

Nº 270
261.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGON



*ANALISIS
DE LA RESPONSABILIDAD
SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL*

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

TESIS CON *Leticia Peralta Sánchez*
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO

1992



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

I N D I C E

Pág.

Introducción.....	1
-------------------	---

CAPITULO PRIMERO ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1. Derecho Romano.....	1
1.2 Derecho Español.....	15
1.3 Derecho Mexicano.....	20

CAPITULO SEGUNDO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

2.1 Concepto de obligación.....	30
2.2 Tipos de obligación.....	41
2.3 De la obligación tributaria.....	47
2.3.1 Diversas acepciones de obligación tribu taria.....	57
2.3.2 Sujetos de la obligación tributaria...	65
2.3.3 Objeto de la obligación tributaria....	73

CAPITULO TERCERO LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

3.1 Concepto.....	75
3.2 Tipos de responsabilidad.....	90
3.3 Causas de responsabilidad.....	123

3.4	Extinción de la responsabilidad.....	126
3.5	Marco Jurídico.....	140

CAPITULO CUARTO
JUICIO CRITICO

4.1	Inconstitucionalidad de la determinación de la responsabilidad solidaria por autoridades administrativas.....	148
4.2	La limitación que establece el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente.....	154
	4.2.1 Administraciones.....	154
	4.2.2 Liquidadores y Síndicos.....	154
	4.2.3 Accionistas y Socios.....	154
4.3	Sugerencias de enmiendas y reformas.....	170

ANEXOS

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

La realización del presente estudio, tiene como propósito fundamental, conocer el desarrollo de una figura de suma importancia para la Hacienda Pública, como lo es la Responsabilidad Solidaria, ya que con base en esta Institución el Fisco Federal logra una mayor recaudación de contribuciones, al constituirse en algunos casos como el medio más rápido para allegarse de los tributos y en otros por ser una especie de garantía por la omisión del pago de contribuciones a cargo de los verdaderos deudores, esto es, se tiene en los Responsables Solidarios a sujetos que responden por las deudas de los sujetos pasivos directos del tributo, por lo que cuenta con una doble acción de cobro.

Así, dada la importancia que reviste, es menester contar con la certeza de que los actos de la autoridad administrativa en los que se finque dicha responsabilidad solidaria, cumplen con todos los requisitos legales para ser válidos, lo cual en la práctica muchas veces pasa desapercibido por las Autoridades, ya que no observan las disposiciones legales que regulan la emisión de sus actos, violando de esta manera las fundamentales garantías de legalidad y seguridad jurídica estipuladas a favor de los particulares.

Aunado a lo anterior, se tiene el propósito de co

nocer sí efectivamente el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contempla en su estructura a dicha figura, de donde se pueda concluir que existe una Base Constitucional que la respalda o que en su defecto nos encontramos en presencia de una Institución regulada únicamente por Disposiciones Secundarias, dado que el numeral de la Constitución citado, no tiene los alcances que el Legislador Fiscal pretende darle al crear normas que tipifican la Responsabilidad Solidaria sin basamento Constitucional alguno.

Asimismo, no basta la creación de disposiciones legales genéricas, ya que de acuerdo a lo hermeneútica del Derecho, debe existir concordancia entre las Leyes Secundarias Generales y las Especiales, además de no contravenir o ir más allá de lo que está permitido por nuestra Carta Magna, por lo tanto se considera que la regulación de la Responsabilidad Solidaria establecida en el Código Fiscal de la Federación, no es acorde con las Leyes Especiales, y va más allá de lo regulado por la Constitución Federal.

Para poder llegar a tener una idea clara del alcance de la Responsabilidad Solidaria, sus limitantes en las Leyes Secundarias, especialmente en el Código Fiscal de la -

Federación y las irregularidades en las que incurre la Autoridad Hacendaria para fincarla, se consideraron cuatro capítulos a desarrollar.

En el Capítulo I, se da una síntesis de los Antecedentes Históricos de esta figura, tomando como base Roma, España y México.

En el Capítulo II, se estudia lo relativo a la obligación tributaria, concepto, tipos de obligaciones, sujetos y objeto de la obligación, todo ello dado que no es posible entender o concebir la idea de responsabilidad, sino existe previamente una obligación, para lo cual se parte de la conceptualización que respecto de esta temática tiene el Derecho Civil, en virtud de que en dicha rama del Derecho es donde alcanza su mayor desarrollo la Teoría de las obligaciones.

Se analiza en el Capítulo III a la Responsabilidad Solidaria, partiendo del estudio de cada uno de los elementos que la integran, llegando a la conceptualización de la Institución que nos interesa; asimismo, nos adentramos a la evolución que tiene conforme a las Disposiciones Fiscales vigentes en su momento, hasta llegar a la regulación del actual

Código Fiscal Federal, ordenamiento legal de carácter general en la Materia, que establece tanto las causas de atribución de tal Responsabilidad, como la extinción de la misma, por lo que viene a constituir el marco legal que respalda -- tal Institución, en relación con las Leyes Especiales de cada tributo o contribución. Se recapacita respecto de la Base Constitucional de la Responsabilidad Solidaria, cuestionándose que tanto puede estar comprendida en la fracción IV_ del artículo 31 de Nuestra Carta Magna.

Por último, en el Capítulo IV, se realiza un breve estudio de los actos de la autoridad administrativa al de terminar o atribuir la Responsabilidad Solidaria a sujetos -- diversos de los Responsables Directos, en cuanto a la legalidad que revisten en comparación con lo que las Leyes establecen y el menoscabo que a las garantías de los gobernados -- se ocasiona, abriendo un punto para poder dar sugerencias de enmiendas y reformas que subsanen las irregularidades detectadas.

Para lograr los propósitos marcados, se acudió al auxilio de la investigación y a la poca experiencia de la -- suscrita en este Tema, conforme a las resoluciones emitidas_ por las Autoridades Fiscales, así como las controversias que

se suscitan en torno a tales resoluciones ante el Tribunal Fiscal de la Federación; elementos quizá no muy amplios o -- bastantes para tener un enriquecido trabajo, pero si espero dar una base, y despertar la inquietud de los lectores del mismo, para que sea tema de un estudio más exhaustivo dada la importancia que reviste.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1 DERECHO ROMANO

En Roma la organización económica fue alcanzada - con base en principios impositivos diversos a los que nos rigen en la actualidad, ya que la hegemonia del mundo romano - se trataba de lograr con la explotación tributaria de las poblaciones sometidas, de ahí el afán vehemente de intervenir en guerras, reconociéndose al Imperio Romano como un Estado que pone el peso de sus gastos a los vencidos con el fin de no gravar a sus ciudadanos o reducir sus deberes fiscales.

