



*Universidad Nacional
Autónoma de México*

FACULTAD DE DERECHO

EL RETENEDOR ANTE LA
AUTORIDAD FISCAL

T E S I S

*Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN DERECHO*

p r e s e n t a

Ernesto Francisco Beltrán Rebora



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 está 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.

C A P I T U L A D O

1.	ANTECEDENTES HISTORICOS.	
1.1)	Origen del retenedor	1
1.2)	El retenedor en México	4
1.3)	Creación Legislativa de la obligación por deuda ajena	5
II.	EL RETENEDOR COMO SUJETO DE LA RELACION TRIBUTARIA.	
2.1)	La relación jurídica tributaria, elemento sujeto y objeto.....	7
2.2)	Sujeto activo de la relación tributaria	38
2.3)	Sujeto pasivo de la relación tributaria	43
2.3.1)	Sujeto pasivo por adeudo propio	45
2.3.2)	Sujeto pasivo por adeudo ajeno	48
2.4)	Relación entre sujeto activo y el retenedor	56
2.5)	Relación entre sujeto pasivo por adeudo propio y el retenedor	58
III.	EL RETENEDOR Y SU RESPONSABILIDAD.	
3.1)	Criterio del concepto de responsabilidad en la Doctrina.....	60
3.2)	Obligaciones del retenedor ante el fisco	67
3.3)	Efectos de la solidaridad pasiva entre el retenedor y los deudores	68
3.4)	Cesación de la solidaridad entre el retenedor y los deudores	70
3.5)	Responsabilidad de los deudores ante el retenedor en el Derecho Civil	72
IV.	ASPECTOS PARTICULARES DE LA RETENCION.	
4.1)	Concepto.....	74
4.2)	Leyes donde se regula y sus conceptos y efectos de las mismas	76
4.2.1)	Ley del Impuesto Sobre la Renta	76
4.2.2)	Ley del Impuesto al Valor Agregado	84
V.	CONCLUSIONES.	86

P R O L O G O

Por la complejidad misma que representa la recaudación de los tributos por parte de la administración, el Estado se ha visto en la necesidad de implementar nuevos sistemas que sean menos costosos, expeditos y eficientes.

Dentro de esta temática se encuentra como figura principal, el retenedor, quien además de facilitarle esta tarea al Estado, garantiza hasta con su propio patrimonio, la obtención de la contribución que corresponde a un sujeto ajeno a él, que es el verdadero deudor, o sea, el contribuyente.

Al "retenedor", figura tan importante, considero no se le ha dado la importancia ni la atención que se merece, es por ello que he desarrollado este trabajo titulado "El Retenedor ante la Autoridad Fiscal", que espero sea de utilidad a los estudiantes y lectores de este breve estudio.

1.1 Origen del Retenedor-

Se estima que las primeras leyes tributarias aparecieron en China, Egipto y Mesopotamia, siendo pues los impuestos, tal vez tan antiguos como el hombre mismo.

Se afirma en textos, que datan de hace casi cinco mil años, que el hombre temblaba ante un recaudador de impuestos.

En Egipto, los ciudadanos sujetos al impuesto, manifestaban una actitud un tanto denigrante, pues debían arrodillarse ante los cobradores del faraón.

"El Estado-ciudad griega de los siglos IV y V antes de nuestra era, contaba con un sistema tributario adaptado a sus peculiaridades y necesidades, se distinguía por tres características: predominio de las prestaciones voluntarias, una imposición predominante indirecta, y por una administración fiscal conforme al sistema de arrendamiento". (1)

En el Antiguo Derecho Romano, y posteriormente en la Edad Media, los arrendatarios de impuestos se contrataban con el gobierno para la recaudación de los mismos; ésto ocasionaba que los problemas derivados de esta función ya no fueran para el fisco; siendo los únicos responsables los arrendatarios del tributo, asegurándose por lo tanto del impuesto.

Eugene Petit comenta que los publicianos en la Antigua Roma, eran quienes fungían como arrendatarios, pero siendo muchas veces señalados por su avaricia y sus exacciones, por lo que terminaban siendo odiados por las poblaciones a las cuales recaudaban impuestos.

De esta manera, se crea una figura ante el acreedor del tributo y el sujeto pasivo con características distantes al responsable.

En el México Antiguo, la importancia de los tributos fue comprendida por los soberanos aztecas, quienes fueron mejorando la técnica de recaudación.

Los cobradores, a quienes se denominaban "Calpixquia" se caracterizaban por llevar un abanico en una mano, y una vara en la otra, artículos que fungían como credencial.

La recaudación del tributo solía hacerse, en México, una vez al año durante el tiempo de cosechas.

El sistema de recaudación vigente en Castilla era el arrendamiento en la época del descubrimiento de las Indias. Este sistema fue aceptado por las efectivas cobranzas de los impuestos, asegurando los ingresos al erario. Sin embargo, debido a los abusos, que no tardaron en aparecer, desvirtuaron su aplicación.

Este sistema continuó vigente hasta el reinado de Fernando IV, quién decidió cambiarlo por el de una administración directa. El método de recaudación por arrendamiento fue aplicado a los nuevos territorios conquistados, siendo la función de los oficiales reales, el recaudar impuestos y controlar a los arrendadores.

Los oficiales reales estaban encargadas de recaudar directamente y de administrar los tributos en los territorios. Se utilizaba el sistema de arrendamiento cuando habían problemas de comunicación y que, por tanto, impedían a los oficiales reales recaudarlos directamente.

Como se aprecia, en las Indias existía un sistema mixto de recaudación, pero se seguía el de la administración directa para los principales ingresos.

"La dificultad mayor era el control de los recaudadores por parte de los oficiales reales. En México, el tributo era recaudado por caciques y gobernadores indígenas ayudados por los tequitlatos que iban a domicilio a recogerlo, o bien, por un indio casi siempre noble, y lo recogido por ellos era entregado a los designados por los oficiales reales". (2)

Los sistemas tributarios, durante la Edad Media, eran de acuerdo a los periodos que comprendieron a la misma, por lo que no existió un sistema único.

Al iniciarse la Edad Media, el predominio de la economía natural es lo que

caracterizaba al sistema tributario.

En la segunda fase, la aparición de la economía monetaria provoca cambios en el sistema; y en la última fase, la hacienda comenzó a utilizar las primeras formas de imposición.

Los siglos siguientes, la hacienda se fue perfeccionando paulatinamente, aplicándose el sistema a las diferentes teorías sobre los impuestos.

A mediados del siglo XIX se inició la gran pugna de ideologías entre el liberalismo y el socialismo. El sistema tributario se dió de acuerdo con los recursos económicos y políticos de cada país, y por lo tanto fue evolucionando y transformándose según el tiempo y el lugar.

En México, el sistema tributario, al igual que en otros países se fue modificando y perfeccionando. Las normas jurídicas para la obtención y recaudación de la contribución, así como en otros aspectos fueron cambiando.

En el Código Fiscal de la Federación de 1938, el agente de retención aparece con mayor precisión, atribuyéndosele una responsabilidad sustituta.

Posteriormente, en 1981, el Código Fiscal de la Federación reconoce solo un tipo de responsabilidad, la solidaria, misma que se le otorga al retenedor.

Así pues nos damos cuenta que desde hace varios siglos, el Estado ha buscado la forma de obtener los tributos en forma expedita y económica, y a su vez garantizar la prestación tributaria, y es hasta ahora que el Estado ha encontrado en el retenedor quien cumpla con estos requisitos.

1.2 El retenedor en México-

La figura del retenedor ha adquirido una gran relevancia en el Derecho Tributario. Ha sido creado con la finalidad de recaudar en forma más rápida y económica los tributos, controlando al gran número de sujetos, deudores reales del crédito fiscal a través de los agentes de retención (que son pocos en proporción), y así garantizar los tributos.

El retenedor debe responder por la prestación tributaria; es un sujeto que la ley lo liga al acreedor y al contribuyente, creando una relación jurídica tributaria.

El agente de retención paga un tributo sin haber realizado el presupuesto de hecho que determine el nacimiento de la obligación; sin embargo, un presupuesto secundario lo vincula y lo obliga a retener, o en su caso, pagar con su patrimonio al crédito fiscal, que le corresponde al contribuyente.

En caso de que el sustituto no cumpla, podemos decir que aparece una responsabilidad solidaria en donde el Estado puede exigir el crédito fiscal al deudor principal, al agente de retención.

La figura del agente de retención, lo podemos encontrar en un patrón, al momento de sustraer del salario de sus empleados el impuesto correspondiente; o bien, en juegos de lotería, quien otorga el premio retiene el impuesto correspondiente; en el caso de un fideicomiso, la fiduciaria adquirirá el carácter de retenedor.

Así pues, por conveniencia, el Estado ha creado esta figura y en la actualidad le ha otorgado una gran importancia, para evitar enfrentarse a todos los contribuyentes, que sería muy costoso.

El legislador consideró oportuno reunir en la responsabilidad solidaria a los tres tipos de sujetos pasivos responsables por deuda ajena, a partir del Código Fiscal de 1981.

1.3 Creación Legislativa de la obligación por deuda ajena-

"A fines del siglo pasado se empieza a generalizar la atribución de responsabilidades y obligaciones a funcionarios administrativos y judiciales así como a notarios públicos, en el proceso de las disposiciones impositivas y en la recaudación de los impuestos, hasta generalizarse las disposiciones en algunas legislaciones en el sentido de que los jueces no dicten sentencia si no se encuentra satisfecho el interés fiscal; que los jefes de los registros de propiedad, no inscriban documentos en sus registros, sin la comprobación previa de que se ha cubierto el impuesto respectivo; que los notarios públicos, no den curso a documentos o a las operaciones, sin el pago de los impuestos que en dichas operaciones se causen, y aunque no exista responsabilidad por el monto de los impuestos omitidos, en caso de incumplimiento se imponen fuertes sanciones para el sujeto infractor". (3)

Nuestras disposiciones siempre han establecido obligaciones a los mexicanos para sostener las cargas públicas. En la Carta Magna de 1814 en su Artículo 36 señalaba: "Las contribuciones no son extorsiones de la sociedad sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa".

En la Constitución de 1857, Artículo 31, fracción II establecía "como obligación de los mexicanos a: contribuir para los gastos públicos así de la Federación como el Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

En 1917 fue aplicada la misma redacción en el Artículo 31, fracción IV.

Si se aplica el criterio utilizado por la Suprema Corte de Justicia, que señala que es una facultad implícita la de imponer obligaciones a terceros, pensamos entonces que los legisladores de aquellas constituciones, tal vez buscaron implicar a sujetos en dichas disposiciones; es entonces cuando al retenedor se le comienza a dar importancia relevante en el ámbito jurídico.

En el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de 1938, se estipulaba: "La circunstancia de que un tercero se obligue al pago de un crédito fiscal, en sustitución del deudor primitivo, no excluye a éste de la relación tributaria, pero obliga solidariamente a aquél".

En el Artículo 27 del mismo ordenamiento disponía: "Serán sujetos de crédito fiscal, en sustitución del deudor principal, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie que sea objeto directo de un impuesto personal. Sin embargo, si el deudor sustituto no cumple con

la prestación fiscal, el deudor primitivo, queda solidariamente obligado a ella".

Es importante hacer mención que la figura del retenedor era denominada "deudor sustituto".

El Artículo 28 extendía la responsabilidad solidaria, y entre ellos se encontraban los funcionarios públicos y notarios, representantes legales y mandatarios, a las empresas porteadoras.

Así pues, el ordenamiento antes invocado, definía con claridad a las diversas clases de sujetos pasivos, tanto por adeudo propio como por adeudo ajeno, que nacía de la relación jurídico tributaria.

En el Código Fiscal de 1967, en su Artículo 14, fracción IX, establecía:

"Son responsables solidariamente ... los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o de trámite a algún documento, si no se cercioran de que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos, o den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen".

De esta norma podemos desprender que el legislador estableció los casos más generales de responsabilidad solidaria en que pueden incurrir los funcionarios públicos y los notarios por la actividad que desempeñan. Una es la de percatarse que el sujeto pasivo haya cubierto los impuestos o que cumpla con el pago del crédito fiscal, sin lo cual no deberán autorizar ningún trámite, de lo contrario incurrirán en responsabilidad por dolo o negligencia; y la otra es la relativa a retener o enterar el impuesto correspondiente en la forma y plazos que hayan determinado las leyes tributarias.

El Código Fiscal de la Federación de 1981, reúne las diferentes responsabilidades reconocidas en una sola responsabilidad solidaria, quedando pues al sujeto pasivo por sustitución como responsable solidario.

2.1 La relación jurídica tributaria, elemento sujeto y objeto-.

El Estado, para poder satisfacer sus necesidades, mismas que revisten el carácter de necesidades públicas, tales como la impartición de justicia, mantener el orden interior, la defensa exterior, o bien lo que se refiere a proporcionar los medios de salud y educación, ha buscado la manera de obtener ingresos, y así poder sufragar los gastos.

Nuestra Carta Magna ha impuesto la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados y Municipios en que se reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta aportación que se hace, no es voluntaria, sino obligatoria, en virtud de que existen normas de carácter imperativo con un deber general de tributar, es decir, contribuir al sostenimiento de las cargas y servicios del Estado.

El profesor Giannini, nos dice que: "La determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, su cuantía y de los modos y formas en que el propio impuesto debe ser liquidado y recabado, es materia, que en el Estado moderno aparece regulada por el Ordenamiento Jurídico, con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligadas, tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad". (4)

Estas leyes tributarias, cuando operan sobre situaciones de contenido económico, desarrollan su normativa en base a ciertos principios así como a una técnica de elaboración.

Es importante, asimismo, que las leyes determinen la riqueza imponible, así como los sujetos y el acto o presupuesto que la propia ley establezca como causa y fundamentos de la carga tributaria.

Briseño Sierra, al referirse a la relación jurídica tributaria, apunta: "Entendida jurídicamente, la relación fiscal entraña la conexión entre una pretensión recaudatoria y una prestación llamada tributo". (5)

Una vez que surge la pretensión del Estado, ya que se ha realizado el presupuesto marcado en la ley, es decir, que el deber jurídico general se ha particularizado frente a una determinada situación de hecho, nos encontramos frente al nacimiento de una relación jurídica tributaria.

"De tal forma que la ley es la causa originadora de la relación jurídica y el hecho imponible, la circunstancia de cuya realización pende el nacimiento de la obligación tributaria". (6)

El jurista Sergio Francisco de la Garza define a las relaciones jurídicas tributarias como "aquellos que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales". (7)

"El concepto de relación jurídica se enmarca dentro de los conceptos generales de Derecho, por cuanto a que es la resultante de la indudable confrontación entre derecho y obligación". (8)

La relación jurídica tributaria está integrada por elementos personales y objetivos o materiales, y algunos autores consideran a los momentos de vinculación como un tercer elemento.

El elemento personal de toda relación está integrado por un sujeto activo y un sujeto pasivo. No podemos decir que el primer elemento de toda relación jurídica tributaria son los sujetos, como lo afirma el maestro Ernesto Flores Zavala.

Estamos de acuerdo con el tributarista Jarach, quien señala: "Estoy en desacuerdo con el sistema de tratar la materia. Los sujetos activos y pasivos no son el elemento primario de la relación jurídica tributaria, sino consecuencia del hecho que da origen a esta relación". Y continúa "pero sí se trata de una situación de hecho que debe estar relacionada, en cierto modo, con el sujeto activo y con el pasivo, son hechos de la vida real que se verifican y que simplemente por tomar existencia dan origen a un crédito para el sujeto activo y a una deuda o responsabilidad para el sujeto o sujetos pasivos. Entonces, las figuras del sujeto activo y del sujeto pasivo o pasivos nacen, no como primer elemento de esta relación, sino como consecuencia de este hecho definido por la ley que se verifique en la realidad y que es atribuible o se vincula con determinados sujetos que resultarían acreedor o deudor del impuesto". (9)

De tal forma que la relación jurídica tributaria nace de la ley, y los

sujetos aparecen como consecuencia que se deriva de lo señalado en el precepto legal.

Abelardo Torre define la relación jurídica como "el vínculo jurídico entre dos sujetos en virtud del cual, uno de ellos tiene facultad de exigir algo que otro debe cumplir". (10)

Los sujetos a que hace referencia la definición anterior son: el sujeto activo y el sujeto pasivo. El primero es el titular del derecho a la prestación tributaria; es el que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, de cobrar el crédito fiscal; es el ente que adquiere el carácter de acreedor dentro de cada una de las obligaciones concretas.

El sujeto pasivo es la persona física o moral que tiene el deber jurídico tributario, es decir, de pagar el crédito fiscal ya que, de acuerdo con las leyes fiscales, está obligado a ello.

Con la finalidad de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, además del sujeto pasivo por excelencia, o sea, quien realiza el hecho, ha sido creado el sujeto pasivo por adeudo ajeno, esto significa que a éste último se le responsabiliza conforme a nuestro Derecho Positivo en forma solidaria.

La relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y el pasivo, es una relación de coordinación y no de subordinación, no es una relación de poder porque la fuerza tributaria frente al contribuyente, solamente puede manifestarse dentro del marco del Ordenamiento Jurídico. El contribuyente debe la prestación porque realiza el presupuesto señalado y definido en la norma, y el hecho fenoménica que encuadra dentro de la hipótesis o presupuesto, de tal forma que se origina una relación de carácter tributario.

No estamos frente a una relación entre estado y particulares, sino entre la administración y el particular, es decir, entre un gestor para obtener los ingresos en beneficio del Estado, y el contribuyente, por el cual estamos en una situación de acreedor y deudor; y en una posición de absoluta igualdad.

La administración no actúa ejerciendo poderes de soberanía, sino dentro de los límites que le han sido fijados por la ley y sujeta a la decisión de los tribunales en caso de conflicto.

El maestro Rafael Chinchilla Rueda afirma que "la relación obligacional tributaria es un caso típico de obligación (ex-lege). Su única y directa fuente de originación es la norma legal". (11)

La autolimitación del Estado al imperio de la ley, característica del Estado de Derecho, hace que también el poder tributario y su ejercicio, queden sometidos a normas legales de Derecho Objetivo.

Fonrouge estima que la relación jurídica tributaria "está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanza al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra". (12)

El jurista Ramón Valdés Costa indica que "el principio de que no existe tributo sin ley que lo establezca, requiere como necesario completamente el de que, la administración, no puede nunca tener las facultades de decidir definitivamente sus relaciones jurídicas con los contribuyentes". (13)

Sin embargo el principio de igualdad es aplicado en el Derecho Tributario sustantivo, al respecto, el maestro Valdés Costa afirma: "Ya que en cambio del Derecho Formal y Procesal, abundan las dudas y las impresiones... es cierto que existen diversas situaciones en que la administración actúa en un plano de superioridad con respecto al deudor del tributo, pero esta superioridad es la consecuencia exclusiva de normas legales expresas, es decir, de privilegiados. Estos pueden ser justificados por las características especiales que rodean a cada uno de los sujetos de la relación jurídica tributaria y a las especiales necesidades en que está destinado el tributo". (14)

Estimamos que toda relación es de carácter personal; es una relación entre dos personas, una que es el sujeto activo, el acreedor, y la otra que es el sujeto pasivo o contribuyente, o sea, la persona que realizó el hecho generador, quien se obliga, por tanto al pago del crédito fiscal.

