por su parte el tratadista Margain Manautou dice que "*...obligación tributaria es la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago la extingue*"<sup>145</sup>, es decir, entiende realmente por obligación jurídica tributaria el hecho de adeudar una cantidad a la autoridad administrativa, independientemente de la calidad con que el sujeto la adeude, por lo tanto el deudor será un obligado

---

<sup>143</sup> MARTÍN Jiménez, Francisco J., Op. Cit. Pág. 39.

<sup>144</sup> Él distingue entre un sujeto obligado directamente y otros obligados tributarios, separándolos en cuatro grandes grupos: a) El Sucesor de la deuda tributaria; b) El sustituto del contribuyente; c) El retenedor a cuenta; y d) El responsable del Tributo. ALVARADO Esquivel, Miguel de J., Op.Cit. Págs. 115-127.

<sup>145</sup> MARGAIN Manautou, Emilio, Op. Cit. Pág. 282.

tributario; y si lo sigue llamando sujeto pasivo, creemos se debe a que se apega al texto de la ley, en primer lugar, y en segundo, a que es usual, como ya se mencionó, que en el argot fiscal se le siga denominando sujeto pasivo a la parte deudora del Estado.

En ese sentido, debería entenderse por obligado tributario<sup>146</sup> aquellos “...destinatarios del ordenamiento jurídico-tributario en su más amplia acepción, esto es, quienes soportan la obligación de pago y/o cualquier otro deber relacionado con la aplicación de los tributos”<sup>147</sup>.

En España, su Ley General Tributaria obedece a este razonamiento, pues agrupa en el artículo 35<sup>148</sup> a la subjetividad pasiva de la relación tributaria, denominándolos en general obligados tributarios. El Código Fiscal de la Federación por el contrario no hace distinción alguna entre sujeto pasivo y el resto de los obligados tributarios, de hecho, con poca técnica legislativa, califica como

---

<sup>146</sup> Otra definición al respecto: “Concepto que engloba tanto a los titulares de obligaciones pecuniarias como a los sometidos simplemente a deberes de información respecto a terceros”, Pérez Royo, Fernando, *op. cit.* p. 140.

<sup>147</sup> MENÉNDEZ Moreno, Alejandro, et. al. “Derecho financiero y tributario, parte general, lecciones de cátedra”. 5ª edición, Editorial Lex Nova. Madrid, 2000, p. 240.

<sup>148</sup> Artículo 35. Obligados tributarios. 1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. 2. Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. 3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales. 4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. 5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley. 6. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior. Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

contribuyentes a todos los sujetos que por una u otra situación se verán obligados al pago del tributo o alguna otra obligación de hacer.

De lo anterior podemos aclarar que el responsable solidario no es un sujeto pasivo, sino que pertenece, como este último, al género próximo del responsable tributario. En ese mismo sentido lo indica el autor González Ortiz al señalar que:

*“El concepto de sujeto pasivo adquiere sentido y utilidad por contraposición con el concepto de responsable tributario, entendido este último como obligado al pago de la deuda tributaria ajena. Sentido y utilidad que ha sido negado por los defensores de la tesis tripartita de los obligados al pago de la deuda tributaria -contribuyente, sustituto y responsable tributario-, para quienes el concepto de sujeto pasivo queda reducido a una expresión innecesaria, heterogénea e inapropiada”<sup>149</sup>.*

Ahora bien, en virtud de que la mayoría de los tratadistas nacionales<sup>150</sup> siguen denominando en general como sujeto pasivo a la parte deudora de la relación jurídico tributaria, aun cuando implícitamente diferencian entre el sujeto pasivo y el resto de los obligados tributarios, creemos conveniente se debe hacer una clarificación de términos.

Debe entenderse **sujeto pasivo en amplio sentido** cuando nos refiramos a todos aquellos que participan en contraposición al sujeto activo en la relación jurídico tributaria; **y sujeto pasivo en estricto sentido**, cuando hablemos del sujeto que genera el hecho imponible, es decir, al contribuyente. Dice el tratadista Andrea Parlato que: *“La doctrina, sobretudo en tiempos recientes, ha resaltado la posibilidad de establecer una doble noción de sujeto pasivo, evidenciando que por este puede entenderse ya al sujeto que al realizar el hecho imponible en sentido*

---

<sup>149</sup> GONZÁLEZ Ortiz, Diego, Op. Cit., Pág. 30.

<sup>150</sup> Vid. supra nota 113.

*estricto (o presupuesto de hecho del tributo) queda obligado al pago del tributo, o ya de modo más genérico, al sujeto que está obligado a responderle al ente impositor de cualquier cumplimiento con trascendencia tributaria, tenga carácter sustancial o simplemente formal”<sup>151</sup>.*

Por su parte Dino Jarach señala que debe: *“Distinguirse entre aquel que realiza el hecho imponible o al cual este hecho es imponible por naturaleza o como propio, de todos aquellos otros a los cuales la responsabilidad por el impuesto deriva únicamente de un precepto legal que así lo establece”<sup>152</sup>.*

De aquí nace una diferencia entre sujeto pasivo en estricto sentido y en amplio sentido: el contribuyente es tal “Tanto en el caso en el que la ley lo establezca expresamente, como en el que la ley nada diga al respecto. Por el contrario, los demás sujetos pasivos son tales sólo en virtud de una expresa disposición legal”<sup>153</sup>, o lo que es lo mismo, el deudor principal lo es: “Porque el criterio de atribución a él del hecho imponible se desprende de la naturaleza misma del hecho imponible, los otros sujetos, al contrario, son tales porque la ley tributaria explícitamente lo determina”<sup>154</sup>.

Tal y como se podrá observar, el tratadista italiano hace la diferencia entre el sujeto pasivo en estricto y amplio sentido, aun cuando sigue llamándoles indistintamente a ambos sujeto pasivo.

Esto en tanto que en el fondo no debe de importar la denominación, es decir no importa si se le llama sujeto pasivo en amplio sentido u obligado tributario, lo importante es que quede especificado el nombre del género que agrupe a toda esta clase de sujetos, o como dice el doctrinario Calvo Ortega: *“Todos estos*

---

<sup>151</sup> **PARLATO, Andrea.**, Op Cit. Pág. 193.

<sup>152</sup> **JARACH, Dino.** “*Finanzas públicas y derecho tributario*”. 3ª Edición, Abeledo-Perrot. Buenos Aires 2004. Pág. 386.

<sup>153</sup> *Ibidem.*

<sup>154</sup> **JARACH, Dino.** “*El hecho imponible*” Editorial Abeledo-Perrot. 3ª Edición, Argentina, 2001, Pág. 178.

*sujetos (contribuyente, sustituto, responsable, repercutido, sucesor y obligado a prestaciones de hacer) deben denominarse (con independencia de su nombre específico) de una forma genérica.”<sup>155</sup>.*

### 3.2. Tipos de responsabilidad solidaria en México

Basándonos en la definición de responsabilidad solidaria expuesta por el doctrinario Alvarado Esquivel, - en virtud de que dicho autor es quien ha realizado de manera exhaustiva el estudio de esta figura-, la responsabilidad solidaria puede dividirse en dos categorías: **propiamente solidaria**, y **subsidiaria**. Veamos cada una de éstas.

#### **Propiamente solidaria:**

Puede confundirse esta subclase de responsabilidad solidaria, con su género que también se llama responsabilidad solidaria<sup>156</sup> e incluso con la solidaridad de contribuyentes, también denominada solidaridad sustantiva<sup>157</sup>. Esta clase de responsabilidad surge cuando el responsable se va a ubicar *junto a* el deudor principal para cubrir la obligación fiscal, es decir, la autoridad fiscal tendrá plena facultad de dirigirse contra cualquiera de los deudores de la prestación tributaria, *“...al responsable solidario le es exigible la deuda tributaria sin necesidad de agotar la acción de cobro, hasta llegar a la declaración de fallido, respecto del sujeto pasivo principal... aparece, pues, como deudor tributario en el mismo procedimiento de cobro seguido contra el sujeto pasivo”<sup>158</sup>.*

---

<sup>155</sup> CALVO Ortega, Rafael, *op. cit.* p. 168.

<sup>156</sup> Nótese que España no se adolece de este problema pues la Ley General Tributaria Española al género le llama responsabilidad tributaria y a las especies responsabilidad solidaria y subsidiaria.

<sup>157</sup> Sobre éste tema consúltese lo señalado en el capítulo 3.1 de este mismo ensayo.

<sup>158</sup> PÉREZ Royo, Fernando, *Op cit.* pág. 153.

Son supuestos de responsabilidad solidaria en estricto sentido, los encontrados en las fracciones III primera parte<sup>159</sup>, V<sup>160</sup>, VI<sup>161</sup>, XI<sup>162</sup> y XV<sup>163</sup> del artículo 26.

### **Responsabilidad Subsidiaria:**

Se puede definir como aquella en virtud de la cual la autoridad fiscal podrá reclamar la deuda tributaria, una vez que haya acudido a cobrarla al contribuyente o deudor principal y no haya podido realizar dicho cobro; esto es, su característica principal es que el responsable se encuentra en cuanto a la prelación del cobro en un segundo grado respecto al deudor principal. Por ello, antes de dirigirse en contra del responsable, el estado deberá de acudir primero al contribuyente.

Ahora bien, respecto a la cuantía que deberá aplicar la autoridad en el procedimiento administrativo de ejecución al responsable subsidiario, existen dos grados: el limitado y el parciario<sup>164</sup>.

**a) Responsabilidad Subsidiaria Limitada:** cuando el responsable tiene que responder con todo su patrimonio, pero sólo respecto a una parte de la deuda, aquella que no se alcance a satisfacer con el patrimonio del contribuyente. Este

---

<sup>159</sup> “Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión {...} No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.”

<sup>160</sup> “Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones”.

<sup>161</sup> “Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado”.

<sup>162</sup> “Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente”.

<sup>163</sup> “La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.”

<sup>164</sup> Ambos términos son aportaciones del tratadista Alvarado Esquivel, por lo que sólo se harán mención el mismo sentido que él lo hace, Op. Cit. Págs. 195-199.

supuesto es el contemplado en la fracción III segunda parte<sup>165</sup>, puesto que sólo se responde de la “parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen”, es decir, que es una responsabilidad solidaria subsidiaria, puesto que el acreedor fiscal antes de demandar al responsable, tendrá que acudir con el contribuyente a fin de realizar la excusión de sus bienes, y entonces, una vez que tenga el cálculo de cuánto no se alcanzó a cubrir de la deuda tributaria con el patrimonio de aquél, podrá demandar al subsidiario para que pague esa parte *limitada* de la deuda tributaria, se insiste, responderá con todo su patrimonio, y esto va a ser la diferencia con respecto a la responsabilidad subsidiaria parciaria.

**b) Responsabilidad Subsidiaria Parciaria:** esta clase de responsabilidad, es más benévola que la anterior, puesto que sólo se responderá en la parte proporcional de los bienes que haya recibido el responsable respecto al deudor o contribuyente original. Este supuesto es el contenido en las fracciones IV<sup>166</sup>, X<sup>167</sup> y XVII<sup>168</sup>. Por lo tanto, antes de cobrar a esta clase de responsables, la autoridad

---

<sup>165</sup> “La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:/a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes./ b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos./c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.”

<sup>166</sup> “Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma”.

<sup>167</sup> “Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este Artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate”.

<sup>168</sup> “Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.”

fiscal tendrá que recaudar al deudor original o contribuyente, y si no alcanza a cubrir con su patrimonio la deuda, podrá acudir ante el subsidiario. Sin embargo el responsable subsidiario no responde con todo su patrimonio, sino sólo con una parte que es equivalente a la participación que tenía en el capital de la sociedad deudora o contribuyente<sup>169</sup>.

Es importante la diferencia y similitud entre la responsabilidad subsidiaria parciaria y limitada; ya que en las dos, la entidad fiscalizadora deberá acudir primero a cobrar al deudor original, y sólo por ausencia de pago total o parcial, podrá demandar al subsidiario; en responsabilidad limitada puede cobrarse con todo el patrimonio del responsable, mientras que en la parciaria, sólo podrá hacerlo con una parte de su patrimonio, de suerte que, en caso de que, una vez realizado el cobro de esa parte proporcional la deuda tributaria, no sea totalmente satisfecha, el fisco no podrá atacar el resto del patrimonio del parciario.

Es pertinente apuntar en esta parte, la opinión del autor Clemente Checa, en el sentido de que en España no existe el responsable subsidiario, sino que es solidario pero goza del beneficio de excusión, que se encuentra en distinto nivel o grado que el propiamente solidario<sup>170</sup>; esto es, que responde de la deuda, pero sólo de la parte que no alcance a cubrirse con los bienes del deudor principal.

Para cerrar lo concerniente a este tema, bastaría señalar los supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación que no son responsabilidad solidaria. En ese sentido, se entenderá por responsables solidarios (sea en

---

<sup>169</sup> Vale la pena resaltar el criterio sostenido por el Poder Judicial de la Federación en el sentido de que dicha participación no se remitirá a la aportación inicial a la sociedad, sino a la aportación proporcional que tenga el socio en el momento de ejecutar el crédito. Véase la tesis de Tribunal Colegiado de Circuito de rubro **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. LOS SOCIOS O ACCIONISTAS DE LA CONTRIBUYENTE RESPONDEN HASTA LA PARTICIPACIÓN QUE TENÍAN EN EL CAPITAL SOCIAL DURANTE EL PERIODO O A LA FECHA DE QUE SE TRATE Y NO EN LA MEDIDA DE SU APORTACIÓN INICIAL (ARTÍCULO 26, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Tomo XVI, Agosto de 2002. Pág. 1374.

<sup>170</sup> **CHECA González, Clemente.** *“Los responsable tributarios”* Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2003. Pág. 29.

solidaridad o subsidiariedad) a las fracciones III, V, VI, X, XI, XV y XVII del artículo 26 del ordenamiento mencionado, siendo por lo tanto, que el resto de los supuestos no lo son, esto es, no se consideran como responsables solidarios, los siguientes<sup>171</sup>:

- a. Sustituto con retención: fracción XIV<sup>172</sup>;
- b. Sucesor: ya sea inter vivos o mortis causa, las fracciones VII<sup>173</sup> y XII<sup>174</sup>.
- c. Retenedor a cuenta: fracciones I<sup>175</sup> y II<sup>176</sup>, XIII<sup>177</sup>.
- d. Garantía real: fracción IX<sup>178</sup>.
- e. Garantía personal: fracción VIII<sup>179</sup>.

### 3.2. Elementos de la Responsabilidad Solidaria

Es importante para este punto del estudio realizado, el hablar sobre las características que debe poseer el responsable tributario, en tanto que de

---

<sup>171</sup> Vale la pena mencionar que sobre este tema se ha hecho un exhaustivo estudio, razón por la cual sólo se limitara a enumerar los distintos supuestos. Se recomienda para un análisis con mayor cobertura la obra del tratadista Alvarado Esquivel. Op. Cit. Págs. 201-216. Puede verse también lo que se dijo al respecto en el capítulo 2.3 de esta tesis.

<sup>172</sup> “Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado”.

<sup>173</sup> “Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos”.

<sup>174</sup> “Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.”

<sup>175</sup> “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”.

<sup>176</sup> “Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos”.

<sup>177</sup> “Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución”.

<sup>178</sup> “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”.

<sup>179</sup> “Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.”.

aquéllas se desprenderán los lineamientos que tienen relación con su tratamiento jurídico, los elementos de la responsabilidad solidaria son los siguientes:

### **Principio ex-lege de la responsabilidad solidaria**

El principio *ex-lege* de la responsabilidad solidaria quiere decir que “nace con prescindencia de la voluntad del sujeto obligado”<sup>180</sup>

Esta clase de responsabilidad como bien lo ha dejado en claro la doctrina sólo puede provenir de una norma que la establezca de manera determinante <sup>181</sup>. Puesto que aún y cuando la ley no determina fehacientemente el carácter *ex-lege* para la responsabilidad solidaria, este se puede deducir del principio de reserva de ley<sup>182</sup>; ya que si bien, legalmente los responsables solidarios no son sujetos pasivos –tal y como se ha mencionado con anterioridad- el legislador los coloca junto a éstos, y al estar los primeros sometidos a las exigencias del principio de reserva de ley, resulta lógico que los otros queden sometidos sobre la misma formalidad.

De igual forma la característica *ex-lege* se desprende del principio de legalidad<sup>183</sup>, en tanto que si una persona va a ser privada de su patrimonio, es necesario que una ley provea las características necesarias para realizar esa privación.

---

<sup>180</sup> **TAMARGO, Roberto**, voz “Obligación Fiscal” en Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XX. Editorial Driskill, Buenos Aires, 1982, p. 629.

<sup>181</sup> Cfr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel que señala que la obligación tributaria “nace cuando se produce el presupuesto de hecho previsto con ese fin en la norma jurídica” Op. *Cit.*, pág. 5.

<sup>182</sup> Sobre este principio **CALVO Ortega, Rafael**, “Curso de derecho financiero I”. 6° edición. Ed. Civitas, Madrid, 2002. págs. 69-75; **REYES Corona, Oswaldo, et al.** “Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria”, Ed. Tax, México, 2003, págs. 203-207; **PÉREZ Royo, Fernando**, Op. *Cit.* págs. 41-46.

<sup>183</sup> Sobre este principio **RADOVIC Schoepen Angela**, “Obligación tributaria”. Ed. Cono Sur, Chile. 1998. págs. 58-64; **ARRIOJA Vizcaíno, Op. Cit.** págs. 259-260; **DE LA GARZA, Sergio Francisco**, Op. *Cit.* págs. 265-268.

En ese mismo sentido se ha inclinado el autor mexicano De la Garza, al señalar que: *“...los sujetos pasivos por deuda ajena son tales únicamente porque la ley tributaria expresamente los determina”*<sup>184</sup>.

El doctrinario Parlato adicionalmente afirma que el carácter *ex-lege* de la responsabilidad solidaria deriva además por la excepcionalidad de la situación del responsable tributario, ya que: *“Estamos delante de institutos normativos de índole excepcional, respecto al sistema, en cuanto implican en pago del tributo a sujetos que conforme a un «normal» criterio de imputación del presupuesto del tributo deberían ser excluidos”*<sup>185</sup>.

Ahora bien, creemos oportuno recordar los efectos entre la responsabilidad tributaria o solidaria y la solidaridad sustantiva, en tanto que la primera es claro que sólo provendrá de su estricta fijación en una ley, pero la segunda se desprenderá de la relación que en un momento dado puedan entablar dos sujetos que resultan ser pasivos o contribuyentes en la obligación tributaria, sin que medie necesariamente una norma que la fije. Esto es, como dice el tratadista Jarach: *“...cuando se trata de varios sujetos pasivos por deuda propia no hace falta que la solidaridad esté expresamente indicada en la ley, porque es una solidaridad que nace de la naturaleza de la obligación por un mismo título... Es por naturaleza, por identidad de la deuda”*<sup>186</sup>.

### **El elemento accesorio de la responsabilidad solidaria**

La obligación a cargo del responsable solidario deriva necesariamente de la deuda que ha generado el sujeto pasivo, *“...esta dependencia significa simplemente que no puede existir responsable sin la existencia del sujeto pasivo o deudor principal*

---

<sup>184</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit. 498.

<sup>185</sup> PARLATO, Andrea. Op. Cit. pág. 185.

<sup>186</sup> JARACH, Dino, Op. cit. pág. 201.

*en tanto que el responsable es un obligado al pago del impuesto «junto a» aquél»<sup>187</sup>.*

Lo anterior resulta verdaderamente indispensable, pues que en caso de que el obligado principal de la relación fiscal cumpla con su obligación, el contenido de la obligación del responsable tributario se quedará sin efecto<sup>188</sup>: *“...se considera que la obligación del responsable tributario es una obligación accesorio en sentido estricto, de modo que la Administración no podría exigir al responsable el pago de la deuda tributaria si, por alguna razón distinta del pago, se hubiera extinguido el derecho de crédito frente al sujeto pasivo o deudor principal; por ejemplo, por fallecimiento del deudor principal o por prescripción de la acción para exigir la deuda tributaria liquidada a este último”<sup>189</sup>*

### **Elemento no contributivo**

Esta característica de la responsabilidad solidaria se da porque el responsable no se ubica en el supuesto jurídico de generador del tributo. Esto resulta de igual forma fundamental, en tanto que el responsable solidario no tiene por qué pagar de manera definitiva lo que no generó.

### **La responsabilidad solidaria responde por una deuda ajena en nombre propio**

Como se ha manifestado en el párrafo anterior, la responsabilidad nace no de haberse ubicado en el supuesto generador del tributo, sino porque la ley ha

---

<sup>187</sup> MARTÍN Jiménez, Francisco J., Op. Cit. pág. 25.

<sup>188</sup> Al respecto la doctrina es casi unánime: ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús págs. 4-6; MARTÍN Jiménez págs. 27-30; GONZÁLEZ Ortiz, Diego, pág. 65.

<sup>189</sup> MARTÍN Jiménez, Francisco J., Op. Cit. pág. 25.

determinado tal situación a razón de la configuración del supuesto que ha actualizado una persona distinta y que es la titular original de la obligación tributaria, por tanto, el responsable responde por una deuda ajena, aun cuando lo hace en nombre propio.