Sin embargo el despilfarro de los emperadores y - la mala organización, provocaron la implantación de tributos a los ciudadanos, incluso se llegó a exigir el pago de contribuciones a los curiales (clases privilegiadas).

Tratándose de obligaciones en el Derecho Romano se constituyó una admirable teoría de las obligaciones. El carácter de la propiedad privada, el testamento y la distinción de los derechos reales de las obligaciones constituye entre otras instituciones la superioridad del derecho romano sobre otras legislaciones primitivas.

Según el autor Francés M. Ostalán "la palabra -- obligación no es un término del antiguo derecho quirritario, ya que se utilizaba la palabra nexum" (1) institución a través de la cual el acreedor contaba con la facultad de proceder de pleno derecho contra la persona del deudor, la falta en el cumplimiento de la obligación, se castigaba con crue-lidad; sin embargo por el gran desarrollo que tuvieron las -- obligaciones en Roma llegaron a la cima de la perfección, y su bagaje pasa casi íntegro a los Códigos modernos.

Así en las Instituciones de Justiniano se define a la obligación como el "juris vinculum, quo necessitate ad stringimur alicuius solrendae rei, secundum nostrae civitatis jura- "La obligación es el vínculo jurídico por el que quedamos constreñidos a cumplir, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política". (2)

Tomando en consideración la teoría de Bonfante, -- la obligación romana nació dentro del terreno de los deli--

-
- (1) Bravo González, Agustín y Bravo Valdés, Beatriz, Segundo Curso de Derecho Romano 10a. Ed., México, Editorial Pax-México, 1984, p. 19.
- (2) Floris Margadant S., Guillermo, Derecho Romano, 9a. Ed., México, Editorial Esfinge; S. A., 1979, p. 307.

tos. Originalmente, la comisión de un delito hacia surgir, a favor de la víctima o de su familia, un derecho de venganza -principio del talión-, el cual mediante una "composición", podía transformarse en el derecho de la víctima o su familia a exigir cierta prestación del culpable o de su familia, posteriormente a través del nexum como ya se señaló en líneas anteriores, el deudor ofrecía la persona de un miembro de su familia, después únicamente la suya para garantizar el crédito recibido; fue hasta la Lex Poetelia Papina donde se dispuso que el deudor de un préstamo respondería no con su persona, sino con su patrimonio, lo que marca el nacimiento de la obligación moderna; en nuestro sistema es un principio consagrado por la Constitución Mexicana - (Art. 17 Prohibición de prisión por deudas civiles).

Así, se dice que las fuentes de las obligaciones están absolutamente separadas de las fuentes de los derechos reales, mientras las cosas se pueden enajenar, la obligación es intransmisible; en Roma el Derecho Civil quiritarium comprendía todas las ramas del ordenamiento jurídico, - incluso la penal, con una fuente única o predominante "El delito", posteriormente con la concepción civilista fue - fuente de las obligaciones el contrato.

Primitivamente el concepto de obligación se halla ba vinculado íntimamente con la persona, por lo que no se podía admitir que dicho vínculo fuera transmitido a un tercero, esto es, se tenía una concepción personalísima de la obligación, de modo que ésta debía nacer, seguir su ciclo jurídico y extinguirse en cabeza de los mismos titulares activos y -- pasivos. Se trataba de épocas en que la falta de cumplimiento de la obligación se castigaba con crueldad en la propia - persona del deudor.

Cabe resaltar que el Derecho de las obligaciones es posterior a la idea de la familia y al concepto de la propiedad, sin embargo el patrimonio de la familia (Mancipium) únicamente comprende derechos de poder en la esfera de las cosas susceptibles de mancipium, sin que se contemplen relaciones de crédito que generen la facultad de exigir de otro una prestación determinada.

El más antiguo objeto de la obligatio romana, lo constituyó la poena que era el pago de una composición que realiza el reo para liberarse de la vengaza, posteriormente de este concepto se va a la idea de debitum, que es el compromiso del ofensor de prestar una composición pactada como

precio de la paz; resultando el inconveniente de que no había medio alguno para exigirlo.

Ante tal situación, es a través del nexum que el deudor u otra persona de su familia quedaba reducido a condición servil respecto del acreedor.

Con posterioridad se unen la obligatio y el debitum, cuando al lado de la vindicatio o actio in rem, se estableció la actio in persona, consistente en la repetición del particular de la prestación objeto del debitum contraído con el, esto es, de acuerdo al rigorista derecho civil arcaico, para extinguir una obligación y obtener la liberación del deudor, era necesario utilizar las formas establecidas en la ley, que generalmente consistían en la celebración del acto contrario a como se había contraído la obligación.

La fusión de la obligatio y el debitum se ha considerado que surgió como la garantía para el cumplimiento de una prestación de índole patrimonial, al comprometerse o jurar las personas pertenecientes a las clases más elevadas, por las deudas de personas inferiores que estaban frente a ellas en condición de dependencia.

La obligatio viene a ser la sustitución de la -- primitiva sujeción o servidumbre que al contar con el ins-- trumento de la sponsio, le da valor de vínculo jurídico a -- toda promesa de prestación lícita y posible.

La sponsio consistía en el juramento por el que -- los ciudadanos de las clases más elevadas garantizaban el -- pago de deudas contraídas por sus clientes, siendo una for-- ma no sólo de garantizar, sino de constituir la obligación, sustituida posteriormente por la stipulatio.

La stipulatio adquiere un significado formalista, o rito relacionado con la celebración del contrato, esa ri-- tual pronunciación de palabras da cada vez mayor importan-- cia al documento que el deudor daba al acreedor, lo cual -- con posterioridad se limita a ser un simple cambio de con-- sentimientos, escrito que sin embargo es estimado como una -- prueba de condición del contrato que con el tiempo sustituye las formas verbales.

Asimismo, se creó otra institución que fue la Ex-- pensilatio que eran las anotaciones que realizaba el acree-- dor en el CODEX, la cual se perfeccionaba con el acceptum que es la voluntad de obligarse por parte del deudor, conside--

rando dicho instrumento como una producción de obligación.