Sobre esta relación, el maestro Sergio Francisco de la Garza comenta que "puede existir la relación y la obligación entre personas de Derecho Privado, ya sean sujetos pasivos de relaciones tributarias, ya sean contribuyentes y otras que carezcan de este carácter. Puede suceder ásto generalmente, ya

sea la traslación del tributo por el sujeto pasivo de la relación sustantiva principal a personas extrañas a esas relaciones, o bien, puede referirse también al regreso del tributo.." y continúa"...se ofrecen como ejemplo de este tipo de relaciones, las que se establecen entre los sujetos pasivos principales, ligados por un vínculo de solidaridad sustantiva, las que se establecen entre los sujetos pasivos y los sustitutos, por las cuales los sujetos pasivos principales (sustituídos); las relaciones jurídicas que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los pasivos con responsabilidad tributaria, cuando éstos se han visto obligados a pagar la prestación fiscal. Por último, pueden darse relaciones jurídicas tributarias entre un sujeto pasivo principal y un tercero, a quien se traslada el impuesto, cuando esa traslación está ordenada por la ley tributaria". (15)

Debemos declarar que no existe una relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto, como lo indica el maestro Flores Zavala, entendiendo como pagador del impuesto a "aquél que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos". (16)

Consideramos que los elementos subjetivos pueden o no ser los mismos como los presupuestos y contenidos son suficientes. Podemos decir, entonces, que estamos de acuerdo con el célebre tributarista argentino Jarach, que dice en su tesis que las relaciones jurídicas tributarias tienen un carácter plural y simple, y para ello sostiene que "este defecto de análisis, que consiste en considerar todos los aspectos reunidos y ver cómo un conjunto y una relación compleja la que se establece entre el Estado y ciudadano, dentro del conjunto del Derecho Tributario, provoca la consecuencia de que se vea una supremacía del Estado sobre los particulares, por la razón de que en materia de Derecho Formal o Administrativo, existe la posibilidad de que el Estado dicte verdaderas órdenes, no fundadas en la ley, sino, y justamente dentro de un amplio campo de discrecionalidad que la ley administrativa concede a la autoridad del estado". Continúa Jarach..."En materia de Derecho Tributario Sustantivo...el acreedor puede cobrar o no el impuesto que nace de la ley, únicamente debe adaptar su voluntad a lo que establece la ley, y tiene una suerte de derecho-deber, en el sentido de que es un derecho creditorio, es también su obligación de hacerlo valer en favor del Estado, que el organismo administrativo que representa. En cambio cuando se trata de una relación de carácter administrativo, existe la posibilidad de que la Administración ejerza o no su facultad; de acuerdo con un criterio de oportunidad... me basta este ejemplo para indicar que existe, una diferencia fundamental entre ciertas obligaciones de los contribuyentes, como la de pagar el tributo y otras, de adoptar un determinado comportamiento activo o pasivo frente a la Administración para facilitar o cooperar con las tareas del organismo administrativo encargado de la recaudación fiscal. Mezclar todo esto, es una única

relación jurídica de carácter complejo, significa ignorar la característica fundamental del estudio científico que consiste, ante todo, en un análisis con que se adquiere el conocimiento de las instituciones, y luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto". Posteriormente afirma: "lo anterior me lleva a la conclusión de que no se puede admitir que la tributaria sea compleja: es una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas y que ni siquiera existe una identidad de sujetos en la relación sustantiva y las demás, porque la relación que tiene como objeto de la prestación del tributo tiene siempre como sujeto, por un lado, el sujeto activo titular del crédito fiscal; y por el otro lado, los contribuyentes o responsables que están obligados al pago de esta prestación. Pero los que deben soportar verificaciones, inspecciones, que están obligadas, informan o llevan determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes los que tienen que pagar el tributo; en muchos casos se deben presentar declaraciones... sin ser contribuyentes". (17)

El segundo elemento de toda relación jurídica tributaria, es el objeto u objetivo, como lo denomina Rafael Chinchilla, y lo considera el elemento más importante de la relación. Asimismo, manifiesta que este elemento "viene integrado por los vínculos jurídicos obligacionales que integran la propia relación, y más concretamente, por la obligación tributaria, verdadero instrumento jurídico al servicio del deber público y legal de tributar, y expresión o síntoma exterior de un hecho económico imponible. Con base en los postulados jurídicos-financieros, de que el objeto o materia imponible se concreta ciertamente, en una realidad económica y toda manifestación, directa o indirecta, de riqueza contributiva, se ofrece a través de un acto, hecho o situación jurídica, tipificado en la ley fiscal como presupuesto de la imposición" (18)

Flores Zavala define a este elemento como "la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". Continúa diciendo que..."es frecuente que se considere como objeto del impuesto, la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo". (19)

Este autor confunde el objeto o la materia imponible con los hechos objetivos que dan origen a la obligación, y aún con el sujeto pasivo de la misma, de ahí la crítica que hace Araujo Falcao sobre la admisión del pensamiento expresado por algunos doctrinarios, referente al objeto del impuesto o del tributo y dice que "evoca la concepción antigua equivocada por la cual se consideraba que los tributos recaen sobre cosas y por lo mismo se hablaba de impuestos que recaían sobre inmuebles o también sobre mercaderías destinadas al consumo, fabricadas e importadas" (20)

Jarach, con el fin de evitar tales confusiones, adoptó que el término de

objeto, sea aplicado en las ciencias de las finanzas puesto que desde el aspecto jurídico "sólo constituye un elemento componente del conjunto de circunstancias de hecho que el legislador define abstractamente, como presupuesto de la obligación tributaria y cuya verificación concreta da nacimiento a la obligación". (21)

Como ya decíamos, existen confusiones entre el objeto o la materia imponible con los hechos objetivos; desde el punto de vista de la Teoría General de las Obligaciones, el objeto de la relación tributaria, que va aunado al de la obligación tributaria, es la prestación en dinero o en especie, cuyo cumplimiento corresponde al sujeto pasivo y la facultad de exigir el cumplimiento de la misma, al sujeto activo. Si el tributo es una prestación en dinero o en especie, su objeto será necesariamente el objeto de esa prestación, lo que hace suponer la existencia de una obligación.

En cambio, el presupuesto de hecho o el presupuesto objetivo, alude a la situación que hace nacer la obligación.

Podemos considerar que toda relación jurídica tributaria es de carácter personal, es entre un acreedor o sujeto activo y un deudor o sujeto pasivo, y no una relación de carácter real, es decir, entre el sujeto activo y una cosa, aunque existen algunos tributos que por falta de precisión por parte de los legisladores, dan lugar a interpretaciones equívocas, ya que en ocasiones no define al sujeto obligado al pago, sino que señala el objeto imponible o el presupuesto de hecho.

El maestro De la Garza considera que "los momentos de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo, titular de la pretensión al tributo, son elementos de la misma relación tributaria, que se enlaza en sus dos extremos con sujeto pasivo y con el sujeto activo, con aquél para atribuir una obligación o responsabilidad, y con el último, para atribuirse un derecho o un crédito de naturaleza fiscal." (22)

Una vez realizado el hecho imponible, nace perfecta la relación jurídica. El vínculo queda establecido, ya sea en forma indirecta, como lo hace llamar De la Garza, cuando el sujeto pasivo no está definido en la ley de manera expresa, puesto que se tratan de impuestos reales, y tratándose, en

cambio, de impuestos subjetivos, existe un nexo de carácter personal entre el sujeto activo y el hecho imponible por un lado y por el otro, al mismo tiempo con el pasivo.

Toda relación contiene etapas de evolución que, durante su vida, aparecen bien definidas:

1. Realización del presupuesto, lo que da nacimiento a la relación, y debe estar fundado en la ley.
2. Cuantificación y formalización de la obligación tributaria. Una vez realizado el hecho generador, el vínculo entre acreedor y deudor queda establecido. Asimismo, el objeto queda determinado, también, cuantificándose para tal efecto la carga tributaria.
3. La tercera etapa es la extinción de la deuda. Al satisfacer la prestación, la relación se extingue, considerando por ello que toda obligación, y por ende relación, es de carácter temporal.

En caso de incumplimiento de la obligación fiscal, se crean nuevas situaciones jurídicas de responsabilidad, provocando que el vínculo obligatorio extienda su alcance a personas que no intervinieron en la realización del presupuesto marcado en la ley, y por tanto al originarse la relación, se nombran a tales personas como sujetos pasivos por adeudo ajeno.

Para que exista la relación jurídica tributaria se requiere que el presupuesto de hecho lo defina la ley, y que el mismo se lleve a cabo, toda vez que de su realización puede nacer la obligación tributaria.

Sabemos que el presupuesto de hecho es la hipótesis que el legislador ha formulado en forma abstracta; su realización origina consecuencias jurídicas que son el nacimiento de relaciones obligatorias de naturaleza impositiva, que trae consigo la pretensión por parte del acreedor, así como el motivo para establecer una prestación pecuniaria a cargo de una o más personas.

El hecho imponible, sostiene Chinchilla Rueda, "es un elemento condicionante

en el nacimiento de la relación jurídica tributaria". Más adelante continúa: "es el elemento o circunstancia más fundamental e influyente en el proceso elaborativo de la relación jurídica tributaria". (23)

El maestro Chinchilla señala que el término "hecho imponible" es el que ha tenido mayor influencia, aceptación y arraigo, debido al profesor Jarach.

Chinchilla menciona, al respecto: "se quiere expresar el arraigado criterio científico de que la ley crea la obligación tributaria con base en una específica situación de hecho." (24)

Araujo Falcao, al referirse al hecho imponible, comenta que "se determina por la consecuencia jurídica específica que está destinado a producir. Esta consecuencia jurídica específica consiste en el nacimiento o en el surgimiento de la obligación tributaria principal: el hecho generador constituye el punto de partida, el momento inicial de la constitución de tal relación jurídica obligacional". (25)

Dino Jarach, quien comenta sobre el hecho imponible, nos da una idea de los elementos constitutivos del presupuesto de hecho de la obligación tributaria que son:

1. Los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto.
2. La determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del impuesto y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición.
3. La base de medición o base imponible, cuya verificación origina la obligación.
4. La delimitación en el tiempo y en el espacio de esos hechos.
5. La cantidad expresada en una suma, cantidad líquida aplicada a la base imponible, dando como resultado el quantum de la obligación tributaria.

Así pues, de lo anterior se desprende, que existen elementos objetivos y subjetivos, así como elementos circunstanciales, tales como espacio, tiempo y modo, que crean una situación, misma que al realizarse trae como consecuencia el nacimiento de la obligación de satisfacer el tributo.

Sin embargo, de todos estos elementos, el objetivo y el subjetivo, son

considerados los fundamentales por los doctrinarios. Tal es el caso de Giannini al afirmar que "se descompone fundamentalmente en dos elementos distintos: uno es la cosa, el acto, el hecho o incluso la simple cualidad de personas que contribuyen según las distintas leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto; el otro es la relación preestablecida también en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquél primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él, el crédito impositivo del ente público. Estos dos elementos, el material y el personal, sólo se identifican, como es obvio, en aquellos impuestos que gravan a una persona por el simple hecho de tener una determinada cualidad". (26)

El hecho imponible tiene el carácter de un hecho jurídico en general, mismo que por su naturaleza provoca efectos jurídicos por voluntad de la ley, es decir, el nacimiento de la relación tributaria, y por tanto de la obligación.

La producción de los efectos jurídicos en el Derecho Tributario nunca puede ser atribuida a la voluntad de los particulares. La voluntad de los particulares en la realización de un hecho imponible, suponiendo que ésta consista en un negocio o acto jurídico, sólo producirá los efectos específicamente deseados, y aún para provocar otros que la ley asocia a los primeros, sin embargo esa voluntad será impotente para dar origen a la obligación tributaria puesto que los efectos fiscales sólo derivan de lo estipulado en la ley.

El hecho imponible constituido por la realización del conjunto de circunstancias o hechos jurídicos tipificados en la ley como presupuesto para el devengo del impuesto, lo cualifica la materia imponible que permite calcular o determinar la cantidad de la prestación tributaria, o sea, el importe del impuesto.

El Código Fiscal vigente se refiere a los conceptos de "hecho generador de la obligación fiscal" y de "hecho generador de crédito fiscal". Nos damos cuenta que este ordenamiento no emplea la expresión de "hecho imponible".

El maestro De la Garza comenta, al respecto que "la situación ideal hipotéticamente prevista en la norma legal, es el "hecho imponible", el hecho de la vida real que reúne las características "previstas en las leyes fiscales", es el "hecho generador". Continúa diciendo que "el hecho fenoménico producido en la realidad que, por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria, genera el tributo, por lo que preferimos llamarlo hecho generador". Luego señala que "en tanto que el hecho imponible es, primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica contenida en la ley". (27)

Cada hipótesis o presupuesto de hecho, o bien, hecho imponible, marca diferentes obligaciones, o sea, cada obligación corresponde a determinada hipótesis,

La obligación más importante de todos los hechos imposables es el pago del tributo al Estado aunque el hecho imponible principal puede traer obligaciones accesorias, pero que corresponden a hechos imposables distintos o independientes.

El presupuesto de hecho necesita llevarse a cabo en la forma que se menciona en la norma tributaria para que nazca la obligación.

De acuerdo con lo anterior, y considerando lo que implica la relación jurídica tributaria, se deriva una obligación sustantiva principal, en virtud de que se trata de una obligación de dar, ya que el pago de la prestación puede hacerse en dinero o en especie.

Debemos recordar que la palabra "obligación se deriva del vocablo "obligare", misma que equivale a atar". (28)

Con el fin de lograr un mejor entendimiento de las obligaciones en el Derecho Tributario, consideramos pertinente realizar un breve análisis de las mismas en el Derecho Romano y Civil.

El jurista Eugene Petit menciona que la Teoría de las Obligaciones es la que los romanos han elevado al más alto grado de perfección, y hace notar la definición dada en las instituciones de Justiniano como "un lazo

de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme al derecho de nuestra ciudad". (29)

A continuación, afirma que la obligación está, así comparada, a un lazo que une a otra, a las personas entre las cuales ha sido creado; es por otra parte, un lazo puramente jurídico.

De dicha definición surgen los tres elementos de que se compone:

- a) Un sujeto activo o acreedor, que puede ser uno o varios.
- b) Un sujeto pasivo, el deudor, y que también puede ser uno o varios.
- c) "El objeto, que consiste siempre en un acto que el deudor debe realizar en provecho del acreedor, y los jurisperitos lo expresan perfectamente por medio del vocablo "facere" cuyo sentido es muy amplio, que comprende aún la abstención. Al lado de ésta fórmula general, están más precisos ciertos textos. Distinguen en tres categorías los diversos actos a los cuales puede ser obligado el deudor, y los resume en estos tres verbos: dare, praestare, facere, que significan: Dare es transferir la propiedad de la cosa o constituir un Derecho Real; Praestare es procurar el disfrute de una cosa sin constituir en Derecho Real; Facere es llevar a cabo cualquier otro acto, o aún abstenerse". (30)

Para entender más claramente la definición, hacemos mención a la citada por Paulo. "La esencia de las obligaciones no consiste en que nos entreguen alguna cosa en propiedad, o que nos conviertan en titulares de alguna servidumbre, sino que consiste en que constriñan a otra persona, en relación con nosotros, para que nos entregue algo, o responda de algo". (31)

Siguiendo con las obligaciones del Derecho Romano, vemos que de las cuatro fuentes de obligaciones admitidas en la época clásica, las principales y más antiguas son: los delitos y los contratos, según señala el maestro Eugene Petit, aunque fueren aumentadas a cuatro por Justiniano, que son, a saber:

A) Contratos; B) Delitos; C) Cuasi-contratos; D) Cuasi-delitos. Al considerarlas insuficientes, los bizantinos aumentaron dos, que son: La "Pollicitatio" y el "Votum", que eran ofertas hechas por una justa causa a un templo o a una ciudad.

Dentro del Derecho Romano Antiguo, el cumplimiento de la obligación no era

suficiente para extinguir la obligación; además, debían de realizar las partes un acto contrario a aquél realizado cuando fue constituida la obligación. A éste acto los romanos lo denominaron "Contrarius Actus", aunque posteriormente dejó de ser necesario para la extinción de la obligación.

De aquí, en cuanto a sus efectos, los modos de extinción de las obligaciones se dividieron en dos grupos:

A) Modos de extinción que operan ipso iure, y B) Modos de extinción que operan exceptionis ope.

Los modos de extinción ipso iure son aquéllos que "cuando se realiza semejante causa, de pleno derecho, el acreedor pierde su acción y no puede ya perseguir al deudor, quien está liberado. Estos son, propiamente hablando, los verdaderos modos de extinción, y un efecto tan completo no puede ser producido más que por modos de Derecho Civil. Se citan, como tales, el pago, la novación, la aceptación, el mutuo disentimiento, la confusión, la pérdida de la cosa debida y la capitis deminutio".

Los otros procuran solamente al deudor, una excepción perpetua, gracias a la cual puede paralizar y hacer inútil la acción, tales son "el pacto de remisión, el juramento, la compensación y la litis-contestatio, en ciertos casos". (32)

La obligación, continúa el maestro Eugene Petit, "no está entonces extinguida en realidad, pero el resultado práctico es lo mismo, puesto que el acreedor no puede sacar ya ninguna ventaja de ella. Así que se dice que hay extinción exceptionis ope". (33)

Es decir, que en los modos de extinción que operan exceptionis ope, el deudor debía alegrarlos para que se asentaran en la "fórmula", de otra manera no podía alegrarlos ante el iudex.

Existen dos diferencias relevantes en estos tipos de extinción. Una es que en la ipso iure, el deudor queda liberado de manera absoluta, en cambio, cuando la obligación sólo se extingue exceptionis ope, puede ser perseguido por el acreedor y condenado, si no ha tenido precaución de prevalerse de su excepción.

La otra diferencia es que "la obligación ipso iure es definitivamente anulada, en cambio, si el deudor sólo tiene una excepción, la obligación permanece; sólo está paralizada, y si el motivo de donde se origina la excepción llega a desaparecer, la obligación vuelve a nacer; la extinción de la obligación "ipso iure" produce efecto, respecto a todos; mientras

que, la excepción sólo puede ser opuesta a determinadas personas". (34)

'De las causas que extinguen la obligación ipso iure, están: A) El pago.- el pago, solutio, consiste en la ejecución de la obligación, ya tenga por objeto un datio o un hecho". Continúa diciendo: " obligación ya no puede existir después del pago, puesto que ya no tiene objeto; queda extinguida de pleno derecho con todos sus accesorio que no eran más que la garantía de su ejecución". (35)

Debemos recordar que la prestación, objeto de la obligación, podía consistir en un: dare, facere, praestare, non facere, pati.

B) Novación.- Es la extinción de la obligación por la creación de una nueva, al modificarse uno de los elementos de la primera, existiendo una substitución de obligaciones. Para que existiera novación, las partes debían declararlo en forma expresa.

C) Aceptilación.- El acreedor puede hacer remisión de deuda al deudor, es decir, se comprometía a no hacer ninguna reclamación del pago.

Cuando esta remisión era hecha en forma tácita, sólo era excepción al deudor; si era hecha en forma solemne, extinguía la deuda de pleno derecho, o sea, una acceptilatio.

La aceptitación consistía, como la estipulación, en una interrogación, y seguida de una respuesta de acuerdo a la misma.