A esta característica del responsable solidario, el tratadista Andrea Parlato la ha denominado la *ajenidad* de la deuda, señalando que: *“La ajenidad de la deuda se individualiza en la circunstancia de que el responsable queda obligado por hechos o situaciones referidas a otros sujetos, y, por tanto, concierne a la estructura del presupuesto y a los criterios de imputación de éste. La consideración de la ajenidad de la deuda y de la solidaridad está en la base de algunas diferencias que se resuelven, sustancialmente, en la individualización de dos categorías de sujetos, unos obligados en sentido económico, los otros obligados en sentido jurídico.”*<sup>190</sup>

Por su parte el autor mexicano Jiménez González al respecto dice que: *“...sólo al titular de la capacidad contributiva y por consiguiente sólo al realizador del elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria conviene la calidad jurídica del contribuyente y por lo tanto, sólo a él corresponde el deber de contribuir para los gastos públicos. El resto de los sujetos deudores soportan la obligación de pago de la deuda tributaria no a título de cumplimiento del deber constitucional de contribuir para los gastos públicos... sino a título de garantía en su más amplia acepción del pago de la deuda.”*<sup>191</sup>

Tal como se podrá observar de las anteriores consideraciones deriva el hecho de que sea importante diferenciar al sujeto pasivo del responsable tributario, pues: *“El responsable tributario debe y responde patrimonialmente; sólo que debe y*

---

<sup>190</sup> **PARLATO, Andrea.** Op. Cit. Pág.200.

<sup>191</sup> **JIMÉNEZ González, Antonio,** “Lecciones de derecho tributario”, Editorial ECAFSA, 4° edición, México, 1997, pág. 270.

*responde en nombre propio de una deuda tributaria ajena, a diferencia del sujeto pasivo, que debe y responde patrimonialmente de una deuda tributaria propia.*<sup>192</sup>

### **La responsabilidad solidaria responde objetivamente del tributo**

Resulta evidente que el responsable solidario sólo pueda asumir su obligación respecto del aspecto objetivo del tributo que pesa sobre el sujeto pasivo principal, y nunca de aquellas cuestiones subjetivas que pudiera generar el propio contribuyente - y únicamente cuando que las produjese el propio responsable- , ello en virtud de que la ley crea un supuesto donde un tercero responde en lugar del obligado principal, es decir, se encuentra como garantista de aquellas cuestiones que por su propia naturaleza están aparejadas al tributo, y no las que se produzcan por culpa del sujeto pasivo.

En ese sentido, las prestaciones de carácter estrictamente personal, no deberán de ser pagadas por los responsables tributarios, salvo que den lugar a ellas<sup>193</sup>. Al respecto señala Martín Jiménez que : *“Todos los elementos de la deuda tributaria no son exigibles al responsable, ya que algunos de estos, como por ejemplo las sanciones se rigen por el principio de personalidad, y las consecuencias de las*

---

<sup>192</sup> GONZÁLEZ Ortiz, Diego, Op. Cit. pág. 21.

<sup>193</sup> Esto es muy claro si lo vemos desde el punto de vista de los posibles delitos que haya cometido el sujeto pasivo, es diáfano que, atendiendo al principio de la personalidad de la pena, la misma no podrá ser imputada al responsable tributario. En el caso de la multa, queda igualmente claro que, conforme lo marca estrictamente el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26 último párrafo, queda excluida de la responsabilidad tributaria. Sin embargo no es tan claro en lo que se refiere a otros accesorios del impuesto. Aún cuando interpretando a contrario sentido el párrafo antes citado pudiéramos decir que el responsable solidario también responde de todos los accesorios, se cree que no es así. Tendrá que atenderse a este principio objetivo, para sólo cobrarle aquello que objetivamente pertenezca al tributo, y no lo que subjetivamente, o por causa de la actividad culposa del sujeto pasivo, pudiera generarse como accesorio. *V gr.* La sanción del 20% en caso de que el sujeto pasivo hubiera pagado con un cheque. Aun cuando el doctrinario Alvarado Esquivel señala que sí respondería, en nuestro caso consideramos que por ser un accesorio subjetivo del tributo, es decir que nace por culpa del pasivo y no del responsable solidario, este último no tendría que pagar por él, pues su actitud no dio lugar al nacimiento, salvo que, obviamente, el responsable tributario hubiera pagado el cheque. Sobre este punto, se profundiza más adelante.

*conductas dolosas o culposas del infractor no deben ser transferibles al responsable.*<sup>194</sup>

Por lo anterior, resulta obvio señalar que el alcance de la responsabilidad subjetiva por lo que hace al responsable tributario se limita a que éste mismo actualice los supuestos jurídicos derivado de los hechos efectuados por su propia conducta.

Este principio se recoge de manera adecuada en la Ley General Tributaria de España<sup>195</sup>, pero no en el Código Fiscal de la Federación, toda vez que el Código Fiscal de la Federación generaliza la conducta excluyendo la imposición de la multa a todos los responsables tributarios independientemente de su actitud ilícita o lícita, sin considerar que ésta al ser una sanción que la ley impone al infractor sobre determinada norma jurídica, la misma debiera ser aplicada de manera autónoma por ser una violación que el ordenamiento jurídico le obliga; siendo que sería más apropiado que se excluyera de la multa a todo aquel que no hubiera realizado una actitud ilícita para caer en la responsabilidad tributaria y por el contrario a aquel que hubiera desarrollado una actitud ilícita, sí se le aplicara la multa.

Por lo anterior, es claro que el responsable tributario sólo debe responder por todo aquello que objetivamente se hubiera generado, y sobre esta misma idea el Código Fiscal de la Federación debería pronunciarse por lo que hace a los accesorios de las contribuciones, pues sólo por aquella conducta objetivamente generada por el sujeto pasivo podía realizarse el cobro respectivo<sup>196</sup>. Sobre este tema el doctrinario español Clemente Checa señala que: “...los responsables... sólo vienen obligados a las prestaciones materiales del tributo, a su pago, sin

---

<sup>194</sup> MARTÍN Jiménez, Francisco J., Op. cit. pág. 31.

<sup>195</sup> Esto porque el artículo 41 señala en su punto 3 que “La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan” y en el 4. “La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.”

<sup>196</sup> Este principio y sus consecuencias serán analizadas con mayor detalle dentro del Capítulo siguiente.

quedar vinculados en modo alguno, al contrario con los sujetos pasivos, al resto de las prestaciones formales que integra el instituto tributario”<sup>197</sup>.

Lo anterior adquiere coherencia pues tal y como lo señala el tratadista González Ortiz:

*“...la finalidad perseguida por la sanción administrativa, que es la prevención mediante la causación de un mal a quien ha infringido el ordenamiento jurídico, se vería frustrada si la misma pudiera ser exigida a una persona distinta.”*<sup>198</sup>

Ello en razón a que tal y como lo comenta el autor Checa González:

*“...la sanción solamente se puede exigir como sanción por la realización de una conducta antijurídica y culpable, nunca como garantía personal del pago de la sanción impuesta a otra persona, o como indemnización por la colaboración en la lesión del derecho de crédito del Estado a la percepción del importe de la sanción.”*<sup>199</sup>

A contrario sensu, si el responsable tributario comete alguna conducta ilícita, éste tendrá que responder de las sanciones o accesorios del tributo, pero no por motivo de su responsabilidad tributaria, sino por su actitud ilícita.

### **3.3. Responsable Solidario: Legislación Comparada.**

Ya sentada la distinción entre obligado tributario y sujeto pasivo en sentido estricto, y a su vez localizado que el responsable solidario en México es una

---

<sup>197</sup> CHECA González, Clemente, Op. Cit. pág. 43.

<sup>198</sup> GONZÁLEZ Ortiz, Diego, Op. Cit. pág. 37.

<sup>199</sup> *Idem* pág. 49.

especie, que a su vez se divide en solidario y subsidiario parciario o limitado, compararemos brevemente cómo contemplan los países de España y Argentina a la figura jurídica del responsable solidario.

### **3.3.1 España.**

Para el caso de España, la Ley General Tributaria distingue claramente a los responsables solidarios de los responsables subsidiarios. Primeramente, define en su artículo 41.1 la figura jurídica de la responsabilidad solidaria, señalando que “La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades”.

Posteriormente en sus artículos 42 y 43 determina la diferencia que existe entre el responsable solidario y el subsidiario. Entre los primeros ubica a los causantes o colaboradores activos de la realización de una infracción tributaria, a los sucesores de una explotación o actividad, en tanto que a los segundos se les puede hallar, entre otros, a los administradores de las personas jurídicas y a los administradores concursales.

Cabe destacar que la legislación española señala expresamente que salvo precepto legal expreso que disponga lo contrario, la responsabilidad siempre será subsidiaria.

### **3.3.1 Argentina.**

Por su parte, el artículo 6 de la ley 11683 de argentina, señala que “...*están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables de la deuda tributaria...*”, esto dentro de un

subtítulo que llama precisamente responsables por deuda ajena, dándole a tal responsabilidad el carácter de solidaria.

Del mismo modo los Códigos Fiscales de las diferentes Provincias de ese país y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, contemplan la figura del responsable por la deuda ajena, variando las características distintivas de ésta figura, dependiendo del ordenamiento tributario en que se encuentre.

### 3.4 ¿Cómo nace la obligación fiscal en la responsabilidad solidaria?

Derivado de que la responsabilidad solidaria proviene de la necesidad de garantizar los créditos fiscales adeudados al Estado por el sujeto pasivo principal, el nacimiento de la obligación fiscal del responsable tributario, dependerá de que se cumplan dos requisitos legales: a) que exista la realización del hecho imponible que origine la obligación tributaria material<sup>200</sup>; y b) que exista la realización del presupuesto de hecho que determine la existencia del responsable solidario.

La postura anterior no es compartida por el tratadista Alvarado Esquivel, quien considera que no se necesita la existencia de un hecho imponible (en cuanto tal) y a la par la realización del supuesto de hecho que hace nacer la responsabilidad solidaria<sup>201</sup>, ya que puede haber casos en los que no es indispensable la

---

<sup>200</sup> En algunos casos no sólo puede ser la realización de un *hecho* propiamente dicho, sino también de una *situación jurídica subjetiva*, como la que resulta de la condición de padre o tutor a que alude la fracción VI del artículo 26 del Código Fiscal Federal. Cfr. **ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús**. Op. Cit. pág. 131

<sup>201</sup> “Consideramos que existe en el derecho positivo supuestos de responsabilidad en los que, junto al presupuesto de hecho de la responsabilidad (cuando ésta exista) aparece un presupuesto de hecho distinto al hecho imponible. Tal sería el caso por ejemplo, del artículo 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, pues si se responde de las retenciones, no viene a realizar propiamente el hecho imponible, sino solo el presupuesto de hecho de la retención...” “Queda claro, a raíz de los ejemplos anteriores, que la opinión tradicional y mayoritaria de la doctrina es errónea, pues comete el error de considerar que el nacimiento de la responsabilidad tributaria necesita la realización de dos presupuestos de hecho: hecho imponible y el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Efectivamente, ha quedado acreditado a nuestro juicio, que la responsabilidad tributaria no siempre nace de la realización de dos presupuestos de hecho, sino sólo cuando se realiza “su” presupuesto de hecho, o se dan las situaciones jurídicas subjetivas previstas de la ley. Igualmente

realización del hecho imponible, ejemplificando tal situación con el caso de las retenciones o sustituto del contribuyente de la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, pues si bien coincide con el hecho de que en muchas ocasiones se trata en efecto de dos cuestiones diversas, es decir, de la realización del hecho imponible y la realización de otro presupuesto de hecho de carácter accesorio que da origen a la responsabilidad tributaria, no en todos los casos se da ésta situación de forma ineludible.

Cabe distinguir al respecto de esto, que la doctrina en forma muy especializada, ha diferenciado el hecho imponible (en cuanto a tal), con respecto del presupuesto de hecho jurídico en teoría general. Tal es el caso del doctrinario Hensein Albert, quien precisa que su diferencia concierne a que: “...*mientras en las relaciones de derecho privado el contenido y la medida de la prestación debida provienen de regla determinada entre deudor y acreedor, con un acuerdo bilateral de voluntad, el contenido y la medida de la prestación debida en virtud de una creación obligatoria de imposición están precisadas en la ley.*”<sup>202</sup>.

De lo anterior se puede notar la génesis de obligatoriedad bajo la cuál el citado autor pretende efectuar la distinción, pues a su parecer estaremos frente a un simple *presupuesto de hecho* derivado de relaciones de derecho privado en donde el supuesto jurídico que hace nacer la obligación surge con un carácter contractual y por tanto voluntario, en tanto que en el hecho imponible lo es en los términos de la ley, de tal suerte que sus efectos no quedarían a la capacidad de disposición o negociación de quién lo realiza.

---

para el nacimiento de la responsabilidad tributaria no es imprescindible la realización del hecho imponible, ya que el presupuesto de hecho puede ser distinto. En cambio hay otros presupuestos de responsabilidad- que podríamos considerar típicos en los que efectivamente, aparecen los dos presupuestos de hecho que menciona la doctrina y que aparecen en la mayoría de las distintas hipótesis legales”. **ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús**. Op. Cit. pág. 133.

<sup>202</sup> **HENSEIN, Albert**. “Diritto Tributario”, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1956, pág. 71 en **FERLAZZO Natoli, Luigi**. “*El hecho imponible*”, **AMATUCCI, Andrea Et. Al**. “*Tratado de derecho tributario*”, Tomo. II, Ed. Temis, Bogotá, 2001, pág. 61.

Por su parte, el tratadista Alvarado Esquivel al realizar un estudio de los principales doctrinarios de la Teoría General del Derecho llega a la conclusión de que un presupuesto de hecho es un conjunto de hechos jurídicos coligados por el ordenamiento para que, si llegan a realizarse, produzcan determinados efectos.

El doctrinario Andrea Parlato a su vez, parte de la dualidad que existe con relación a los hechos generadores del tributo (hecho imponible) y el presupuesto de hecho, para el caso concreto de los responsables tributarios, refiriéndose a presupuestos específicos y genéricos para extender la obligación, de ello que: *“...desde la perspectiva técnico jurídica, tal propósito se consigue por la introducción de dos normas: una norma primaria que prevé el hecho imponible típico del tributo y la imputación del efecto jurídico referente al obligado principal; otra secundaria, que asume como presupuesto el efecto de la primera norma (nexo de dependencia prejudicial) y que previniendo, además un presupuesto específico, extiende la obligación frente al responsable.”*<sup>203</sup>

En esta perspectiva, de acuerdo al citado autor italiano *“...el responsable tributario resulta extraño a la imputación del hecho indicativo de capacidad contributiva, que ha sido tan solo imputado al sujeto directamente obligado. El efecto jurídico tributo que se produce en la persona de este último es asumido como presupuesto de la norma de extensión de la obligación al responsable tributario.”*<sup>204</sup>

Esto es, una clara diferenciación entre el hecho imponible típico del tributo como una norma primaria y el presupuesto de hecho a realizar para el nacimiento del responsable a partir de una norma secundaria a manera de *extensión*.

Lo anterior resulta sumamente importante, sobre todo en lo que respecta a la garantía de capacidad contributiva, ya que suponer que se tratara de un sólo hecho imponible el que da nacimiento tanto a la obligación del deudor principal

---

<sup>203</sup> AMATUCCI Andrea. Et Al. Op. cit. pág. 197.

<sup>204</sup> *Ibidem*.

como del responsable, podría generarse una violación con relación al deudor solidario, pues en muchas ocasiones, la conducta que daría nacimiento al vínculo jurídico tributario, no estaría ligada ineludiblemente a su potencialidad real para contribuir al gasto público.

Esta postura coincide con lo señalado por el autor Dino Jarach quien señala que:

*“...debe distinguirse entre aquel que realiza el hecho imponible o al cuál este hecho es atribuible por naturaleza o como propio, de todos aquellos otros a los cuales la responsabilidad por el impuesto deriva únicamente de un precepto legal que así lo establece.”<sup>205</sup>*

Lo anterior, nos hace apreciar que la postura del jurista Alvarado Esquivel parte de una mera problemática de derecho positivo, y en concreto del análisis de un supuesto demasiado *sui generis*, como lo es la figura del retenedor, mucho más si se observa dentro de su propia obra él arriba a la conclusión de que hay un error en la doctrina al considerar que para la responsabilidad solidaria no es necesaria la realización del hecho imponible<sup>206</sup>, y resulta lógico, pues en el caso de los retenedores propiamente no se está frente a una situación de responsabilidad solidaria.

De tal suerte que el hecho de que inapropiadamente el artículo 26 del Código Fiscal establezca en su fracción I, como causal de responsabilidad tributaria el caso de los retenedores, no significa necesariamente que tenga tal naturaleza jurídica, y mucho menos que a partir de ello pueda construirse teoría.

---

<sup>205</sup> **JARACH, Dino**, “Finanzas públicas y derecho tributario”, 3ª Ed. Avello-Perrot. Buenos Aires, 2004. pág. 386.

<sup>206</sup> “...en esta hipótesis de responsabilidad no existe propiamente un hecho imponible, sino sólo un presupuesto de hecho de la retención. De dicha circunstancia a nuestro juicio, surge la responsabilidad establecida en el precepto legal en examen” **ALVARADO Esquivel**, Op. cit. pág. 133

De ahí que desde una perspectiva particular, sí exista una condición dual en cuanto a los hechos de los cuáles nace la responsabilidad tributaria, esto es: el hecho imponible a cargo del deudor principal y; la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma tributaria, a partir del cuál surge la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal, máxime si justifica con la idea de tipo *garantista* y sus características de accesoria, dependiente y subordinada que da sustento a la existencia de los responsables tributarios y la opinión de que éstos últimos no son esencialmente deudores principales del tributo.

Coincide con la opinión anterior, el tratadista Andrea Parlato cuando señala que:

*“El responsable tributario está llamado a responder por hechos o situaciones que constituyen presupuesto del tributo a cuya realización es extraño. La ajenidad de la situación de hecho constituye, por tanto, la connotación peculiar de la figura jurídica del responsable tributario.”*<sup>207</sup>

### **3.5 La determinación de la deuda tributaria por parte del responsable solidario**

De conformidad con lo establecido por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación: *“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario”*. Lo anterior implica que en nuestro país por regla general es obligación de los contribuyentes determinar las contribuciones que deben pagar, esto es, autodeterminarse a través de declaraciones de carácter definitivo, pudiendo la autoridad, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación<sup>208</sup> poder efectuar tal determinación

---

<sup>207</sup> AMATUCCI Andrea. Et Al. Op. cit. pág. 209.

<sup>208</sup> Lo anterior en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

cuando el propio contribuyente no hubiere cumplido con dichas obligaciones o bien cuando existan hechos u omisiones que generen el incumplimiento de tales.

Incluso, aún y cuando no se generen obligaciones de carácter sustantivo a cargo del contribuyente, la ley establece que los gobernados no se encuentran liberados del cumplimiento de las demás normas de carácter formal que establezca dicho ordenamiento<sup>209</sup>.

Lo anterior implica para el caso de las declaraciones, toda vez que éstas precisamente son obligaciones de tipo formal, deberán realizarse independientemente de que el contribuyente haya contraído obligaciones de carácter sustantivo o no. Sobre este punto precisa el doctrinario Salvatore Sammartino que la declaración: *“...trata de una comunicación formal, en cuanto a que debe ser realizada respetando precisas reglas de tiempo y puntuales modalidades en orden a la forma y presentación”*<sup>210</sup>.

Estas comunicaciones a la autoridad se realizan respecto de hechos o circunstancias pasadas, a través de la cual se comunican datos para cuantificar el tributo, las mismas deben ofrecer los caracteres de veracidad en los datos, es decir que sean reales, de plenitud, en la medida en que se manifiesten todos los datos que la ley exige comunicar. No obstante a ello, quien debe verificar la veracidad de los datos que se manifiestan a través de las declaraciones son las autoridades fiscales<sup>211</sup> pues: *“...la declaración no constituye prueba de los datos contenidos en ella. Corresponde a la administración tributaria la función de controlar las declaraciones presentadas, utilizando cuando lo considere oportuno, los poderes de que dispone”*<sup>212</sup>

---

<sup>209</sup> Artículo 1 del Código Fiscal de la Federación

<sup>210</sup> Ibidem. Pág 314.

<sup>211</sup> En nuestro derecho, las llamadas facultades de comprobación fiscal.

<sup>212</sup> Ibidem. Pág. 336.

Por ende, a la par de la determinación de la contribución vía declaración por parte del deudor principal o del responsable solidario, es procedente y recomendable, una verificación de esos datos por parte de las autoridades fiscales.<sup>213</sup>

Junto a la verificación de las autoridades fiscales, y al no existir una distinción clara entre los supuestos de responsable tributario, sustituto, retenedor, subsidiario, parciario y demás categorías que se han analizado anteriormente, sino que de forma genérica se agrupan todos bajo el concepto de responsables solidarios en el artículo 26 del Código Fiscal Federal, las autoridades administrativas así como las jurisdiccionales han tratado de utilizar la normatividad vigente **para la determinación de la responsabilidad solidaria**<sup>214</sup>, haciendo uso en algunos casos de las facultades genéricas de comprobación del artículo 42 de dicho Código, esto es, a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, revisión de dictamen, etc., y en el caso de la responsabilidad solidaria de socios, gerentes generales, administradores o directores generales, regulada por las fracciones III y X del citado artículo 26, que tienen la característica de ser subsidiarias o limitadas, constreñirse a realizar actos de ejecución en contra del deudor principal y determinar de una forma no regulada por la legislación, su insolvencia, para posteriormente solo notificar al responsable solidario el crédito fiscal respectivo, sin que en para tal efecto se otorgue de menos, algún periodo previo para que éste último pueda aportar pruebas o elementos en contrario, que salvaguarden su garantía de audiencia.