La máxima constitución de las obligaciones a través del escrito mismo se adquiere el chirographum, el cual adquiere valor obligatorio formal, y con la consecución de un actio ex chirographio se podía obligar a pagar con la simple exhibición del documento.

Hasta aquí hemos hecho un somero análisis de la obligación en el Derecho Romano lo cual consideramos sumamente necesario, ya que para que exista responsabilidad, debe existir forzosamente una obligación, aún más, tanto en el Derecho Romano, como en el Derecho moderno la obligación encierra en sí dos elementos o dos aspectos: el debitum -- (denominado por los juristas Alemanes "Schuld" deuda), o sea, el deber de prestar una conducta y la responsabilidad (Haftun) que proporciona al acreedor un medio de ejecución.

Según Brinz -pandectista alemán del siglo XIX- la obligación romana en sus orígenes no llevaba aparejada la responsabilidad, esto es, existía solamente una obligación simple (debitum); sin embargo al ir adquiriendo la responsabilidad un contenido personalísimo, ya que el deudor -

respondía con su propia persona o patrimonio de la deuda --
contraída, se llegó a que todo débito lleva aparejada la --
responsabilidad de quien lo contrajo; actualmente tal res--
ponsabilidad es exclusivamente patrimonial.

Es oportuno señalar que en un principio las partes que intervenían en la obligación no se denominaba acreedor y deudor, sino rei o reus, más tarde el término reus -- designó únicamente al demandado o deudor; denominándosele -- finalmente acreedor (creditor) al sujeto activo de la relación y deudor (debitor) al sujeto pasivo. Consecuentemente, se puede destacar forzosamente que la obligación crea un lazo de derecho -vinculum- entre dos sujetos y a través de este vínculo la ley pone a la disposición del acreedor determinados medios coactivos para lograr que el deudor preste -- la conducta debida; asimismo, la obligación con un objeto -- determinado -debitum o resdebita- entendiendo por tal no la misma cosa que se trata de dar, hacer o suministrar, sino -- la conducta o acción de dar, hacer o suministrar, esto es -- expresado por Paulo de la siguiente manera: "Obligationum substantia non in eo consistit, ut aliquod corpus nostrum, aut servitutem nostram faciat; sed ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid, vel faciendum, vel praestandum -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 haga algo, o responsa de algo-". (3)

Partiendo de la idea de que en el Derecho Romano al existir una obligación forzosamente debían existir un --deudor y un acreedor, abriéndose la posibilidad de haber -varios deudores y varios acreedores, y por consiguiente uno o varios objetos (debitum), elementos que dan cavida a di--versas figuras o instituciones de acuerdo al nexum, vincu--lum o relación que exista entre ellos.

Así siguiendo la regla del derecho común la deuda se repartía entre ellos, pues se consideraban acreedores y deudores conjuntos, sin embargo esto se puede ver obstaculizado por la correalidad o por la indivisibilidad.

La correalidad viene a ser el antecedente de la

(3) Floris Margadant S., Guillermo, ob. cit. p. 307.

figura que actualmente conocemos como solidaridad; y que es una forma especial de ser de las obligaciones.

Utilizando la stipulatio se podía crear una situación especial denominada correalidad y esto era cuando la obligación nacía de un sólo acto (unitas actio), ya que las obligaciones nacidas de actos sucesivos se denominaban acumulativas.

Lo que caracteriza a las obligaciones correales es la unidad de objeto (in solidum) y la pluralidad de vínculos; la unidad de objeto requiere que la cosa debida sea una idéntica para todos, por lo que toda causa que extinga al objeto produce un efecto absoluto para todos los acreedores y los deudores; a aquéllos les extingue su crédito y a éstos los libera de su obligación. Por lo que respecta a la pluralidad de vínculos es que existe una relación distinta entre cada deudor y el acreedor, por lo que la nulidad de un vínculo no impide la validez de los demás.

Cuando existen varios acreedores y un sólo deudor la correalidad es activa; y cuando hay varios deudores y un acreedor común se le denomina pasiva.

En la correalidad activa se le llamaba correisti pulandi a los acreedores solidarios, y los efectos de esta figura eran muy rigurosos, de tal forma que si un acreedor_ cobraba lo debido, los demás correi no tenían ningún recurso en su contra, a menos que existiera un convenio o acuerdo especial de sociedad que les permitiera obrar entre sí, - este tipo de correalidad obedecía generalmente a motivos de comodidad, ya que si el acreedor no iba a estar presente en el día del vencimiento de la obligación, de igual forma podía pedir a sus coacreedores que la cobraran al deudor, - - quién podía pagar al acreedor de su elección, ya que siendo el objeto debido único, el derecho de los demás acreedores_ se extinguía; asimismo, si un coacreedor demandaba al deudor, mediante la litis contestatio, ésta produce su efecto_ ordinario, extinguiendo el derecho de los demás acreedores.

Por su parte la correalidad pasiva que propiamente es la que nos interesa como antecedente de la responsabilidad u obligación solidaria en materia fiscal actualmente, representaba una garantía o seguridad para el acreedor, - - puesto que en una sola persecución a través del deudor más_ solvente podía obtener lo que le era debido.

En este tipo de correalidad predomina la unidad de la obligación entre los codeudores, cada deudor correal está obligado por un vínculo distinto y en su relación con el acreedor es como si estuviera sólo, por lo que el acreedor puede exigir el pago a uno y el pago hecho por éste al extinguirse el objeto que es único, libera a sus codeudores.

En principio las acciones dirigidas judicialmente en contra de uno de los deudores, daba la opción al acreedor de que si tal persecución resultaba infructuosa, podía dirigirse a otro; sin embargo cuando la acción era a través de la litis contestatio, producía su efecto extintivo hacia los demás, esto fue hasta antes de la constitución del año 531 donde Justiniano dispuso expresamente que en las obligaciones correales no se extinguía la garantía sino de aquél deudor que hubiere contestado la litis, por lo que al intentar el acreedor una acción infructuosa en contra de un deudor insolvente, conservaba el derecho de perseguir a otro hasta que se le hubiese pagado (L. 28; C. de Fidejus; VIII, 41; artículo 1204 C.C.).

Ahora bien, cuando un codeudor cumplía con la deuda, tenía la acción de regreso en contra de los demás co

deudores intentando por ejemplo la actio prosocio, si los correus constituyen una sociedad a cuyo favor el crédito ha sido pagado; la actio communi dividundo si la correalidad se funda en una cosa común; la actio mandati si el deudor solidario que ha pagado es sólo un garante.