D) Mutuo Consentimiento.- Es un modo especial de extinción de las obligaciones nacidas de los contratos consensuales. Al igual forma que se había creado la obligación, a través de la voluntad de los contratantes, éstos podían, por mutuo disentimiento, el dar por terminada la obligación. Obraba de pleno derecho y de manera absoluta.

Para este efecto extintivo, sólo se origina con una condición: Que el acuerdo mutuo intervenga antes de toda ejecución, de manera que extinga al mismo tiempo todas las obligaciones nacidas del contrato.

E) De la Confusión.- La confusión como forma de extinción de obligaciones, consistía en que las cualidades del deudor y acreedor, coincidieran en la misma persona, y como uno no puede deberse a sí mismo, la obligación se extinguía, de pleno derecho, como si hubiera habido pago.

F) De la pérdida de la cosa debida.- En principio, una obligación no puede existir sin objeto. La pérdida de la cosa debida por alguna causa no imputable al deudor, extinguía la obligación; ésto era cuando se trataba de un cuerpo cierto.

Cuando la obligación tenía por objeto cosas in genere, la pérdida de la cosa, no liberaba al deudor, pues solía pagar con cosas del mismo género.

G) Capitis Deminutio.- Debemos recordar que la personalidad del ciudadano en la sociedad romana, comprendía tres elementos: libertad, el derecho de ciudadanía, y los derechos de familia.

Si alguno de estos tres elementos desaparecía la persona se extinguía, aunque la personalidad podía renacer. El resultado esencial era la extinción de la personalidad, y los jurisconsultos romanos lo expresaban como "Capitis Deminutio". Esta podía ser máxima, media y mínima, según la gravedad:

Respecto a la extinción de deuda del Capite Minutus, era un resultado molesto e injusto para los acreedores. Si se trataba de una capitis deminutio mínima, se consideraba como no existente, y se restituían a los acreedores, sus acciones contra los que habían recogido los bienes del deudor.

Respecto a los modos de extinción que operan exceptionis ope, como se mencionó anteriormente, encontramos a los siguientes:

A) Pacto de remisión.- "Es cuando el acreedor hace remisión de la obligación al deudor, sin emplear formas solemnes. Basta el simple acuerdo". (36)

B) Juramento.- Consiste en la afirmación solemne de un derecho o de un hecho. Podía ser voluntario o necesario.

Dos personas podían convenir que se remitirían al Juramento de una de ellas,

cuando entre las mismas hay deuda sobre la existencia de un derecho, ya se tratara de una obligación o de un derecho real, podía tener hasta cuestiones de Estado.

C) Compensación.- Cuando las personas eran recíprocamente acreedoras y deudoras, una de otra, las dos deudas podían extinguirse hasta la concurrencia de la menor, como si cada deudor, empleara lo que debe pagarse, lo que es debido.

D) Litis Contestatio.- "En cuanto los debates sobre la composición de la fórmula ha tenido fin, el pretor la redactaba, entregándosela al demandante. Este, en presencia del magistrado, se la comunica al demandado que debe aceptarla". (37)

Si la rehusa, el proceso seguirá su curso, pero se exponía a las rigurosas medidas ordenadas contra el indefensus. Si, en cambio, era aceptada, el acuerdo de las partes era examinado por un juez y se ponía fin al procedimiento, in jure. Este era el momento llamado "litis contestatio".

1.- El Concepto de Obligación.

Como sabemos, el Derecho Romano dejó una gran influencia en varias instituciones que hoy en día rigen y forman parte del Derecho.

Desde entonces, han existido definiciones de la obligación civil, como la de Justiniano y Paulo, y muchos tratadistas dicen que el concepto de la obligación actual, está apegado de manera estrecha y rigurosa, a la concepción romana.

Podemos señalar que tal opinión es equivocada, puesto que el Derecho ha sufrido cambios, tanto en el aspecto formal de la estructura, lógica jurídica, y de la técnica, así como en el aspecto sustancial, o sea, el referente al espíritu.

Así pues, no podemos considerar que el concepto de obligación sea el equivalente al que tenían los juristas romanos.

La obligación actualmente se considera como una relación jurídica patrimonial, en la que el elemento fundamental es la prestación, en tanto que para los romanos, el elemento esencial de la obligación consistía en un vínculo, derivado de la relación jurídica.

La mayoría de los tratadistas definen a la obligación como "una relación jurídica, en virtud de la cual, un sujeto llamado acreedor, está facultado para exigir de otro sujeto, denominado deudor, una prestación o una abstención". (38)

Por su parte, el maestro Ernesto Gutiérrez y Gonzáles, define a la obligación en stricto sensu y lato sensu.

En cuanto a la definición en sentido estricto de obligación, la define como "la necesidad jurídica de conservarse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación de carácter patrimonial, pecuniario o moral, en favor de un sujeto que eventualmente pueda llegar a existir". (39)

Con respecto a la definición, en sentido amplio, el jurista afirma: "Es la necesidad jurídica de cumplir una prestación de carácter patrimonial, pecuniaria o moral, en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir o en favor de un sujeto que ya existe". (40)

Borja Soriano define a la obligación de la siguiente manera: "Obligación es la relación jurídica entre dos personas, en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeto para con otra llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor." (41)

Los elementos de la obligación en el Derecho Civil son tres:

- A) Sujetos.
- B) Relación Jurídica.
- C) Objeto.

Los sujetos se denominan acreedor y deudor; el primero puede exigir y el segundo es aquél que debe cumplir. En toda obligación aparecen estos dos sujetos aunque puede haber pluralidad del primero o del segundo, o bien, de ambos.

La relación jurídica, como segundo elemento, se encuentra claramente

expuesta por la tesis alemana, destacando entre ellos, ennecerus, que distingue entre la facultad de exigir, que se conoce como "schuld", y por otro lado, la que se conoce como "haftung", y que significa la coacción del poder público para hacer efectiva una obligación en caso de incumplimiento por parte del deudor.

El tercer elemento es el objeto, que consiste en una prestación, es decir, es un no hacer, hacer o dar, o sea, que el objeto de la obligación es lo que el acreedor puede exigir del deudor, el hecho de que deba abstenerse: deba cumplir: o la cosa que deba dar, así se puede concluir, en que es una conducta negativa o positiva.

Las fuentes de las obligaciones en materia civil.-

El maestro Ernesto Gutiérrez y Gonzáles dice que "se puede sentar como principio, el que todas las obligaciones tienen su fuente en los hechos jurídicos, en su doble división de: actos y hechos jurídicos strictos sensu". (42)

Hay que recordar que los hechos jurídicos lato sensu son las conductas humanas y determinados fenómenos de la naturaleza que, al producirse el derecho les atribuye consecuencias jurídicas, y que se dividen en:

- A) Actos jurídicos.
- B) Hechos jurídicos stricto sensu.

Debe entenderse por acto jurídico, la manifestación exterior de voluntad que se hace con el fin de crear, transmitir, modificar o extinguir una obligación o un derecho, y que produce el efecto deseado por su autor, porque el derecho sanciona esa voluntad.

Los actos jurídicos, a su vez, se dividen en unilaterales y bilaterales o plurilaterales.

Los unilaterales son aquéllos en los que interviene, para su nacimiento, una sola voluntad, o bien varias, pero concurrentes a un idéntico fin.

Los bilaterales o plurilaterales son aquéllos que, para su nacimiento, requieren de dos o más voluntades encaminadas a producir consecuencias de derecho.

Ahora bien, los actos bilaterales o plurilaterales se denominan también como "convenios lato sensu" y se definen como "el acuerdo de dos o más voluntades para crear, modificar, transferir o extinguir derechos y obligaciones". (43)

A la vez, éstos se subdividen en:

- A) Contratos.
- B) Convenios stricto sensu.

Los primeros, según la definición del Código Civil, en el Artículo 1793, son el acuerdo de dos o más personas, para crear o transferir derechos y obligaciones. Los segundos son "el acuerdo de dos o más voluntades para modificar o extinguir derechos y obligaciones". (44)

Es decir, que de dicho acuerdo pueden surgir relaciones obligatorias de cualquier género, derivadas de las cláusulas que las partes manifiestan en forma expresa.

El Código Civil define que "los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos".

Al existir consecuencias de derecho, mismas que fueron resultado de la intervención de la voluntad de los sujetos, encontramos que el contrato es el acto jurídico por excelencia.

Corresponde ahora, hacer un breve análisis respecto a otra fuente especial creadora de obligaciones, misma que tiene aceptación dentro de nuestro Derecho Positivo y que es "la declaración unilateral de la voluntad".

B) Declaración unilateral de voluntad: Respecto a éste punto existen una diversidad de opiniones, y entre ellas destacan las de dos civilistas mexicanos: Borja Soriano y Rojina Villegas.

El primero señala que las únicas manifestaciones unilaterales de la voluntad son las nominadas, es decir, aquéllas que son reconocidas y admitidas por nuestra legislación civil; en tanto que el segundo admite a declaraciones unilaterales de voluntad inominadas.

El maestro Borja Soriano clasifica a esta fuente y sus subdivisiones como extracontractuales, y es porque no es necesario que intervenga el acreedor, ya sea en forma expresa o tácita, aceptando la declaración unilateral de voluntad del obligado para que pueda surgir el vínculo obligacional.

Por su parte, Rojina Villegas señala que "el ejercicio es un hecho que supone el derecho ya constituido. Por tanto, la voluntad del acreedor sólo atañe al ejercicio, no al nacimiento del derecho". (45)

Esto implica que una vez que el particular, en forma unilateral y voluntaria, ha hecho alguna declaración, debe de responder por la obligación a que está sujeto.

En caso de no aceptar lo anterior, incurriríamos en el error de afirmar que sólo el contrato, es decir, la intervención de dos o más voluntades es fuente de obligaciones.

El Código Civil vigente para el Distrito Federal regula como expresiones unilaterales de la voluntad, productoras de las obligaciones, las siguientes:

I-. Ofertas al público.- El maestro Ernesto Gutiérrez y González define a la oferta al público como: "Una declaración unilateral de voluntad recepticia, hecha a toda persona que pueda tener conocimiento de ella con la expresión de los elementos esenciales de una prestación que se ofrezca cumplir, sería y hecha con el ánimo de satisfacer su oportunidad". (46)

Con base en esta definición Gutiérrez y González sostiene que la oferta al público no debe entenderse aquélla que se refiere exclusivamente a la oferta de venta, ya que por deficiencia técnica legislativa, se cae en el error de pensar en ello.

El Artículo 1860 del Código Civil vigente define a la oferta de venta como "el hecho de ofrecer al público objetos en determinado precio, obliga al dueño a sostener su ofrecimiento".

IA .- Promesa de recompensa: El Artículo 1861 da el concepto que dice: "El que por anuncios u ofrecimientos hechos al público se comprometa a alguna prestación hecha a favor de quien llene determinada condición o desempeñe cierto servicio, contrae la obligación de cumplir lo prometido".

Esto significa que el promitente se obliga a favor de un extraño a cumplir una prestación o una abstención, según lo prometido.

IB .- Concurso con promesa de recompensa: Es otra forma de declaración unilateral de voluntad, y podemos considerarla como una modalidad del caso anterior, y es, cuando se promete dar una recompensa o premio a quien realice un trabajo o actividad, o bien, reúna ciertas cualidades que pide el solicitante. Para ello, es necesario que se fije un plazo.

II .- Estipulación a favor de tercero: Se presenta esta figura cuando, en un contrato o en un testamento, una parte o el testador estipula que la otra parte o el legatario deben realizar determinada prestación a favor de un tercero.

III .- Documentos civiles pagaderos a la orden o al portador: El Código Civil de 1928 se ocupó de reglamentar estas formas como caso de declaración unilateral de voluntad, y hago referencia a dicho Código porque, como se mencionará más adelante, es una materia derogada de la Ley Civil.

Se conoce, y sin adentrar en la historia, que el origen de éstos títulos, es mercantil, pero fueron trasladados a la materia civil por la Comisión Civil en 1928, siendo derogadas posteriormente las disposiciones relativas, debido a la expedición de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito de 1932.

Sin embargo, se debe mencionar a dichos documentos como fuentes de las obligaciones en su forma de declaración unilateral de voluntad, toda vez

que no han sido derogados los artículos que permiten expedir documentos civiles a la orden o al portador, y basamos lo anterior en lo señalado por el Artículo 1873 del Código Civil vigente al estipular que "puede el deudor obligarse otorgando documentos civiles pagaderos a la orden o al portador".

Sobre este punto el maestro Borja Soriano hace mención de que cualquier título que se emita a la orden o al portador, es mercantil porque si se emitiese sin sujetarse a la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito sólo podría ser válido el negocio jurídico, o sea, el acto jurídico que dió origen al documento.

Consideramos por lo tanto que sí existen documentos civiles a la orden o al portador, como documentos que tengan validez como obligación civil, nacida de la declaración unilateral de voluntad.

Dentro de los títulos de crédito se establece la obligación por el hecho de que el suscriptor, que es el obligado, declare su voluntad de disponer parte, o totalmente, su patrimonio en favor del portador del título.

Los mencionados títulos de crédito se dividen de acuerdo a su forma de circulación en:

A) Títulos al portador.- Son aquéllos documentos que no están expedidos a favor de personas determinadas. Por lo tanto, el suscriptor se obliga a cubrirlo a quién lo presente. Es por simple tradición la transmisión de estos documentos.

B) Títulos nominativos o a la orden.- Son aquéllos expedidos a favor de una persona determinada, es decir, el nombre debe aparecer escrito en el documento. Este tipo de documentos sólo se transmiten a favor de otra persona por medio del endoso.

Los títulos de crédito se componen de los siguientes elementos:

1.- Literalidad: Es la medida del derecho incorporado en el título de crédito. Sin embargo, no encontramos en el Código Civil enunciaciones

referentes a la literalidad.

2.- Autonomía: "Es el fenómeno jurídico mercantil por el cual, el poseedor de buena fé de un título de crédito, ejercita un derecho propio, que no puede ser restringido o destruido en vista de las relaciones existentes entre anteriores poseedores y el emisor del documento". (47)

3.- Incorporación: El derecho se encuentra ligado al título y su ejercicio depende de la exhibición del documento, ya que si no se exhibe, no se podrá hacer valer el derecho que se consigna en él.

C) El enriquecimiento ilegítimo: Se tiene como otra fuente creadora de obligaciones y junto a ésta, se estudia también su especie que es el pago de lo indebido.

El Código Civil afirma respecto del enriquecimiento ilegítimo, "es el que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido".

El pago de lo indebido es cuando alguna persona recibe alguna cosa que no tenía derecho de exigir, o que por error le ha sido pagada, teniendo la obligación de restituirla.

El pago de lo indebido establece una relación jurídica entre dos personas, una, la que recibe lo que no tenía derecho a recibir, y otra, que paga o da algo que no debía, por error, por lo cual el primero, tiene la obligación de restituir.

D) Gestión de negocios: Se considera como otra fuente de obligaciones, la cual podemos definir como un hecho jurídico, por medio del cual, una persona denominada gestor, administra en forma gratuita y voluntaria, un negocio o negocios de otra persona, que recibe el nombre de dueño, sin ser su representante por ley o por mandato.

La gestión de negocios es un cuasi-contrato, mismo que tiene efectos similares a los de un contrato, sólo que aquí no hay un acuerdo de voluntades

entre el dueño y el gestor.

Las características esenciales de la gestión de negocios son:

- 1.- Acto voluntario del gestor.
- 2.- Existencia de un negocio que no sea del gestor.
- 3.- El gestor debe actuar en forma voluntaria y gratuita, así como obrar conforme a los intereses del dueño, aplicando toda la diligencia y empeño que pone en sus propios negocios.

E) El hecho ilícito: Se considera como fuente generadora de obligaciones, y el Artículo 1830 del Código Civil, para el Distrito Federal, lo define: "Es ilícito el hecho que es contrario a las leyes del orden público o a las buenas costumbres".

El maestro Gutiérrez y Gonzáles hace mención de tres diversos tipos de hechos ilícitos, que son:

- 1.- "La conducta humana culpable, por dolo o negligencia, que pugna con lo determinado por un deber jurídico en estricto sentido, plasmado en una ley de orden público o dictado por las buenas costumbres.
- 2.- La conducta humana culpable, por dolo o negligencia, que pugna con una declaración unilateral de voluntad.
- 3.- La conducta humana culpable por dolo o negligencia, que pugna con lo acordado por las partes en un convenio". (48)

Independientemente de la conducta, trae como consecuencia una responsabilidad civil, y otra penal.

F) La ley y los hechos puramente materiales: La ley es una fuente importantísima de las obligaciones, hasta el punto de que estudiosos del Derecho, han llegado a decir que es la única fuente, que las demás revisten ese carácter porque la ley les otorga el mismo.

La ley, como fuente de obligaciones, en éste caso, considera diversos hechos materiales que son ajenos a la voluntad del individuo, y que son:

- 1.- El parentesco.
- 2.- Los fenómenos naturales que traen como consecuencia el pago de indemnización por daños ocasionados.
- 3.- El hecho de la minoría de edad o de incapacidad de ejercicio.
- 4.- La muerte de una persona física, y la sucesión intestamentaria que se abre respecto de los parientes más próximos.
- 5.- Fenómenos naturales que traen como consecuencia el pago de indemnización como resultado de los daños ocasionados.

Estos son algunos casos que permiten tener un concepto de la forma en que la ley puede originar obligaciones, que no pueden ni deben imputarse a otras fuentes de obligaciones.

G) Responsabilidad objetiva por riesgo creado: Esta fuente generadora es la conducta que impone el derecho de reparar el daño al poseedor legal de objetos o mecanismos peligrosos. En este tipo de responsabilidad no se requiere el elemento de culpabilidad, sólo se necesita demostrar el daño causado.

Cabe mencionar que en nuestro Derecho existe un doble campo de aplicación:

- A) En materia laboral, cuando se refiere a los riesgos profesionales.
- B) En materia civil, cuando se causan daños por la aplicación de instrumentos, aparatos y mecanismos peligrosos, por la velocidad que desarrollan, o bien, sustancia que por su naturaleza explosivas o inflamables, así como de otras características similares. La persona que utilice los objetos antes descritos, tienen la obligación de reparar el daño que hayan causado, a pesar de no haber obrado ilícitamente.

Extinción de las obligaciones en materia civil.-

La forma común de extinción es el pago, pero también existen otras hipótesis, de forma de extinción de las obligaciones, entre ellas encontramos:

- 1.- Novación: Es el convenio celebrado entre el acreedor y el deudor que

extingue una obligación, cuando se crea una nueva, y que difiere de la anterior por cierto elemento nuevo.

Los elementos de la novación son:

- a) La existencia de una obligación previa.
- b) La creación de una obligación nueva por acuerdo entre las partes.
- c) Un elemento diferente entre la obligación anterior y la nueva.
- d) Exteriorización solemne de la voluntad de las partes.

2.- Dación en pago: Es el pago que hace el deudor al acreedor, con aceptación de éste último, con un objeto diverso del que se debía.

Podemos decir que nuestro Código lo considera como una forma de pago.

3.- Confusión: Es el acto, en virtud del cual las calidades de deudor y acreedor se reúnen en una sola persona, lo que trae como consecuencia la extinción de las obligaciones.

4.- Renuncia de derechos: Podemos definirla como el acto por el cual, el acreedor renuncia a su derecho de índole patrimonial.

Se debe señalar que el derecho al cual se pretende renunciar debe ser renunciable conforma a la ley.