---

<sup>213</sup> Sin desconocer el principio de “buena fe” de que gozan los gobernados en materia tributaria, recientemente recogido por la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en su artículo 21, que al efecto señala: *“En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.”*

<sup>214</sup> Desde una perspectiva particular, las fracciones del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación son insuficientes para determinar la responsabilidad solidaria de uno o varios sujetos, haciendo falta un procedimiento que regule como es que deriva tal figura jurídica a responder en nombre ajeno de un contribuyente sobre los créditos fiscales que éste le debe al Estado.

En ese tenor, a partir de las normas vigentes de la legislación mexicana y de la práctica forense, se consideró la existencia de dos procedimientos de comprobación y liquidación de contribuciones al responsable solidario, realizados por la autoridad fiscal, dependiendo del tipo de responsabilidad en la que derive su cobro, ya sea subsidiaria, en las que recaen las características de limitada o parciaria, como sucede en el caso de las fracciones III, segunda parte, IV, X y XVII del Código Fiscal de la Federación, o bien, de aquellos supuestos en los que no se da propiamente una responsabilidad solidaria, sino una sustitución u otra figura de las ya estudiadas, en las que puede ser exigible de manera indistinta y por el total del adeudo al obligado principal o al retenedor y otros supuestos que se han agrupados en las fracciones del artículo 26 del dicho Código:

***Cuando la autoridad comprueba la responsabilidad solidaria través de las facultades investidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación***

El artículo 42 del Código Fiscal señala que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, *los responsables solidarios* o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar a comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, contarán con una serie de facultades, denominadas comúnmente de comprobación, entre las cuáles destacan las visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, revisiones de dictamen, rectificación de errores aritméticos, entre otras.

La autoridad fiscal suele acreditar o determinar la responsabilidad solidaria cuando ejercita esas facultades, esto es, requerir a efectos de que exhiban en el domicilio del obligado directo o de las demás personas que señala la ley, e incluso en las oficinas de la autoridades, la contabilidad, datos, documentos y otros informes que se les soliciten, así como practicar visitas domiciliarias para efectos de realizar

una revisión mas detallada de dichos elementos, bajo los procedimientos genéricos que se encuentran previstos en mencionado ordenamiento.

En ese tenor, cabe resaltar, es que en todo caso, tal ejercicio de las facultades de comprobación, únicamente sea eficaz en aquellos casos de supuesta responsabilidad solidaria para lo que hace en el caso del retenedor, que como se ha mencionado, no corresponden a una auténtica responsabilidad solidaria, y que desde luego, resultan poco efectivos al momento de determinar la existencia de los presupuestos de hecho esenciales en los casos de la subsidiariedad, parciariedad o responsabilidad limitada, en los cuáles no puede ser suficiente la fiscalización al responsable solidario, sino que es necesario acreditar la instauración de un procedimiento de cobro al sujeto directo, su insolvencia, y otros supuestos específicos sin cuya realización resulta imposible determinar el nacimiento de dicha responsabilidad.

***Procedimiento que utiliza la autoridad para derivar la responsabilidad subsidiaria, parciaria y limitada, en término de las fracciones III, segunda parte, IV, X, y XVII del Código Fiscal de la Federación.***

Las autoridades fiscales<sup>215</sup> a partir de diversas normas que resultan genéricas e insuficientes, han venido realizando una serie de actos jurídicos aislados y sujetos a criterio e interpretación de la autoridad y del órgano jurisdiccional, para tratar de construir un procedimiento en el que se pueda derivar la responsabilidad solidaria para los auténticos casos de responsabilidad tributaria<sup>216</sup>, este es el caso de la que surge a cargos de los gerentes, directores y gerentes generales, socios o accionistas, asociados en participación, pues una vez transcurrido el plazo voluntario para que el deudor principal hiciera el pago y agotado el Procedimiento

---

<sup>215</sup> Generalmente el Servicio de Administración Tributaria

<sup>216</sup> Al respecto el doctrinario Alvarado Esquivel afirma que "...creemos que existen en el CFF principios jurídicos suficientes para construir esta etapa fundamental en la vida de la obligación del responsable.". **ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús.** Op. Cit. pág. 149.

Administrativo de Ejecución contra éste, ante la ausencia de bienes con los cuáles garantizar el interés del fisco federal, sin mayor procedimiento, la autoridad directamente emite resolución administrativa en la que realiza la determinación y liquidación del crédito fiscal al responsable tributario.

No obstante, dicha determinación se hace en contra de cualquier procedimiento establecido ante las leyes fiscales, atacando primeramente el principio de seguridad jurídica que el artículo 14 constitucional exige, pues en éste se señala que toda privación de bienes debe ser exclusivamente con previo juicio en el que se cumplan las formalidades del procedimiento (entre otras, la posibilidad de que el gobernado ofrezca los medios probatorios que estime pertinentes para no sufrir el acto de privación) y con leyes expedidas con anterioridad al hecho.

No obstante, hoy en día no existe un procedimiento específico en Código Fiscal que permita al responsable efectuar dicho desvirtuamiento, como una exigencia fundamental que debe ser observada.

Ahora bien, en la determinación de responsabilidad tributaria que efectúa de manera inmediata la autoridad al responsable tributario, se debe sin embargo, cumplir con ciertas formalidades mínimas las cuales se expresan a continuación:

a) De acuerdo al artículo 38 del Código Tributario Federal, emitir una resolución administrativa, que al igual que todas que las deban notificarse a los contribuyentes, debe constar por escrito en documento impreso o digital, señalar la autoridad que lo emite, lugar y fecha de emisión, fundamentación y motivación, expresar la resolución, objeto o propósito y ostentar la firma del funcionario competente y el nombre de la persona a la cual va dirigido.

b) Adicionalmente, el mismo artículo 38 de dicho ordenamiento, nos establece un requisito específico en la resolución que determine cualquier responsabilidad solidaria: “se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad”.

Dicho requerimiento no solamente implica que la autoridad señale en cuál de las fracciones del artículo 26 del Código se ubica la realización del presupuesto de hecho que generó la responsabilidad tributaria, sino que se deberá justificarse plenamente la actualización de los supuestos específicos que para cada una de las responsabilidades se establecen en dicho numeral como puede ser el que:

- No soliciten su inscripción en el registro federal de contribuyentes;
- No lleven contabilidad, la oculten o la destruyan; y
- El cambio de domicilio sin presentar el aviso siempre y cuando:
  - El cambio se efectúe después de notificado el inicio de facultades de comprobación y antes de que se notifique la liquidación.
  - El cambio se realice después de que se notifique el crédito fiscal y antes de que se haya cubierto, se garantice o haya quedado sin efectos.

En ese tenor, la no realización de tales presupuestos de hecho, como se menciona, evidencia una falta de causa legal de la responsabilidad solidaria que se finca.

Así coinciden algunos tribunales, como la Primera Sala Regional de Oriente<sup>217</sup>, al señalar que:

*“El artículo 26, fracción III, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, determina que son responsables solidarios de los contribuyentes, la persona o las personas que tengan conferida la dirección general, o la administración única de las sociedades mercantiles, por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades, durante su gestión, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad, cuando cambie su domicilio, sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiere notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, por lo que si el representante legal prueba en juicio que aun y cuando se haya iniciado una visita domiciliaria a su representada, éste presentó el aviso de cambio de domicilio de ésta, siguiendo los lineamientos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, no es responsable solidario, toda vez que no se ubican en la hipótesis prevista por el artículo en comento, al darle a conocer a la autoridad el lugar en el cual puede seguir ejerciendo sus facultades de revisión o cobro, puesto que si no se hace del conocimiento de la autoridad el cambio de domicilio, y la empresa efectúa el cambio, esto presupone dolo y mala fe, al dejar a la autoridad sin la posibilidad de cobrar el crédito a la empresa por no contar con un domicilio en el cual pueda darle a conocer la liquidación o hacer efectiva ésta.”*

---

<sup>217</sup> Tesis V-TASR-XIII-159 en R.T.F.J.F.A. Quinta Epoca, Año II, No. 16. Abril 2002. página 179, bajo el rubro: **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.- NO SE CONFUGURA SI EL REPRESENTANTE LEGAL DE UNA EMPRESA PRUEBA, QUE PRESENTÓ EL AVISO DE CAMBIO DE DOMICILIO DE LA MISMA.**

Sentado lo anterior, toca analizar la posibilidad de que el responsable tributario y propiamente el solidario, se encuentre constreñido a efectuar la determinación de su obligación tributaria a través de la autodeterminación.

### 3.5.1 La autodeterminación del responsable solidario

A primera vista, podemos observar que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación no señala nada al respecto en relación con la autodeterminación de los responsables tributarios, pues únicamente establece que corresponde sólo a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, excluyendo de su texto mención alguna al supuesto de los responsables solidarios; no obstante, el mismo ordenamiento alude a la posibilidad de que a manera de salvedad, la ley disponga lo contrario.

Y precisamente es el artículo 6 de dicho código el que en líneas siguientes establece la pauta a manera de excepción sobre la autodeterminación de los responsables solidarios, cuando indica que: *“En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aún cuando quién 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”*.

Como puede verse, la disposición alude a la obligación de enterar la cantidad retenida o en todo caso la que se debió retener, sin hacer referencia a la obligación de presentar para tales efectos una declaración en los términos que habíamos expresado.

Pese a lo anterior, debe considerarse que la forma en la cual se enteran las contribuciones es a sólo través de una declaración.

Además en términos del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación establece un procedimiento específico e incluso establece algunas consecuencias de la presentación de una declaración sin que conjuntamente se efectúe el pago respectivo, llegando a señalar que: *“Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida”*

Esto indica que para el caso de la responsabilidad solidaria nacida bajo la figura del retenedor<sup>218</sup>, sí existe la obligación a cargo de éste último, de presentar la declaración y enterar por cuenta propia, lo relativo a la obligación tributaria que le dio nacimiento a su responsabilidad.

Situación similar ocurre en el caso de los notarios, corredores públicos o fedatarios con respecto a las contribuciones nacidas de instrumentos públicos pasados ante su fe, en cuyo caso, serán dichos responsables los que enterarán bajo su responsabilidad, el tributo respectivo.<sup>219</sup>

En los demás casos como en el supuesto de los directores, gerentes generales y administradores únicos, o socios y accionistas, indicadas en las fracciones III,

---

<sup>218</sup> Que para efectos del derecho positivo mexicano debe considerarse como tal, a pesar de que su naturaleza sea diversa a la de un auténtico responsable tributario.

<sup>219</sup> De acuerdo a la resolución miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril del 2009, tal declaración se realiza a través del programa electrónico denominada “Declaración informativa de notarios públicos y demás fedatarios”, Declaranot”

segunda parte, y X del artículo 26 del CFF, en nuestro concepto no podría llevarse a cabo la autodeterminación, pues primero una declaración previa por parte de la autoridad, de la insolvencia del deudor principal, y en todo caso, del monto exacto que no alcanzó a ser garantizado con sus bienes, único monto que será objeto de la responsabilidad subsidiaria, lo que desde luego queda a cargo de la autoridad fiscal.

### **3.6. Plazos del pago voluntario del crédito fiscal para el obligado principal de la deuda tributaria y para el responsable solidario**

Uno de los requisitos indispensables para que las autoridades fiscales canalicen el cobro del crédito fiscal hacia el responsable solidario, proviene de la notificación que hagan de dicho crédito al sujeto pasivo principal; esto es, cuando se conoce el momento en que nace, se determina y liquida la obligación tributaria respecto de la cual surgirá la necesidad de garantizar su cumplimiento.

La finalidad de la responsabilidad solidaria deriva de la necesidad que tiene el Estado para garantizar el pago de los créditos fiscales que no llegan a ser cubiertos por el sujeto pasivo principal, en razón de ello, el momento que debe tomarse como base para el cómputo de los plazos de pago voluntario tanto del sujeto pasivo principal como del responsable solidario, parte del conocimiento que tenga el obligado directo de la obligación tributaria.

A partir de ello, de acuerdo con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, el obligado principal cuenta con un plazo de 45 días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación para realizar el pago voluntario del crédito; sin que desde luego, pueda instaurarse ningún procedimiento administrativo de ejecución en su contra, hasta en tanto no fenezca el citado plazo.

Desde una óptica personal, el fenecimiento del plazo de pago voluntario para el sujeto pasivo principal, no es suficiente para continuar con los demás actos tendientes al cobro del adeudo al responsable, ello en los casos en que el obligado principal decida instaurar en contra de dicho adeudo, algún medio de defensa que otorgue el *status* de *sub judice* de la resolución respectiva.

Lo anterior, aunque la sola interposición de los medios de defensa no suspende la ejecución del crédito fiscal y puede darse el caso, tal circunstancia no permite la iniciación del cobro al responsable tributario por la falta de exigibilidad de la liquidación del fisco federal derivada de la impugnación legal de sus efectos, vía administrativa o contenciosa.

Coincide con ese criterio, el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa<sup>220</sup>, quien afirma que si una resolución administrativa, como lo sería la determinación de responsabilidad solidaria, se sustenta en una diversa que ha sido impugnada por el contribuyente (determinación del crédito al obligado principal) y que a la fecha de emisión de aquella, no se ha resuelto en definitiva por parte del órgano jurisdiccional respectivo, debe ser declarada ilegal al sustentarse en un acto no que no se encuentra firme para efectos legales o plenamente ejecutoriado, y por lo tanto no puede servir de sustento para la emisión de otros actos de autoridad.

---

<sup>220</sup> “Si a efecto de tener por no cumplidos los requisitos establecidos en una regla de alguna Resolución Miscelánea Fiscal, la autoridad se apoyó en la determinación contenida en una diversa, que ha sido impugnado por el contribuyente, y que a la fecha de emisión de la combatida se encuentra subjudice, por no haberse resuelto en definitiva el juicio de nulidad, o en su caso, el juicio de amparo interpuesto en contra de la sentencia emitida en aquél; la resolución impugnada debe ser declarada ilegal, dado que la negativa de la autoridad demandada se sustenta en un acto cuya legalidad no ha sido reconocida mediante resolución firme y, en tales condiciones, no puede servir de sustento para la emisión de otros actos de autoridad” Tesis V-TASS-63. Quinta Epoca. Instancia: Pleno. Revista del TFJFA, Año III. No. 30. Junio de 2003, pág. 259, bajo el rubro: **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA. RESULTA ILEGAL SI LA AUTORIDAD EMISORA SE APOYA EN UN ACTO QUE SE ENCUENTRA SUBJUDICE.**

Por lo que hace al plazo de pago voluntario del responsable solidario<sup>221</sup>, el mismo podría iniciarse al mismo tiempo que el del obligado directo de la deuda tributaria, ello para los casos en que la responsabilidad sea propiamente solidaria, esto es, que no exista prelación en el orden de cobro de las autoridades fiscales. Sin embargo, adicionalmente y para que pudiera considerarse legalmente efectuado el procedimiento, las autoridades fiscales deberán previamente haber determinado la responsabilidad solidaria del sujeto así como haber dado a conocer la resolución liquidatoria de las contribuciones, ésta última en las mismas condiciones legales que exige el Código Fiscal de la Federación para con el obligado directo.

Por su parte, el plazo de los responsables subsidiarios necesariamente tendrá que correr una vez agotado el Procedimiento Administrativo de Ejecución efectuado al sujeto pasivo principal, y haberse determinado además la existencia un adeudo pendiente que no pudo cubrirse por éste último sujeto. Ello sin mencionar las demás formalidades que debe adoptar la autoridad fiscal al momento de determinar la procedencia de la responsabilidad subsidiaria en su caso, así como la notificación de la parte del crédito no cubierto.

### **3.7 Cobro del crédito fiscal al sujeto pasivo y al responsable solidario de la deuda tributaria**

Una vez concluido el plazo que se tiene para el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, sin aún no estar cubierta, las autoridades fiscales podrán exigir su cumplimiento al obligado directo y al responsable solidario mediante la instauración del procedimiento administrativo de ejecución, lo anterior en términos del artículo 145 del Código Fiscal Federal que a su letra señala: “...*las autoridades*

---

<sup>221</sup> No hace falta hacer mayor referencia sobre el plazo que tiene el responsable solidario para garantizar el crédito fiscal, pues el propio artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, señala que serán 45 días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto que determina, para este caso, la responsabilidad solidaria y el correspondiente adeudo.

*exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro del plazo señalado por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”*

Existen casos en los que la autoridad tributaria podrá hacer exigible el cobro del crédito fiscal al sujeto pasivo o al responsable solidario sin distinguir orden entre éstos, por otro lado, existirán otros en los que será necesario que primero la autoridad acuda con el sujeto obligado antes de ir con el responsable, en este último caso, dependerá del tipo de responsabilidad que se trate.

Lo anterior, se da en virtud del elemento de subsidiariedad que poseen algunos tipos de responsabilidad solidaria (característica de la mayoría de los supuestos de auténtica responsabilidad tributaria), en donde se exige que el responsable sólo responderá por la parte de la deuda que no llegue a cubrir el obligado directo, ya sea de manera parcial o limitada<sup>222</sup>, lo que lo ubica en una posición secundaria en cuanto a la prelación en el cobro de la deuda tributaria, ya que es necesario determinar cuánto es lo que no alcanzó a cubrir el primero de éstos sujetos.

En relación a la cuantía que deberá aplicar la autoridad en el procedimiento administrativo de ejecución al responsable solidario, por lo que respecta al caso de la responsabilidad propiamente solidaria, ésta será por el monto total de las contribuciones que no se cubrieron por el obligado principal<sup>223</sup>, y por lo que hace a la responsabilidad subsidiaria, deberán cubrirse las cantidades de la deuda tributaria que falten por cubrirse una vez efectuado el procedimiento administrativo de ejecución al sujeto pasivo principal, ya sea en cualquiera de los dos grados que se le atribuyen: el limitado y el parciario.

---

<sup>222</sup> Cfr. Lo señalado al respecto de este tema en el apartado 3.2 del presente ensayo.

<sup>223</sup> Que a razón del tema que se está desarrollando y que más adelante se analizará el porqué, se considera no deberían incluirse en tal procedimiento los accesorios de las contribuciones: recargos, gastos de ejecución, indemnización por concepto de cheque devuelto.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha emitido criterio al respecto de este último caso, es decir, cómo debe preceder la autoridad fiscal cuando ejecuta créditos fiscales y la responsabilidad es subsidiaria, así pues la Segunda Sala Regional del Norte Centro<sup>224</sup>, estableció que: "...la autoridad fiscal antes de determinar responsabilidad solidaria a un socio o accionista está obligada a agotar previamente el procedimiento de cobro coactivo en contra de la sociedad deudora, pues es claro que sólo así y hasta que agote dicho procedimiento de ejecución en contra de la deudora principal conocerá si los bienes de la misma alcanzaron o no a cubrir el importe del interés fiscal, ya que de ocurrir lo segundo, implicará que una parte del interés fiscal no alcanzó a ser garantizada con los bienes de la sociedad, respecto de la cual conforme a lo dispuesto por la fracción X del artículo 26 del Código Tributario Federal, será procedente que la autoridad fiscal determine la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas. "

Como se puede ver, es indispensable agotar previamente el procedimiento administrativo de ejecución en contra del deudor principal, antes de acudir con el responsable tributario, a fin de determinar la parte del interés fiscal que no alcanzó a ser garantizada con los bienes de éste último y al respecto de lo cuál se limitará la responsabilidad tributaria en la mayoría de los casos.

No obstante, ¿Qué representa en la ley el agotamiento del procedimiento administrativo de ejecución?

El procedimiento administrativo de ejecución (en adelante PAE) inicia con la formal notificación del requerimiento de pago, en términos del artículo 151 Código Fiscal de la Federación, el cual al efecto señala que:

---

<sup>224</sup> Revista del TFJFA, Quinta Epoca. Año III. No. 34. Octubre 2003, tesis V-TASR-XXXII-799, pág. 25, intitulado: **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE SOCIOS O ACCIONISTAS. SUS LÍMITES CONFORME AL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN X. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

*“Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:*

*I.- A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.”*

Para este procedimiento, deben observarse una serie de formalidades jurídicas, algunas de éstas se encuentran contenidas en el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación y otras en los artículos siguientes, entre las que destacan, se encuentran por ejemplo que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituya en el domicilio del deudor, identificarse ante la persona con quien se debe practicar la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumplir las formalidades que se señalan para las diligencias de notificación personal en el artículo 137 del Código Tributario Federal, fundar y motivar debidamente todos los actos, así como describir pormenorizadamente los hechos en las actas que para tales efectos sean levantadas.

Una vez que se requiere la comprobación del pago al deudor principal y se embargan bienes suficientes para garantizar el adeudo, la autoridad procede a efectuar el avalúo correspondiente de éstos, a fin de determinar la base para su enajenación. A partir de ello, se realizará una convocatoria de remate o enajenación fuera de subasta.

En aquellos casos en que el deudor no cuente con ningún bien sujeto a embargo, o haya desocupado el domicilio fiscal, se debe efectuar la notificación del requerimiento de pago a través de estrados o edictos según corresponda, y así mismo, realizar una búsqueda exhaustiva de bienes susceptibles de embargo; en tanto que en aquellos casos en que el deudor principal sí cuente con bienes susceptibles de embargo, pero que no sean suficientes para garantizar el cobro

del crédito, la autoridad continuará realizando los actos del PAE antes descritos hasta el pleno remate o adjudicación de dichos bienes, y seguirá buscando bienes hasta garantizar por completo su crédito.