De igual forma el deudor que pagaba podía llegar a un arreglo con el acreedor, a fin de que se le considerara su pago como precio de la compra del crédito, lo que le permitía ir en contra de los demás codeudores como si fuese un nuevo acreedor, siempre y cuando exigiera el pago del crédito con la deducción de la cuota que le correspondía.

No obstante ser la correalidad el antecedente de la figura moderna de la obligación solidaria, en el Corpus Iuris, también se menciona a la solidaridad, la cual es confundida en los textos clásicos por los compiladores Justinianos.

A raíz de un estudio realizado por Ribbentrop, publicado en 1831, se llegó a una solución en el sentido de que las obligaciones con pluralidad de sujetos pasivos que nacían de un DELITO u otros actos antijurídicos, eran -

solidarias y ofrecían una mayor garantía al acreedor, ya que la extinción de una por la *litis contestatio* no afectaba la validez de las demás; hasta que el acreedor hubiera recibido una satisfacción real. En cambio las obligaciones correales nacían de *CONTRATOS* y se extinguían no sólo por el cumplimiento, sino también por la *litis contestatio*, independientemente de que el acreedor obtuviera lo debido.

Lo anterior fue muy discutido por los tratadistas llegando a la conclusión de que únicamente existía un tipo de obligaciones ya sea correales o solidarias que podían extinguirse por la *litis contestatio* o bien por satisfacción práctica.

Poniendo de relieve que en el derecho justinianeo la correalidad debía ser expresamente pactada, de otra manera la prestación se dividía entre las partes originándose obligaciones parciales, siendo las estipulaciones el medio más utilizado para establecer la correalidad que como ya se expresó tiene dos características esenciales: la unidad de objeto (*in solidum*) y la pluralidad de vínculos.

1.2 DERECHO ESPAÑOL

En el Derecho Español se siguen los lineamientos romanos respecto a la teoría de las obligaciones, se da la obligación por pena y el pago de una deuda se identifica con el cumplimiento de un contrato, (Schuld).

Inicialmente se concibe que la obligación únicamente surge de lo penal con posterioridad se dan como fuente de la obligación el contrato y el delito, pero el contrato adquiere gran importancia elaborándose la teoría de las obligaciones con base a la deuda, distinguiendo sin embargo entre la deuda y la responsabilidad, con grado de citar que puede existir deuda sin responsabilidad pero no responsabilidad sin deuda.

En un principio los contratos se cumplían en el momento mismo de su celebración, ya que el Estado no tenía fuerza para garantizar el cumplimiento de las obligaciones con posterioridad, después hubo la posibilidad de diferir el cumplimiento mediante la promesa o garantía o ambas cosas por parte del deudor.

En el Derecho Español no existían los contratos_

consensuales, ya que éstos se fortalecían con la entrega de una arra o por la palmata, formalismos recogidos y mantenidos en los fueros como base de las obligaciones.

Sin embargo en oposición a lo anterior se encontraban las ideas de la Iglesia, que señalaban que el simple pacto o promesa dado era suficiente ya que su incumplimiento originaba que fuera calificado de pecado, por lo que se le concedió al consentimiento una singular importancia.

Con esto se alejaron los contratos de las formalidades, econtrándose en el juramento una forma de hacer -- obligatorio el cumplimiento de la promesa.

Las costumbres germánicas mantuvieron las ideas primitivas y concedieron extraordinaria importancia a la palabra dada "a la Fides" la cual se exteriorizaba con formas rituales. El deudor se hacía responsable con la promesa verbal acompañada de la ceremonia de dar la mano, (o de un guante), asimismo en la mayoría de los casos se entregaba un bastón o varilla (festuca).

Algunos autores han atribuido a los germanos el

principio de que el "consentimiento es suficiente para forjar la obligación", sin embargo no hay que perder de vista que la promesa no tenía fuerza si no iba acompañada de formalismos, la entrega del arra, la palmata, la festuca o del guante, incluso la comparecencia procesal para comprometerse "Wadiatio".

No obstante lo anterior, muy pronto fue admitida en los pueblos españoles la escritura, sin embargo se encontró en los fueros la base de los formalismos, los cuales seguían predominando y dando obligatoriedad a las obligaciones contraídas mediante la entrega de una señal que era lo que perfeccionaba el contrato, lo que a lo largo trajo ciertas complicaciones, siendo necesario por ello que en el Código de Comercio de 1829 se estableciera como requisito - esencial la escritura, permitiéndose sólo excepcionalmente los contratos verbales.

Al ser invadida España por los arabes, fueron -- los astures los que iniciaron la lucha por la reconquista, conservando el derecho visigótico. Asimismo los leoneses -- fueron los primeros en liberarse constituyendo así el primer Estado Asturo-Leones, teniendo como cuerpo fundamental

el Fuero Juzgó, sin embargo con los años y ante la necesidad de nuevas normas fueron creándose sistemas jurídicos de carácter consuetudinario con base en antecedentes romanos y bárbaros, así cuando un territorio era liberado y se incorporaba a alguno de los reinos exigía del Rey el fuero_ a su propio derecho.

Entre los fueros más importantes están el Fuero Viejo de Castilla; el Fuero Real y las Siete Partidas, siendo éste último el ordenamiento más importante, ya que analiza el tema de la obligación solidaria, aunque de manera somera.

Las siete Partidas regulan la obligación solidaria en la Quinta Partida, Título XII, Ley VIII: "Que fuerça Ba la fiadura que muchos omes fazen en uno".

De esa Ley se desprende las siguientes reglas:

a) La solidaridad no se presumía, debía estipularse "muchos omes entrando fiadores en uno e obligándose cada uno dellos en todo de dar o de fazer alguna cosa por otro; son tenudos de lo cumplir en aquélla manera que lo --

prometieron".

b) La obligación se extingue por el pago hecho por un fiador ... "de guisa que aquél que cersibe la fiadura puede demandar a todos o a cada uno por sí toda la deuda quel fiaron et pagando el uno son quitos los otros".

c) La solidaridad provenía de la fianza "Ley IX; como debda debe ser demandada primeramente al principal deu dor que al que fió".

De lo anterior se desprende que en el Derecho -- Español se dan algunas bases de la obligación solidaria que rigen en nuestros actuales ordenamientos, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1988 del Código Civil la so lidaridad no se presume y por tanto para que exista se nece sita disposición expresa que la establezca, además en el diverso numeral 1990 se señala que el pago hecho a uno de los acreedores solidarios extingue totalmente la deuda.