5.- Remisión: Es el perdón que hace el acreedor al deudor de la obligación, ya sea total o parcial.

El efecto principal es extinguir la obligación, ya sea total o parcial, según la voluntad del acreedor, pero también tiene o produce efectos sobre lo accesorio. Si la deuda está garantizada con derechos reales o accesorios, tales como: la prenda, la hipoteca, la fianza, también se extinguen éstos como consecuencia. Sin embargo, esto no sucede a la inversa, es decir, que si el acreedor perdona las garantías, la obligación principal subsiste.

6.- Compensación: Tiene lugar cuando en dos personas se reúnen las calidades

de deudor y acreedor recíprocamente, y por su propio derecho, extinguiendo el crédito y débito totalmente, en caso de que sean iguales; si son desiguales, hasta por la cantidad menor.

7.- Prescripción: La prescripción negativa, como forma de extinción de las obligaciones, significa que a través del tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley, se libera el deudor de las obligaciones contraídas, teniendo pues como elementos: el transcurso del tiempo y la inactividad del acreedor.

Es muy importante obtener la declaración judicial, cuyo efecto principal es liberar al deudor del cumplimiento de la obligación.

Una vez que ya se ha analizado la relación jurídica tributaria, y que de ella nace una obligación entre el sujeto activo y el pasivo, y se estudió brevemente a la figura de la obligación desde el Derecho Romano hasta nuestros días desde un punto de vista civilista, ahora se tratará a la misma figura, pero en el aspecto fiscal.

La obligación tributaria nace en el momento en que el hecho generador se ha consumado en todos sus aspectos.

Giannini describe al nacimiento de la obligación tributaria de la siguiente forma: "La deuda impositiva tiene su fundamento jurídico, es decir, su fuente, en la ley, o en forma más precisa, en la situación de hecho que, según el ordenamiento tributario, es idónea para hacerla surgir. Por tanto, el medio jurídico de que el legislador se sirve para procurar al erario los ingresos que requiere, es el de una obligación que surge para el contribuyente, tan pronto se producen determinados presupuestos de hecho, que varían según las diversas especies de impuestos". (49)

El jurista Chinchilla Rueda afirma que "con el acto administrativo de imposición se concreta y perfila, pues, la obligación tributaria propiamente dicha". (50)

El fundamento de la obligación tributaria lo encontramos en la ley, conforme a lo que la Carta Magna dice en su artículo 31, fracción IV, al disponer

que "son obligaciones de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Esta contribución no es voluntaria sino obligatoria, en virtud de imperativo legal, y el Estado, a través del poder coactivo, exige el cumplimiento del pago de la prestación tributaria a cargo de sus miembros.

La obligación tributaria se ofrece como vínculo que permite llevar a cabo, dentro del marco legal, el fin público de las contribuciones.

Los sujetos de la obligación tributaria son el sujeto activo, acreedor y el pasivo o deudor, así como el objeto, o mejor dicho, materia imponible; éstos forman los elementos de la obligación, mismos que ya fueron estudiados con anterioridad.

La extinción clásica de la obligación se determina en el momento en que el sujeto pasivo, que inicialmente fue identificado a través del hecho imponible, cumple con la obligación tributaria.

La obligación tributaria puede extinguirse, no sólo con el cumplimiento del sujeto pasivo principal, sino también con el cumplimiento de los sujetos pasivos por adeudo ajeno, creados con la finalidad de garantizar al Estado la prestación tributaria.

Entre las formas de extinción de la obligación tributaria encontramos:

1.- El pago: Es la forma más común y normal aceptada para extinguir el crédito fiscal.

El pago puede ser definido como lo hace el Código Civil vigente para el Distrito Federal, en virtud de que se aplica en forma supletoria y lo define como: "La entrega de la cantidad o cosa debida", el pago queda sujeto a los principios de identidad, integridad e indivisibilidad.

El principio de identidad se refiere a que ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra.

El principio de integridad se refiere a que se considera la deuda pagada hasta que la prestación ha sido cubierta totalmente.

Finalmente, el principio de indivisibilidad consiste en que el pago no puede hacerse en parcialidades, a menos de que exista convenio expreso entre el acreedor y el deudor; en éste caso, sujeto activo y pasivo.

Asimismo, el pago está condicionado a ciertos requisitos como lugar, tiempo y forma de pago.

2.- **Compensación:** Puede definirse como "la situación de dos personas que reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho, y cuya obligación sea propia respecto de créditos principales, incluyendo accesorios". Por otro lado, "los créditos tributarios del contribuyente contra el Estado pueden derivar únicamente de pagos indebidos o excesivos". (51)

El Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación estipula que "los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por lo cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrá compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales".

3.- **Condonación:** Podemos definir a esta figura como la renuncia o remisión de todo o parte que hace el sujeto activo del crédito fiscal en favor del sujeto pasivo, a través de una resolución de carácter general.

La condonación en nuestro sistema, ante todo, puede ser aplicada en lo que se refiere al pago de contribuciones y sus accesorios,

El Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación señala que "el Ejecutivo

Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: ... 1.- Condenar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios..."

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes, y siempre que algún acto administrativo conexo, no sea materia de impugnación. Asimismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tendrá facultades de condonar las multas por infracciones a las disposiciones.

A este respecto el Artículo 74 del ordenamiento antes invocado establece que "la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia, y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al respecto, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución si así se pide y se garantiza el interés fiscal o se dispensa su garantía.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación".

Así pues, el Código Fiscal acepta a la condonación como una figura para extinguir el crédito fiscal en forma parcial o total.

4.- Prescripción: Nuestro Derecho admite como forma de extinción de las obligaciones tributarias, la figura de prescripción.

Nos podemos concretar a decir que la prescripción consiste en liberarse de la obligación por el simple transcurso del tiempo.

Nuestro sistema ha tomado como referencia el término de cinco años. Esta figura puede ser a favor del contribuyente o del fisco.

La prescripción se interrumpe por aceptación tácita o expresa del deudor respecto del crédito fiscal, o bien, con cada gestión de cobro o notificación que haga el acreedor al deudor.

La prescripción puede recaer en los créditos fiscales, ya sean los principales o accesorios.

5.- Dación de pago: Es el acto por el cual, el deudor entrega una cosa o realiza una prestación diversa de la que debía al acreedor y éste admite recibirla, en sustitución de ésta.

2.2 Sujeto activo de la relación tributaria.

Dentro de toda relación jurídica tributaria, encontramos al sujeto activo, mismo que ya ha sido definido como aquél que tiene la facultad de exigir del sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación.

En la organización del Estado Mexicano, y conforme al sistema de división de poderes, podemos constatar que los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, intervienen en la materia fiscal.

El Poder Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, es el encargado de llevar a cabo las disposiciones legales, tales como el comprobar o determinar si el hecho imponible se ha realizado, generándose la obligación de cumplir con el crédito fiscal. Asimismo, señala la cuantía del mismo y verifica si las prestaciones se han cumplido conforme a la ley.

El Poder Legislativo tiene una participación de vital importancia en el Artículo 73 Constitucional, al decir en su fracción VII: "El Congreso de la Unión está facultado para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto", en la fracción XXIX, "para establecer contribuciones:

1. Sobre comercio exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del Artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de fermentación.
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cervezas.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos, por concepto del impuesto sobre energía eléctrica".

En la fracción XXX del mismo ordenamiento señala que "para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión".

Por último, el Poder Judicial actúa en materia fiscal, y para ello el Artículo 103 determina su actividad, al señalar que "los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

- I. Por leyes o actos de autoridad que violen las garantías individuales.
- II. Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados, y
- III. Por leyes o actos de la autoridad de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal."

De acuerdo a la intervención que tienen los tres poderes, a quien se le atribuye el poder tributario es al Poder Legislativo.

El maestro Sergio Francisco de la Garza sostiene que "recibe el nombre de poder tributario, la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas". (52)

Encontramos dentro del sistema mexicano que sólo la Federación y los Estados tienen poder tributario, y que los Municipios carecen de él.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha dispuesto en su Artículo 115, inciso A, fracción IV, que la hacienda municipal se integrará con las contribuciones que establezcan las legislaturas locales.

Lo anterior implica que el Municipio se encuentra subordinado a las entidades federativas y que, por tanto, atenta contra el principio de la libertad municipal.

La Federación y los Estados tienen "soberanía tributaria plena, y los municipios, una soberanía tributaria subordinada". (53)

"El poder tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como generadores de créditos fiscales. En este momento, el Estado actúa de una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el

ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a las leyes aplicables, de manera tal, que cualquier separación de su conducta respecto a aquélla que ha sido establecida por la ley, producirá como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado". (54)

Los sujetos activos de la relación jurídica tributaria pueden ser: La Federación, los Estados y los Municipios, cuando se refieran a contribuciones federales, locales o municipales respectivamente. Así lo señala la Constitución en su Artículo 31, fracción IV, que dice "son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Atendiendo al principio de legalidad, cualquiera de las entidades antes señaladas, deben de estar determinadas en la ley en forma concreta, otorgándoseles la facultad de cobro. Por ejemplo, entre algunas de las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está la señalada en el Artículo 31 de la Ley de la Administración Pública Federal, en la fracción II, que es la de cobrar los impuestos, derechos y contribuciones federales, en los términos de las leyes.

La fracción III establece la de cobrar los impuestos, derechos y contribuciones del Distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Distrito Federal, y las leyes fiscales correspondientes, es decir, que el titular del crédito fiscal es el Poder Ejecutivo, a través de la Administración Fiscal.

Sin embargo, no es tan fácil determinar a los sujetos activos, y para ello se plantean las siguientes cuestiones:

1. "La fijación por la ley del sujeto activo.
2. La relación entre el sujeto activo del poder tributario y sujeto activo de la obligación tributaria.
3. La naturaleza de los auxiliares de los sujetos activos dentro de la obligación tributaria.
4. La determinación del sujeto activo en cada tributo". (55)

1. La fijación por la ley del sujeto activo:

Como se señaló anteriormente, y atendiendo al principio de legalidad, el sujeto activo debe estar determinado en la ley.

2. La relación entre el sujeto activo del poder tributario y sujeto activo de la obligación tributaria:

Este problema ya fue mencionado anteriormente. Se ha dicho que el sujeto activo del poder tributario es aquél que tiene la facultad de determinar o establecer los tributos.

El sujeto activo de la obligación tributaria es aquél que adquiere el carácter de acreedor de la prestación fiscal.

A este respecto nos dice el maestro De la Garza que "por lo común es la misma entidad político-jurídico, la que resulta ser la titular del poder fiscal y titular del crédito fiscal, nacido del hecho imponible, aunque correspondan uno y otro, a distintas divisiones dentro de la misma entidad. Por ejemplo, dentro del Gobierno Federal Mexicano, el titular del poder fiscal es el Poder Legislativo". Continúa "...sin embargo, en otras ocasiones, el poder fiscal puede radicar en una entidad y titularidad del crédito fiscal, en otra entidad distinta. Tal cosa sucede, por ejemplo, en la hacienda municipal, pues el titular del poder fiscal municipal, es la legislatura del Estado, mientras que el sujeto activo de los créditos fiscales municipales, es el Municipio donde realiza o produce sus efectos el hecho generador. También puede suceder que el Derecho Positivo atribuya el crédito fiscal que nace de la ley dictada por el titular del poder fiscal a una entidad descentralizada que tiene, por tanto, personalidad jurídica propia, como ocurre en México con las llamadas cuotas, que deben pagarse por los patrones y los trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social". (56)

3. La naturaleza de los auxiliares de los sujetos activos dentro de la obligación tributaria:

Los sujetos que tienen a su cargo la recaudación o retención no pertenecen a los sujetos activos, ya que no son acreedores del crédito fiscal, sino únicamente prestan un servicio para facilitar la tarea de obtención de los impuestos; tienen una función administrativa delegada.

4. La determinación del sujeto activo:

Corresponde a la Constitución o a las leyes especiales, el determinar quien realiza el cobro del tributo. Deberá tenerse en cuenta el análisis que se lleve a cabo sobre el presupuesto de hecho, y así conocer qué autoridad es la autorizada para exigir el pago de las contribuciones.

El sujeto activo, además de su función de exigir el pago de la prestación al contribuyente, tiene otras como son, las de determinar el crédito fiscal, sus accesorios, la de controlar el cumplimiento de la obligación tributaria con la finalidad de evitar posibles evasiones, así como la de exigir el crédito fiscal.

Gazzero señala que la determinación es "la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible, y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hechos que puedan constituir materia útil para la motivada determinación del hecho generador, y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos, así como también el acto administrativo que concretiza la constatación". (57)

Debemos entender como "acto administrativo" la manifestación de voluntad del funcionario público, a través de la cual el órgano estatal lleva a cabo sus actividades.

La determinación puede hacerla el sujeto activo o el pasivo, o bien, en forma conjunta.

En nuestra legislación, la contribución se determina al constatar la realización del hecho imponible, y los demás elementos de ésta, para fijar el monto.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo que exista alguna disposición en contrario. En caso de que las autoridades realicen la determinación, los contribuyentes deberán proporcionar la información que se les requiera, dentro de un plazo de quince días a partir de la fecha de su causación.

El sujeto activo es, pues, un elemento esencial en toda relación jurídica tributaria, que realiza actividades administrativas fundadas en la ley, con la finalidad de cobrar los tributos, y así cumplir con los fines que el Estado tiene con la sociedad.

2.3 Sujeto pasivo de la relación tributaria-

El sujeto pasivo es el otro elemento subjetivo de la relación jurídica tributaria, y al referirnos en forma más amplia, podemos definirlo como la persona o personas física o moral, mexicana o extranjera, que está obligada al pago de una determinada prestación por haber realizado un hecho imponible señalado en la ley, o bien, porque la norma obliga a otros sujetos al cumplimiento, sin que éstos hayan realizado la hipótesis tributaria.

Es necesario contemplar al sujeto pasivo desde un punto de vista económico y jurídico. En términos económicos, el sujeto pasivo es quien soporta, en realidad, la carga del tributo, es su patrimonio el que sufre una disminución.

En el aspecto jurídico, es el sujeto pasivo la persona obligada a efectuar la prestación por disposición de la ley. Le atribuye una posición de deudor dentro de la obligación fiscal; es la persona que debe cumplir con la prestación a favor del sujeto activo o acreedor.

El sujeto pasivo, se ha dicho, puede ser una persona física o moral, ésta puede dividirse en privada y pública; éstas, a su vez, pueden ser organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.

Aunque existe cierta oposición en aceptar que la Federación, Estados y Municipios puedan ser sujetos pasivos, consideramos que sí pueden adquirir esta posición de deudores.

La Constitución en su Artículo 27 sostiene que la Nación tiene la propiedad de las tierras y aguas, y el derecho de transmitir su dominio a los particulares, constituyendo la propiedad privada. De lo anterior se desprende que el Estado puede enajenar a los particulares, creando la propiedad privada, pero lo importante es que el Estado enajena, siendo éste un acto esencialmente de carácter civil, y no realiza un acto que le corresponda a sus funciones de Derecho Público.

Como ejemplos de que la Federación, Estados y Municipios pueden ser sujetos pasivos, encontramos que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el Artículo 3, párrafo segundo establece que "la Federación, los Estados y Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de Derecho Público".

El Código Fiscal de la Federación, en el Artículo primero, reconoce que "la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente".

Dentro de la relación jurídica tributaria sustantiva de reembolso, encontramos una situación similar, en donde el administrado toma el carácter de sujeto activo, y la administración fiscal, el de sujeto pasivo, en virtud de que éste último debe devolver al administrado una cantidad de dinero pagada indebida o ilegalmente, y percibida por el fisco.

El Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación sostiene que "las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. Por tanto, es una obligación tributaria, en sentido contrario, es el resultado de un pago en exceso del contribuyente al fisco, de un crédito fiscal, o bien, en forma indebida, por lo que debe la administración fiscal reembolsar la cantidad recibida indebidamente, originando un cambio de carácter y por consecuencia, de funciones".

Jarach reafirma lo anterior, al sostener que "es una relación igual y contraria, paralela, pero opuesta a la relación tributaria principal" (58)

Por lo antes señalado, podemos decir que el Estado puede ser sujeto pasivo, que debe pagar la prestación que él mismo ha impuesto cuando no realice funciones de Derecho Público, o bien, cuando se invierta su posición de acreedor a deudor.

Una vez que se realiza el hecho imponible, la calidad de sujeto pasivo puede recaer en varias personas, imponiéndose la obligación a otros sujetos, y creándose así las figuras de solidaridad y subsidiaridad.

La prestación deberá efectuarse en el término establecido por la ley, una vez que ha nacido el hecho imponible en ambas situaciones.

La solidaridad sustantiva la encontramos cuando a dos o más personas se les impone la obligación de cumplir con la prestación fiscal, derivada de la realización de un mismo hecho. En esta situación, al encontrar una pluralidad de sujetos pasivos, el presupuesto de hecho se les atribuye indistintamente.

Todos los sujetos son deudores ante el Fisco por realizar un supuesto legal.

De lo anterior Giannini afirma que "es necesario advertir, sin embargo, que el fundamento que justifica la solidaridad de la obligación tributaria consiste en que se trate de un impuesto que esté ligado a un objeto único, considerando como tal, expresa o implícitamente, por el legislador tributario; sólo en este caso puede decirse, en efecto, que sea único el presupuesto de la obligación y única deuda". (59)

En el caso de la subsidiaridad, la responsabilidad emana de la norma y obliga al pago del tributo a personas que no hayan tenido un contacto directo con la realización de la hipótesis jurídica tributaria, pero que, en relación con los cuales, se han llevado a cabo otros presupuestos, que también han sido previstos por la norma y que, por tanto, se les vincula.

Para los fines de exposición del presente estudio, analizaremos a dos categorías de sujetos pasivos, mismos que han sido reconocidos por la doctrina, así como por la legislación mexicana, y son; 1) Sujeto pasivo por adeudo propio; 2) sujeto pasivo por adeudo ajeno.

2.3.1 Sujeto pasivo por adeudo propio-

El sujeto pasivo por adeudo propio, también es llamado sujeto pasivo principal, sujeto pasivo por excelencia, o bien, contribuyente o "causante".

Este sujeto es quien realiza el presupuesto jurídico o de hecho, y por tanto, es el que asume la posición deudora en la obligación tributaria, es el sujeto de la contribución.

Sainz de Bujanda dice que "son sujetos pasivos en sentido estricto, quienes realizan el hecho imponible y asumen, por tal razón, la posición deudora en la obligación tributaria". (60)

Jarach apunta: "El sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es al que la lectura tradicional en materia de finanzas públicas, denomina contribuyente de derecho". (61)

El sujeto pasivo por adeudo propio no requiere una definición expresa por parte del legislador. Sin embargo, en ocasiones al sujeto pasivo por excelencia lo señala la ley en primer término, y al hecho imponible en segundo término. En otras ocasiones se le da una importancia superior al objeto, por lo que hay que deducir el criterio de atribución del presupuesto de hecho, al sujeto pasivo por adeudo propio.

Dino Jarach hace referencia a lo anterior, y menciona que a los primeros se les denomina tributos subjetivos, y a los segundos, tributos objetivos.