Actualmente la normatividad con relación al agotamiento del PAE previo a la determinación de la responsabilidad solidaria es escaso e insuficiente y sólo se parte de tesis y criterios jurisprudenciales, interpretación y aplicación de normas por parte de la autoridad con respecto al momento en que se puede considerar que el interés del fisco federal no fue cubierto con los bienes del deudor principal y por tanto, para garantizar su cumplimiento, es dable efectuar el cobro al responsable.

En efecto, hoy en día no hay una regulación específica de los supuestos que se deben seguir cuando la autoridad pretende hacer el cobro de créditos fiscales y existe un responsable con naturaleza subsidiaria, y menos aún, de las actuaciones que deben realizarse cuando un deudor principal desaparece del domicilio fiscal, no cuenta con bienes embargables suficientes, y otras situaciones a partir de las cuales, la autoridad de inmediato, inicia el cobro al responsable solidario y trata de perfeccionar los defectos de la ley, aún y cuando no se encuentra autorizada para realizar dichas actuaciones.

Así por ejemplo, existen actas de asunto no diligenciado y actas de insolvencia, donde la autoridad lo que ha tratado de efectuar es subsanar por parte de la instrumentación una especie de declaración de crédito incobrable; acto que sin embargo no se encuentran regulado por el Código Fiscal de la Federación u otro ordenamiento.

En el sentido anterior, para justificar por ejemplo la desaparición del obligado principal del domicilio fiscal, o bien la ausencia de bienes para hacerle frente al adeudo, la autoridad ha instaurado esta especie de documentos atípicos en los que, de manera circunstanciada, hace constar tales hechos, en algunos casos

estableciendo las razones, motivos o circunstancias por los que se llegó a su conocimiento, y en otros, simplemente asentando que derivado de la manifestación de la persona con quien se entendió la diligencia, o búsqueda de bienes en algún registro público de la propiedad, concluye la desocupación del inmueble o la insolvencia del obligado principal.

La variación de formalidades o requerimientos que en cada caso se imprimen en dichos documentos, tienen como origen justamente, la ausencia de una regulación jurídica que otorgue los mínimos elementos de seguridad jurídica que justifique su presunción de validez.

## CAPÍTULO IV. LA CULPABILIDAD EN MATERIA PENAL COMO FUNDAMENTO A LA NO IMPOSICIÓN DE LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES FEDERALES EN LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

### 4.1. Principio de culpabilidad

Para la doctrina penalista, la culpabilidad puede utilizarse en un sentido amplio y un sentido estricto:

*“En sentido amplio se refiere a todo el conjunto de requisitos que permiten “culpar” a alguien por la comisión de un delito; la culpabilidad así entendida se erige como uno de los principios supremos de la política criminal en un Estado social y democrático de derecho.*

*La culpabilidad en sentido estricto se refiere a una de las categorías del delito, y se concibe como el reproche formulado contra quien se comportó contrariamente a derecho.”<sup>225</sup>*

El principio de culpabilidad<sup>226</sup> constituye el límite que tiene el Estado para respetar la aplicación del instrumento más poderoso que tiene a su disposición: la pena.

Punto en donde encuentra relación con otro principio en el derecho penal: el de legalidad. Donde la pena sólo debe ser impuesta al culpable del delito. **EI**

---

<sup>225</sup> **DÍAZ Aranda, Enrique y GIMBERNAT Ordeig Enrique.** “Derecho Penal: parte general”. Ed. Porrúa, México, 2003. Pág. 84

<sup>226</sup> Por razones de estudio, nuestro interés se centra en la figura de la responsabilidad solidaria con relación a la comisión de un ilícito que origina junto con éste los accesorios de las contribuciones, por ello el sentido amplio de la culpabilidad es del que más se hablará en el presente capítulo, si se sabe anticipadamente que el responsable tributario no es el que realiza la conducta que trae aparejada la sanción, a excepción de cuando la comete por sus propios medios.

**culpable del delito es la persona responsable de su comisión, aquel a quien únicamente se le puede atribuir el hecho delictivo.**

La culpabilidad en el derecho penal “...**permite vincular: (i) a un particular con capacidad cognoscitiva... (ii) a la comisión de una infracción (por acción o por omisión), de tal forma que se pueda imputar a aquel el haber incurrido en el supuesto previsto como infracción**”<sup>227</sup>

En este mismo orden de ideas se ha manifestado la doctrina clásica, al señalar a través de uno de sus representantes más destacados que la: “*Culpabilidad, en el sentido mas amplio, es la responsabilidad del autor por el acto ilícito que ha realizado. El juicio de culpabilidad expresa la conciencia ilícita (Unrechtsfolge) que trae consigo el hecho cometido, y se le atribuye a la persona del infractor. A la desaprobación jurídica del acto, se añade lo que recae sobre el autor.*”<sup>228</sup>

El principio de culpabilidad determina los presupuestos y las condiciones jurídicas, para que un delito pueda atribuirse como obra a un autor. Dicho principio funge como limitante del Estado para que éste no establezca arbitrariamente cómo un delito va a ser considerado realizado por alguien. Sin la existencia de un principio limitador como el principio de culpabilidad, el Estado tendría una amplia capacidad de imponer sus deseos bajo el pretexto de luchar contra la delincuencia.

La naturaleza de la culpabilidad se encuentra fundamentada en dos teorías: La primera referida a la teoría psicológica y la segunda a la normativa. Por lo que hace a la inicial, su base se desarrolla de acuerdo con el concepto de conocimiento y voluntad que domina al autor en el momento de ejecutar el acto,

---

<sup>227</sup> MORILLO Méndez, Antonio. “Las Sanciones Tributarias. De la Teoría penal a la práctica administrativa”. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia:, 1996. Pág 17.

<sup>228</sup> LISZT, Franz von, “Tratado de Derecho Penal”, Editorial REUS (S.A.). Décimo octava edición alemana traducida, España, 1926. Pág. 375.

dicha teoría separa el aspecto externo que se concreta en el injusto penal (la acción típica y antijurídica) y sólo toma como válido el aspecto interno, esto es, la intención y comprensión del sujeto que realiza la conducta delictiva.

Por el contrario, su antagonista (teoría normativa) coloca al autor de la situación que comete el hecho delictivo, al reproche del acto si las circunstancias (internas y externas) que conciernen a la acción manifiestan que era exigible otro comportamiento psíquico distinto del que la norma le señala.

### **Teoría Psicológica**

Bajo este esquema se habla de formas de culpabilidad o grados de culpabilidad<sup>229</sup>, y en la especie se reconocen solo a dos: **el dolo y la culpa**.

El planteamiento que propone esta teoría para acreditar la culpabilidad de una persona sobre esta corriente de pensamiento, señalaba que se debía establecer cómo había sido la relación psíquica entre el autor y el hecho cometido, y que si existía identidad entre lo deseado y el resultado producido, se daba una relación psíquica de modo perfecto, configurándose en ese momento la culpabilidad dolosa. En cambio, si dicha relación era imperfecta, es decir el autor previo a un resultado típico confió en que dicho resultado no se produciría, o no lo contempló siendo previsible, se hablaba de una culpabilidad culposa.

### **Dolo**

El tratadista Liszt definió al dolo como “...el conocimiento, que acompaña a la manifestación de voluntad, de todas las circunstancias de hecho, que acompañan al hecho previsto por la ley”<sup>230</sup>

---

<sup>229</sup> **BELING, Ernest von.** “*La doctrina del delito-tipo*, en esquema de derecho penal”, traducido por Sebastián Soler. Ed. Depalma, Argentina, 1944, 210 págs.

El dolo fue considerado como la especie perfecta de la culpabilidad, en virtud de que los sujetos que actuaban en forma delictiva a pesar del conocimiento del significado ilícito de su acto, querían el resultado.

Sus elementos son:

- a) La representación del acto, y;
- b) El querer su resultado.

### **Culpa**

Fue considerada como la forma imperfecta de la culpabilidad y se presentaba en el menor de los casos. Se daba en contraposición al dolo, pues el nexo psicológico entre el autor y el hecho cometido consistía justamente en la previsibilidad del resultado.

Sobre esta teoría se presentó un problema en lo relativo a los tipos de culpabilidad culposa, no tanto para la culpa consciente o previsible, sino para la culpa imprevisible o inconsciente; ya que se estableció que lo que hacía sancionable a la culpa era justamente la previsibilidad del resultado, luego en el caso de la culpa sin representación o imprevisible, cómo se justificaba la sanción a falta de este elemento.

Al respecto de lo anterior el Dr. Enrique Díaz Aranda señaló que: “Fue la culpa inconsciente, donde fracaso rotundamente el concepto psicológico de culpabilidad al no encontrar cuál era en ésta el nexo psicológico entre el autor y el resultado. En efecto la culpa inconsciente se caracterizaba por la falta de previsibilidad de un posible resultado típico, por consiguiente, sin la existencia del nexo psicológico y

---

<sup>230</sup> LISZT, Franz von, “Tratado de Derecho Penal”, Op.cit., pág. 397.

su hecho no había forma de sustentar la culpabilidad. He ahí uno de los principales fracasos del sistema.”<sup>231</sup>

Junto a la línea de la teoría psicológica en el derecho penal, se contempla un concepto asociado a la culpabilidad: el de “la imputabilidad”.

### **La imputabilidad**

Es también conocida como “capacidad de culpabilidad”, o como “capacidad de conducirse socialmente”. Es la capacidad volitiva e intelectual (legalmente reconocida) que condiciona la culpabilidad del agente para comprender la antijuridicidad de su conducta.

Sólo se considera a la imputabilidad como un presupuesto de la culpabilidad y no como elemento del delito. La imputabilidad o capacidad de ser culpable como lo refiere von Beling en su obra fue colocada posterior a la antijuridicidad y previo a la culpabilidad.

Por lo que si se carecía de imputabilidad, no repercutía en el análisis de la configuración del delito respecto a la culpabilidad del agente; sin embargo sí era necesario su estudio previo a la culpabilidad si tenía que verificarse su existencia para poder realizar el estudio de las formas de culpabilidad.

### **Teoría normativa de la culpabilidad**

Vino a sustituir a la teoría psicológica sosteniendo que el concepto de culpabilidad no está solo sobre la base del conocimiento del acto y la voluntad del sujeto, sino

---

<sup>231</sup> **DIAZ-ARANDA, Enrique**, “El Dolo. Casualismo-Finalismo-Funcionalismo y la reforma penal en México”, Ed. Porrúa, quinta edición, México, 2004, pág. 18.

que es un proceso, que conduce al autor de la situación psicológica de culpabilidad (dolo o culpa), a la reprochabilidad del acto delictivo si las circunstancias internas y externas que rodean la acción demuestra que a dicho autor le era exigible otro comportamiento psíquico, distinto del que ha observado.

Se hizo especial énfasis en que la libertad del ser humano es el fundamento de la culpabilidad, ya que su actuar debe ser conforme a la norma y no contrariando ésta.

A diferencia del primer supuesto que determina la culpabilidad, la teoría normativa no se agotaba en el nexo psíquico entre el autor y su hecho (aunque tal nexo debe existir para hablarse de culpabilidad), sino que también toma en cuenta la relación del sujeto con la norma. Lo que es posible cuando el hecho realizado se le puede formular un juicio de reproche, al cual debe existir un tipo legal que haga que se configure el delito.

#### **4.2. Principio prohibición de penas trascendentales**

Se da cuando existen penas que recaen en la familia o en terceras personas del sujeto que cometió la conducta ilícita. La sanción delictiva no debe trascender más allá del que cometió la violación a la norma.

La consecuencia jurídica del delito es personal, y sólo tiene efectos sobre el que la merece. Como ejemplo de pena trascendental se encuentra la confiscación de bienes que pertenecen a toda la familia del condenado.

La prohibición de penas trascendentales está elevada a rango constitucional tomando como referencia la privación o restricción de bienes que de manera legal y directa se impone a terceros.

El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala al efecto:

*“Art. 22.- Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y **trascendentales**. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.”*

#### **4.3 Principio del derecho penal del acto**

Se habla de un derecho penal del acto cuando las normas punitivas están reguladas en dirección a lo que el sujeto hace, y no a lo que el sujeto es.

Este principio orienta su mirada hacia la conducta social del hombre, y no a su modo de ser, su carácter, su temperamento, o tal vez su personalidad, etc.

El hecho es la causa de la pena y, a la vez, resulta ser el criterio más importante para medir a la misma. Es el presupuesto fundamental del principio de culpabilidad, y por ello, las características personales del sujeto que comete el delito salen sobrando. La cláusula de personalidad en la medida de la pena introduciría una serie y contradictoria restricción al imperio de la culpabilidad, el delito como un conflicto que produce una lesión jurídica es provocado por un acto humano como decisión autónoma de un ente responsable: la persona, y en razón de ello es que se le puede reprochar por tanto, el mal en la medida de la culpabilidad, es decir, de la autonomía de voluntad con que actuó.

#### 4.4 La multa como sanción fiscal conforme al principio de culpabilidad

La multa adquiere una gran importancia dentro de la materia fiscal, pues ésta es la figura jurídica que más se utiliza como sanción que se impone a los contribuyentes cuando infringen las normas tributarias.

Se ha discutido mucho acerca de si dentro de las sanciones fiscales el principio de culpabilidad en materia penal constituye un elemento requerido para que exista la responsabilidad por infracción a las disposiciones administrativas o tributarias.

Al respecto de esto, la doctora Margarita Cerezo Lomelí señala que <<la doctrina ha dividido sus opiniones, pues existen autores (citando a varios de ellos como M. Andreozzi, Adolf Schönke, Camilo Rosier) que consideran que la responsabilidad fiscal o administrativa cobra vida cuando la infracción es actualizada, dejándose a un lado a la culpabilidad, ya que ésta por sí misma se presume al comprobarse simplemente la contravención a la norma.>><sup>232</sup> Lo anterior indica que a esta corriente de pensamiento no le interesa si la infracción fue generada por algún grado de la culpabilidad en el infractor, (si hubo dolo o culpa) sino que se enfoca en el daño que se produjo al erario por el quebrantamiento de la norma.

En otra posición, -continúa analizando la autora - existe una corriente de pensamiento que opina de forma contraria a la del párrafo anterior (autores como Adolf Merkl y Otto Mayer), que considera que la culpabilidad sí está presente al momento de generarse la transgresión administrativa o fiscal, y que ésta siempre debe ser una condición previa que debe tomarse en cuenta al momento de fijarse la sanción como consecuencia de la conducta infractora.

---

<sup>232</sup> LOMELÍ Cerezo, Margarita. Op. Cit. Pág. 187.

Como se puede observar, cada una de las posiciones expresa su pensamiento en relación con el punto de partida del que comienzan, así por ejemplo, se puede observar que el primer criterio se encuentra enfocado a diferenciar el nacimiento de la responsabilidad fiscal, sin tomar en cuenta las condiciones personales del infractor; mientras que la segunda por otro lado, parte de la idea en donde la responsabilidad fiscal se determina a partir de la conducta que transgrede la norma atendiendo siempre el grado de culpabilidad del responsable.

La postura por la que se inclina el presente trabajo, es por la segunda. Pues se cree que además de tomarse en cuenta el daño patrimonial producido al Estado, deben existir otras circunstancias personales (condiciones subjetivas) que puedan determinar el nivel de gravedad (grado de culpabilidad) de la transgresión a la norma tributaria, y por ende, su incidencia en la responsabilidad frente a la sociedad en general.

Sobre el punto anterior, no debe perderse de vista la naturaleza jurídica de las multas fiscales, ya que éstas persiguen determinados fines de intimidación sobre la conducta de reincidencia en la transgresión a la norma fiscal, mismos que sólo puede aplicarse si se está presente el principio de culpabilidad.<sup>233</sup>

#### **4.4.1. De la sanción fiscal**

Antes de abordar el tema de la sanción fiscal, vale la pena recordar lo que se dijo acerca de la sanción dentro del capítulo 1 de este documento, a través del cual se observó que la sanción en forma general está íntimamente ligada a la idea de obtener un castigo, una consecuencia desagradable, un efecto desfavorable por

---

<sup>233</sup> Si la finalidad de la multa busca intimidar una conducta de reincidencia, así como intimidar la comisión de otras posibles conductas con el ejemplo. Es evidente que la multa fiscal debe equipararse a las sanciones que buscan fines similares en el derecho penal, - fines de seguridad social por ejemplo- que inciden en la intimidación del infractor para que no viole la norma, las cuales no pueden prescindir del principio de culpabilidad, es decir, no se puede liberar del análisis subjetivo de la conducta del responsable.

la realización contraria a la conducta que regula la norma en relación con el titular de la obligación.

La sanción tributaria es una especie de la sanción en su forma general, teniendo por circunstancias evidentes la característica de castigo por infracción a las conductas fiscales a efecto de reprimirlas. El tratadista Acosta Romero señala a éstas como "... el castigo que aplica la sociedad a través del Derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad."<sup>234</sup>

Una parte de la doctrina coincide que las sanciones fiscales, buscan "...asegurar la percepción de los tributos debidos según la ley..."<sup>235</sup> Este criterio es reforzado por el maestro Sergio Francisco de la Garza al señalar que "Las sanciones tributarias deben tener verdadero carácter de penas... caracterizada por dos notas, una de carácter negativo: no se impone para compeler al infractor al cumplimiento de una obligación o de un deber calculados, ni en concepto de pago de daños y perjuicios patrimoniales sufridos por la víctima; y otra de carácter positivo: se infringe para reparar un daño ideal o inmaterial por el quebranto causado en ciertos bienes jurídicos valiosos para toda la colectividad que el ordenamiento jurídico se ocupa de salvaguardar. En la infracción tributaria la colectividad es la que aparece siempre en un primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquélla lleva consigo."<sup>236</sup>

Por su parte, existe una corriente que considera que la finalidad de la sanción tributaria no radica en garantizar a la sociedad la prestación de los servicios públicos, sino que es posible que "... la norma tributaria configure una sanción que

---

<sup>234</sup> **ACOSTA ROMERO, Miguel.** "Compendio de Derecho Administrativo. 2" Editorial Porrúa. México, 1998, pág. 548.

<sup>235</sup> **SÁINZ DE BUJANDA, Fernando.** Op. Cit. pág. 622.

<sup>236</sup> *Ibidem.* Págs. 939-940

no vaya dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a castigar al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción cualquiera que sea su modalidad- entraña. Esa sanción puede tener contenido diverso... pero su finalidad -esto es lo decisivo -no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta... sino en intimidar al contribuyente -tanto al infractor actual, como a cualquier otro infractor en potencia- para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva, se trata en suma de una pena..."<sup>237</sup>

El doctrinario Sergio Francisco de la Garza aduce a una posición mixta, señalando que las sanciones fiscales tiene una doble naturaleza jurídica, pues por un lado posee la naturaleza de una indemnización que el fisco recibe por el incumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas a cargo de los contribuyentes, y a su vez, el de una pena que se impone por el Estado, debido a dicho incumplimiento.

Esta posición describe mucho mejor la naturaleza de las sanciones tributarias, ya que la indemnización al ser un resarcimiento económico del daño o perjuicio causado - en general la reparación de un mal- el Estado busca con ella no sólo el cumplimiento de la norma que le permita recaudar contribuciones para cumplir satisfactoriamente sus funciones, sino obtener la reparación del o los daños que se le hayan causado con el incumplimiento, situación que en ocasiones, y como ya se mencionó, el Estado no únicamente persigue reprimir al infractor, sino que sea compensado el mal causado a la sociedad en general.

Vale la pena mencionar que sólo en algunas ocasiones la sanción tributaria tiene el carácter de indemnización por perjuicios que recibe el Fisco, y ésta es cuando

---

<sup>237</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Op. Cit. Pág. 622

deriva del incumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas a cargo de los contribuyentes, ello en razón de que para este tipo de obligaciones se cumplen (generalmente) entregando al Erario Federal una determinada cantidad de dinero que constituye el tributo, por consiguiente los daños o perjuicios que se causen por el incumplimiento se van a cuantificar con base en la obligación principal, en cambio tratándose de obligaciones formales, la sanción no podrá tener un carácter indemnizatorio, en atención a que en dichas obligaciones el objeto no es un dar, sino otro distinto, que va encaminado principalmente a ayudar al Fisco en sus labores.

Sobre esta situación, el tratadista Sainz de Bujanda ha apuntado que cuando la finalidad de la sanción tributaria: "...no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta... sino intimidar al contribuyente -tanto al infractor actual, como a cualquier otro infractor en potencia -para que la conducta contraria al ordenamiento no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva. Se trata, en suma, de una pena."<sup>238</sup>

### **Tipos de Sanciones Fiscales**

Las sanciones fiscales pueden dividirse en varios rubros, ello se da en atención al punto con el que se les está dividiendo, así pues, se tiene por ejemplo que las sanciones fiscales pueden clasificarse en atención a la legislación vigente que las divide; otro ejemplo consistiría en atender la finalidad que persiguen, o a su naturaleza también, y así sucesivamente, el doctrinario Sergio Francisco de la Garza al respecto señala que "*... una clasificación lógica de las sanciones tributarias nos conduce a distinguir tres grupos: 1º, Aquellas que consisten en compeler al deudor al cumplimiento de la prestación debida o el deber omitido:*

---

<sup>238</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Op. Cit. pág. 622

*procedimiento de ejecución (CFF Arts. 110-157), multas de apremio, auxilio de la fuerza pública (CFF Arts. 83-VI). 2º, Imponen al deudor, en beneficio del Fisco, una indemnización por los daños y perjuicios que haya experimentado: intereses moratorios o recargos (Art. 22)111; y por último, 3º, Imponer al infractor un castigo con la finalidad esencialmente represiva, intimidatoria, punitiva y preventiva: privación de la libertad, multa, decomiso, pérdida de licencias o registros, etcétera.<sup>1239</sup>*

Ahora tocar hacer un breve desarrollo de las sanciones fiscales en atención a la legislación vigente que las establece, cabe mencionar que no se hará comentario alguno sobre las multas, pues éste tema ya fue abundado dentro del capítulo 1.5.4 en el presente trabajo, por lo que sólo tocaría lo correspondiente a los demás:

- Decomiso;
- Clausura;
- Suspensión o revocación de patentes o autorizaciones.