Sin embargo debe considerarse que al hablar de - solidariad, la relacionan sólo con la fianza, siendo ésta - figura en nuestros días tratada de una manera específica en nuestros ordenamientos jurídicos, el artículo 2794 del Códi

go Civil señala que la fianza es un contrato por el cual -- una persona se compromete con el acreedor a pagar por el - deudor, si éste no lo hace; en materia fiscal la fianza - - constituye una forma de garantizar el interés fiscal, sin - que sea la única forma de crear la solidaridad, figura de - la fianza que por no ser objeto de nuestro estudio no se -- profundiza.

1.3 DERECHO MEXICANO

Comenta el Lic. Gregorio Sánchez León; "Los im-- puestos son casi tan antiguos como el hombre, ya antes de - alcanzar el peldaño de la civilización se vieron obligados_ a pagar tributos, las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, en China y Mesopotamia, fácil suponer que antiguamente los impuestos se cargaban a capricho de -- los soberanos y que tuvieron una triste secuela de atrocidades, así como de golpes de inventiva del ingenio humano".- (4).

(4) Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, 9a. - Ed., México, Editorial Esfinge, S. A., 1979, p. 307.

Cien años duró el apogeo del pueblo Azteca, y en este lapso de tiempo se pudo formar una cultura cuyo pensamiento se sintetiza en el misticismo guerrero que nace a -- raíz de considerar que el Azteca es el pueblo elegido por -- los dioses para conservar el equilibrio cósmico del Quinto_ Sol.

El tributo, así pues, fue la clave material so-- bre la cual el pueblo azteca emprendió la conquista guerre-- ra hasta remotos lugares, para llevar a cabo el logro de -- sus ideales, por lo que se puede afirmar que la finalidad -- del tributo fue una forma eficaz y general en la manuten-- ción del Estado como organización administrativa y militar, basados éstos en un pensamiento profundo y fundamentalmente religioso, cuyo cumplimiento forzoso y del cual nadie podía sustraerse, excepto aquéllas personas que pertenecían a los diferentes grupos sociales que formaban el basamento de la_ organización estatal, entre los que se encontraban los Go-- bernantes que eran los representantes del Tlatoani; los Jug ces; el Tecuhti representante del gobierno en cada Calpulli; los Sacerdotes y los Militares.

Destacando en las clases que tributaban, los - -

Pochtecas o traficantes de mercaderías, los artesanos, los Mayeques o labradores siendo eximidos del tributo los Tlaticotiln que eran esclavos.

Así considerando el tributo como la base material que tenía el Estado Azteca, todos los hombres que pertenecían y participaban de él dentro de la misma ciudad y alrededores próximos estaban obligados a tributar, siendo a través del Calpulli o gremio y nunca individualmente, pero la persona que no cumplía con su parte respectiva en la tributación común, se le aplicaban sanciones estrictamente personales, llegando al límite de ser vendidos como esclavos y con el precio obtenido se pagaba la deuda, los tributos podían ser cubiertos con la entrega de bienes o con la prestación de servicios.

De igual manera constituía una gran fuente de ingresos para el pueblo Azteca, los obtenidos de las conquistas y alianzas, los términos para la entrega de los mismos variaba según la clase de tributo que entregaran los vencidos.

El jurista Pórras y López nos dice que "en la -

época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices pre y pos-cortesianos constan inteminales listas de objetos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlan" (5).

Existen como antecedentes en el registro de tributos del Códice Mendocino y en la matrícula de tributos, - que éstos eran en especie, y fue hasta la época de la colonia que se cambió a la moneda.

Durante los 300 años de la colonia, el sistema - hacendario fue verdaderamente caótico; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo, conjuntamente con la limitante del comercio, el cual únicamente se llevaba a cabo en la Metrópoli.

Se establecieron infinidad de tributos, al extremo de que los naturales además de impuestos pagaban a veces con trabajo de por vida en minas, haciendas y granjas, lle-

(5) Pórras y López, Armando, Derecho Procesal Fiscal, 4a.- Ed., México, Editorial Manuel Porrúa, 1980, p. 41.

gando a un sistema impositivo ruinoso, siendo el tributo -- siempre de carácter personal.

Por lo hasta aquí tratado, se evidencia que en el Derecho Mexicano Antiguo, no obstante la existencia de ordenamientos que regulaban el sistema impositivo, no existe antecedente alguno respecto de las obligaciones solidarias o -- responsabilidad de tributar a cargo de un sujeto distinto -- que el verdadero tributador, por lo que se debe considerar -- que durante mucho tiempo en el desarrollo del Derecho Tributario de México la obligación de contribuir o de pagar tributos fue personalísima, ya que únicamente el deudor del tributo o impuesto era el responsable directo de su cumplimiento, el cual respondía con su propia persona o patrimonio.

Respecto a los subsecuentes años en el Derecho -- Tributario se omitió reglamentar la responsabilidad del sujeto pasivo, así como establecer normatividad alguna respectoal responsable solidario, ya que tal y como lo afirma el Lic. Martínez López "Todas las leyes que determinaban contribu-- ciones eran expedidas sin base jurídica, ni económica. Sólo se tenían en cuenta las necesidades momentáneas del estado y

sus recursos eran fijados arbitrariamente" (6).

Ahora bien, no se tuvo avance respecto del tema_ a estudio, ya que en la Constitución de 1917, sólo se encontraba la obligación de los Mexicanos de contribuir para los gastos públicos en forma proporcional y equitativa; y en el diverso artículo 73 se establecen las facultades del Congreso de la Unión para imponer contribuciones necesarias para_ cubrir el presupuesto.

Con base en la Constitución se crearon diversos_ ordenamientos y órganos administrativos para regular la im- posición tributaria y resolver las controversias surgidas - por la aplicación e incumplimiento de dichas disposiciones, entre las cuales están:

El Jurado de Penas Fiscales considerado el Pri-- mer Tribunal Administrativo en 1924, que posteriormente fue_ nombrado jurado de infracciones fiscales (1956).

(6) Martínez López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, 4a. Ed., 6a. reimpresión, Editorial Ecaza 1988, p. 39.