El ámbito personal, dice el maestro Gonzalo Armenta, de aplicación de la potestad tributaria del Estado, es determinado por tres criterios utilizados por el legislador, para señalar a los sujetos pasivos en forma abstracta son: "Una primera regla de carácter personal, permite comprender dentro de la potestad tributaria del Estado a todos los nacionales del mismo, sin importar el lugar en que residan. La segunda regla hace caso omiso de la nacionalidad y atiende a la residencia". Más adelante comenta el maestro Armenta "la otra pauta se apoya única y exclusivamente en la circunstancia de que el hecho imponible se haya realizado dentro del territorio del Estado (factor económico)...". (62)

Otro problema que se presenta en el Derecho Tributario, mismo que es de gran importancia, y por tanto de análisis por parte de los estudiosos, es la referente a la capacidad contributiva. Jarach expone: "La capacidad de ser contribuyente, o sea, la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad del Derecho Privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles". Posteriormente dice "...precisamente la naturaleza económica del hecho imponible explica porqué es suficiente la capacidad de ser sujeto de la situación económica que representa capacidad contributiva." (63)

Para el maestro Flores Zavala, su opinión es que "para que exista la calidad de sujeto pasivo, y por lo mismo, la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos porque la obligación

tributaria no deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley, y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar". (64)

Estamos de acuerdo con las tesis anteriores, toda vez que el concepto de capacidad utilizado en el Derecho Privado, aunque sirve como modelo para todas las ramas del Derecho, no es el mismo que el que se aplica en el Derecho Tributario.

En el Derecho Privado, el concepto de capacidad significa la aptitud de un particular de hacer valer y cumplir con sus derechos y obligaciones personalmente, y de tal forma que un acto de un incapaz no produce efectos jurídicos, en cambio en el Derecho Tributario sí se aplica el criterio anterior, ésto es, un incapaz puede realizar un determinado acto, y como consecuencia tener efectos jurídicos.

Como señala Pugliese, sólo basta la "capacidad natural" para poder ser sujeto pasivo.

Sin embargo, ante las obligaciones formales, además de la capacidad de goce, se requiere la capacidad de ejercicio para poder realizar determinadas actividades ante las autoridades respectivas.

El maestro Margain Manautou señala que "para el Derecho Tributario todo ser o ente es capaz de derechos y obligaciones fiscales. Como limitaciones a esta regla tenemos:

- a) Los actos que son nulificados por falta de capacidad general de una o de las dos partes que lo celebran, requerida por la rama del derecho a que correspondan, dará lugar a la devolución de lo pagado.
- b) Los actos que son nulificados por falta de capacidad especial de la parte no señalada como sujeto pasivo directo, requerida por la rama del Derecho a que correspondan, no darán lugar a la devolución de lo pagado." (65)

Respecto a la capacidad contributiva, el doctor Gonzalo Armienta sostiene que "el Derecho Tributario, por razones atinentes a la fuerza compulsiva de la función recaudatoria del Estado, y para dar debido cumplimiento al principio de equidad, pretende romper el concepto de la personalidad de Derecho Civil. Por ello nos encontramos con normas jurídicas que señalan como centros de imputación a entes colectivos o masas de bienes desprovistos de personalidad". (66)

Existen otros factores que modifican a la capacidad, aunque no son tan relevantes como los anteriores, como el sexo, religión, ocupación, arte y oficio.

2.3.2 Sujeto pasivo por adeudo ajeno-

La figura del sujeto pasivo por adeudo ajeno, podemos definirla como el elemento subjetivo obligado a realizar una prestación fiscal, sin que haya intervenido en la realización del hecho imponible.

El sujeto pasivo por adeudo ajeno se distingue del sujeto pasivo por adeudo propio, esencialmente en que el primero no realiza el hecho imponible, pero la ley, en forma expresa, le atribuye la obligación o la responsabilidad de responder hasta con su patrimonio del cumplimiento de la prestación que originariamente pertenece al contribuyente.

El Código Fiscal de la Federación admite esta figura, denominándolo "responsable solidario". Consideramos que entre los motivos por la cual fue creada, se encuentra el de ampliar el círculo de obligados, y así poder garantizar mejor el pago del crédito fiscal a favor del Estado, así como para facilitar ciertas tareas de carácter administrativo.

Para que exista el sujeto pasivo por adeudo ajeno, es indispensable que:

1. El hecho imponible exista previamente, o sea, que ya lo haya llevado a cabo el contribuyente.
2. Que la ley lo determine. Estos sujetos, aunque obligados, no tienen la condición jurídica de los sujetos pasivos en sentido estricto, sencillamente porque no se ha realizado el presupuesto jurídico o de hecho, aunque resulten igualmente obligados al cumplimiento del pago de la prestación fiscal, en virtud de haber sido ligados por la ley al sujeto pasivo por adeudo propio.

A este respecto Narciso Amoros apunta que "en principio, y en una construcción propia, no recojada explícitamente en la ley, se es sujeto pasivo, porque a alguien se le puede atribuir o poner, en relación con el hecho imponible. Ahora bien, cuando esta relación lógica es directa e inmediata, se justifica la figura del responsable, lo que ocurre en los casos en que el hecho imponible, a su vez, obliga o genera otro de carácter secundario con el que el responsable aparece directa e indirectamente relacionado." (67)

Los sujetos por adeudo ajeno, como se ha dicho, son responsables por el crédito fiscal. Para Fonrouge son, a saber: 1) Sujetos con responsabilidades solidarias; 2) sujetos con responsabilidad sustituta; 3) sujetos con responsabilidad objetiva.

La figura del retenedor podemos considerar, se encuentra dentro de la clasificación de los sujetos pasivos por adeudo ajeno, toda vez que la ley le impone obligaciones sustantivas y formales para cumplir con la prestación en lugar del contribuyente o sujeto pasivo por adeudo propio.

El retenedor aparece, porque el Estado requiere de él, es indispensable puesto que sin el agente de retención no podría gravar, y menos aún controlar a todos los contribuyentes; si lo hiciera en forma directa sería muy costoso; asimismo al extenderse el círculo de obligados, los créditos fiscales pueden garantizarse, y como consecuencia, evitar la evasión fiscal.

El maestro Delgadillo Gutierrez dice: "Si la administración tuviera que organizar la recaudación directa de cada uno de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, el aparato administrativo sería mucho más costoso, y naturalmente las cargas adicionales habrían de ser globalmente soportadas por los mismos sujetos pasivos, a través del aumento de impuestos". Agrega "...al instituir la figura de una persona distinta del Contribuyente, que responde a la prestación tributaria, se reduce los costos de la administración y se aumenta su posibilidad de control, porque estos agentes son pocos, y generalmente solventes, frente a un mayor número de contribuyentes, supuestamente menos organizados o menos solventes". (68)

Al instituirse esta figura se cumple con el principio de economía de Adam Smith que afirma: "El cobro de los impuestos puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población". (69)

Sin embargo, aunque constituye un beneficio para la administración, para el agente de retención es una doble carga, tanto en sentido económico como legal.

En el sentido económico significa, para el retenedor, prestar un servicio gratuito; no puede cobrar a la Administración por haber desempeñado la labor

de retención, no puede tampoco eximirse de la prestación, sino por causa justa.

En el aspecto legal se plantea el quién, cómo y cuando, se le puede imponer a un particular o empresa, la obligación de actuar como retenedor. Esto significa que los agentes de retención han sido creados en forma unilateral por el Estado para facilitarle ciertas tareas de carácter fiscal, sin requerir consentimiento de sus afectados, a quien se les exige determinadas prestaciones que son las reales cargas, y que no sólo son de carácter sustantivo sino también formal.

Augusto Fantozzi señala que "es necesario tomar en cuenta a los sujetos implicados, a los cuales la ley les atribuye una serie de obligaciones, en el hecho generador, siendo la principal, la de encontrarse en una posición deudora, sin que voluntariamente hayan aceptado este compromiso". (70)

Al agente de retención se le ha impuesto una "carga pública" restringiendo su libertad, por tanto, consideramos que el Estado excedió sus facultades.

Bajo una denominación genérica, la definición doctrinal de "carga pública" se señala como "las prestaciones que unilateralmente impone el Estado a los habitantes, y cuyo objeto es dar (por lo general dinero en forma de contribución fiscal) o un servicio con características de: igualdad, legalidad, temporalidad, gratitud, impermutabilidad, certeza". (71)

Debemos mencionar que casi todas las características antes mencionadas, se les impone a los agentes de retención para que ejerzan sus funciones de sustraer el impuesto, para luego enterarlo al fisco.

El Artículo 31, fracción IV, al referirse a las obligaciones de los mexicanos sostiene: "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". No podemos desprender la obligación que se le impone a personas que no hayan participado en la ejecución del hecho imponible y que también traería aparejado otro problema, consistente en la prestación del servicio por parte del retenedor, en forma gratuita, vulnerando de tal forma el Artículo 5 Constitucional que dice, en el tercer párrafo: "Nadie podrá ser obligado a prestar

trabajos personales sin la justa retribución y sin un pleno consentimiento".

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto este cuestionamiento en ejecutorias, señalando que los deberes de retención, corresponden a la facultad que el fisco tiene, para controlar el impuesto y hacer más expedita su recaudación.

"La facultad implícita en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional que, al conceder atribuciones al Estado para establecer contribuciones, no consagra una relación jurídica simple en la que el gobernado tenga sólo la obligación de pagar el tributo y el Estado, el hecho correlativo de cobrarle, sino que constituyen uno de los basamentos del complejo de derechos, obligaciones y atribuciones, que forman el contenido del Derecho Tributario, entre las que se hallan, las de controlar el tributo, mediante la imposición de obligaciones a terceros". (72)

En otra ejecutoria, la Suprema Corte de Justicia sostuvo: "La ley analizada por otra parte, al establecer el sistema de recaudación del tributo mediante la retención de las cuotas a través de los pagadores de los sueldos o salarios, no es violatoria del tercer párrafo del Artículo cuarto Constitucional, ya que la garantía de que nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial, no alcanza la facultad económica coactiva del Estado pues si éste se hallase obligado en cada caso a obtener resolución judicial para hacer efectivo el impuesto, se vería en peligro su propia estructura y funcionamiento". (73)

En base a este criterio utilizado por la Suprema Corte de la Nación, deducimos que la figura del retenedor encuentra apoyo en el Artículo 31, fracción IV de Nuestro Máximo Ordenamiento.

El tributarista uruguayo José Luis Shaw hace importantes comentarios sobre los retenedores y afirma: "La obligación de los agentes de retención sólo se concibe en principio, en ocasión de la percepción de dinero por parte de los retenidos.

El agente de retención es alguien que, precisamente porque realiza o intermedia en un pago al contribuyente, es designado por la ley como tal, de forma de facilitar la recaudación mediante la retención de una parte de lo pagado para su versión directa al fisco". (74)

El maestro Delgadillo Gutiérrez, al referirse al retedor comenta que "es el que paga alguna suma que adeuda como: salarios, dividendos, intereses, etc.

y por mandato de ley, resta, detrae o retiene de su pago, la cifra indicada por la norma legal, como impuesto, para ser ingresado al fisco". (75)

Estamos de acuerdo con ambos tributaristas en que la función del retenedor es obtener de la renta o capital una cantidad para pagar el impuesto que le corresponde al contribuyente. Esta obligación de obtención o sustracción es porque así lo determina la ley en forma expresa; ese deber impuesto, como se ha mencionado, es con la finalidad de facilitar la tarea al fisco, o sea, que el agente de retención, le resta de lo pagado al retenido, el impuesto para enterarlo al erario.

En caso de que el agente de retención sustraiga, se presentan dos situaciones, mismas que son tratadas por el jurista Delgadillo Gutierrez:

1. "Retiene, pero no ingresa al fisco.

Puede el fisco exigir el pago al agente de retención, aunque también pudiera requerir al causante. Como principio de justicia, el causante puede liberarse de las consecuencias del requerimiento, demostrando que la cantidad correspondiente al impuesto le ha sido retenido, pero en estricto derecho, por la solidaridad, se desprende que estaría obligado a pagar y después podría repetir en contra del agente que le retuvo, pero no ingresó. En este caso, el sujeto sigue siendo responsable del pago, pero se libera de la responsabilidad de la infracción.

2. Retiene en exceso, o sin fundamento legal.

Cuando sucede ésto, dice el maestro Delgadillo, es necesario determinar quién de los dos tiene derecho para reclamar al fisco el reintegro del exceso o del pago de lo indebido". (76)

La respuesta la encontramos en el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que señala: "La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Los retenedores podrán solicitar la devolución, siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes".

Sin embargo, existe otro presupuesto, y que es cuando el agente de retención no retiene, y para ello Shaw comenta: "Si el agente debiera abonar al fisco el tributo antes de que el pago al contribuyente se efectuara, pago que incluso podría llegar a no hacerse efectivo, no integrará una categoría jurídica de los agentes de retención, sino que sería un simple responsable por deuda ajena, ya fuese en calidad de sustituto o de mero solidario. Su obligación y su derecho no consistían en "retener" o "descontar" una posición de diverso para luego verterla al fisco, sino por el contrario, en adelantar el pago del tributo, teniendo luego el derecho de repetición contra

el contribuyente". (77)

Por otra parte, la no retención es una situación muy especial, y el maestro Delgadillo Gutiérrez contempla dos casos:

1. "No retiene y no ingresa al fisco: es dada la responsabilidad solidaria que la ley atribuye a la relación, sin beneficio de orden o de excusión, el fisco puede requerir indistintamente al retenedor y al causante.

Es obvio que si el contribuyente ha pagado, el agente de retención puede probarlo y así evitar que el requerimiento fiscal se traduzca en un doble pago.

2. No retiene pero ingresa: esta situación llega a ocurrir, ya que puede practicarse ninguna retención y pagarse la totalidad del salario, de los honorarios, dividendos, etc., aunque por su parte, el agente, con fondos propios ingrese la cantidad que debió retener, al fisco, descargando así la responsabilidad que la ley le atribuye.

En realidad en ésta situación, se considera como un pago a cuenta o un pago definitivo del impuesto que corresponda al beneficiario de la renta, el agente está efectuando dos entregas diferentes al contribuyente: la primera, en forma directa, sin reducción alguna por concepto de salarios, honorarios, etc., la segunda, se constituye por el importe del impuesto que entrega al fisco por cuenta de aquél". (78)

El hecho de no retener el impuesto por el agente de retención, nos lleva a ciertos dilemas, puesto que si no ha llevado a cabo el descuento, todavía no adquiere el carácter de retenedor, sino de un mero y simple responsable como dice Shaw, ya fuese en calidad de sustituto o mero solidario, al ingresarlo al fisco tiene derecho de reclamar al causante el pago del importe.

Es por ello que Pugliese afirma: "...el legislador no se limitó a ordenar la solidaridad legal entre el deudor originario y otro sujeto pasivo correspondiente, sino procedió a sustituir efectivamente un sujeto pasivo, directamente responsable de la ejecución de la obligación a un tercero que nada debe personalmente al Estado. Para llegar a esta situación, la ley tributaria considera algunas relaciones jurídicas, las cuales, por ley común no podrían justificar el traslado de la obligación fiscal de uno o de otro sujeto pasivo. Estamos en presencia pues, de un fenómeno jurídico propio y particular del Derecho Tributario, de naturaleza absolutamente pública". (79)

Jarach, al respecto, comenta que el retenedor es un obligado, y no un mandatario del fisco.

Su obligación es retener y enterar los créditos fiscales a cargo de los ejecutores del hecho imponible, o sea, del contribuyente, con los cuales existe un nexo por disposición de la ley, y por tanto, el retenido no podrá oponerse a la retención, y el fisco, a la percepción.

Su obligación nace, una vez que se haya llevado a cabo el hecho imponible, derivándose de allí, su particular presupuesto determinado en la ley que debe cumplir su obligación, ya sea en forma voluntaria, o a través del poder coactivo del Estado.

De lo previamente mencionado, se desprende que el agente de retención es un auxiliar del fisco, en cuanto le ayuda a obtener las contribuciones que se causen por motivo de la realización de los hechos imponibles por los contribuyentes y así evitar la evasión fiscal. Además, el agente de retención ayuda al Estado en cuanto evita un exagerado y costoso trabajo de recaudación.

Sin embargo, para facilitar esta tarea, el legislador le impuso a los agentes de retención condiciones y responsabilidades exageradas, en cuanto a que debe prestar un servicio gratuito, y garantizar hasta con su propio patrimonio el impuesto derivado de un hecho generador, en el cual no tuvo intervención alguna.

Asimismo, se puede señalar que mientras el agente de retención no sustraiga o reste el importe correspondiente a la contribución indicada en la ley, no adquirirá el carácter de tal, sino de un mero responsable, y por tanto la autoridad sólo podrá sancionarlo por no haber cumplido con su obligación de retener. Por otra parte si cumple con dicha obligación y no entera, podrá ser sancionado por las autoridades fiscales y hasta fincársele responsabilidades, tanto civiles como penales.

Por ésto, puede decirse que el retenedor es un sujeto pasivo de gran

utilidad y valor para la administración pública, y que por su impotencia para enfrentarse al gran número de contribuyentes, se le imponen obligaciones iguales a las de los sujetos pasivos por adeudo propio para evitar la evasión fiscal.

2.4 Relación entre sujeto activo y el retenedor.-

Al extender el legislador el círculo de obligados para garantizar el crédito fiscal, así como para facilitar la recaudación y el control de los causantes, al instituir a la figura del agente de retención, mismo que debe de responder por la prestación tributaria que corresponde al sujeto pasivo principal, se crea una relación accesoria entre el sujeto activo y el retenedor. Esta relación no se deriva directamente de la realización del hecho imponible, sino porque alguna disposición legal adyacente lo vincula a la obligación tributaria, de tal forma que es un efecto jurídico, que podríamos denominarlo secundario, y motiva el nacimiento de la relación entre el sujeto activo y el retenedor.

"El sustituto no debe el impuesto porque haya realizado el hecho imponible, sino porque ha realizado un presupuesto de hecho, que consiste no en una situación o actividad indicadora de capacidad contributiva, sino en una especial situación respecto del sujeto pasivo del tributo del contribuyente". (80)

Se considera que la relación entre el agente de retención y el sujeto activo es personal y temporal. Es personal, en cuanto a que el sujeto activo se encuentra, por un lado, con el contribuyente, y por el otro, aparece como un nuevo deudor por disposición expresa de la ley, el agente de retención, garantizando así el cumplimiento de la obligación tributaria. Dichas relaciones se establecen entre personas, ya que el sujeto activo actúa sobre las personas del retenedor o, en su caso, del contribuyente.

Cuando aparece el agente de retención se presupone que la obligación tributaria existe, en virtud de que el sujeto activo ha realizado el hecho imponible.

Es temporal, toda vez que nace cuando el presupuesto de hecho se ha llevado a cabo, y como consecuencia para garantizar el pago, la ley dispone que sea el agente de retención quien lo entere, una vez pagado el impuesto y cumplido con obligaciones formales que también le han sido asignadas, entonces se extingue la obligación.

No podemos hablar de una relación entre sujeto activo y el retenedor cuando éste no ha cumplido con su obligación de retener el impuesto; en todo caso estaríamos frente a una relación entre el sujeto activo y un mero responsable.

En caso de que el contribuyente pague el crédito fiscal, también se extinguirá la relación.

Por otra parte, es de carácter tributario, en virtud de que se trata de un crédito tributario, prestación que convierte a la relación jurídica en tributaria.