### **Decomiso**

El decomiso es la declaración de apropiación por parte del Estado de los bienes que son propiedad de una persona, por el incumplimiento de ésta sobre determinadas obligaciones fiscales a su cargo.

La práctica del decomiso hoy en día se da con menos frecuencia, ya que sólo en casos específicos y cuando el contribuyente incurre en infracciones tributarias graves para el Estado, éste priva a la persona de sus pertenencias sólo en una parte. En México por ejemplo, la Ley Aduanera establece ciertas hipótesis

---

<sup>239</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. pág. 940.

jurídicas para que el fisco pueda ejercer el decomiso a su favor, una de ellas se da cuando la mercancía no sea retirada de los almacenes generales de depósito dentro del plazo que establece el 144-A de dicha Ley. Otro caso se da cuando los vehículos que ingresen al territorio mexicano no hayan obtenido el permiso de la autoridad.

El decomiso como sanción fiscal generalmente es confundido con la confiscación de bienes establecida por la prohibición que señala el artículo 22 de nuestra Carta Magna, no obstante, la doctrina ha distinguido entre éstas dos figuras jurídicas. Así pues, se tiene que la confiscación comprende todos los bienes de una persona, el decomiso por su lado, significa la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona por razones de interés público.

La limitante que se marca para el decomiso adquiere gran importancia dentro del mundo del derecho fiscal, ya que por ejemplo, el decomiso (así como la expropiación) constituye un máximo que puede cruzar el Estado para poder someter a la propiedad privada en aras del interés público.

Otra diferencia establecida entre el decomiso y la confiscación de bienes (prohibición) radica en los artículos de la constitución que los regulan, pues como ya se dijo, la prohibición de confiscar bienes tiene su base en términos del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mientras que "... el decomiso tiene un fundamento constitucional que se encuentra en el párrafo tercero del artículo 27 de la Carta Fundamental de la República, según el cual, 'La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público...', debiendo entenderse que 'la modalidad viene a ser un término equivalente a limitación o transformación', según lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Sem. Jud. De la Fed. Tomo L, pág. 2568)."<sup>240</sup>

---

<sup>240</sup> LOMELÍ CEREZO, Margarita. Op. Cit. Pág. 101.

Así mismo, no debe pasarse por desapercibido el hecho de que el decomiso no tiene el carácter de una pena inusitada tal y como sucede con la confiscación de bienes constitucionalmente prohibida, ya dicha figura se prevé convencionalmente en la legislación penal común, así como en materia de delitos fiscales.

### **Clausura**

Consiste en el impedimento, total o parcial y temporal o definitivo de ciertas actividades de las personas físicas o morales mediante la colocación de sellos, marcas o señales dentro de su establecimiento, por considerarse que el gobernado infringía determinadas disposiciones legales.

El Código Fiscal de la Federación señala algunos supuestos de clausura, como una forma de sanción fiscal, tal es el caso de lo dispuesto por los artículos 82 fracción XXV, 84 fracciones IV, VI Y 86-B último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

En los artículos citados se señala que en caso de que el contribuyente reincida en cometer las infracciones que a continuación se señalan, la sanción fiscal consistirá en clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días:<sup>241</sup>

- No llevar los controles volumétricos en el caso de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural, etcétera (Artículo 82 fracción XXV);

---

<sup>241</sup> En términos de dichos artículos, la determinación del plazo será tomado en cuenta por las propias autoridades fiscales considerando lo dispuesto por el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

**Capítulo IV. La culpabilidad en Materia Penal como fundamento a la no imposición de los accesorios de las contribuciones federales en la responsabilidad solidaria**

- No expedir o no entregar comprobante de actividades o expedirlos sin requisitos fiscales (Artículo 84 fracción IX);
- No dictaminar los estados financieros (Art. 84 fracción X)
- No adherir marbetes o precintar los envases o los recipientes que contengan bebidas alcohólicas (Artículo 86-B, último párrafo).

**Suspensión o cancelación de patentes o autorizaciones.**

Las sanciones fiscales por suspensión o cancelación de patentes o autorizaciones se da para personas que actualizan supuestos muy específicos en la legislación mexicana, esto es, para aquellas personas que obtuvieron alguna autorización o patente por parte de la autoridad fiscal para realizar determinada actividad, y que cometieron alguna infracción a las obligaciones que tenían a su cargo por la condición de explotar dicha autorización o patente, sucediendo por consecuencia la suspensión o cancelación de dicha actividad.

En la legislación mexicana existen sólo dos casos en los que se aplica, uno se da en términos de los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y 57 del Reglamento a dicho Código, cuando el Estado otorga patentes o autorizaciones a los contadores públicos para que puedan dictaminar estados financieros con efectos fiscales.

El otro por su lado, se da cuando se expiden autorizaciones o patentes para realizar funciones de agente o apoderado aduanal, lo anterior en términos de los artículos 164 y 165 de la Ley Aduanera así como el 173 de éste último ordenamiento.

#### 4.4.2. Exclusión de la multa al responsable solidario en términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación

Tal y como se ha observado a lo largo del presente capítulo, para las sanciones de tipo fiscal, el que opere el principio de culpabilidad a fin de que se impongan las penas correspondientes, resulta ser un requisito indispensable.

Lo anterior en atención de que –como se ha dicho-, los efectos jurídicos que deriven de la violación a las normas impositivas (sanciones fiscales), deben ser aplicadas a aquellos quienes sea imputable como propia la violación, esto quiere decir, que las disposiciones fiscales que establezcan sanciones al contribuyente por infringir su contenido, tienen que distinguir con absoluta claridad a quien se le atribuya la infracción, es decir, que se responsabilice con elementos personales al sujeto que quebranta el orden legal tributario.

Este es el caso que ocurre en los términos del artículo 26 último párrafo<sup>242</sup>, el cual sí reconoce el carácter personal de las infracciones fiscales basándose en la culpabilidad del sujeto infractor. Pues tal y como lo refiere dicho texto legal, el alcance de la responsabilidad solidaria no comprende el pago de las multas que surjan por el incumplimiento de la obligación principal, lo anterior quiere decir que el legislador expresamente distingue el alcance que tiene el responsable solidario frente a la comisión de infracciones administrativas que sólo son vinculativas para el sujeto pasivo principal.

Pese a lo anterior, aún no se entiende cuál es el motivo que orilló al legislador para que no considerara de igual forma que como hace con las multas fiscales, el

---

<sup>242</sup> El citado precepto señala que: “La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios”.

alcance de la responsabilidad solidaria a los accesorios de las contribuciones, toda vez que el principio personal de las infracciones opera también para éstos.

En efecto, se considera que el responsable solidario únicamente debería responder por los accesorios que éste haya generado, es decir, que la ley considerara los elementos personales de su proceder, y no por los que haya participado el obligado directo de la relación fiscal, ya que si no fuera así, se estarían reclamando recargos –por ejemplo- a quien no incurrió en mora, pues en términos de los principios aludidos, no se puede exigir la reparación del daño al Estado a través de una persona que no es responsable del acto.

#### **4.5 ¿Es o no culpable el responsable solidario para imponerle legalmente el cumplimiento de la obligación de los accesorios de las contribuciones federales por el incumplimiento de una obligación generada por el sujeto pasivo?**

Para contestar esta pregunta, primero será necesario ahondar sobre la responsabilidad; el comportamiento que opera ésta en materia fiscal, y verificar si aplica el principio de culpabilidad, así como observar si dicho principio se extiende hasta la responsabilidad solidaria.

En ese sentido, tocaría hablar acerca de la responsabilidad y los tipos que de ésta se originan.

#### **Responsabilidad y Responsabilidad Fiscal**

“La responsabilidad se da cuando una persona incumple una obligación, por no haber realizado o abstenerse de realizar una conducta determinada lícita o

ilícita, y como consecuencia causa daños y perjuicios a otra o a sus bienes, por lo que tendrá la obligación de responder.”<sup>243</sup>

La Doctora Cerezo Lomelí señala que la responsabilidad en términos generales “...es la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño”<sup>244</sup>.

El concepto de responsabilidad, por su naturaleza misma, se encuentra ligado a la idea de obligación y a la sanción por el incumplimiento de una obligación.

Bajo esa lógica, la responsabilidad sería considerada en todo momento como una regla del ordenamiento jurídico. Sin embargo, la responsabilidad no sólo es regla sino también puede ser analizada desde la óptica de los principios jurídicos propiamente constitutivos del sistema jurídico, sobre este argumento, el tratadista Hohfeld expresa que: “La responsabilidad es un concepto de la teoría del derecho que se encuentra en un punto medio entre los calificadores deónticos (prohibiciones, permisos y obligaciones ) y las expresiones específicas de las materias jurídicas (delito, aval, contrato convenio), por lo que se trata de una expresión de uso general en el campo jurídico.”<sup>245</sup>

El entendimiento de la responsabilidad y sus efectos dentro del mundo del derecho han ido cambiando a lo largo del tiempo, ello se debe a las necesidades sociales y económicas de las personas sobre su actividad humana de relación, sobre todo aquella de orden jurídico.

---

<sup>243</sup> **SANROMÁN Aranda, Roberto.** Las fuentes de las obligaciones. Ed. McGraw-Hill. México: 1999. Pág. 81

<sup>244</sup> **LOMELÍ CEREZO, Margarita.** Op. Cit. Pág. 209.

<sup>245</sup> **HOHFELD, W.N.** Conceptos Jurídicos Fundamentales, 4. Ed. México Fontamara, 1997, pág. 9. De ahí que en caso de desacato al deber jurídico, nace la responsabilidad con una rica gama de consecuencias y efectos, ya que el derecho se funda en la idea de que los hombres son responsables de sus actos, siendo el propio derecho quien regula sus consecuencias. En razón de lo anterior, es que la doctrina no duda en afirmar que la figura de la responsabilidad no es un producto jurídico innato, sino que tiene su origen en el campo de la ética, en relación con la valoración moral de los actos del ser humano.

El término responsabilidad proviene de “respondere”, que significa prometer, merecer, pagar. Así “responsalis” significa “el que responde”; “responsum” (responsable) significa “obligado a responder de algo o de alguien”<sup>246</sup>. Para la dogmática jurídica, la responsabilidad presupone un deber que constituye la conducta que, de acuerdo con el orden jurídico, se debe hacer u omitir; la responsabilidad supone una obligación, señala quién debe responder del cumplimiento o incumplimiento de la misma.

El tratadista Fernández Ruiz divide el ámbito de la responsabilidad en dos bloques distintos. Uno por lo que hace a la responsabilidad moral, producto de una contravención a dicho campo normativo, y que responde a la idea de libertad individual y de responsabilidad de los actos producidos en ejercicio de dicha libertad. El otro es la responsabilidad jurídica, que exige el sometimiento a las consecuencias jurídicas por la realización de un determinado acto.<sup>247</sup>

Una visión diversa al concepto de responsabilidad lo tiene el doctrinario Carlos Santiago Nino, al señalar que dicha responsabilidad puede entenderse sobre cuatro acepciones diferentes:

- *“Responsabilidad como obligaciones o funciones derivadas de cierto cargo (Ejemplo de esto: el padre es responsable de los hijos);*
- *Responsabilidad en el sentido de factor causal, se refiere tanto a cosas como a procesos (la tormenta es la responsable o Juan fue responsable de que llegara tarde);*

---

<sup>246</sup> Véase voz “Responsabilidad” **TAMAYO SALMORÁN, Rolando**. Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2001, pág. 3349

<sup>247</sup> Véase **FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge**. Derecho Administrativo, México, McGraw Hill, 1997, pág. 165

- *Responsabilidad como capacidad y como estado mental (individuo mentalmente capaz);*
- *Responsabilidad como punible o moralmente reprochable (acreedor de una pena o un reproche).<sup>248</sup>*

Para efectos del presente trabajo, descartaremos cualquier acepción que pueda entenderse de la responsabilidad, distinta de la que consista en el deber de hacer frente a determinado sujeto, por una violación imputable a la norma que regula la conducta, la cual trae aparejada una sanción por el daño causado.

En ese sentido, el término responsabilidad **debe entenderse para un individuo que es responsable cuando sus actos impliquen una infracción a la norma jurídica**, por lo que está obligado a hacer frente por las consecuencias que los mismos originan, y que de acuerdo con el orden jurídico es susceptible de ser sancionado.

Como se ha visto, el significado que recoge la dogmática jurídica sobre la responsabilidad consiste en que "... un individuo es responsable cuando, de acuerdo con el orden jurídico, es susceptible de ser sancionado. En este sentido la responsabilidad presupone un deber (del cual debe responder el individuo); sin embargo, no debe confundirse con él. El deber o la obligación es la conducta que, de acuerdo con un orden jurídico se debe hacer u omitir; quien la debe hacer u omitir es el sujeto obligado. La responsabilidad presupone esta obligación, pero no se confunde con ella. La responsabilidad señala quién debe responder del cumplimiento o incumplimiento de tal obligación. La responsabilidad es en ese sentido, una obligación secundaria (aparece cuando la primera no se cumple, esto es, cuando se comete un hecho ilícito)."<sup>249</sup>

---

<sup>248</sup> NINO, Carlos Santiago. Introducción al Análisis del Derecho. Ariel Derecho. Barcelona. 1999. pág. 184.

<sup>249</sup> TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando. Op. Cit. pág. 115.

Lo anterior viene a demostrar que según el tipo de norma que se transgreda, es la categoría de responsabilidad jurídica a la que hará frente el individuo. Así, en cualquier situación, quien haya provocado la ruptura del equilibrio normativo sobre el área de derecho en específico, será el destinatario de la consecuencia jurídica –responsable- que cada uno de esos órdenes tenga establecido (en atención a los principios de derecho y materia jurídica que pretende regular) para reparar o sancionar los resultados adversos de ese ilícito proceder en contra de la norma.

Esa consecuencia jurídica puede ceñirse a reparar el daño producido<sup>250</sup>, o también, a reprimir la conducta de la persona que cometió el hecho ilícito a través de una afectación personal directa. Lo anteriores casos, refieren específicamente a una responsabilidad de resarcimiento y a otra de pena, correspondientes a las categorías civil y penal que prevén sus ordenamientos.

### **Elementos de la responsabilidad**

Los elementos que debe contener la responsabilidad general son los siguientes:

- a) La realización de hecho que constituya la violación a una norma, es decir, que sea un hecho ilícito;
- b) Que haya culpa en la conducta del ejecutor, le sea imputable el hecho;
- c) Que cause un daño.

A continuación se detalla cada uno de ellos.

#### **a) Realización de un hecho que constituya la violación a una norma**

---

<sup>250</sup> Al respecto, la reparación del daño puede traducirse en dos formas: En la obligación de restablecer la situación anterior al daño sufrido; o en indemnizar los daños y los perjuicios producidos.

Para que se dé la responsabilidad sobre una persona, su conducta debe estar relacionada con la transgresión de la norma, esto que se cometa un hecho ilícito; el concepto presupone entonces, la existencia de una ley o sea de una norma que imponga compulsivamente una determinada conducta. La compulsión se manifiesta en la sanción prevista para el caso de violación.

*“Ilícitud, en sentido genérico o conducta antijurídica, es cualquier obrar contrario al ordenamiento considerado en su totalidad y no en relación a sectores normativos parcializados.”<sup>251</sup>*

En efecto la conducta del sujeto, ya sea de acción u omisión, debe tener la especial característica de ser antijurídica. Para establecer la antijuricidad de la conducta deben tenerse en cuenta los deberes que impone la ley.

La antijuridicidad es toda aquella conducta o hecho que viola lo establecido por la norma del derecho es, pues, el dato que califica a una conducta o a una situación, la cual choca contra lo preceptuado con una regla jurídica.

#### **b) Que haya culpa en la conducta del ejecutor, le sea imputable el hecho**

La culpa es el reproche que se le puede atribuir a una persona por haber ejecutado un acto; y cuyas fuentes principales son: el dolo y la culpa.

La culpa es un matiz particular de la conducta, es una clasificación del proceder humano que se caracteriza porque su autor ha incurrido deliberada o fortuitamente en un error de conducta proveniente de su dolo o falta de diligencia debida.

---

<sup>251</sup> BUSTAMANTE ALSINA, Jorge Eduardo. Teoría general de la responsabilidad civil. 3ª edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1980. Pág. 74.

Como se mencionó, el error de conducta puede ser intencional, esto es haberse cometido con el propósito de incurrir en él, en cuyo caso se habla de dolo. A éste se le considera como el grado mayor de culpabilidad, y por ende, de responsabilidad.

En la culpa, en cambio, el elemento intelectual queda sustituido por la previsibilidad y el elemento volitivo, es decir, queda reemplazado por una conducta negligente, una conducta que no pone la atención que se debe prestar y, por tal razón, ocasiona un resultado prohibido.

Así, puede darse el caso de que el responsable del acto, haya causado dicho acto sin querer hacerlo, no obstante su negligencia lo llevó a realizar la conducta, es decir, éste no quería violar la norma, pero por su ausencia de cuidado lo hizo. En este caso en particular la culpa es un error tal de conducta que no se habría cometido por una persona cuidadosa situada en las mismas circunstancias exteriores que el que la cometió.

Por último, para que el hecho del responsable sea culpable, es preciso que concurra la imputabilidad a éste. La imputabilidad como ya se mencionó, deriva del comportamiento con voluntad libre y con capacidad. En efecto, el actor debe tener capacidad para entender y querer la realización de la conducta, diferente de no entender o no querer los efectos jurídicos de esa conducta, o sea, debe hallarse en condiciones de distinguir entre lo que es bueno y lo que es malo.

### **c) Que cause un daño**

Por éste debemos entender a todo menoscabo sufrido en los derechos o patrimonio de un sujeto, por virtud de un hecho ilícito, así como la privación de cualquier ganancia que legítimamente la víctima debió haber obtenido y no

obtuvo como consecuencia de ese hecho. Es decir, una lesión a la esfera de derechos e intereses legítimos del tercero.

## Responsabilidad Fiscal

La responsabilidad fiscal se da por la inobservancia a las normas de derecho administrativo, en específico a las tributarias, que trae consigo la aplicación de una pena que puede ser de carácter delictivo o sanción administrativa para el infractor, además de la reparación del daño a la Administración Pública en caso de que éste se haya producido. Nace con el incumplimiento de la obligación tributaria e incluye el cumplimiento forzado de la misma.

La responsabilidad fiscal puede distinguirse entre dos formas: una relativa a la **pena** y otra relativa a la **reparación del daño**, ya que las consecuencias jurídicas que derivan de la infracción fiscal, se dan para que en su caso el infractor de la norma reciba una pena (sanción administrativa o delito) y otra que importe la indemnización que se debe abonar para reparar los daños y perjuicios producidos.

Al respecto la autora Lomelí Cerezo señala que "...la inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la Administración Pública, constituye un acto ilícito, y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber..."<sup>252</sup> "Esta responsabilidad..." Continúa señalando la autora "...surge sólo cuando hay violación de una norma, es decir, por los actos contrarios al Derecho y aunque no se haya producido un daño concreto, pues se extiende a cualquier desobediencia a una norma de Derecho Administrativo. Si se ocasionó un daño, la responsabilidad importa la obligación de repararlo, pero además acarrea siempre

---

<sup>252</sup> **Ibidem.** Pág. 212, citando la obra de **ZANOBINI, Guido.** Corso di Diritto Amministrativo. Volume Primo, Principi Generali, 7a. ed., 1954, Volume Quarto.

la aplicación de una pena que puede tener el carácter de sanción penal o de sanción administrativa."<sup>253</sup>

Una parte de la doctrina ha considerado que para la responsabilidad fiscal (derivado del contenido patrimonial de las obligaciones tributarias), la imputabilidad al sujeto que debe responder es indiferente, ya que no importa la conducta del sujeto que cometió el hecho ilícito, sino el cumplimiento de la obligación fiscal, pues con ello se asegura el pago de las cantidades que el Erario necesita. Esa corriente de pensamiento conoce a la responsabilidad fiscal como **objetiva**, toda vez que ésta no toma en cuenta las condiciones personales (subjetivas) del infractor, sino el daño producido al patrimonio fiscal.

Por su parte, la doctrina alude también al tipo de **responsabilidad fiscal subjetiva**, que a diferencia de la anterior, ésta se encuentra basada en la culpabilidad (dolo o culpa) del sujeto que cometió la infracción.