De igual manera se crearon las Convenciones Nacionales Fiscales, formando un antecedente muy importante para el Derecho Fiscal Mexicano; la primera se inicio el 10 de agosto de 1925, la segunda el 20 de febrero de 1933 y la tercera el 11 de noviembre de 1947; en las dos últimas convenciones se tuvieron avances sumamente importantes en materia impositiva, siendo necesario para llevar a la práctica las conclusiones de la última convención la creación de la Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios creada -- por la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados de 28 de diciembre de 1953. (7).

En 1926 se creó la Ley Orgánica de la Tesorería.

En 1936 se promulgó la Ley de Justicia Fiscal, - creando el Tribunal Fiscal.

El 30 de agosto de 1936 entró en vigor la Ley General Sobre Percepciones Fiscales de la Federación.

En los Ordenamientos anteriores no existe regula

(7) Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 21a. Ed., México, Editorial Porrúa, S. A., - 1979, ps. 320 y sigs.

ción alguna respecto de la responsabilidad del sujeto pasivo en el Derecho Tributario, lo cual únicamente fue estipulado por las Leyes Especiales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 1925, donde se señalaban como sujetos pasivos directos a la personas físicas mexicanas o extranjeras, a las sociedades mercantiles, a las Instituciones de Crédito y en general a las asociaciones que percibían ingresos; asimismo en el artículo 36 se asentaba quienes eran responsables solidarios, dispositivo legal del tenor siguiente:

"Artículo 36.- Están obligados a retener el Impuesto y son solidariamente responsables con los causantes en su pago:

I.- Las Instituciones de crédito, Compañías Bancarias, Agentes de Cambio, Agentes de Bolsa y en general todas las personas que paguen por cuenta ajena y,

II.- Los deudores de intereses en cualquier tipo de préstamo".

Las leyes de este tipo fueron siguiendo los mis- --

mos lineamientos que la anterior; en tanto que las leyes -- que podríamos llamar "Judiciales Administrativas", no llegaron a tratar la responsabilidad del sujeto pasivo de la -- obligación tributaria, y no fue sino hasta la llegada del -- Código Fiscal de la Federación, el 1o. de enero de 1939, en el que se analiza y regula tal situación, ordenamiento que -- tuvo vigencia hasta la promulgación del nuevo Código Fiscal que entró en vigor el 1o. de abril de 1967, prevaleciendo -- éste último ordenamiento legal hasta la entrada en vigor -- del actual Código Fiscal de la Federación.

Cuerpos Legales que regularon la responsabilidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria en los siguientes numerales. El primer Código de 1939, en los artículos 20, 23, 24, 25, 26 y 28; el Código de 1967 únicamente reconoce la obligación directa y solidaria en los artículos 13 y 17 quedando comprendidas en éste último numeral todas las obligaciones reguladas por el anterior Ordenamiento y reconocidas por la doctrina (Responsabilidad Sustituta y Objetiva); siguiendo el mismo criterio el vigente Código Fiscal -- regula como responsable directo del crédito fiscal al contribuyente en el artículo 6o. y en el diverso numeral 26 señala quienes son responsables solidarios. Nos limitamos a

citar los preceptos legales que regulan la responsabilidad del sujeto pasivo de la obligación, ya que serán materia de un análisis más minucioso en los capítulos II y III del presente trabajo.

CAPITULO II

DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

2.1 CONCEPTO DE OBLIGACION

El término obligación a semejanza de otros que se designan comunmente a varias ramas del Derecho, son válidos para todas ellas. Sin que por ello dichos conceptos no puedan asumir modalidades propias y adecuadas a las necesidades, conveniencias y fines privativos de las distintas disciplinas, pero estas diferencias no alteran la esencia del concepto que permanece incólume, por cuanto el Derecho es único, es total y la disciplina jurídica de una materia es relevante para la otra.

Por lo que el término obligación quiere decir lo mismo en Derecho Público, Privado, Civil, Administrativo, etc., y en vista de que el Derecho Tributario carece de un concepto propio, se considera también para esta rama la noción de obligación común a todo el ordenamiento jurídico.

Cuando hablamos de obligación en general, debemos entender que una persona se encuentra en la situación jurídica de deber realizar una conducta y otra en la situación de

poder exigir esa conducta en forma coactiva.

Ahora bien, en la antigüedad e incluso en la -- Edad Media toda reflexión sobre las obligaciones era una reflexión moral, importando más al precisar aquéilo a lo cual se estaba obligado, que el determinar que era el deber u -- obligación.

En el Derecho Romano se consideró a la obligación como un vínculo jurídico según el cual alguien esta compelido a hacer lo que está estatuido por el Derecho de su ciu--dad.

Según la tradicional definición de las Institu--ciones de Justiniano, la obligación es "el vínculo de Dere--cho por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar una cosa, según las leyes de nuestra ciudad". (1)

Actualmente es tan extensa la cantidad de defini--ciones que se dan de obligación, que se puede afirmar que - existe una por cada autor, por lo que sólo mencionaremos de

(1) Enciclopedia Jurídica Omeba, s. e., Editorial Biblio--gráfica Argentina, Buenos Aires Argentina, Tomo XX, EM-PA-ESTA, p. 641.

manera enunciativa, más no limitativa algunas de ellas.

En primer lugar, atendiendo al significado mismo de obligación; el cual deriva de sus raíces latinas: obligatio, ob: es decir por y ligare: ligar que contiene la idea de "vínculo", se entiende por lo tanto como un vínculo de derecho que liga al deudor con el acreedor, "Estar ligado en provecho de otro".

Por su parte Pathier señala que la obligación es un "lazo de derecho que restringe a dar alguna cosa, o bien, a hacer o no hacer tal cosa". (2).

Planiol la define como "un vínculo de derecho por virtud del cual una persona está contraída hacia otra a hacer o no hacer alguna cosa" (3).

Este autor simplifica el objeto de la obligación, reduciéndolo a una prestación positiva o negativa, la prime-

-
- (2) Tratado Elemental de Derecho Civil, Trad. Cajica Jr., - Editorial Cajica, Puebla, México Tomo IV, 1984, p. 118.
(3) Enciclopedia Jurídica Omeba, ob. cit., p. 641.

ra comprende cosas y hechos y la segunda se refiere a las - abstenciones.

Asimismo, Puig Peña nos dice que "la obligación_ es aquella relación jurídica por virtud de la cual una persona para satisfacer intereses privados, puede exigir de -- otra una determinada prestación, que, en caso de ser incumplida puede hacerse efectiva sobre el patrimonio de ésta".- (4).