El maestro Héctor Villegas señala que "el legislador instituye al sustituto tributario cuando resuelve reemplazar ab initio al destinatario legal tributario de la relación jurídica principal, surge allí un solo vinculum juris, entre el fisco y el sujeto pasivo principal". (81)

2.5 Relación entre sujeto pasivo por adeudo propio y el retenedor.-

La relación que existe entre el contribuyente y el agente de retención resulta de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación en el Artículo 26, fracción I, al establecer que "son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el momento de dichas contribuciones".

De lo anterior se deduce que la relación es producto de la solidaridad que se les atribuye.

La función del retenedor es la de sustraer una cantidad equivalente al tributo, para luego enterarla al fisco.

Jarach dice, sobre los agentes de retención, que "ellos también, como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente, con los fondos que éste haya retenido. Además, tienen responsabilidades personales y solidarias, en el caso de no haber efectuado la retención; de no haber ingresado los importes retenidos". (82)

En el caso de que el retenedor haya pagado la contribución con su patrimonio, surge la obligación, por parte del contribuyente, de devolver la cantidad pagada al fisco.

Sin embargo, existen diversos criterios entre los estudiosos del Derecho, puesto que algunos consideran, como lo afirma Berliri que "se trata de dos obligaciones distintas (la tributaria y la de regreso), por su naturaleza jurídica - de Derecho Público, la primera, y de Derecho Privado, la segunda - por los sujetos - el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto, en la primera, el sujeto pasivo y un tercero en la segunda - por el hecho jurídico del que nacen - el presupuesto de hecho respecto a la primera, el pago ó según los casos, el deber de pagar el tributo, con relación a la segunda -, por las garantías que les asisten, por la regulación jurídica que la ley les atribuye..." (83)

Por su parte, De la Garza considera que estas relaciones entre los retenedores son de carácter tributario, al afirmar que la naturaleza de estas relaciones se encuentran contempladas en la ley tributaria.

Pensamos que la relación entre el sujeto pasivo principal y el agente de retención, en éste caso, se convierte en una relación sujeta al Derecho Privado, puesto que si no ha retenido la cantidad supuesta para enterarla al fisco, y con dinero de su peculio, responde a su obligación impuesta por la ley; a la Administración no le importa si el agente retuvo o no, el crédito fiscal.

El agente de retención, a través de las normas del Derecho Común, exigirá del contribuyente la cantidad enterada al fisco, convirtiéndose el primero en acreedor, y el segundo en deudor.

El sujeto activo no es titular de un derecho subjetivo público, ya que se trata de una relación patrimonial en la cual la prestación constituye un objeto y no un tributo. Al no ser tributo la prestación, dicha relación jurídica tributaria se transforma en privada, por lo que está regulada por el Derecho Civil, a menos que disponga lo contrario la ley Tributaria.

CAPITULO III :

EL RETENEDOR Y SU
RESPONSABILIDAD.

3.1 Criterio del concepto de responsabilidad en la Doctrina.-

La responsabilidad tributaria es la obligación del pago de una prestación fiscal que deriva de la realización del presupuesto de hecho, sustentado y enmarcado en la ley por el deudor.

La responsabilidad tributaria exige al sujeto pasivo el pago del crédito fiscal; sin embargo, el sujeto pasivo de la relación tributaria no siempre adquiere la obligación por la misma causa.

Para efecto del cumplimiento de la obligación, el Estado ha aumentado el número de obligados, así podemos encontrar a dos deudores en una misma prestación: uno, que es quien realizó el hecho imponible, denominado sujeto pasivo por adeudo propio, y otro, deudor, porque la ley le atribuye la obligación al pago de un concepto ajeno, denominado por tal motivo, "sujeto pasivo por adeudo ajeno", uniéndolo de tal forma al cumplimiento de la prestación, y por lo mismo a la relación jurídica tributaria.

Manuel Andreozzi define al responsable tributario como "aquél que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito tributario, y no, por la intervención directa que tuvo en la situación". (84)

Anteriormente existían diversas clases de responsabilidades y así lo reconocía el Código Fiscal de la Federación de 1938, hasta que fueron reunidas en una sola, en el Código Fiscal de 1981, conocida como "responsabilidad solidaria, actitud muy criticada por los tratadistas mexicanos y que siguen reconociendo a esas responsabilidades, aunque sea desde un punto de vista doctrinario.

El maestro Flores Zavala hace mención de cuatro tipos de responsabilidades:

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

Responsabilidad directa.-

Podemos señalar que la responsabilidad directa es la que tiene el sujeto que realiza el hecho imponible y que da origen al crédito fiscal, y que por tanto, es quien debe pagarlo. Es el sujeto pasivo por adeudo propio.

El Artículo 20 del Código Fiscal de 1938 establecía como responsable directo "a la persona física o moral que, de acuerdo con la ley, está obligada de una manera directa, al pago de la prestación al fisco federal".

El Artículo 22 del ordenamiento antes invocado, estipulaba que "se considerarán deudores con responsabilidad directa y por adeudo propio, a los herederos, respecto a los créditos fiscales a cargo del autor. La responsabilidad fiscal se dividirá entre ellos en la proporción a las cuotas hereditarias, con excepción al impuesto sobre transmisión sucesoria que podrá cobrarse directamente a cada uno de ellos, incluyendo a los legatarios, aunque respetando siempre al beneficio del inventario".

Las responsabilidades solidaria, sustitua y objetiva, son consideradas como no directas por el jurista Flores Zavala. "La circunstancia de que los responsables no directos tengan, a su vez, la calidad de sujetos o deudores del crédito fiscal, tiene importancia porque significa que, como regla general, cuando pagan el crédito lo hacen por sí, en cumplimiento de una obligación legal y no por otro, no por el responsable directo, por lo que no tendría acción de repetición, sino en los casos en que la ley expresamente lo establezca o cuando haya sido expresamente pactado". (85)

No estamos de acuerdo con el maestro Flores Zavala en lo anterior, toda vez que una prestación ha sido pagada por un sujeto ajeno a la deuda que tiene derecho a repetir, no aplicando las normas del Derecho Público, ya que la relación tributaria se ha extinguido, al igual que la obligación. Sin embargo, aplicando supletoriamente las normas de Derecho Común, el responsable, en su carácter de acreedor, podrá exigir al contribuyente la restitución de lo que pagó al fisco. Si no fuera por lo anterior, el responsable se encontraría en un total plano de indefensión y el contribuyente podría provocar un enriquecimiento ilegítimo.

Responsabilidad sustituta.-

La responsabilidad sustituta ha sido considerada de gran relevancia por la gran

mayoría de los juristas, puesto que han llevado a pensar que, por el conjunto de obligaciones, tanto sustantivas como formales, han tomado un papel de verdadero deudor.

Sainz de Bujanda apunta que "son quienes se colocan por la ley en la posición que correspondería a los sujetos pasivos, si no se decretara su sustitución, lo que implica que los sustitutos asumen la posición deudora en lugar de los sujetos pasivos". (86)

Pugliese comenta sobre esta responsabilidad que implica una completa sustitución en virtud de que el sustituto adquiere obligaciones equivalentes a las del deudor principal.

Francisco Martínez comenta sobre la figura del responsable por sustitución y señala que "tiene lugar cuando la ley establece que la obligación de pago del tributo está directamente a cargo de quien no es sujeto pasivo principal de esa relación obligatoria, sin que ello signifique desobligar a éste último contra el cual el fisco conserva la acción de cobro si resulta insolvente el sustituto". (87)

Lo anterior nos conduce a cierta incertidumbre de quién será obligado principal, puesto que al responsable sustituto se le subroga totalmente de la obligación primaria, sin haber tenido una participación directa en la ejecución del hecho imponible. Por ello parafraseando a Giannini, el sustituto toma el lugar del principal.

Esta responsabilidad es tan característica puesto que el fisco exigirá en primer término al responsable sustituto, y después, en caso de insolvencia de éste, al contribuyente, toda vez que queda como un deudor efectivo en virtud de haber realizado el presupuesto de hecho, causa que justifica su obligación de pago.

Existe la posibilidad de que la responsabilidad solidaria aparezca en la sustituta, sólo que su nacimiento está condicionado al hecho de que el sustituto no cumpla con su obligación, como se dijo anteriormente, por algún acto jurídico que provoque su intervención en la relación jurídica tributaria, pero como un deudor principal.

Los responsables sustitutos tienen derecho a repetir en contra del contribuyente, cuando haya pagado la deuda con su propio patrimonio.

Responsabilidad objetiva.-

La responsabilidad objetiva surge cuando el enajenante no ha cubierto los impuestos anteriores sobre determinados bienes, por lo que se extiende tal obligación al adquirente.

El sujeto pasivo responsable, al pagar un crédito ajeno, tendrá la posibilidad de acudir en la vía de regreso, en contra del antiguo propietario o poseedor, por lo tanto esta responsabilidad se establece en virtud de las prestaciones no cubiertas por los antiguos propietarios o poseedores, respecto de bienes muebles o inmuebles, y el hecho de responder por dichos bienes, a cargo del adquirente o nuevo propietario, o en su caso, nuevo poseedor, evita de tal forma que el Estado lo prive de este bien.

La cosa que sirvió para generar la obligación fiscal está afectada de la contribución, por lo que el adquirente debe responder del pago. En caso de desprenderse del bien se liberará de la obligación.

El maestro Flores Zavala menciona que "la responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto". (88)

Así pues, podemos señalar que la responsabilidad objetiva se caracteriza porque el tercero adquirente responde del gravamen insoluto con el bien afecto, y no con todo su patrimonio. Para que nazca esta obligación es indispensable que el bien que se transmite esté afecto al pago del impuesto.

Podemos concluir, al respecto, que la obligación objetiva se origina cuando los bienes que garantizan el pago del tributo, son transmitidos a terceras personas, siempre que el antiguo propietario o poseedor, en su caso, no hubiera cubierto las contribuciones relacionadas con dichos bienes.

Responsabilidad solidaria.-

El maestro Delgadillo Gutiérrez sostiene que "se debe dejar establecido que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es solidaria, y que la totalidad de la prestación puede ser exigida indistintamente". (89)

La responsabilidad solidaria por deuda ajena tiene lugar, según el jurista Francisco Martínez, "cuando la ley, de modo expreso, agrega a la persona del contribuyente un nuevo responsable, quedando el sujeto activo facultado para exigir la total prestación tributaria a ambos conjuntamente o a cualquiera de ellos, conforme a los principios de derecho común". (90)

De la Garza señala que no debe confundirse a la solidaridad sustantiva, que consiste en que la pluralidad de sujetos pasivos por adeudo propio deben responder por una sola deuda originada por la realización del mismo hecho imponible con la responsabilidad solidaria, y apunta que "consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal, la obligación de pagar la prestación fiscal, cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo, o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones, la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales". (91)

La solidaridad nace en el momento en que existe una pluralidad de deudores ante un mismo hecho imponible y que a su vez, se encuentran frente al ente público acreedor que exigirá el pago, y que por lo tanto serán responsables del tributo que deje de pagar el contribuyente o sujeto pasivo por adeudo propio. Todo responsable debe estar señalado en la ley en forma expresa, y no así el sujeto pasivo por adeudo propio, puesto que su condición se le atribuye por la realización del hecho imponible.

Como se mencionó anteriormente, las tres responsabilidades vistas, fueron unificadas en una sola; para ello, la Comisión Redactora del Código Fiscal justifica su conjunción en base a los siguientes términos. "Esta clasificación de responsabilidad (solidaria, sustituta y objetiva) útil, desde el punto de vista doctrinario, para explicar las razones por las cuales un tercero puede resultar responsable de créditos fiscales, innecesaria para los fines del

del Derecho Positivo, para el que basta reunir, en una sola forma de responsabilidad las causas que hasta ahora se han regulado por separado... al optar sólo por la responsabilidad solidaria, tiene la ventaja de que es un concepto ampliamente desarrollado por el derecho Común... por lo que toca a la sustitución del deudor, en realidad no se reconocía en los términos de derecho común. (92)

Sin embargo, el maestro De la Garza critica esta decisión, y señala que "los redactores del anteproyecto, luego convertido en Código Fiscal de la Federación, cometieron el error al desconocer las tres categorías de deuda ajena, pues la estructura misma y los fundamentos de atribución, son los que exigen tales distinciones... es superficial la afirmación, y por tanto, carente de análisis" (93)

Como figura típica del Derecho Tributario, el responsable del impuesto nace en el momento en que se realiza, respecto a él, el presupuesto jurídico que lo llama al cumplimiento de la obligación. La base de ese presupuesto de hecho, es la realización del hecho imponible por parte del contribuyente o sujeto pasivo por adeudo propio, para que así pueda surgir entonces, el responsable con todo el cúmulo de derechos y obligaciones.

Entonces, el responsable es la persona extraña a la realización del hecho imponible, pero que sin embargo, la ley le impone en forma expresa la obligación del pago del tributo e incluso de otras clases de obligaciones fiscales de carácter formal, cuando se realizan otros presupuestos previstos por la ley.

Responsabilidad solidaria del retenedor.-

La figura del retenedor, consideramos tiene sus antecedentes en el Código Fiscal de 1938, apareciendo como responsable sustituto. En 1981, en el Ordenamiento Fiscal se le reconoce como responsable solidario, y así en el Código Fiscal vigente, en el Artículo 26, fracción I se señala al retenedor como responsable solidario del contribuyente.

El retenedor tiene dos obligaciones, una dependiente de la otra, es decir, retener y enterar al fisco la cantidad retenida. En caso de incumplir con cualquier de las dos obligaciones antes enunciadas es cuando surge la responsabilidad por parte del retenedor, frente al fisco, debiendo responder hasta con su patrimonio.

Es importante señalar que a nuestro criterio, como más adelante se expondrá, la figura del retenedor en strictu sensu, es cuando retiene el importe del tributo del contribuyente; si no cumple con ello, entonces estamos frente a un simple responsable solidario, y son tales sus obligaciones que el fisco exigirá a él, el pago del tributo en primer término, pues éste supone que tiene el tributo. Al no retener y responder en forma solidaria con su patrimonio, tiene derecho de repetir, lo que por el causante ha satisfecho, teniendo todos los derechos de acreedor, con todos sus privilegios y garantías, aplicando para ello las normas de Derecho Común, ya que así lo desprendemos de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

El maestro Delgadillo Gutiérrez comenta sobre los retenedores... "esta categoría de responsables constituyen los que más frecuentemente intervienen en las relaciones entre sujeto activo y los sujetos pasivos por deuda propia, y son los que con mayor precisión se encuentran en las disposiciones de la ley del Impuesto Sobre la Renta". (94)

La importancia que ha adquirido el retenedor en el ámbito jurídico es debido a que el Estado se ha auxiliado de él para obtener los impuestos. Sin embargo, le han sido otorgadas una serie de obligaciones, y por ende una responsabilidad que, a nuestro juicio, es exagerada, puesto que además de ayudarlo a obtener los ingresos evitando de tal forma posibles evasiones, lo obliga al pago, en caso de no cumplir con su obligación.

Considerando al retenedor como auxiliar del fisco, Margain Manautou señala que "sin exagerar, considero que el tercero es el elemento más valioso que posee la Administración Pública para controlar debidamente las actividades de los causantes". (95)

3.2 Obligaciones del retenedor ante el fisco.

Al respecto, encontramos que la retención señalada por las leyes, traen como consecuencia el cumplimiento de diversas obligaciones a cargo del retenedor.

La primera de ellas consiste en que el legislador le impone al sustituto la obligación de sustraer o cobrar el tributo al deudor principal. En el primer caso lo realiza al cobrar su crédito particular; en el segundo de los casos, cuando se realiza el acto jurídico ante un funcionario (vgr. la retención que efectúa el notario público del impuesto sobre la renta, por la utilidad que tenga una persona física al enajenar el inmueble).

Una segunda obligación es la de enterar lo retenido al fisco. El Artículo 123, fracción II de la ley del Impuesto Sobre la Renta, en el capítulo respectivo a los ingresos por dividendo y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles, establece: " Quienes hagan pago por concepto a que se refiere este capítulo, tendrán las siguientes obligaciones: ... II) Retener en todos los casos en el momento de hacer los pagos el 55% de la ganancia percibida". Sin embargo, el contenido de la prestación no sólo es monetaria, algunas ocasiones puede ser en especie

Esta retención deberá enterarse al fisco en un plazo determinado por la ley; en el caso antes visto, se le obliga al retenedor a que entere la cantidad sustraída dentro del mes siguiente.

Asimismo, los retenedores del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos, deberán enterarlo el día 20 del mes en curso.

Otra de las obligaciones del retenedor es la presentación de declaraciones. Los plazos para presentar, al igual que para enterar, varían según las leyes tributarias, asimismo, el retenedor podrá presentar declaraciones complementarias, sustituyendo los datos de la original. Para ello, el Artículo 32 del Código Fiscal señala "Las personas obligadas a presentar declaraciones tienen derecho de presentar declaraciones complementarias sustituyendo los datos de la original".

3.3 Efectos de la solidaridad pasiva entre el retenedor y los deudores-.

Los efectos de la solidaridad pasiva entre el retenedor y los deudores, es el pago del crédito fiscal a cargo del retenedor por adeudo ajeno, correspondiente a otro particular.

Han sido razones meramente de técnica tributaria, el haber ampliado el círculo de obligados para garantizar los créditos fiscales. Al retenedor se le han impuesto una serie de obligaciones que se le ha considerado como un verdadero deudor y no como un auxiliar del Estado para obtener los tributos de los contribuyentes.

Por disposición de la ley, al agente de retención se le ha otorgado el carácter de responsable solidario y por lo tanto, lo unen al sujeto pasivo por adeudo propio para el cumplimiento del pago del crédito.

De la Garza comenta: "El hecho de que el legislador atribuya a otra persona distinta al deudor principal en sustitución de él, la obligación de pagar el impuesto con recursos que pertenecen al deudor principal, no significa que deje de tener relevancia frente a la autoridad fiscal el sujeto pasivo principal, lo cual se produce no tan sólo en cuanto que el sustituto tiene el derecho y la obligación de retener o de recaudar del deudor principal el tributo que corresponde al sujeto activo a quien debe entregarlo, sino en cuanto a que el sujeto activo se reserva el derecho de hacer valer el crédito tributario contra el sujeto pasivo principal cuando el sustituto, por cualquier causa, no haya hecho la entrega del tributo". (96)

Al Estado, lo único que le interesa es obtener el pago del crédito, sin importarle si el patrimonio del contribuyente o retenedor sufrió una disminución.

De la realización del hecho imponible hasta que el crédito generado es satisfecho, el objeto de la obligación tributaria es el mismo.

Si es enterado al fisco, la contribución con patrimonio del contribuyente, desaparece por lo tanto toda relación entre los tres sujetos, puesto que el motivo de la relación jurídica tributaria, o sea, el crédito fiscal ha sido satisfecho. Sin embargo, si es con el patrimonio del retenedor, la relación jurídica también desaparecerá, pero traerá efectos de carácter privado, como el derecho de repetir, nacido en favor del retenedor en contra del citado contribuyente.

Además de las obligaciones antes enunciadas, el retenedor deberá entregar la documentación que acredite la retención, al contribuyente.

El Artículo 131 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece al respecto: "Quienes entregan los premios a que se refiere este capítulo (capítulo 14 de los ingresos por obtención de premios), además de efectuar la retención de este impuesto, tendrán la obligación de:
fracción I-. Proporcionar, cuando así lo solicite el interesado, constancia de retención de impuestos a la persona que obtenga el premio".