Como se puede observar, algunos autores adoptan la teoría de que la responsabilidad fiscal es objetiva en relación con el carácter patrimonial que se protege, sobre todo en las transgresiones jurídicas no delictivas, dado que se piensa que la responsabilidad fiscal nace por el mero hecho de cometerse la infracción, presumiendo la culpabilidad al instante y por la sola desobediencia de la norma, dando por consecuencia que no se distinga entre dolo y culpa.

En posición contraria, se encuentra la corriente que considera que en el Derecho fiscal (particularmente el fiscal-penal) sólo puede aceptarse la responsabilidad basada en la culpabilidad, precisando que: "...la culpabilidad es un elemento esencial de las infracciones fiscales y, por ello, sin culpabilidad no es posible imponer multas fiscales. Es indispensable para mantener la justicia, el que la culpabilidad sea el elemento integrante de la infracción fiscal, porque ello permite,

---

<sup>253</sup> Ibidem

por una parte, que el infractor pueda evitar la imposición de multas fiscales cuando se da alguna causa de inculpabilidad; además, permite una justa individualización de la pena de multa como consecuencia de la graduación de la culpabilidad. Sin duda alguna se incurriría en graves injusticias si el infractor fiscal debiera ser necesariamente sancionado aun cuando pudiera demostrar, sin género de dudas, que se da en el caso una causa de inculpabilidad; también sería injusto que la sanción no fuera proporcionada al grado de la culpabilidad."<sup>254</sup>

Se coincide con el punto anterior, no puede entenderse a la responsabilidad fiscal sin culpabilidad, ya que de ser lo contrario, se estarían desestimando elementos que se basan directamente en la voluntad (como la imputabilidad), siendo claramente la voluntad aquella virtud del hombre por la que puede explicarse su conducta, la cual es regulada por el derecho (fiscal en específico) a través de las normas, por lo que si se desentiende a la responsabilidad fiscal de la conducta del hombre, lo demás se convertiría en una relación mecánica de causa a efecto, la cual propiciaría la desigualdad entre el Estado y sus contribuyentes.

### **Responsabilidad Solidaria**

Como hemos visto anteriormente, la tendencia por la que se inclina la doctrina respecto al principio de culpabilidad en la responsabilidad fiscal, es en razón a que la culpabilidad debe analizarse como presupuesto de la responsabilidad, es decir, debe prevalecer que las normas fiscales consideren los elementos personales de la conducta a fin de repercutir la responsabilidad en una manera gradual para que pueda ajustarse una relación entre el Estado y los contribuyentes lo más justa posible.

---

<sup>254</sup> **GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.** Derecho Fiscal Penal. Ed. Porrúa, México, 1994. pág. 291

#### Capítulo IV. La culpabilidad en Materia Penal como fundamento a la no imposición de los accesorios de las contribuciones federales en la responsabilidad solidaria

No obstante, la responsabilidad fiscal tiene diferentes alcances para cada uno de los sujetos que se encuentran obligados y que son distintos del sujeto pasivo principal en la relación jurídico-tributaria.<sup>255</sup>

Este es el caso para la responsabilidad solidaria, del cual, si se quiere conocer el alcance de ésta con respecto al pago de los accesorios de las contribuciones, será necesario conocer su naturaleza jurídica.

En base a los elementos de la responsabilidad solidaria que fueron estudiados dentro del capítulo 3, se considera que la obligación del responsable solidario radica en responder de la deuda tributaria en los casos que así sea determinado por la ley. Ello indica que la responsabilidad solidaria por sí misma implica el nacimiento de una obligación y una deuda propia para el responsable, por lo que si dicho responsable no cumpliera tal obligación (la de cumplir con la deuda que la norma le establece cumplir), el Estado estaría en aptitud de exigir su obligación, no como deuda en calidad de responsable, sino como un deudor.

De lo anterior claramente se puede observar que el responsable no es un sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino sólo un obligado tributario sobre el cual puede recaer la deuda tributaria, cuando el presupuesto de hecho se actualice con dichas consecuencias.

Lo anterior en virtud de que tal y como se analizó dentro del apartado anterior, la responsabilidad fiscal –y por ende la responsabilidad solidaria- implica previamente la violación a la norma fiscal, es decir, un hecho ilícito que rompa con el orden establecido, para que posteriormente surja la sanción a esa infracción, y se implante el estado de respuesta que debe tener el sujeto infractor (responsabilidad).

---

<sup>255</sup> Se remite al lector en lo concerniente a este tema al capítulo 2.3 del presente trabajo.

Así pues, la responsabilidad solidaria viene a ser una respuesta a la violación de la norma, la cual generalmente se establece para la reparación del daño causado al Estado, “...el responsable tributario será el sujeto a quien exigimos la respuesta, el pago equivalente o la reparación proporcional al daño causado. Y esto porque el responsable es nada menos que el titular de la obligación reparadora que como efecto produce la responsabilidad.”<sup>256</sup>

Al efecto, el Doctor Alvarado Esquivel señala que la naturaleza de la responsabilidad solidaria puede tener dos sentidos<sup>257</sup>:

- a) **Como garantía para el Estado en relación con una prestación tributaria.**
- b) **Como sujeto responsable (sujeto- infractor) que fue sancionado con la deuda tributaria.**

a) Para el primero de éstos sentidos, se dice que el la responsabilidad solidaria adquiere la naturaleza jurídica de garantista para el Estado, porque el hecho ilícito que genera la deuda, es cometido por una persona distinta del responsable, sin embargo, la ley dispone que dicho responsable deberá responder por tal deuda, en caso de incumplimiento del sujeto pasivo principal.

Lo anterior indica que la finalidad del legislador al instaurar esta figura jurídica dentro del ordenamiento fiscal, fue para reforzar el pago de la deuda tributaria que no pague su deudor principal por cualquier circunstancia (ya sea por insolvencia, falta de diligencia, incumplimiento por dolo). Es decir, asegurar el cumplimiento de la obligación. “Esto implica, es evidente, que la obligación de la que es titular el responsable tributario constituye, en principio, **una obligación adicional y**

---

<sup>256</sup> ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. Op. Cit. Pág. 141

<sup>257</sup> Ibidem. Págs. 142-146

**accesoria de la obligación tributaria principal**, pues, su existencia no sirve para otra cosa que para garantizar -agregando un deber de prestación y una responsabilidad patrimonial más- el cumplimiento de la deuda tributaria.<sup>258</sup>

En ese sentido, se puede observar que la responsabilidad solidaria tiene el efecto de hacer surgir un nuevo vínculo de obligación con el Estado, que se relaciona con la prestación material de la obligación primigenia, pero distinta en su nacimiento, por ello es que el responsable solidario refuerza con su apoyo el pago del crédito fiscal, y aumenta por supuesto, la posibilidad de recibir los ingresos del Estado en un tiempo menor.

**b)** Por otro lado, se dice que el responsable solidario es un sujeto-infractor al cual su sanción implica el pago de la deuda tributaria, toda vez que puede darse el caso en que dicho sujeto o responsable tenga que reparar los daños ocasionados al Estado, por su propia conducta transgresora.

Así es, la responsabilidad solidaria puede desatarse no por la conducta del sujeto pasivo principal, sino por la conducta de un sujeto infractor distinto de éste que al final resultará siendo el responsable, por lo que la naturaleza de la obligación no sería garantista, sino reparadora, dado que el responsable es quien debe hacer frente a la deuda tributaria en razón de su infracción, y la sanción a dicha infracción, sería precisamente la responsabilidad.<sup>259</sup>

En ese sentido, la naturaleza de la responsabilidad solidaria para este tipo de supuestos no es mas que para reparar los daños cometidos por la conducta ilícita del sujeto que infringe la norma, la cual implica reponer las cosas al estado en que

---

<sup>258</sup> Ibidem. Pág. 144

<sup>259</sup> La representación específica para el supuesto que se está mencionando se encuentra en la fracción VI del artículo 26 del CFF, que dispone que: “*Son responsables solidarios con los contribuyentes: VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado*”. Tal y como puede observarse, a los responsables tributarios de esta fracción, se les está estableciendo una sanción de carácter resarcitorio, para reparar o eliminar los inconvenientes provocados por la violación que cometan en representación de sus hijos o tutelados.

se encontraban antes de la infracción, como si ésta no se hubiere producido, es decir, la responsabilidad solidaria bajo este aspecto resulta ser una sanción reparadora que se impone legalmente al sujeto-infractor o responsable en favor de la Hacienda pública.

### **Alcance de la Responsabilidad Solidaria.**

Con los elementos que anteriormente se han observado, estamos en aptitud de analizar el alcance de la responsabilidad solidaria sobre la deuda fiscal.

En primer lugar encontramos que **la responsabilidad fiscal sólo se presenta ante la comisión de un hecho ilícito que traiga consigo la aplicación de una pena o una sanción administrativa para el infractor**, así como la reparación del daño (en su caso) a la Administración Pública.

Lo anterior infiere que la responsabilidad solidaria (como primera aproximación a su alcance), no puede salir de esos límites al ser dicha figura jurídica una especie del género.

También se encontró que existen corrientes de pensamiento los cuales consideran por un lado que el carácter patrimonial de las obligaciones tributarias es argumento suficiente para considerar presunta la culpabilidad del deudor (fuese quien fuese), ya que lo que importaba era reparar el daño producido al Estado. El otro lado consideró que en el Derecho fiscal sólo puede aceptarse la responsabilidad basada en la culpabilidad, al ser ésta un elemento esencial de las infracciones fiscales. Dicha corriente fue adoptada por el presente ensayo.

Esta situación indica que bajo ninguna circunstancia, **ningún sujeto aunque sea ajeno a la conducta infractora, puede ser responsable del cumplimiento de la**

**obligación** generada por tal violación, si no se demuestra la culpabilidad de éste en el hecho ilícito.

Se encontró que por la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, el responsable solidario sólo puede abarcar la deuda que la ley le impone con la finalidad de garantizar el crédito, o para hacer frente a la deuda que genere por su propia conducta en calidad de sujeto-infractor.

De esto se puede deducir que **la sanción que deber hacer frente la responsabilidad nunca es de tipo penal, ya que su finalidad es resarcitoria**, dicha responsabilidad **no debe exceder del límite para la que fue instaurada**, esto es, la de hacer frente a la deuda tributaria, ya sea en forma de garantía para el Estado o en carácter de sujeto deudor por infracción a la norma tributaria derivado de su conducta.

Se observó que si la responsabilidad solidaria se genera como garantía para el estado sobre una deuda tributaria que el sujeto pasivo de la relación fiscal no cumplió en tiempo, **la obligación que se genera para el responsable es adicional y accesoria a la obligación principal.**

Resulta importante entender que la obligación del responsable solidario es ajena a la del deudor. Es decir, el responsable solidario no está respondiendo por una deuda del sujeto pasivo principal, sino que esa deuda y esa responsabilidad son suyas, las cuales se generan porque la ley así lo establece, siempre y cuando se haya cumplido la condición previa de incumplimiento del obligado directo. Lo que busca el Estado es una garantía en el pago de la deuda del contribuyente, una extensión, y por ello instituye al responsable solidario en esta modalidad. En ese

**Capítulo IV. La culpabilidad en Materia Penal como fundamento a la no imposición de los accesorios de las contribuciones federales en la responsabilidad solidaria**

sentido, lo que confluyen en ambas obligaciones (la del deudor y la del responsable) es el carácter pecuniario, y no la responsabilidad ni la deuda.<sup>260</sup>

---

<sup>260</sup> Cfr. El profundo estudio que realiza el doctor Alvarado Esquivel sobre el tema. **ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús**. Op. Cit. Pág. 77

## CAPÍTULO V. ALCANCE DE LA DEUDA TRIBUTARIA PARA EL RESPONSABLE SOLIDARIO

### 5.1. Alcance general de la responsabilidad solidaria

Pues bien, es tiempo de hablar del alcance que tiene la responsabilidad solidaria con respecto a la obligación fiscal, derivado del incumplimiento del sujeto pasivo principal.

En primera instancia, hablaremos acerca del alcance general de la responsabilidad solidaria en términos de lo que se establece dentro del último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, para posteriormente analizar si dicho alcance se contrapone con los principios que hemos analizado.

De manera genérica se tiene, que el legislador mexicano dispuso que la responsabilidad solidaria abarca el monto de la deuda (no debe olvidarse que dicho monto siempre estará actualizado en términos el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación), junto con los accesorios correspondientes, a excepción de las multas.<sup>261</sup>

Cabe recordar que el artículo 2 del Código Fiscal en mención, señala que los accesorios de las contribuciones son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización que se genera en términos párrafo séptimo del artículo 21 del mismo ordenamiento.

---

<sup>261</sup> Señala el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación: “*La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propias*”

Pese a ello, y en relación a lo que se ha venido mencionando en los capítulos anteriores, debe entenderse que los accesorios de las contribuciones **no forman parte de la obligación del responsable solidario que surge del incumplimiento de la deuda del obligado principal, siempre y cuando dicho responsable no los haya originado.**

En efecto, los accesorios de las contribuciones que se generan por el incumplimiento de la deuda del sujeto pasivo, no deben ser contemplados dentro del pago de la deuda que el responsable solidario tiene hacer cuando entra como garantía del crédito para el Estado, pues independientemente de que llegue a pensarse que la naturaleza de los accesorios de las contribuciones sigue la suerte de lo principal, y por ende, lo que adeude el sujeto obligado directo (incluyendo sus accesorios, excepto las multas), tenga que cubrirse en su totalidad por el responsable solidario, no debe olvidarse que dicho sujeto no puede estar vinculado a tal cumplimiento, pues éste no es responsable de los hechos ilícitos que provocaron el nacimiento de los accesorios.

Así mismo, no debe olvidarse que la responsabilidad fiscal que adquiere el sujeto principal, es ajena a la responsabilidad fiscal que adquiere el responsable solidario, ya que como se dijo, éste no cumple la deuda del contribuyente, sino que tiene su propia deuda y su propia responsabilidad que deriva del incumplimiento de la obligación del primero, por lo que, si la deuda del responsable en relación con las finalidades que persigue el Estado, va encaminada a garantizar el crédito fiscal, resulta evidente que la responsabilidad solidaria se extiende hasta ese punto, es decir, **sólo para garantizar el crédito, el cual no incluye los accesorios.**

### **5.1.1. En los recargos.**

La oportunidad para efectuar el pago por parte del responsable de los recargos, se origina cuando una vez generado el incumplimiento del deudor principal, y se haya actualizado la procedencia de la responsabilidad solidaria, el responsable solidario no haya cumplido con su obligación en el tiempo de plazo voluntario que la ley le otorga para hacerlo.

En efecto, en caso de no hacerse el pago voluntario una vez determinada la responsabilidad solidaria, se originaría el momento preciso para indemnizar al Estado por concepto de recargos, y no así, a partir de que se realizó el hecho imponible por parte del deudor principal. Sólo en los casos en que la responsabilidad solidaria tenga una naturaleza jurídica de sujeto-infractor es que existiría la viabilidad jurídica para que los recargos se generaran en los mismos términos del obligado principal, pues como se ha señalado anteriormente, ahí sí le es imputable al responsable solidario el hecho ilícito.

### **5.1.2. En las sanciones**

Como se ha visto, el Código Fiscal de la Federación hace una exclusión específica de las multas en la responsabilidad solidaria, salvo que éstas deriven de la comisión de infracciones por parte del responsable solidario.

No obstante, se sabe de antemano que las multas fiscales son sólo un tipo de sanción fiscal, entonces ¿Qué pasa al respecto con las demás sanciones? ¿Porqué el Código Fiscal de la Federación no las contempló al igual que como lo hizo con las multas fiscales?

No debe perderse de vista que la responsabilidad en éstos casos se extiende a prestaciones materiales del tributo, con exclusión de prestaciones formales. Se es

responsable de deuda tributaria y no de otras prestaciones tributarias. La deuda tributaria derivable no comprende las sanciones sean pecuniarias o no.

En efecto, como es sabido, la materia tributaria se nutre de otras ramas del derecho, como es la penal, por lo que varios de sus principios son aplicados y respetados en igual forma, en ese sentido, se piensa que la materia tributaria debe respetar tales principios al trasladar figuras jurídicas penales a su ambiente, por ejemplo el principio de personalidad de la pena, y por ello, es que sólo "...se podrá imponer sanción al sujeto que cometa la infracción, pero nunca al responsable"<sup>262</sup>, ya que "...para que una persona (sea o no responsable) responda de una sanción debe ser infractor. El responsable que a la vez sea infractor responderá de la sanción, independientemente del juego de la responsabilidad"<sup>263</sup>.

De lo anterior, si el código entiende que la sanción solamente puede exigirse a partir de la realización de una conducta ilícita, y nunca como garantía personal del pago de la sanción impuesta a otra persona, o como indemnización por la colaboración en la lesión del derecho de crédito del Estado ¿Por qué entonces el código sólo particulariza un tipo de sanción: la multa?

Se cree que puede deberse a una falta de técnica en la redacción del legislador, tal vez porque las multas son las sanciones de tipo tributario que más se aplican dentro del ramo, mayor razón reforzaría esta idea si se observa que además de la expresa exclusión de las multas al responsable que se hace, el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal señala que el responsable puede ser sancionado por actos u omisiones propias.

Lo anterior puede interpretarse en su sentido literal, es decir que el responsable sólo cargue con la responsabilidad de los hechos ilícitos que cometa, y no así, por los demás.

---

<sup>262</sup> GALÁN Ruiz, Javier, Op. cit. pág. 87.

<sup>263</sup> MAZORRA Manrique de Lara, Sonsoles, "Régimen Jurídico de la Responsabilidad Tributaria", Crónica Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, págs.78-79.

Independientemente de eso, resulta importante señalar que el hecho de que el párrafo en cita se encuentre señalado como lo está, es decir, que únicamente excluya a las multas de los accesorios de las contribuciones, y no a las sanciones propiamente, puede derivar que se cometan grandes atropellos en contra de los responsables solidarios, ya que se estaría atentando contra cualquier principio de justicia penal-tributaria la existencia de una responsabilidad que incluyera dentro del monto de la deuda, cualquier sanción que naciera derivado de la conducta ilícita de un tercero.

Fuera de lo anterior, los tribunales jurisdiccionales del país son coincidentes en la exclusión de las multas respecto de la responsabilidad solidaria, salvo que se trate de conductas ilícitas propias del responsable solidario, en cuyo caso, sí será sancionado.

### **5.1.3. En los gastos de Ejecución**

Dentro del capítulo respectivo en el presente ensayo, se observó que los gastos de ejecución en términos del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, son gastos que el Estado a través de su administración tiene que efectuar para poder imponer las medidas de apremio que tiene como facultad, a fin de ejecutar el cobro coactivo de las deudas que el obligado principal o contribuyente tenga a su cargo y que no haya cubierto dentro del plazo voluntario de pago.

Tal y como ocurre con los recargos, el alcance de la deuda tributaria para el responsable solidario no debe abarcar los gastos de ejecución que se generen por el contribuyente, y sólo pueden ser exigidos a dicho responsable cuando el origen derive de su conducta de omisión en el cumplimiento de la obligación procedente de la responsabilidad solidaria.

En nuestra opinión, los gastos de ejecución, por su particular naturaleza, no pueden considerarse accesorios o componentes de la deuda tributaria. Con mayor razón, si el importe de estos gastos no se destina a sufragar el gasto público, ya que en términos del penúltimo párrafo del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación: *“Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines.”*

#### **5.1.4. En las indemnizaciones**

En realidad, este apartado sólo se refiere a una indemnización: la establecida por el párrafo séptimo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que los cheques que reciban las autoridades fiscales y que éstos no puedan cobrarse por cualquier situación, provocará un cobro del 20% del valor de éste por concepto de indemnización por daños y perjuicios causados al Estado. Sobre esta situación, resulta evidente que el alcance de la deuda tributaria para el responsable solidario tampoco puede abarcar la indemnización regulada por el artículo 21 citado, ya que depende exclusivamente del hecho ilícito cometido por el sujeto pasivo principal para que se actualice la hipótesis jurídica prevista, es decir, sólo puede culparse la conducta del sujeto que conoce la situación en que se encuentra su cuenta de cheques, pues éste es el único facultado para librarlo, por lo que, siguiendo el principio de personalidad de la pena y los demás principios analizados, correspondería sólo al contribuyente el pago de dicha indemnización y no al responsable.

## 5.2 ¿Porqué viola la garantía de seguridad jurídica el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el cobro de los accesorios de las contribuciones al responsable solidario al momento en que el deudor principal incumple con la obligación fiscal?

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la seguridad jurídica “...es la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias.”<sup>264</sup>

Se puede considerar que las garantías de seguridad jurídica surgen debido a que el Estado, al hacer uso del poder de imperio con el que cuenta, cuando realiza cualquier acto de autoridad a través de sus diferentes órganos, de alguna manera u otra afecta la esfera jurídica del gobernado, es decir, afecta su vida, sus propiedades, su libertad, sus posesiones, su familia, etc. Es por esto que el gobernado debe de contar con alguna certeza de que el Estado se deberá apegar a diversos lineamientos que legitimen su actuar. Ignacio Burgoa define a las garantías de seguridad jurídica como “...el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos.”<sup>265</sup>

Sobre ese sentido, las garantías de seguridad jurídica deben entenderse como aquellos “...derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, que pueden ser oponibles a los órganos estatales, a fin de exigirles que se sujeten a un conjunto de requisitos previos a la comisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos, para que éstos no caigan en la indefensión o la

---

<sup>264</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Las Garantías de Seguridad Jurídica. Colección Garantías Individuales. SCJN; México, 2003, pág. 9.