Siguiendo la misma tendencia de carácter patrimonial Borja Soriano al igual que Puig Peña define la obligación como "la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta - para con otra, llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor". (5).

En contraposición con lo anterior Rodolfo Iherin considera que no es de la esencia de la prestación o de la

-
- (4) Rogina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, - 5a. Ed., México, Tomo III, Editorial Porrúa, S. A., -- 1989, p. 100.
(5) *Ibidem*, p. 8.

abstención, ser valorizables en dinero, ya que sólo - - ocurre en las obligaciones de hacer o no hacer, pueden consistir en prestaciones o abstenciones patrimoniales o bien - pueden tener carácter moral o espiritual. Por lo que concluye que basta que la obligación implique una satisfacción para el acreedor a efecto de que éste tenga interés jurídico - en exigir el hecho o la abstención. (6).

El Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal vigente, adopta la teoría del autor antes citado.

Ahora bien, el Lic. Ernesto Gutiérrez y González, hace una crítica en su libro Derecho de las obligaciones al concepto clásico de la obligación que se define como "la relación jurídica que se establece entre una persona llamada acreedor, que puede exigir a otra llamada deudor, que debe cumplir una prestación patrimonial de carácter pecuniario", - señala que dicho concepto es incompleto porque no contempla a las declaraciones unilaterales de voluntad como fuentes --

(6) Benjarano Sánchez, Manuel, Obligaciones Civiles, 3a. Ed. México, Colección Textos Jurídicos Universitarios, 1984, ps. 9 a 11.

creadoras de obligaciones, además de que tampoco se necesita que haya necesariamente un acreedor y un deudor, sino -- que se puede dar eventualmente, por lo que solamente se puede hablar de un obligado que esté en la necesidad de observar la conducta que la Ley determina. (7).

A este respecto, cabe mencionar el punto de vista del jurista paraguayo Luis de Gásperi, citado por Manuel Benjarano Sánchez en su obra Obligaciones Civiles, que en contraposición con la crítica del Lic. Gutiérrez y González señala: que no puede existir obligación sin acreedor y deudor, ya que la obligación (estar ligado en provecho de otro), supone necesariamente la existencia del deudor y del acreedor, en virtud de que forzosamente se debe dar una liga entre los dos.

Y si bien es cierto que a través de las declaraciones unilaterales de voluntad, se pueden llegar a crear obligaciones, en las que ocasionalmente se desconoce la --

(7) Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, 5a. Ed., Puebla, México, Editorial Cajica, - S. A., 1986, p. 216.

identidad de alguno de los sujetos de la relación, también_ lo es que mientras no se determine quien va a cumplir la -- deuda, o a quien se le va a otorgar el cumplimiento, no - - existe obligación alguna, sino únicamente un deber jurídico, consistente en la necesidad de mantener la promesa o de cum plirla.

Deber que alcanza el carácter de obligación has- ta el momento en que se identifican los sujetos (deudor y - acreedor) y el enlace jurídico que se da, es decir el vín- culo de derecho que somete al deudor frente al acreedor y - lo obliga.

Para llegar a esta conclusión, es necesario con- siderar la diferencia que existe entre el deber jurídico y_ la obligación, siendo el primero "la necesidad de observar_ una conducta conforme a una norma de derecho", y la obliga- ción es una especie de deber jurídico con la característica esencial de que la conducta necesariamente debe ser presta- da en beneficio de otro sujeto determinado o indeterminado, con el cual se está jurídicamente ligado, es decir existe - una relación entre el sujeto que soporta el débito y aqué_ que puede exigir su cumplimiento.

En este orden de ideas, se resume que la obligación se diferencia del deber jurídico general, en que éste sólo expresa el directo sometimiento a las normas, mientras que a través de la obligación ese sometimiento se traduce en un concreto deber de conducta hacia otros que integran el contenido de la obligación.

De las corrientes anteriores, nos avocamos al -- criterio del jurista De Gásperi, ya que el maestro Gutiérrez y González es omiso en señalar el concepto que considera correcto, además de que efectivamente no se puede concebir obligación, sin las figuras del deudor y acreedor plenamente identificados.

Por otra parte, partiendo de los conceptos civilistas hasta el momento citados, y considerando que en el Derecho Fiscal no se da un concepto de obligación, se adopta como adecuado para el desarrollo del presente estudio, -- el concepto clásico de obligación para la rama fiscal, en primer lugar porque contrariamente a la opinión del jurista Gutiérrez y González, las obligaciones emanadas de la Ley -- como declaraciones unilaterales de voluntad, tienen que contar forzosamente con dos sujetos, al que él llama obligado,

mismo que en materia tributaria se convierte en deudor o contribuyente cuando su conducta se adecúa al tipo previsto en la ley, es decir, cuando realiza la hipótesis o presupuesto establecido en la norma fiscal o cuando incumple con las obligaciones establecidas en la misma y el acreedor que es la Hacienda Pública o Fisco que se encarga de recaudar los Impuestos o contribuciones a los que obliga la ley o es el que los hace exigibles mediante los medios coactivos establecidos para ello.

Por lo tanto, no se puede concebir una obligación en general y especialmente en el Derecho Fiscal si no hay acreedor y deudor, máxime que en el Derecho Tributario todas las obligaciones nacen de la ley, esto es, de la voluntad unilateral del Legislador, por lo que se les denomina obligaciones EX LEGE.

No obsta a lo anterior el señalar que si por una parte el concepto adoptado establece la imperiosa necesidad de la existencia de dos sujetos para que se de un vínculo o liga, es decir para que se pueda establecer una relación; -- por la otra respecto del objeto de la obligación como prestación patrimonial dicho concepto se olvida de diferenciar la

deuda de la responsabilidad o garantía; situación que desde el Derecho Antiguo se hizo, ya que tanto el debitum (deuda) como la obligatio, en principio conocida como nexum (responsabilidad) eran distintos y autónomos, de donde se colige - que la obligación Romana de la época clásica no era de ninguna manera una relación jurídica simple, como la obligación clásica, sino compuesta por dos relaciones distintas e independientes.

Siguiendo esta misma tendencia, los Alemanes diferencian los conceptos Schuld (deuda) y haftung (garantía), el primero es una relación de deber y el segundo es una relación de sujeción de una persona, de una cosa o de un patrimonio a otra persona como garantía de una deuda que existe en contra de ella. Identificando por tanto con el Schuld a quien debe y con el haftung a quien responde con su persona o sus bienes el pago de su propia deuda o de la ajena -- (responsabilidad o garantía).