Los retenedores deberán tolerar las visitas domiciliarias por parte de las autoridades fiscales que tengan el propósito de conocer si han cumplido con las obligaciones impuestas por las leyes tributarias.

El Código Fiscal de la Federación sostiene "... La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, estará facultada para:
fracción 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 les requieran".

Deberán, asimismo, permitir el acceso a visitadores a los lugares y documentación para poder realizar la inspección respectiva.

En caso de que el agente de retención no entere al erario, la cantidad retenida en el plazo señalado por la ley tributaria, será responsables por el pago de las infracciones correspondientes. El Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación señala "los pagos que haga el deudor se aplicarán antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden:
1) Gastos de ejecución ; 2) Recargos, multas e indemnización a que se refiere el penúltimo párrafo del Artículo 21 de este Código".

Consideramos que si el retenedor es insolvente para pagar los gastos accesorios antes señalados que debió haber pagado por un acto propio, imputable a él, y son pagadas por el contribuyente, éste podrá exigir a aquél, la devolución de la cantidad entregada al fisco por conceptos de multas, recargos, gastos

3.4 Cesación de la solidaridad entre el retenedor y los deudores-

La solidaridad fiscal sólo cesa una vez que la obligación ha sido cumplida, ya sea por el retenedor, o en su caso, por el contribuyente, a diferencia de la solidaridad civil, que puede cesar ya sea por renuncia del acreedor, convenio o por remisión.

La renuncia en el Derecho Tributario no surte efecto, toda vez que el cobro de los tributos no es potestativo para el fisco, realizado el hecho imponible, tiene la obligación de exigir al retenedor o al contribuyente el pago del crédito.

Sólo puede renunciar el ente público por situaciones especiales y no será la renuncia a título particular, sino de carácter general.

El convenio no surte efectos para cesar la solidaridad entre los deudores; sobre lo anterior, la Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación señaló que los convenios carecen de fundamentos constitucionales en materia fiscal pues sería un atentado contra la soberanía del Estado, ya que éste no puede subordinarse a la voluntad de los particulares.

La remisión en el Derecho Civil la puede ejercitar el acreedor, todo o en parte, en forma tácita o expresa, ya que el puede disponer de su patrimonio, en tanto que la remisión no surte sus efectos en materia tributaria, puesto que la obligación tributaria deriva de la ley, y como consecuencia, la solidaridad entre el retenedor y el contribuyente, a menos de que la ley expresamente lo permita.

Consideramos que la única forma de que cese la responsabilidad entre el retenedor y el contribuyente, es pagando el tributo respectivo, consecuencia de la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo por adeudo propio.

La renuncia o desistimiento del fisco para exigir el crédito fiscal, sea por su incosteabilidad en el cobro o por insolvencia, tanto del retenedor como del contribuyente, no extingue la solidaridad, ni libera a uno y a otro de sus obligaciones ante el ente acreedor.

La Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación tuvo a bien señalar, respecto a la cancelación de los créditos fiscales: "Produce efectos sólo en el seno de la Administración Pública... libera de responsabilidad a los funcionarios y empleados del fisco, pero esta depuración contable no debe tener como consecuencia la extinción del crédito fiscal". (97)

3.5 Responsabilidad de los deudores ante el retenedor en el Derecho Civil-

El agente de retención tiene la obligación de retener y enterar al fisco la cantidad debida por el contribuyente, con motivo de la realización de un hecho imponible. Sin embargo, la obligación del retenedor se origina por la concretización de un supuesto jurídico distinto.

Jarach señala que todos los agentes de retención tienen la obligación de retener, ésto es, pagar a los acreedores la suma debida con detracción del impuesto que éstos deban al Estado.

De la Garza apunta que "el retenedor antes de pagar su deuda privada al sujeto pasivo principal, le retiene el importe del tributo adeudado, con lo que queda satisfecho". Y continúa..."en cambio, surge un problema cuando el sustituto no retuvo antes de pagar a su deudor...y se ve en la necesidad de enterar el importe del tributo al ente público acreedor, quien no quiere saber ni le interesa, si se efectuó la retención". (98)

En caso de que el agente de retención no haya retenido el impuesto, la figura del retenedor no existe, y al enterar el tributo antes de retenerlo, para así cumplir con una obligación, estará fungiendo como se señala en el Artículo 26, fracción I, como mero responsable solidario.

En caso de no obtener el impuesto del patrimonio del causante, y hacer entrega de él al fisco con su propio patrimonio, tendrá derecho a repetir, toda vez que la deuda no es de él sino del contribuyente.

Sin embargo, una vez que se ha satisfecho la deuda tributaria con el peculio del responsable solidario, la relación jurídica tributaria se extingue, naciendo una relación civil en la que el contribuyente adquiere el carácter de deudor y el responsable solidario, de acreedor.

"Basta la comprobación de que, por razones especialísimas de orden financiero, muy a menudo quedan obligados al cumplimiento de la prestación, sujetos que no revisten el carácter de deudores principales o directos del tributo en cuanto, respecto a ellos no se da el hecho jurídico generador de esta relación obligatoria y a los que asista una acción de regreso contra el contribuyente, la cual, en aquellas hipótesis no disciplinadas por el Derecho Fiscal, hallan su fundamento en los principios del Derecho Común". (99)

El Artículo 1999 del Código Civil para el Distrito Federal señala que "el deudor solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los demás codeudores, la parte que en ella les corresponde". El último párrafo indica que "en la medida que un deudor solidario satisface la deuda se subroga en los derechos del acreedor".

El Artículo 2000 del ordenamiento antes invocado sostiene que "si el negocio por el cual la deuda se contrajo solidariamente no interesa más que a uno de los deudores solidarios, éste será responsable de toda ella a los otros codeudores".

El deudor principal tiene la obligación de pagar al responsable solidario la cantidad que enteró al fisco por concepto de un tributo derivado de la realización de un hecho imponible, puesto que si no lo hiciera, estaríamos frente a un enriquecimiento ilegítimo.

El Artículo 1883 del Código Civil señala que quien, sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.

Al no cumplir con su función de agente de retención, en virtud de no haber retenido cantidad alguna correspondiente al impuesto derivado del hecho generador por causas no imputables a él, como ya se ha expuesto con anterioridad, nos encontramos frente a un mero responsable, y que al cumplir con el pago de la contribución traerá como consecuencia la extinción de la obligación, y por tanto de la relación jurídica tributaria. La única vía de recobrar la cantidad pagada por el responsable será aplicando las normas de Derecho Común, en forma supletoria como se establece en el Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, considerando que esta situación no se prevee en las disposiciones fiscales.

CAPITULO IV : ASPECTOS PARTICULARES DE
LA RETENCION.

4.1 Concepto.-

La retención podemos definirla como la obtención del tributo por parte del agente de retención que sustrae del patrimonio del contribuyente, para después enterarlo al Ente Público.

El sustituto se le denomina retenedor, y es quien conserva en depósito la suma retenida, y además de cumplir con otras obligaciones formales, tales como presentar declaraciones, realiza la entrega de la contribución retenida al sujeto activo.

De lo anterior podemos desprender que el sujeto pasivo por adeudo ajeno tiene una gran importancia para el sujeto acreedor, sin embargo, para este ente, no significa que deje de tener relevancia el sujeto pasivo principal. El agente de retención tiene un significado especial para el sujeto acreedor, toda vez que es responsable de retener y enterar, en su caso, así como de presentar declaraciones, otorgar constancias de retención entre otras obligaciones de carácter formal. En caso de no cumplir con las disposiciones normativas, entonces responderá con su patrimonio, ya que así lo exigirá el fisco, y de no obtener el tributo por su conducto, lo requerirá al sujeto pasivo por adeudo propio, como ya fue explicado en su oportunidad.

El agente de retención es, por ello, un sujeto con características muy especiales, por lo que consideramos que es la figura a la cual se le ha dado poca importancia en el aspecto doctrinario.

El retenedor lo encontramos como un caso típico, como menciona el maestro Delgadillo Gutiérrez, al referirse a que éstos sujetos se encuentran con mayor precisión en las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aunque encontramos su justificación jurídica en el Artículo 31 Constitucional, como fue mencionado en el capítulo anterior.

El agente de retención, figura tan significativa en el Derecho Tributario, mismo que se encuentra definido con mayor precisión en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tiene sus bases en el Código Fiscal de 1938. En el Código Fiscal vigente se le atribuye una importancia relevante en virtud de la responsabilidad otorgada por el legislador al retenedor.

El Artículo 26 del Código Fiscal vigente sostiene que "son responsables solidarios con los contribuyentes, los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones".

Por lo expuesto en el párrafo anterior, podemos hacer una distinción entre el retenedor y el recaudador, figuras que no deben ser confundidas, en virtud de que, aunque el fin es el mismo, es decir, la obtención del tributo para enterarlo al erario, los medios son distintos.

El retenedor actúa sobre su acreedor, de quien le sustrae o resta el impuesto para después pagarlo en nombre de su acreedor.

El recaudador actúa sobre su deudor, además de la deuda principal, cobra el impuesto, para después entregarlo al erario.

La función recaudatoria, no solo implica la percepción de los tributos, ni la búsqueda y reconocimiento de casos existentes para el cobro de los mismos, sino que también implica realizar una serie de actos administrativos, es decir, actos de gestión para hacer efectiva la recaudación.

Para hacer más explícita la distinción anterior, tenemos por ejemplo, en el primer caso, a una institución de crédito que retiene de los intereses devengados sobre el capital, el tributo correspondiente sobre la utilidad para enterarlo a la masa del erario público. En el segundo caso, por ejemplo, tenemos a Teléfonos de México que, al cobrar a un particular la prestación, cobra además el impuesto respectivo.

En ambos casos, una vez obtenido el impuesto, deben enterarlo al fisco. De no hacerlo, como menciona el artículo antes invocado, son responsables solidarios.

4.2 Leyes donde se regula, y sus conceptos y efectos de las mismas.

4.2.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Stanley S. Surrey sostiene: "Otra fase del problema de recaudación es la apropiada integración entre la cobranza del gravamen y los procedimientos de recaudación. En el caso del Impuesto Sobre la Renta, esto puede ser llevado a cabo mediante la retención sobre ciertas formas de ingresos como: sueldos, intereses, dividendos, y mediante un sistema de pagos impositivos aproximados, basados en estimaciones de los ingresos corrientes, en un reajuste sobre la declaración impositiva final". (100)

De lo expresado por el autor antes citado, podemos decir que la retención sólo implica una parte del procedimiento de obtención de los tributos derivados de algunos tipos de ingresos, y que dichas retenciones serán consideradas en el momento en que el contribuyente presente su declaración final.

Como ya se ha dicho, la Ley del Impuesto Sobre la Renta ofrece casos típicos en que opera el agente de retención.

El Artículo 69 de este ordenamiento, al regular lo relativo a las personas morales con fines no lucrativos señala "...las personas morales que efectúen pagos por la prestación de servicios personales independientes a las personas señaladas en el párrafo que antecede, o cuando efectúen pagos por la concesión del uso o goce temporal de inmuebles a personas morales con fines no lucrativos, deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar constancia de la retención: dichas retenciones deberán enterarse en su caso, conjuntamente con las señaladas en el Artículo 80 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo podrá acreditarse contra los pagos provisionales que deben efectuar las personas morales a las que se les hizo la retención .

Las personas que efectúen las retenciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas durante el mes de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año calendario anterior."

Este Artículo nos proporciona un ejemplo común del retenedor al cual se le

impone la obligación a la persona moral, de retener un determinado porcentaje a la persona moral con fines no lucrativos, para después enterarlo al erario, así como otros tipos de obligaciones formales, tales como presentar declaraciones, otorgar constancia de impuestos retenidos al sujeto pasivo principal.

Las personas con fines no lucrativos, a que se refiere esta ley, y que son las asociaciones o sociedades civiles, sociedades cooperativas, sociedades de inversión, y en general las personas morales distintas de las comprendidas en el título segundo de esta ley, no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, salvo el pago que deben efectuar los partidos y las asociaciones políticas legalmente reconocidas, la Federación, los Estados y Municipios, los organismos descentralizados, así como todas las mencionadas en el Artículo 70 de esta ley que serán contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, cuando perciban ingresos por conceptos de dividendos o utilidades pagadas por sociedades residentes en el país, en cuyo caso, la retención del 42% a efectuarse, tendrá carácter definitivo, como lo dispone el último párrafo del Artículo 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que indica: "las personas a que se refiere este Artículo, y las señaladas en el Artículo 70 de esta Ley, serán contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, cuando perciban ingresos por concepto de dividendos o utilidades pagados por sociedades residentes en el país. En estos casos la retención del 42% que se les efectúe tendrá el carácter de pago definitivo".

En consecuencia de lo anterior, nos encontramos que las sociedades residentes en el país le retienen el porcentaje y en la forma antes expresada, y a su vez encontramos que aunque no sean causantes del Impuesto Sobre la Renta sí deben actuar como retenedores, enterar el Impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales cuando haga pagos a terceros y estén obligados a ellos en términos de la Ley. Estas obligaciones están consignadas en el Artículo 72, fracción V, y en el primer párrafo del Artículo 73 del Impuesto Sobre la Renta, que establecen lo siguiente.

Artículo 72, fracción V, "las personas morales con fines no lucrativos, además de las obligaciones establecidas en otros Artículos de esta Ley, tendrán las siguientes...retener y enterar el impuesto y exigir documentación que reúna requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en los términos de esta Ley".

Artículo 73, primer párrafo: "Los partidos y asociaciones política y legalmente reconocidos, sólo tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir documentación que reúna requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ellos en términos de Ley. A sus miembros se les dará el tratamiento contenido en el primer párrafo del Artículo 70 de esta Ley".

Respecto a las sociedades cooperativas de producción, entendiéndose por éstas, aquellas sociedades en que los socios se obligan a prestar un servicio en la misma organización mercantil que es explotada por la cooperativa y que los socios se repartirán las utilidades, no en función del capital que cada socio haya aportado, sino en base a la producción del servicio realizado. Por esto, cuando efectúan pagos a sus miembros por concepto de rendimientos, incluyendo los anticipos, deben efectuar las retenciones señaladas en el ya multicitado Artículo 80 de la Ley en referencia, así como proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el año calendario de que se trate, a más tardar el 31 de enero del año siguiente, o en los casos del retiro del trabajador, dentro del mes siguiente a la separación. Como otra obligación más, deben presentar ante las oficinas correspondientes y autorizadas para tal efecto, en el mes de febrero de cada año, declaración proporcionando el nombre, clave del registro del contribuyente, la remuneración cubierta, la retención efectuada, y en su caso, el monto del impuesto anual de cada una de las personas que le hayan prestado servicio en el año anterior.

Cuando las personas efectúen pagos por salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, al prestador del servicio se le retendrá el impuesto respectivo a través de una persona moral, agente retenedor, quien deberá calcular la cantidad a retener, de acuerdo a lo establecido en esta Ley, ya sea por concepto de rendimientos, remuneraciones o prestaciones, o en su caso, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, aplicando como ya se mencionó, lo establecido por este ordenamiento.

Las personas sujetas a efectuar las retenciones por concepto de lo señalado

en el párrafo anterior, tendrán las obligaciones expresadas en el Artículo 83 del ordenamiento invocado.

Las personas morales que efectúen pagos de honorarios a las personas físicas, por la prestación de un servicio personal independiente, tendrán la obligación de retener y enterar el 10% del importe de los honorarios, debiendo proporcionar al profesionista, la constancia de retención, así como presentar la declaración respectiva en el mes de febrero de cada año, y hacer los enteros mensuales conforme lo señala el Artículo 80 de esta Ley.

La obligación que nace para las personas morales en el supuesto expresado anteriormente, se contempla en el Artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Igualmente, las personas morales, conforme el Artículo 92, tienen la obligación de retener como pago provisional el 10% del monto del ingreso por arrendamiento o subarrendamiento, y en general los que se perciban a título oneroso, por el uso o goce temporal de inmuebles. El 10% se calculará sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; en éstos casos como en los antes señalados. el retenedor deberá proceder conforme a las disposiciones del Artículo 80 del ordenamiento en referencia.

El Artículo 93 establece que "en las operaciones de fideicomiso por las que, se otorgue el uso o goce temporal de inmuebles, se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomitente, aún cuando el fideicomisario sea una persona distinta, a excepción de los fideicomisos irrevocables en los cuales el fideicomitente no tenga derecho a readquirir del fiduciario el inmueble, en cuyo caso se considerará que los rendimientos son ingresos del fideicomisario, desde el momento en el que el fideicomitente pierda el derecho de readquirir el inmueble..

En este caso, consideramos que la fiduciaria tiene la obligación de retener la cantidad que corresponda a cada uno de los fideicomitentes.

Para cuando se trate de enajenación de bienes inmuebles que deban consignarse

en escritura pública, los notarios, corredores, jueces, y demás fedatarios que, por disposición de la ley, tengan funciones notariales, tendrán la obligación de calcular el impuesto y enterarlo a las oficinas autorizadas.

A esta responsabilidad que se les atribuye a los fedatarios, el maestro Aguilar la denomina "responsabilidad por funciones", y es en virtud al tipo de actividades que desempeñan y que les ha sido asignada, "sea por el desempeño de un cargo o empleo público, o sea por el reconocimiento de su calidad de fedatarios, tratándose de notarios y corredores públicos". (101)

Cuando se trate de enajenación de otros bienes, el adquirente retendrá el 20% del monto total de las operaciones, mismo que tendrá el carácter de pago provisional.

El Artículo 103, en el tercer párrafo establece que "tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será igual al 20% del monto total de la operación, que será retenido por el adquirente. El adquirente podrá efectuar una retención menor, cuando cumpla con los requisitos que señale el reglamento de esta Ley".

El agente de retención deberá proporcionar al enajenante, constancia de la retención así como enterar en su oportunidad ante las oficinas autorizadas, el impuesto retenido. El sujeto pasivo principal deberá acompañar copia de la constancia al presentar su declaración anual.

En el supuesto de que dos o más personas lleven a cabo conjuntamente actividades empresariales, siempre y cuando se consideren copropietarios de dicho negocio, uno de ellos se considerará representante común, quien será el que cumpla con las obligaciones por cuenta de los otros contribuyentes, y muy especialmente con las obligaciones de retención de impuestos. Esta obligación se encuentra en el Artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece que "cuando las personas que realicen las actividades empresariales las lleven a cabo conjuntamente en un mismo establecimiento, siendo copropietarios de la negociación, una de ellas fungirá como representante común y será la que cumpla por cuenta de los otros contribuyentes con las obligaciones señaladas en las fracciones II a VII del Artículo 112 de esta Ley; la que efectúe los pagos provisionales a que se refiere el Artículo 111 y cumpla con las obligaciones de retención de impuestos; asimismo presentará

a más tardar en el mes de marzo de cada año una declaración de los ingresos que hubieren obtenido los contribuyentes de referencia en el año calendario anterior, de los que hará las deducciones autorizadas por este Capítulo, y disminuirá las pérdidas correspondientes, fijando de acuerdo con las proporciones establecidas, la parte que corresponda a cada contribuyente en el resultado final y en los pagos provisionales de impuestos efectuados, a efecto de que cada uno de ellos formule su declaración anual".