<sup>265</sup> BURGOA Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. 7ª ed. Editorial Porrúa; México, 1972. pág. 502.

incertidumbre jurídica, lo que hace posible la pervivencia de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones.”<sup>266</sup>

La garantías de seguridad jurídica sólo pueden encontrarse en el nivel más alto del orden normativo, y de acuerdo con la pirámide kelseniana<sup>267</sup>, la escala más alta que existe dentro del orden jurídico de un Estado es la norma fundamental, la constitución<sup>268</sup>, por lo que ninguna de carácter inferior podrá contradecirla, y menos aún podría la autoridad actuar contraviniendo sus principios<sup>269</sup>.

Lo anteriormente manifestado es lo se conoce como supremacía constitucional<sup>270</sup>, tema abordado tanto por la jurisprudencia<sup>271</sup> como por la doctrina<sup>272</sup>. Al respecto de ésta última, el tratadista Arteaga Nava señala que: “El carácter de suprema que se reconoce a la constitución se impone en todo el territorio nacional a todos su habitantes sin importar que sean gobernados o gobernantes... es un valor general y permanente, de observancia obligatoria en la emisión de leyes, decretos, actos administrativos y resoluciones judiciales. Nada que sea normativo escapa a su

---

<sup>266</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Op. Cit. , pág. 11.

<sup>267</sup> Cfr. HANS, Kelsen. Teoría general del derecho y del estado. 2ª edición. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995, págs. 146-161.

<sup>268</sup> “La estructura jerárquica del orden jurídico de un Estado puede expresarse toscamente en los siguientes términos: supuesta la existencia de la norma fundamental la Constitución representa el nivel más alto dentro del derecho nacional.” HANS, Kelsen, Op. Cit. pág. 147.

<sup>269</sup> “La Constitución es la fuente última de validez de un orden jurídico, de tal suerte que para que una norma jurídica cualquiera sea válida, requiere encontrar dicho fundamento de validez, en su conformidad con el conjunto de normas superiores y, en última instancia, con la constitución” OSORNIO Corres, Francisco Javier et. al. Supremacía de la constitución. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Diccionario jurídico Mexicano. 10ª edición. Ed. Porrúa, México, 2000, pág. 3023.

<sup>270</sup> “Bajo el término de la supremacía de la constitución, se hace referencia a la cualidad de la constitución de fungir como norma jurídica positiva superior que da validez y unidad a un orden jurídico nacional” OSORNIO Corres, Francisco Javier. Et. Al. Op. Cit., pág., 3023.

<sup>271</sup> Cfr. las tesis de rubros “SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y ORDEN JERÁRQUICO NORMATIVO, PRINCIPIOS DE. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL QUE LOS CONTIENE” en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena época. T. XX. Octubre de 2004. pág. 264; “CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. CONFORME AL PRINCIPIO DE SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL LOS MEDIOS RELATIVOS DEBEN ESTABLECERSE EN LA PROPIA CONSTITUCIÓN FEDERAL Y NO EN UN ORDENAMIENTO INFERIOR.” Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena época. T. XII, diciembre de 2000. pág. 843.

<sup>272</sup> Cfr. TENA Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 26ª edición. Ed. Porrúa. México, 1992, págs. 3-25; ARTEAGA Nava, Elisur. Tratado de Derecho Constitucional. Vol. 4. Ed. Oxford University Press, México 1999. Págs. 1318-1365; GAMAS Torruco, José. Derecho constitucional mexicano. Ed. Porrúa, México, 2001, págs. 114-115 y 681-684; MÁRQUEZ Rábago, Serio R. Prontuario constitucional, Ed. Mc. Graw Hill. México, 1997, pág.104;

radio de acción. En el mundo de lo normativo y lo relacionado con él, es un valor de aplicación universal, no admite salvedades”<sup>273</sup>

La supremacía constitucional se encuentra contenida en el artículo 133 de la Carta Fundamental.<sup>274</sup>

Los preceptos constitucionales que consagran las garantías de seguridad jurídica principalmente son los artículos: 8, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 constitucionales. A continuación enunciaremos brevemente cada uno de éstos.

### Artículo 8

- Derecho de Petición.

### Artículo 14

- Garantía de irretroactividad;
- Garantía de audiencia;
- Garantía de exacta aplicación de la ley en materia penal;
- Garantía de legalidad en materia civil.

### Artículo 16

- Garantía de autoridad competente;
- Garantía de mandamiento escrito, donde se funde y motive la causa legal para cometer un acto de molestia en contra de un particular;
- Garantía de detención por orden judicial.

### Artículo 17

---

<sup>273</sup> ARTEAGA Nava, Elisur, Op. Cit. pág. 1317.

<sup>274</sup> “De esta definición contenida en la norma fundamental se desprende, sin lugar a dudas, que tanto las leyes del Congreso como los tratados celebrados por el presidente de la república con la aprobación del Senado, deben emanar del texto constitucional y estar de acuerdo con el mismo, respectivamente. Es decir, ambos niveles de normas jurídicas deben guardar armonía con la Constitución. A ésta disposición constitucional se le ha reconocido por la doctrina en forma unánime, como ‘principio de supremacía constitucional’”. PATIÑO Mánfer, Ruperto. Comentario al artículo 133 en Cámara de Diputados. Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones. Tomo XII. art. 123-136. 4ª edición. Ed. Porrúa. México, 1994, pág. 1182.

- Nadie puede hacerse justicia por propia mano;
- La administración de justicia debe ser expedita y eficaz;
- No procede la prisión por deudas de carácter puramente civil.

#### **Artículo 18**

- La prisión preventiva sólo es válida contra delitos que merezcan pena corporal.

#### **Artículo 19**

- Garantías del auto de formal prisión.

#### **Artículo 20**

- Garantías de los inculcados, las víctimas y los ofendidos por un delito.

#### **Artículo 21**

- La imposición de penas es propia de la autoridad judicial.
- Sólo al Ministerio Público le corresponde la investigación y persecución de los delitos.

#### **Artículo 22**

- Queda prohibida la aplicación de penas inusitadas y trascendentales.

#### **Artículo 23**

- Ningún juicio penal podrá tener más de tres instancias;
- Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito;
- Se prohíbe la práctica de absolver de la instancia.

Junto a las garantías de seguridad jurídica encontramos también uno de los principios jurídicos fundamentales en cualquier orden normativo del Estado: **el principio de legalidad**, el cual, en pocas palabras, implica que la autoridad sólo pueda hacer aquello para lo que está facultada, mientras que el gobernado realizará todo aquello que no le esté prohibido por una norma: “Toda norma

individualizada debe ser creada conforme a lo que establece la norma general. Este principio se denomina ‘de legalidad’<sup>275</sup>.

La importancia del principio de legalidad es esencial dentro de cualquier sistema jurídico, tal y como lo acusa el destacado jurista mexicano Burgoa Orihuela al manifestar que: “La eficacia jurídica de la garantía de legalidad reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo de México, desde la misma Constitución, hasta el reglamento administrativo más minucioso.”<sup>276</sup>

En ese sentido se tiene que, si se relaciona el principio de legalidad con la supremacía constitucional, la autoridad sólo podrá realizar aquello para lo que esté constitucionalmente facultada, esto porque “...en realidad, ambos principios postulan la congruencia de todo el orden normativo de la constitución”<sup>277</sup>.

Dicho lo anterior, analizaremos cómo la figura de la responsabilidad solidaria interactúa con la garantía de audiencia dentro de los textos de nuestra carta magna, en concreto de los principios esbozados.

Señala el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política que son obligaciones de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

En términos constitucionales se puede observar que la responsabilidad solidaria no tiene mención dentro de la obligación que se tiene para contribuir con el gasto público del Estado, pues quienes resultan obligados son las personas que se encuentran vinculadas al Estado en una relación jurídico tributaria.

---

<sup>275</sup> GAMAS Torruco, José. Op. cit. pág. 115.

<sup>276</sup> BURGOA Orihuela, Ignacio. Las garantías individuales. 31ª edición. Ed. Porrúa, México, 1999. pág. 601.

<sup>277</sup> GAMAS Torruco, José, Op. cit. pág. 115.

En efecto, la Constitución ordena que quienes deben contribuir con el gasto público son los mexicanos obligados a ello, es decir, las personas a las que se ha creado un vínculo de obligación para con el Estado: Una relación jurídico-tributaria. Ello fácilmente se puede observar pues en el texto citado se señala: "...son obligaciones... contribuir". Es decir, cuando se crea la relación tributaria, pone a dos personas: por un lado el Estado, y por el otro el que está obligado a contribuir. El término contribuir por su parte significa, según el diccionario de la Real Academia Española "Contribuir. (Del lat. contribuēre). tr. Dicho de una persona: Dar o pagar la cuota que le cabe por un impuesto o repartimiento..." En estrictos términos jurídicos el contribuyente es "...el sujeto pasivo por antonomasia"<sup>278</sup>; "...el deudor de iure del impuesto"<sup>279</sup>, "...todo aquel que debe participar en el financiamiento de los gastos públicos"<sup>280</sup>; en general, por contribuyente entendemos, desde el punto de vista teórico, al sujeto generador del hecho imponible<sup>281</sup>.

Si hacemos una conjetura entre el significado gramatical y el jurídico, llegaremos a la conclusión válida de que cuando la Constitución establece en su artículo 31 fracción IV la relación tributaria, nos encontramos con que **sólo existen dos sujetos, el sujeto activo o Estado y el contribuyente**, pero en el estricto sentido del término, es decir, el sujeto generador del hecho imponible, el que tiene que contribuir para el financiamiento del estado<sup>282</sup>. En este orden de ideas, podríamos

---

<sup>278</sup> MARTÍNEZ Lago, Miguel Ángel. Op. Cit. pág. 311.

<sup>279</sup> Voz contribuyente, "Enciclopedia Jurídica Omeba". Tomo IV. Cons-cost, pág. 712.

<sup>280</sup> GIL Valdivia, Gerardo. "Contribuyente" en Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario jurídico Mexicano. Tomo I. 10ª edición. Ed. Porrúa, México, 2000. pág. 729.

<sup>281</sup> Cfr. GIULIANI Founruge, Carlos M. Op. Cit. Tomo II. pág. 473; PÉREZ Royo, Fernando. Op.Cit. pág. 141; CALVO Ortega, Rafael. Op. Cit. pág. 171; MENÉNDEZ Moreno, Alejandro. Et. al., Op. Cit. pág. 246; SÁNCHEZ Gómez, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano". Ed. Porrúa. México, 2003, págs. 377-378; SOLER, Osvaldo H. "Derechos y defensas del contribuyente frente al fisco". Ed. La Ley. Argentina, 2001, pág. 40; ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús., Op. Cit. pág. 12.

<sup>282</sup> Al respecto manifiesta el tratadista Galindo Garfías que "*El significado de esta palabra 'contribuir' empleada en la fracción IV del artículo que es materia de esta nota, es el de cubrir impuestos federales, estatales y municipales que fijen las leyes... La contribución es la aportación en dinero o especie que deben al estado las personas físicas o morales que la ley establece a su cargo*" GALINDO Garfías, Ignacio. Comentario al artículo 31 en Cámara de Diputaos. Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones, Tomo. V, art. 28-36. 4ª edición, Ed. Porrúa, México, 1994, pág. 750.

llegar a interpretar que cualquier tercero que se vea inmiscuido en la relación tributaria como sujeto obligado por el Código Fiscal de la Federación, entre ellos el responsable solidario, queda fuera de lo preceptuado en el texto constitucional.

“Se cuestiona por qué un tercero con determinadas obligaciones secundarias, extraño al surgimiento de un crédito fiscal que si bien no es responsable por deuda propia, pues en principio no debe impuestos, pueda acabarlos incluso pagando por hechos de terceros”<sup>283</sup>.

Esta opinión podemos sostenerla, si consideramos que en materia fiscal, el criterio de interpretación de la norma (en tratándose de sujeto, objeto, base y tasa) es estricto. El doctrinario Dino Jarach así lo señala: “...otro corolario del principio de legalidad se refiere a la interpretación de las normas tributarias materiales. Se dice que siendo el derecho tributario materia de ley y no de equidad sus normas deben ser interpretadas literalmente”<sup>284</sup>.

En este sentido, si la norma constitucional establece de manera clara y precisa que sólo el “contribuyente” se encuentra obligado en la relación jurídica tributaria, el Código Fiscal de la Federación no puede contravenir dicho ordenamiento y establecer terceros obligados a otras prestaciones tributarias, menos aún que un tercero, el obligado solidario por ejemplo, pague la prestación tributaria del sujeto pasivo.

Lo anterior adquiere mucha coherencia si se observa que desde el mandato constitucional el sujeto pasivo, es decir, quien tiene la obligación de contribuir para el gasto público, es el que ostenta la capacidad económica, y no los demás sujetos obligados en términos de la ley secundaria.

---

<sup>283</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal. Ed. Iure, México, 2003. pág. 49.

<sup>284</sup> JARACH, Dino, Finanzas Públicas. Op. cit. pág. 315.

Frente a esto, nuestra la Suprema Corte de Justicia de la Nación de nuestro país da una solución al problema, ya que ha señalado que la relación tributaria no es sólo una facultad de establecer contribuciones, sino que además autoriza al estado a imponer medidas eficaces para recaudarlas, entre ellas las obligaciones a un tercero:

**“COMISIÓN FEDERAL DE ELECTRICIDAD. ACTÚA COMO AUXILIAR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CUANDO RECAUDA EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.** Tanto la doctrina, como la legislación positiva mexicana, aceptan la posibilidad de que los particulares funjan como auxiliares de la administración pública a fin de recaudar las contribuciones que señala la ley. La obligación de retener un impuesto a cargo de compradores y posteriormente su entero a las oficinas hacendarias respectivas, son deberes impuestos a terceros que corresponden a la facultad que el fisco tiene para mayor control de los impuestos y hacer rápida y efectiva su recaudación; esta facultad se encuentra implícita en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al conceder atribuciones a la autoridad para establecer contribuciones, no consigna una relación jurídica simple en la que el gobernado tenga sólo la obligación de pagar el tributo y el Estado el derecho correlativo de recaudarlo, sino que de ese precepto se deriva un complejo de derechos, obligaciones y atribuciones, que forman el contenido del derecho tributario, y entre éstas se halla la de imponer medidas eficaces para la recaudación del tributo mediante el señalamiento de obligaciones a terceros; esta actividad puede catalogarse como una cooperación de los particulares en la realización de los fines del Estado. En nuestra legislación positiva puede citarse la existencia de diversas intervenciones que desempeñan particulares dentro de la determinación y recaudación de los impuestos, como es el caso de los patrones que retienen el importe del impuesto sobre productos del trabajo a sus empleados; el caso de los notarios públicos que tienen la obligación de calcular y vigilar el pago de impuestos por las personas que solicitan su intervención; y otros supuestos en los que

los particulares, auxiliares del fisco federal, también tienen el carácter de deudores solidarios cuando no retienen los impuestos que deben, o no se cercioran de que se cumplan los requisitos que determinan las leyes fiscales”.<sup>285</sup>

La interpretación que hace el máximo tribunal se aparta pues, del principio de estricto derecho<sup>286</sup>.

### **5.2.1 Ausencia de sustento constitucional en los accesorios de las contribuciones: base para excluir el cobro de las multas al responsable solidario**

No sólo existe una violación a las garantías de seguridad jurídica el hecho de que en la constitución no se identifique plenamente al responsable solidario como un sujeto distinto del sujeto obligado, y así mismo, que se le trate como tal. Sino que además, en la propia constitución tampoco existe el sustento primario para justificar la existencia de los accesorios de las contribuciones dentro de la relación jurídico-tributaria; ya ni se diga del cobro de los accesorios al responsable solidario.

En efecto, la situación anterior debería suceder como con la prohibición del traslado de penas a terceras personas (penas trascendentales), donde la Constitución en su artículo 22, protege a cualquier sujeto para que no sea ligado por su relación con el infractor de la norma o el delincuente, a cumplir con la responsabilidad que sólo puede generársele a cualquiera de éstas dos personas que se mencionan.

---

<sup>285</sup> “Semanario Judicial de la Federación y su gaceta”. Novena época. Tomo.VI. Diciembre de 1997. pág. 367.

<sup>286</sup> Aun y cuando escapa a los fines del presente trabajo, los métodos de interpretación de la carta magna han sido analizados por nuestra Suprema Corte; confróntense la siguiente tesis jurisprudencial: **INTERPRETACIÓN HISTÓRICA TRADICIONAL E HISTÓRICA PROGRESIVA DE LA CONSTITUCIÓN**. “Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, novena época”. Tomo XI. Junio de 2000. pág. 13.

Esto quiere decir, que desde el nivel mas alto de nuestro orden jurídico se reconoce plenamente **que la responsabilidad es estrictamente personal**, es decir, que sólo existe por el hecho propio, y que ésta no puede compartirse al serle únicamente imputable al autor de los hechos infractores o delictivos, en relación con las finalidades que persiguen las sanciones en general. Entonces ¿Porqué está situación no es reconocida para los accesorios de las contribuciones?

Al respecto, y por lo que hace al reconocimiento de las sanciones dentro del texto constitucional, se tiene que dentro del artículo 21 de la Carta Magna se alude lo siguiente:

*“Art. 21.- La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función.*

...

*Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.*

*Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.*

*Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.*

...

***La seguridad pública es una función a cargo de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, que comprende la prevención de los delitos; la investigación y persecución para hacerla efectiva, así como la sanción de las infracciones administrativas, en los términos de la ley, en las respectivas competencias que esta Constitución señala. La actuación de las instituciones de seguridad pública se regirá por los principios de legalidad, objetividad, eficiencia, profesionalismo, honradez y respeto a los derechos humanos reconocidos en esta Constitución.***

...”

Sobre este punto, vale la pena hacer mención que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, señala que las sanciones (en general) forman parte de los accesorios de las contribuciones. Siguiendo esa lógica, nos preguntamos si ¿No debería incluirse en la constitución la mención del término “accesorios” de las contribuciones, en lugar de quedarse a reserva de una ley de orden secundario?

En ese sentido, al ser los accesorios de las contribuciones un elemento adicional que corre a la par de del crédito fiscal, su reconocimiento debería también ser expresado dentro de los textos constitucionales, así como justificado su cobro para el sujeto pasivo principal como para los demás sujetos obligados.

### 5.2.2. Trato desigual al responsable solidario y al sujeto pasivo en relación con el principio de capacidad contributiva

Tal y como hemos visto en el apartado anterior, al no existir jurídicamente un sustento constitucional que justifique el cobro de los accesorios de las contribuciones –descartando las violaciones a las garantías de seguridad jurídica que aquello pudiese implicar- técnica y materialmente se está transformando al responsable solidario, en un contribuyente<sup>287</sup>, sin otorgarle las garantías que al respecto prevé para este sujeto la Constitución.

En atención a la base de nuestro sistema jurídico fiscal, es decir al texto establecido por el artículo 31 fracción IV constitucional, el contribuyente tutela dos garantías básicas referente a toda prestación a favor del Estado que se le imponga, éstas son proporcionalidad y la equidad en las contribuciones.

“El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica**, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas

---

<sup>287</sup> Recuérdese lo que se dijo al respecto dentro del capítulo 4.4.2 en relación con la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria. Si el legislador instituyó la figura del responsable como una garantía para el Estado respecto de los créditos fiscales que adeuda el sujeto pasivo, su responsabilidad alcanza hasta esa situación, es decir, a cubrir el adeudo del crédito fiscal. El hecho de que la administración pública intente hacerlo por los accesorios de esa contribución no pagada, implicaría sustituir al responsable solidario en el sujeto obligado. Finalidad que no persigue la responsabilidad solidaria.

progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.<sup>288</sup>

No obstante, la situación anterior no acontece para con el responsable solidario, ya que es claro que cuando el Estado, en uso de sus facultades fiscales decide cobrar un crédito fiscal a un responsable solidario, desde el momento en que se actualizan y determinan las cantidades a pagar, ésta situación no se hace en “función de su respectiva capacidad económica” donde el responsable pague sólo “una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos”, ni mucho menos aún tendrá “igualdad ante la misma ley tributaria” ya que el crédito fiscal que se determinó a su cargo, fue hecho en base a la capacidad económica del contribuyente.

Una situación de desigualdad entre el contribuyente y el responsable solidario se encuentra también si se analiza entre ambos la garantía de audiencia consagrada por la constitución.

---

<sup>288</sup> **PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** “Semanario Judicial de la Federación”, Tesis, séptima época, primera parte, pág. 113.

La garantía de audiencia es "...una fórmula que permite a los individuos oponerse a los actos arbitrarios de las autoridades, cuando éstas los privan de sus derechos."<sup>289</sup>

Esta garantía es fundamental y trascendental, y en términos del tratadista mexicano Burgoa Orihuela es: "...una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del Poder Público que tiendan a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses..."<sup>290</sup>

Sobre ese sentido y en relación con lo que se ha visto a lo largo del presente ensayo, el Código Fiscal de la Federación debe acoger dicha garantía, no obstante, se puede observar que al responsable solidario se le compara con el contribuyente, y no se le otorga, previo a realizar la determinación del crédito, una garantía de audiencia a efecto de que pueda defenderse legalmente.

Si bien es cierto, en jurisprudencia de rubro **"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA"**<sup>291</sup>, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la garantía de audiencia sobrevendrá posteriormente a la fijación del crédito, lo cierto es que es así porque se parte del supuesto de que el contribuyente ha generado el hecho impositivo, es decir, sólo existe un presupuesto generador de la contribución. Pero en el caso del responsable solidario no es así.