Respecto a los ingresos por dividendos, y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles, encontramos que la sociedad mercantil deberá retener al momento de realizar los pagos, el 55% del dividendo o utilidad pagada. Sin embargo, será de un 42% la retención, si se trata de dividendos o utilidades destinadas para las reservas de fondo de pensiones o jubilaciones de personal, así como de los que se paguen a las personas morales señaladas en los Artículos 70 y 73 del ordenamiento en referencia. Asimismo, cuando se trate de sociedades en liquidación, el impuesto retenido será del 21% sobre la ganancia gravable siempre que dichas ganancias no hubieren sido deducidas en el ejercicio en liquidación, según se establece en el Artículo 123, fracción II del ordenamiento antes invocado y que señala que "quienes hagan pagos por conceptos a que se refiere este Capítulo tendrán las siguientes obligaciones: II. Retener en todos los casos en el momento de hacer los pagos el 55% del dividendo o utilidad pagado. Tratándose de los dividendos o utilidades destinados para las reservas para fondo de pensiones o jubilaciones de personal a que se refiere el Artículo 28 de esta Ley, así como de los que se paguen a las personas morales señaladas en los Artículos 70 y 73 de la propia Ley, la retención será del 42% de dichos dividendos o utilidades. No se efectuará la retención a que se refiere esta fracción cuando los ingresos sean obtenidos por sociedades de inversión o por los contribuyentes a que se refiere el Título II de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de esta fracción se enterará dentro de los treinta días siguientes ante las oficinas autorizadas. Tratándose de ganancias pagadas por sociedades en liquidación, deberá efectuarse retención del 21% sobre la ganancia gravable siempre que dichas ganancias no se hubieran alcanzado a deducir en el ejercicio de liquidación..."

En el Capítulo relativo a los ingresos por intereses, encontramos que las instituciones de crédito o las organizaciones auxiliares de crédito, deberán efectuar las retenciones del 21%, con carácter de pago definitivo. En caso de que las personas físicas opten por el régimen de títulos nominativos, la retención será del 15 % y tendrá carácter de pago provisional a cuenta del impuesto anual. El Artículo 126 establece que "quienes paguen los ingresos señalados en el Artículo anterior están obligados a retener el 21% de los

intereses pagados sin deducción alguna; retención que tendrá el carácter de pago definitivo..." Más adelante señala "las personas físicas residentes en el país podrán optar por el régimen de títulos nominativos. En este caso, la retención será del 15% y tendrá el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto anual".

Las casas de bolsa también tendrán funciones de agentes de retención cuando se trate de títulos de crédito, tales como bonos y valores, entre otros, la retención será del 21% y tendrá el carácter de pago definitivo sin deducción alguna. Además de retener el impuesto, los agentes de retención deberán proporcionar a los sujetos retenidos, constancia del impuesto retenido cuando éstos hayan optado por el régimen de títulos nominativos. Como se estipula en la fracción II del Artículo antes citado..."tratándose de títulos de crédito a que se refiere el Artículo 125 fracción III de esta Ley que se enajenen con la intervención de casa de bolsa, el impuesto se recaudará por dichas casas de bolsa y será el 21%, sin deducción alguna, y tendrá el carácter de pago definitivo".

Respecto a los ingresos por obtención de premios, las instituciones o las personas que entreguen los premios, tendrán la obligación de efectuar la retención del impuesto respectivo, mismo que será calculado dependiendo del valor de los premios. Asimismo, el retenedor tendrá la obligación de proporcionar constancia de la retención ejercida a su cargo.

Sobre los demás ingresos que obtengan las personas físicas distintos a los señalados anteriormente, y mismos que se estipulan en los Artículos 133 y 134 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en caso de que las personas morales realicen el pago, deberán retener a las personas físicas el 20% sobre el monto de los mismos, teniendo el carácter de pago provisional, y el cual no podrá tener deducción alguna. Sin embargo, el porcentaje de la retención podrá ser mayor, o sea, de un 55% cuando se refiere a los ingresos obtenidos por los intereses generados por los depósitos en cuentas personales, ya que deberán considerarse como ingresos acumulados del contribuyente en la declaración correspondiente el año calendario en que sean retirados de las mencionadas cuentas, según nos hace referencia el Artículo 133, en su fracción III de la Ley a que nos hemos venido refiriendo.

Como podemos observar, el agente de retención, además de tener obligaciones de dar, o sea pagar el impuesto, tiene obligaciones de hacer, no hacer, y tolerar.

Consideramos que entre todas las obligaciones, la más importante es la obligación de hacer, es decir, efectuar la retención, en virtud de que si no cumple con ella, como hemos afirmado anteriormente, no estaremos frente al retenedor sino ante un mero responsable.

El pago de la prestación es la obligación que importa principalmente al fisco, no interesa quien lo efectúe. Sin embargo, para que exista el agente de retención debe cumplir primero con la obligación de retener o sustraer el impuesto respectivo, cumpliendo así con la obligación de hacer, tal y como se ha visto en los artículos analizados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado-

En la exposición de motivos de esta Ley, dada a conocer al H. Congreso de la Unión, en la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación, se señaló la necesidad, trascendencia y oportunidad de los cambios a la estructura del sistema fiscal federal.

"El impuesto al valor agregado que se propone en esta iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entregar al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios, y al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna". Más adelante señala que "en el nuevo sistema es indispensable, para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste sea trasladado expresamente y no oculte el precio. En esta forma los consumidores conocerán a ciencia cierta el impuesto que se les traslade". (102)

De tal forma que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no encontramos al agente de retención, ya que se traslada el impuesto hasta un sujeto que lo paga, el sujeto incidido deudor, al cual, además de cobrársele la deuda principal, el acreedor cobrará el impuesto y en su oportunidad lo entregará al fisco.

El causante proporcionará al fisco los impuestos obtenidos y recaudados de los sujetos incididos en los periodos que señale esta Ley. Por lo anterior podemos señalar que no existe la retención, sino la recaudación en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En esta Ley encontramos que no existe un sujeto denominado "agente de retención", puesto que no existe la sustitución de un sujeto por otro para la realización de obligaciones, tanto sustantivas como formales. Existe la traslación, también conocida como repercusión, y es por ello que el maestro Flores Zavala sostiene que "la repercusión del impuesto es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas que son: la percusión, la traslación y la incidencia. La percusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo".

Con respecto a la traslación comenta que "es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas, y la incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del impuesto". (103)

De allí que encontramos en este impuesto, además del sujeto activo o acreedor del impuesto, a un sujeto percutido, y a otro, el incidido, pudiendo muy rara vez, reunir estas dos características en una sola persona.

El maestro de la Garza comenta que "la sustitución debe distinguirse de la traslación o repercusión, en virtud de que en la traslación aún cuando tenga el carácter de obligatoria, como sucede en algunos casos, el único sujeto pasivo es el sujeto pasivo principal, mientras que el incidido nunca llega a tener ninguna relación jurídica con el sujeto activo, manteniéndose en el plano de un "mero sujeto económico del impuesto", como con terminología bastante defectuosa ha dado en llamarse a este tipo de personas, afectadas indirectamente por el impuesto". (104)

De lo expresado con anterioridad, podemos señalar que el sujeto incidido entrega al último vendedor o comerciante, o bien, distribuidor, el impuesto y éste lo enterará al fisco, no como un retenedor, sino como un contribuyente, y que por lo tanto el incidido nunca tendrá una relación con el sujeto activo, sino con el sujeto pasivo principal, teniendo éste la relación, y por tanto la obligación tributaria de entregar el impuesto, así como de presentar declaraciones, entre otras obligaciones de carácter formal.

La figura del agente de retención la encontramos inicialmente en el Código Fiscal de la Federación de 1938, bajo la denominación de "responsable por sustitución, sin embargo, los indicios de esta figura apareció, si no con las mismas características, sí como un auxiliar del Estado para la obtención del tributo desde el Derecho Romano, y específicamente en México desde la era de los aztecas, y posteriormente con la implantación del sistema de recaudación de los españoles en sus territorios conquistados.

La relación jurídica aparece, en un principio, entre el sujeto activo y el sujeto pasivo principal o contribuyente, la cual se extenderá al retenedor cuando así lo determina en forma expresa la ley, pero para ello, el hecho imponible debe haber sido realizado forzosamente. La relación jurídica es de carácter personal y no real.

La responsabilidad atribuida al agente de retención, consideramos que fue otorgada por el Estado abusando de sus facultades, toda vez que tiene que cumplir con un cúmulo de obligaciones que lo hacen tomar el papel de verdadero deudor, hasta el grado de que debe responder hasta con su propio patrimonio por una deuda que no le corresponde.

Así, el Estado utilizando a los agentes de retención obtiene con mayor facilidad, y a su vez garantiza los tributos que corresponden a los sujetos pasivos por adeudo propio.

El agente de retención sí tiene la facultad de exigir el impuesto pagado con dinero de su propio peculio al contribuyente, no a través del Derecho Público, sino Privado, en la que adquirirá el papel de acreedor, y el contribuyente, de deudor, siempre y cuando el retenedor no haya cometido algún acto que lo relacione en forma directa, como puede ser el dolo o mala fé.

Es, a través de normas del Derecho Común como puede exigir la devolución del importe pagado por cuenta del contribuyente, ya que la relación jurídica tributaria se extingue una vez cumplida la prestación, pues al Estado no le importa quien pagó dicha contribución.

En tanto el agente de retención no retenga el impuesto al contribuyente, no podremos hablar de retenedor, sino de un mero responsable, ya que al pagar con su patrimonio estará cumpliendo con una obligación impuesta por la norma, y no con el patrimonio del sujeto pasivo principal. En consecuencia, al no ejercitar la acción de retención no estamos frente al agente de retención.

La unión de las tres responsabilidades reconocidas por el Código Fiscal de la Federación de 1938, que son: la solidaria, la objetiva y la sustituta, en una sola, la solidaria, misma que es admitida por nuestro actual Código Fiscal de la Federación. Creemos ha sido un error unificarlas, puesto que el retenedor tiene características tan especiales que debieron de haber sido reconocidas en otra responsabilidad.

La figura del retenedor, aunque aparece como un responsable solidario dentro del Código Fiscal, lo encontramos como una figura típica en la Ley del Impuesto Sobre la Renta con sus obligaciones tanto de carácter sustantivo como formales, definidas en forma concreta.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) Reyes Vera, Ramón. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México., Mayo-agosto 1979, Año III. No.7, p. 97
- (2) Citado por:
Sánchez Bella, Ismael. Organización Financiera de las Indias., España, Escuela de Estudios Hispano Americanos, 1968, p. 214
- (3) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Revista de Difusión Fiscal., México, 1975, p.p. 27-45
- (4) Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario., traducido por Sainz de Bujanda, Fernando, Milano, 1960, p. 86
- (5) Briseño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal., México, Ed. Robredo, 1975, p. 15
- (6) Chinchilla Rueda, Rafael. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario., España, Año XLIV, No. 467, p. 885
- (7) Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano., México, Ed. Porrúa, 1983, p. 435
- (8) Armienta, Gonzalo, El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano., México, Textos Universitarios, S.A., 1971 p. 91
- (9) Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario., Buenos Aires, 1957 p.p. 171 y 172.
- (10) Torre, Abelardo. Introducción al Derecho., Buenos Aires, Ed. Perrot, 1957, p. 167
- (11) Chinchilla Rueda, Rafael. Op. cit., p. 883
- (12) Giuliani Fonrouge, C.M. Derecho Financiero. Tomo I, Buenos Aires, Ed. de Palma, 1962, p.332
- (13) Valdés Costa, Ramón. Boletín de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales., Argentina, Año XXII, Enero-junio 1958., No. 1 y 2, p.p.77-95
- (14) Ibidem.
- (15) Garza, Sergio Fco. de la. Op. cit., p.432
- (16) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas., México, Ed. Porrúa, 1984.,p.55
- (17) Citado por:
Garza Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.438
- (18) Chinchilla Rueda, Rafael. Op. cit., p. 882

- (19) Flores Zavala, Ernesto, Op. cit., p. 108
- (20) Araujo, alcao A. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, México, Textos Universitarios, S.A., 1968, p. 36
- (21) Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario., México, Ed. Nueva Actualizada, 1969, p. 176
- (22) Garza, Sergio Fco. de la. Op. cit., p. 507
- (23) Chinchilla Rueda, Rafael. Op. cit., p. 895
- (24) Ibidem
- (25) Araujo Falcao, A. Op. cit., p.69
- (26) Giannini, A.D. Op. cit., p. 83
- (27) Garza, Sergio Fco. de la. Op. cit., p.p. 397 y 398
- (28) Shulz Fritz. Derecho Romano Clásico., Barcelona, 1951, passim
- (29) Petit, Eugene. Tratado Elemental de Derecho Romano., México, Ed. Epoca, S.A., 1977, p. 313
- (30) Ibidem.
- (31) Digesto (44.7.3.)
- (32) Petit, Eugene. Op. cit., p.489
- (33) Ibidem.
- (34) Ibidem.
- (35) Ibidem.
- (36) Ibidem. p.501
- (37) Ibidem. p.636
- (38) Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil, México, Ed. Porrúa, 1980, p.9
- (39) Gutiérrez y Gonzáles, Ernesto, Derecho de las Obligaciones., México, Ed. Cagica, 1980, p.29
- (40) Ibidem., p.28
- (41) Borja Soriano, M. Teoría General de las Obligaciones., Tomo I, México, Ed. Porrúa, 1970, p. 100
- (42) Gutiérrez y Gonzáles, Ernesto. Op. cit., p. 122

- (43) Ibidem., p. 125
- (44) Ibidem., p.p. 125 y 126
- (45) Rojina Villegas, Rafael. Op. cit., p.201
- (46) Gutiérrez y Gonzáles, Ernesto. Op. cit., p.p. 400 y 401
- (47) Ibidem., p.415
- (48) Ibidem., p.442
- (49) Giannini, A.D. Op. cit., p.213
- (50) Chinchilla Rueda, Rafael. Op. cit., p.881
- (51) Garza, Sergio Fco. de la. Op. cit., p.587
- (52) Ibidem., p.193
- (53) Flores Zavala, Ernesto. Op. cit., p.54
- (54) Garza Sergio Fco. de la. Op. Cit., p. 194
- (55) Sainz de Bujanda, Fernando. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación., México, 2do. Número Extraordinario, 1966, p,619
- (56) Garza Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.506
- (57) Citado por:
Garza Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.532.
- (58) Citado por:
Garza Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.441
- (59) Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Financiero, Madrid, 1957, passim
- (60) Sainz de Bujanda, Fernando. Op. Cit., p.626
- (61) Jarach, Dino. Op. it., p. 194
- (62) Armienta, Gonzalo. Op. Cit., p. 101
- (63) Jarach, Dino., El Hecho Imponible., Argentina, Ed. Rev. de Jurisprudencia, p.p. 147 y 148
- (64) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p.102
- (65) Margain Manautou, Emilio. Foro de México., México, 1962, p.p.24 y 25
- (66) Armienta, Gonzalo. Op. Cit., p. 102

- (67) Amoros, Narciso. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública., Vol. XIV, No. 54, p.380
- (68) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto., Op. Cit., p.p.27-45
- (69) Citado por:
Garza Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.391
- (70) Fantozzi, Augusto. La Solidarieta Nel Diritto Tributario, Torino, Utet, 1968, passim.
- (71) Villegas, Basavilbaso. Derecho Administrativo., Tomo III, p.p. 341 y 342
- (72) Citado por:
Garza Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.480
- (73) Amparo en Revisión 1012/63, visible en el Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1967, p.209
- (74) Citado por:
Garza, Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.480
- (75) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., p.p.27-45
- (76) Ibidem.
- (77) Citado por:
Garza, Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.480
- (78) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., p.p.27-45
- (79) Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero., México, F.C.E. p.p. 89 y 90
- (80) Citado por:
Pérez de Ayala, José Luis. Las Ficciones en el Derecho Tributario, España., Ed. de Derecho Financiero, 1969, p.86
- (81) Citado por:
Garza, Sergio Fco. de la. Op. cit., p.479
- (82) Jarach, Dino. Op. Cit., p.p. 204 y 205
- (83) Citado por:
Garza, Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.450
- (84) Andreozzi, Manuel. Derecho Tributario Argentino., Argentina, Tea, 1951, p.276
- (85) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p.91
- (86) Sainz de Bujanda, Fernando. Op. Cit., p. 626

- (87) Martínez, Francisco. Revista Jurídica., Argentina, No. 9, 1961, p.116
- (88) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p. 101
- (89) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., p.p. 27-45
- (90) Martínez, Francisco. Op. Cit., p. 118
- (91) Garza, Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.487
- (92) Informe Razonado de la Comisión Redactora del Nuevo Código Fiscal de la Federación al C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, Investigación Fiscal No. 43, p.22
- (93) Garza, Sergio Fco. de la. Op. it., p.471
- (94) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. p.p. 27-45
- (95) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit., p. 29
- (96) Garza, Sergio Fco. de la. Op. Cit., p. 482.
- (97) Informe Razonado de la Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación ante el C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.
- (98) De la Garza, Sergio Fco. de la. Op. Cit., p.p. 451- y 452
- (99) Martínez Francisco. Op. Cit., p. 109
- (100) Citado por:
Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., p.p. 27-45
- (101) Aguilar, F.I. Apuntes del Curso de Derecho Fiscal, impartido en la Facultad de Derecho., p.p. 103 y 104
- (102) Exposición de motivos dada a conocer al Congreso de la Unión, Protuario de Leyes Fiscales., México, Ed. Trillas, 1985, p. 254
- (103) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p-p. 281 y 282
- (104) Garza, Sergio Fco. de la. Op. Cit., p. 383

B I B L I O G R A F I A

- 1.- Aguilar, J. I. Apuntes del Curso de Derecho Fiscal. 1970.
- 2.- Amoros, Narciso. "Los Sujetos Pasivos en la Ley Tributaria;" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública., Vol XIV, No. 54, p.380.
- 3.- Andreozzi, Manuel. Derecho Tributario Argentino, Tea, 1951.
- 4.- Araujo Falcao, A. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Textos Universitarios, S.A., México, 1968.
- 5.- Armienta, Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Textos Universitarios, S.A., México, 1971.
- 6.- Borja Soriano, M. Teoría General de las Obligaciones. Ed. Porrúa, México, 1970.
- 7.- Briseño Sierra, H. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Robredo, México, 1975.
- 8.- Chinchilla Rueda, Rafael. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario. España, año XLIV. No.467.
- 9.- Delgadillo Gutiérrez, Luis H. "El Responsable en Materia Tributaria". Revista de Difusión Fiscal., No.13, México, 1975.
- 10.- Fantozzi, Augusto. La Solidarieta del Diritto Tributario. Utet, Torino, 1968.
- 11.- Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas. Ed. Porrúa, México, 1984.
- 12.- Garza, Sergio Co. de la. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1983
- 13.- Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Traducción: Sainz de Bujanda. Ed. de Derecho Financiero. 1957/1960
- 14.- Giuliani Fonrouge, C.M. Derecho Financiero Ed. de Palma, Argentina, 1962.
- 15.- Gutiérrez y Gonzáles, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Editorial Cagica, México, 1980.

28.- Valdez Costa, Ramón

Boletín de la Facultad de Derecho y
Ciencias Sociales.
Año XXII, Argentina, 1958.

LEGISLACION CONSULTADA:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Ed. Porrúa, México, 1985.
- Código Civil para el Distrito Federal.
México, 1984 (actualizada).
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
Prontuario de Leyes Fiscales, Ed. Trillas, México, 1985.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Prontuario de Leyes Fiscales, Ed. Trillas, México, 1985.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
Ed. Porrúa, México, 1985.