Así es, existe una condición dual en cuanto a los hechos de los cuáles nacerá la responsabilidad tributaria: el hecho imponible a cargo del deudor principal y propiamente, la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma tributaria, a partir del cuál surgirá esa responsabilidad. Es decir, nos enfrentamos a

---

<sup>289</sup> CASTRO Y CASTRO, Juventino, V. "Garantías y amparo". Ed. Porrúa, México, 2004. pág. 268.

<sup>290</sup> BURGOA Orihuela, Ignacio, Op Cit. pág. 524.

<sup>291</sup> "Semanario Judicial de al Federación". Séptima Época. Primera Parte. pág. 77.

dos supuestos jurídicos, el del nacimiento del crédito para el contribuyente por una parte, y el del nacimiento de la responsabilidad solidaria para un tercero. En esta tesitura, si nace la responsabilidad solidaria producto de otro supuesto jurídico distinto al hecho generador del tributo, deberá nacer concomitantemente la necesidad de notificar esta situación al responsable solidario a fin de satisfacerle su garantía de audiencia prevista por el párrafo segundo del artículo 14 de nuestra ley fundamental.

Esta situación sí se ha reconocido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al fijar la siguiente tesis aislada:

**“RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. EL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN III, PÁRRAFO TERCERO, INCISO B), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO PREVER A FAVOR DEL POSIBLE AFECTADO LA OPORTUNIDAD DE SER OÍDO PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES POR LOS QUE SE LE CONSIDERA OBLIGADO SOLIDARIO, VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA PREVIA.** El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis de jurisprudencia 110, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo I, Materia Constitucional, página 141, con el rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", de la que se infiere que cuando la autoridad hacendaria determina un crédito fiscal por el incumplimiento en el pago de una contribución, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede otorgarse a los causantes con posterioridad al dictado de la liquidación, en virtud de que deriva del incumplimiento de sus obligaciones fiscales; sin embargo, no resulta aplicable a los deudores solidarios que se ubican dentro de los supuestos que establece el artículo 26, fracción III, párrafo tercero, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, en atención a que se trata de deudores sobrevenidos y su calidad resulta de la conducta que asuma el directo obligado frente a la autoridad fiscal en los

## Capítulo V. Alcance de la Deuda Tributaria para el Responsable Solidario.

casos que previene y, en ese instante, quien no era deudor se convierte en responsable solidario por presunción legal; empero, tal presunción y los hechos que la configuraban admiten prueba en contrario, motivo por el cual resulta indispensable que previamente a la declaración de responsabilidad solidaria, la autoridad fiscal le brinde al posible afectado las garantías de audiencia y de defensa para que pruebe y alegue lo que a su derecho convenga. En esa virtud, el citado precepto legal viola la referida garantía constitucional, al no prever a favor del posible afectado la oportunidad de ser oído para desvirtuar los hechos u omisiones por los que se le considera obligado solidario.”

Vale la pena hacer mención, que el Supremo Tribunal menciona lo que se afirma en relación con el origen de dos supuestos jurídicos diferentes al momento de que nace la responsabilidad solidaria: existen dos presupuestos jurídicos, uno para el nacimiento del hecho imponible, y otro para el responsable solidario. Sin embargo sólo lo hace respecto a la fracción III inciso b).

Como se puede observar, la figura jurídica denominada responsabilidad solidaria adolece de una serie de vicios que la hacen chocar con el texto de nuestra Carta Magna, lo que en términos prácticos **redundará en una inseguridad jurídica** no sólo para el gobernado, sino también para el sujeto activo, entendiéndose el Estado en general, lo que repercutirá en una menor calidad y cantidad en cuanto a la recaudación de recursos se refiere.

## CONCLUSIONES

**Primera.-** La obligación tributaria es una consecuencia que surge de la norma, que produce un vínculo entre el Estado y el contribuyente a fin de que el primero de éstos se encuentre en actitud de exigir al segundo una prestación pecuniaria y coactiva. A ésta sujeción producida se le conoce como relación jurídico-tributaria, donde las personas que intervienen en ella se les denomina sujetos.

**Segunda.-** El Estado es acreedor a otros ingresos que participan de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, los cuales se encuentran estrechamente relacionados con la suerte principal a que está obligado a cubrir el sujeto pasivo. A estos ingresos se les conoce como accesorios de las contribuciones, los cuales en términos del último párrafo del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación son: los recargos; las sanciones; la indemnización por cheque devuelto y los gastos de ejecución.

**Tercera.-** Los sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria son: a) **el activo**, representado por el Estado, mismo que puede ejercer dicha calidad en dos momentos: 1) a través de la potestad tributaria, es decir, estableciendo mediante ley las diversas contribuciones enfocadas a sufragar las necesidades sociales; y 2) como acreedor de la prestación fiscal, esto es, exigiendo el entero de la contribución; y b) **el pasivo**, persona física o moral, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen.

**Cuarta.-** Junto al sujeto pasivo, existen otros sujetos que sin actualizar la hipótesis jurídica regulada por la ley, pueden ser ubicados en una posición de deudores de un crédito fiscal. Esta situación, evidencia la calidad entre un sujeto obligado directamente, y otras personas constreñidas al cumplimiento de la deuda, donde el primero pone de relieve ser el único que interviene en la relación fiscal, pues éste es el que da nacimiento a la obligación tributaria, mientras que la calidad de los demás sujetos se da en un segundo plano, y su intervención se genera por la

actualización de otros presupuestos de hecho (también establecidos en la normatividad) distintos al del que da surgimiento a la obligación fiscal, y por ello, éstos últimos tienen una condición diferente que la del primero, siendo por consecuencia que su obligación frente al Estado sea distinta.

**Quinta.-** Dentro del grupo de otros obligados tributarios distintos al sujeto pasivo principal, se encuentran: el responsable del tributo (el solidario entra como una especie de este género); sustituto del contribuyente; retenedor a cuenta y el sucesor de la deuda tributaria.

**Sexta.-** Se concluye que no debe confundirse el término responsable tributario por el de responsable solidario, ya que el primero de dichos conceptos engloba al segundo, ello en razón de que la responsabilidad tributaria abarca tanto la **subsidiariedad**, que es cuando el responsable tributario entra como garantía en el pago del crédito una vez que el acreedor de la obligación haya acudido con el deudor principal, como la **solidaridad** en la responsabilidad, entendida ésta última cuando el responsable ubica junto a el deudor principal para cubrir la obligación fiscal, teniendo la autoridad fiscal tendrá plena facultad para dirigirse contra cualquiera de los deudores de la prestación tributaria.

De igual forma, no debe confundirse a la responsabilidad solidaria con la **solidaridad sustantiva o solidaridad tributaria**, que se da cuando dos o más personas son, de manera coetánea, generadores del hecho imponible y por lo tanto deudores de la obligación fiscal. En este caso dos o más contribuyentes realmente forman uno solo, razón por la cual responderán de manera solidaria, es decir cada deudor debe pagar todo el objeto, no obstante que ese objeto es divisible, pero el “deudor solidario que paga la deuda por entero, tiene derecho de exigir a sus coobligados la parte que en la deuda les hubiere correspondido.

**Séptima.-** Es un error que la legislación mexicana sólo contemple al responsable solidario, y oculte en apariencia las demás categorías de sujetos que se

encuentran obligados además del sujeto pasivo principal, ello en razón de que las características de tales sujetos son diferentes en lo que a cada uno concierne, y por tal razón los efectos jurídicos serán distintos de los que se espera en esa figura del derecho tributario.

**Octava.-** La figura jurídica de la responsabilidad solidaria en México no encuentra aún, en el derecho positivo, el respaldo necesario para poder cumplir con el objetivo de garantizar el pago de la deuda tributaria, ante la falta de éste, por parte del deudor principal, lo anterior, derivado de la escasa reglamentación que existe al respecto.

**Novena.-** Se concluye que la responsabilidad fiscal (teórica, no como figura jurídica prevista en el Código Fiscal) que proviene de la forma general de lo que se entiende como responsabilidad (concebida ésta última como el deber de hacer frente a determinado sujeto, por una violación imputable a la norma que regula la conducta, la cual trae aparejada una sanción por el daño causado), debe tomar en cuenta las condiciones personales del infractor atendiendo siempre el grado de culpabilidad del responsable. Pues con ello se puede determinar el nivel de gravedad (grado de culpabilidad) de la transgresión a la norma tributaria, y por ende, su incidencia en la responsabilidad frente a la sociedad en general.

**Décima.-** El último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, sí reconoce el carácter personal de las infracciones fiscales basándose en la culpabilidad del sujeto infractor para el responsable solidario, pero no por lo que hace a los accesorios. Siendo que en dicho texto legal, no sólo debería señalarse la exclusión del alcance de la responsabilidad solidaria para el pago de las multas que surjan por el incumplimiento de la obligación principal, sino que también dicho alcance fuera para con los accesorios de las contribuciones, toda vez que el principio personal de las infracciones opera también para éstos, ello en virtud de que no puede entenderse a la responsabilidad fiscal sin culpabilidad, ya que de ser lo contrario, se estarían desestimando elementos que se basan directamente

en la voluntad siendo claramente ésta la virtud del hombre por la que puede explicarse su conducta, y por tanto, lo demás se convertiría en una relación mecánica de causa a efecto, la cual propiciaría la desigualdad entre el Estado y sus contribuyentes.

**Décima Primera.-** La culpabilidad debe analizarse como presupuesto de la responsabilidad fiscal, es decir, debe prevalecer que las normas tributarias consideren los elementos personales de la conducta a fin de repercutir la responsabilidad en una manera gradual para que pueda ajustarse una relación entre el Estado y los contribuyentes lo más justa posible.

**Décima Segunda.-** La naturaleza de la responsabilidad solidaria en México tiene dos vertientes en particular: a) Como garantía para el Estado en relación con una prestación tributaria; y b) Como sujeto responsable (sujeto- infractor) que fue sancionado con la deuda tributaria.

Para la primera de éstas, la responsabilidad solidaria busca reforzar el pago de la deuda tributaria que no pague su sujeto pasivo principal por cualquier circunstancia (ya sea por insolvencia, falta de diligencia, incumplimiento por dolo), asegurando el cumplimiento de la obligación, tiene el efecto de hacer surgir un nuevo vínculo de obligación con el Estado, que se relaciona con la prestación material de la obligación primigenia, pero distinta en su nacimiento, por ello es que el responsable solidario refuerza con su apoyo el pago del crédito fiscal, y aumenta por supuesto, la posibilidad de recibir los ingresos del Estado en un tiempo menor.

Para el segundo de los casos, la responsabilidad solidaria busca reparar los daños cometidos por la conducta ilícita del sujeto que infringe la norma, la cual implica reponer las cosas al estado en que se encontraban antes de la infracción, como si ésta no se hubiere producido.

**Décima Tercera.-** La obligación del responsable solidario es ajena a la del deudor principal, el responsable solidario tiene una deuda y una responsabilidad propia surgida de supuestos diferentes a los que se establecen para el surgimiento de la obligación tributaria, supuestos que se generan porque la ley así lo establece, siempre y cuando se haya cumplido la condición previa de incumplimiento del obligado directo. En ese sentido, si la finalidad del Estado es instituir una garantía en el pago de la deuda del contribuyente, la responsabilidad solidaria es una extensión en esa modalidad, y por ello el responsable no puede compartir otra cosa que no sea el carácter pecuniario.

**Décima Cuarta.-** De manera general debe entenderse que en relación que los accesorios de las contribuciones no forman parte de la obligación del responsable solidario que surge del incumplimiento de la deuda del obligado principal, siempre y cuando dicho responsable no los haya originado, pues independientemente de que llegue a pensarse que la naturaleza de los accesorios de las contribuciones sigue la suerte de lo principal, y por ende, lo que adeude el sujeto obligado directo (incluyendo sus accesorios, excepto las multas), tenga que cubrirse en su totalidad por el responsable solidario, no se puede olvidar que el responsable no es autor de los hechos ilícitos que provocaron el nacimiento de los accesorios, así mismo, tampoco puede perderse el hecho de que las finalidades que persigue el Estado con la figura jurídica de la responsabilidad, va encaminada a garantizar el crédito fiscal, lo cual no incluye los accesorios.

**Décimo Quinta.-** Se concluye que el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación viola el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución Federal, al no respetar que sólo el “contribuyente” se encuentra obligado en la relación jurídica tributaria, el Código Fiscal de la Federación no puede contravenir dicho ordenamiento y establecer a terceros obligados a otras prestaciones tributarias, menos aún que un tercero, el obligado solidario por ejemplo, pague la prestación tributaria de conductas ajenas a él, como pasa en el caso de los accesorios de las contribuciones.

## FUENTES CONSULTADAS

### a. BIBLIOGRAFÍA

**ACOSTA ROMERO, Miguel.** "Compendio de Derecho Administrativo. 2" Editorial Porrúa. México, 1998.

**ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús.** "*La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal*" Ed. Porrúa. México, 2000.

**AMATUCCI Andrea. Et Al.** "*Tratado de Derecho Tributario*". Ed. Temis. Bogotá, Colombia. 2001.

**BELING, Ernest von.** "*La doctrina del delito-tipo, en esquema de derecho penal*", traducido por Sebastián Soler. Ed. Depalma, Argentina, 1944.

**BERLIRI, Antonio.** "Principios de Derecho Tributario". Ed. Derecho Financiero. Vol. 2. Madrid, 1964.

**BURGOA Orihuela, Ignacio.** Las Garantías Individuales. 7ª ed. Editorial Porrúa; México, 1972.

**BUSTAMANTE ALSINA, Jorge Eduardo.** Teoría general de la responsabilidad civil. 3ª edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1980.

**CALVO Ortega, Rafael,** "Curso de derecho financiero I". 6º edición. Ed. Civitas, Madrid, 2002.

**Carrasco Iriarte, Hugo.** Derecho Fiscal. Ed. Iure, México, 2003.

**CASTRO Y CASTRO, Juventino, V.** "Garantías y amparo". Ed. Porrúa, México, 2004.

**CHECA González, Clemente.** "Los responsables tributarios" Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2003.

**DE LA GARZA, Sergio Francisco.** "Derecho Financiero Mexicano". Ed. Porrúa. México, 2003.

**DIAZ-ARANDA, Enrique,** "El Dolo. Casualismo-Finalismo-Funcionalismo y la reforma penal en México", Ed. Porrúa, quinta edición, México, 2004.

**FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge.** Derecho Administrativo, México, McGraw Hill, 1997.

**FLORES ZAVALA, Ernesto.** “*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*”, Editorial Porrúa. Decimocuarta Edición. México, 1999.

**GARCÍA Bueno, Marco César. Et. al.** “Manual de Derecho Tributario”. Ed. Porrúa. México, 2005.

**GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.** Derecho Fiscal Penal. Ed. Porrúa, México, 1994.

**GARCÍA Máñez, Eduardo.** “Introducción al Estudio del Derecho”. Editorial Porrúa, Edición 53. México, 2002.

**GIANNINI Achille, Donato.** “*Instituciones de derecho tributario*”. Traducción y Estudio Preliminar de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957.

**GIULANI Fonrouge, Carlos M.** “*Derecho Financiero*”. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1976.

**GIULANI Fonrouge, Carlos M.** “*Derecho Financiero*”. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1976. Volumen 1.

**GONZÁLEZ García, E. y González, T.** “Derecho Tributario”, Tomo I, Ed. Plaza Universitaria Ediciones; 2004.

**GONZÁLEZ Ortiz, Diego.** “*La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*”. Editorial Dykinson. Madrid, 2002.

**GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto.** “*Derecho de las obligaciones*”. 12ª edición. Ed. Porrúa, México, 1997.

**HANS, Kelsen.** Teoría general del derecho y del estado. 2ª edición. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995.

**HOHFELD, W.N.** Conceptos Jurídicos Fundamentales, 4. Ed. México Fontamara, 1997.

**JARACH, Dino,** “*Finanzas públicas y derecho tributario*”, 3ª Ed. Avello-Perrot. Buenos Aires, 2004.

**JARACH, Dino.** “Curso Superior de Derecho Tributario”. 2ª edición. Buenos Aires, 1969.

**JARACH, Dino.** “*El Hecho Imponible*”. Ed. Revista de Jurisprudencia Argentina SA, Buenos Aires, 1943.

**JARACH, Dino.** “*Finanzas públicas y derecho tributario*”. 3ª Edición, Avelledo-Perrot. Buenos Aires 2004.<sup>1</sup>

**JARACH, Dino.** “*El hecho imponible*” Editorial Abeledo-Perrot. 3ª Edición, Argentina, 2001.

**JIMÉNEZ González, Antonio,** “Lecciones de derecho tributario”, Editorial ECAFSA, 4º edición, México, 1997.

**LISZT, Franz von,** “Tratado de Derecho Penal”, Editorial REUS (S.A.). Décimo octava edición alemana traducida, España, 1926.

**LOMELÍ Cerezo Margarita,** “Derecho Fiscal Represivo”. Editorial Porrúa 5ª Edición. México. 2007.

**MARGAIN Manautou, Emilio.** “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”. Editorial Porrúa, México, 1997.

**MARTÍN Jiménez, Francisco J.,** “*El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*”, Ed. Lex Nova. Valladolid, 2000.

**MARTÍNEZ Alfaro, Joaquín.** “Teoría de las Obligaciones”. Ed. Porrúa. México, 2003.

**MARTÍNEZ Morales, Rafael.** Derecho Administrativo 1er y 2do. Cursos. Ed. Oxford University Press. México.

**MAZORRA Manrique de Lara, Sonsoles,** “Régimen Jurídico de la Responsabilidad Tributaria”, Crónica Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992.

**MENÉNDEZ Moreno, Alejandro,** et. al. “*Derecho financiero y tributario, parte general, lecciones de cátedra*”. 5ª edición, Editorial Lex Nova. Madrid, 2000.

**MORILLO Méndez, Antonio.** “Las Sanciones Tributarias. De la Teoría penal a la práctica administrativa”. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia:, 1996.

**NINO, Carlos Santiago.** Introducción al Análisis del Derecho. Ariel Derecho. Barcelona. 1999.

**ORTEGA Maldonado, Juan Manuel** “Primer Curso de Derecho Tributario”. Editorial Porrúa. México 2004.

**OSORNIO Corres, Francisco Javier et. al.** Supremacía de la constitución. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Diccionario jurídico Mexicano. 10ª edición. Ed. Porrúa, México, 2000.

**PUGLIESE, Mario.** *“Instituciones de Derecho Financiero”*, Editorial Porrúa. México, 1976.

**RADOVIC Schoepen Angela,** “Obligación tributaria”. Ed. Cono Sur, Chile. 1998.

**REYES Corona, Oswaldo, et al.** “Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria”, Ed. Tax, México, 2003,

**RODRÍGUEZ Lobato, Raúl.** “Derecho Fiscal”, Editorial Oxford, University Press. 2ª Edición. México 2007.

**ROJINA, Villegas Rafael.** *“Compendio de Derecho Civil”*. Editorial Porrúa. México, 1978.

**SÁINZ DE BUJANDA, F.** “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. XV, número 60.

**SÁNCHEZ Gómez, Narciso.** “Derecho Fiscal Mexicano”. Editorial Porrúa. México 2003.

**SANROMÁN Aranda, Roberto.** Las fuentes de las obligaciones. Ed. McGraw-Hill. México: 1999.

**SERRA Rojas, Andrés.** Derecho Administrativo. 24ª Ed. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 2003.

**TAMARGO, Roberto,** voz “Obligación Fiscal” en Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XX. Editorial Driskill, Buenos Aires, 1982.

**TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando.** “Elementos para una teoría General del Derecho”. Editorial Themis. México. 1996.

## **b. PUBLICACIONES**

Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 74, 1968.

Revista de la Escuela de Contabilidad, Economía y Administración, vol. XIX, Núm. 74, abril, 1967, ITESM, Monterrey, México.

### **c. LEGISLACIÓN**

- ✓ Código Civil Federal.
- ✓ Código Fiscal de la Federación.
- ✓ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- ✓ Ley Aduanera.
- ✓ Ley de Comercio Exterior.
- ✓ Ley de Coordinación Fiscal.
- ✓ Ley del Seguro Social.
- ✓ Ley Federal de Instituciones de Fianzas.
- ✓ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- ✓ Ley General Tributaria Española
- ✓ Ley General de Sociedades Mercantiles
- ✓ Ley de Títulos y Operaciones de Crédito
- ✓ Ley de Amparo
- ✓ Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

### **d. FUENTES INFORMÁTICAS**

- [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)
- [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)
- [www.ordenjuridico.gob.mx](http://www.ordenjuridico.gob.mx)
- Jurisprudencias y Tesis Aisladas Junio 1917-Junio 2010, CD-ROM IUS 2010, Suprema Corte de Justicia de la Nación, junio de 2010.
- Jurisprudencias y Tesis Aisladas CD-ROM 2010, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Ley de Amparo y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación, CD-ROM, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

## E) OTRAS FUENTES

- a) De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael "Diccionario de Derecho" Porrúa, 26ª ed., México, 1989.
- b) Diccionario Jurídico Mexicano, Tomos I a IV, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Porrúa, 8ª ed., México, 1995.
- c) Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo V, Letras I-J, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1984.
- d) Exposición de motivos del Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal, publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 31 de diciembre de 1998.
- e) Diccionario de la Lengua española. Tomo 1. Espasa, España, 2001.