Sin embargo, la opinión de la mayor parte de los civilistas ha hecho consistir la esencia de la obligación - en la obligación del deudor de cumplir la prestación y el correspondiente derecho del acreedor de exigirla, pasando -

inadvertido en la deuda el poder del acreedor de obrar coactivamente contra el deudor y obtener en su patrimonio el cumplimiento de la deuda.

Así los sostenedores de la distinción entre deuda y responsabilidad aseveran que la esencia de la obligación no se puede captar sino distinguiendo en ella dos elementos constitutivos esenciales, que son el elemento deuda, es decir el deber jurídico que el deudor tiene frente al acreedor de cumplir la prestación y el elemento responsabilidad, que es la sujeción del deudor al acreedor en caso de incumplimiento, elementos que en la obligación moderna están unidos, lo que impide que conceptualmente sean distintos e independientes uno de otro.

Del análisis anterior se puede señalar un concepto que contenga los elementos esenciales de la obligación sin tomar en consideración la tendencia patrimonial, o bien la división del objeto en un dar, hacer o no hacer, por lo tanto podemos considerar a la obligación como: "una relación jurídica a través de la cual un sujeto llamado deudor se constriñe a realizar una determinada conducta en favor de otro llamado acreedor, el que a su vez tiene la facultad

de exigir tal cumplimiento, hasta obtener la prestación debida o en su caso de que se incumpla la obligación el equivalente con su patrimonio".

2.2 TIPOS DE OBLIGACION

Atendiendo a las diversas clasificaciones que se han hecho de las obligaciones, se pueden llegar a reconocer múltiples especies o tipos de obligaciones.

Desde la antigüedad en el Derecho Romano se clasificó las obligaciones en: Civiles y Naturales, siendo las primeras obligaciones investidas de carácter obligatorio y coercitivo en caso de incumplimiento, es decir estaban protegidas por la actio, donde el acreedor podía exigir su cumplimiento; sin embargo en las segundas no se podía exigir coactivamente su cumplimiento, sino que el deudor voluntariamente tenía que ejecutar su pago.

Asimismo, en el Derecho Común los tratadistas han clasificado las obligaciones de acuerdo a la materia, a los sujetos, al objeto o la naturaleza misma de la obligación, por lo que se pueden enunciar los siguientes tipos de obligaciones:

A) De acuerdo a la materia las obligaciones pueden ser:

- a) Obligaciones civiles.
- b) Obligaciones mercantiles.
- c) Obligaciones administrativas.
- d) Obligaciones fiscales.
- e) Obligaciones penales, etc.

B) Otra clasificación puede ser de acuerdo a su naturaleza en:

a) Obligaciones reales.- Son aquéllas que determinan al deudor por ser propietario o poseedor de una cosa, el obligado responde de su adeudo solamente con ésta y no con su patrimonio.

Manuel Benjarano Sánchez las define como: "la necesidad para el deudor de ejecutar un acto positivo, exclusivamente en la razón y en la medida de una cosa que detenta" (8) y cita como ejemplo indiscutible de tal obligación

(8) Benjarano Sánchez, Manuel, ob. cit. p. 24.

la llamada "fianza real".

Asimismo señala que todo gravamen que establece - la Ley a los poseedores de las cosas, son frecuentemente - - obligaciones reales, aunque el Legislador no haya advertido, como ocurre con algunas disposiciones fiscales que impropia- mente son calificadas como responsabilidad objetiva, ya que_ no son otra cosa, sino obligaciones reales.

b) **Obligaciones personales.**- En este tipo de -- obligación se distingue o determina al deudor por su identi- dad personal, en caso de incumplimiento de la obligación, el acreedor puede hacerla efectiva con cualquier bien afecto a_ su patrimonio.

c) **Obligaciones naturales.**- "Es una obligación - jurídica consistente en la necesidad de prestar una conducta_ en favor de un acreedor, quien puede obtener y conservar lo_ que el deudor le pague, pero no puede exigirlo legítimamente por medio de la fuerza pública." (9).

(9) Margaín Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del - Derecho Tributario Mexicano*, 7a. Ed., San Luis Potosí, - México, Editorial Universitaria Potosina, 1983, p. 293.

C) De acuerdo al objeto hay obligaciones:

1.- Alternativas.- Son aquéllas cuyo objeto consiste en dos o más prestaciones debidas, en forma tal que el deudor se libera totalmente cumpliendo una de ellas.

2.- Facultativas.- Son las que tienen un sólo - objeto, pero por concesión del acreedor y con la finalidad - de liberar al deudor, éste puede entregar otra prestación de terminada en lugar de la debida si así lo desea. Esta obli-gación se crea únicamente por convenio de las partes.

3.- Obligaciones conjuntivas o complejas.- Son_ aquéllas en que el deudor está obligado a prestar varios he- chos o entregar varias cosas a la vez, de tal manera, que no se liberan de su compromiso mientras no cumpla con todas las conductas requeridas.

D) Otra clasificación es de acuerdo a los suje-- tos:

1.- Obligación pura o simple, donde existe un só lo acreedor que exige el pago o el cumplimiento de la obliga- ción a un sólo deudor.

2.- **Obligaciones complejas**, son aquéllas en las que existe pluralidad de sujetos, y éstas a su vez pueden ser:

a) **Obligaciones simples mancomunadas** en donde la deuda se divide alícuotamente entre todos los deudores que haya y el crédito entre todos los acreedores.

b) **Obligaciones solidarias**, la deuda no debe dividirse ya sea por voluntad de las partes o por disposición de la ley, por lo que cualquiera de los deudores debe pagar el total o el todo a cualquiera de los acreedores y podrán exigirlo éstos a su vez en su integridad.

c) **Obligaciones indivisibles**, en este tipo de obligaciones la deuda no puede dividirse, por la naturaleza infragmentable de la obligación.

E) Asimismo, se puede clasificar a las obligaciones de acuerdo al objeto del contrato, el cual consiste en el contenido de la conducta del deudor, aquéllo a lo que se compromete o debe realizar, existiendo:

1.- Obligaciones de dar que implican la entrega de una cosa.

2.- Obligaciones de hacer que consisten en actos que engendra prestaciones de hecho.

3.- Obligaciones de no hacer, cuya conducta es una abstención.

F) Por último, las obligaciones de acuerdo a su fuente de creación pueden ser:

1.- Obligaciones meramente legales, y son las que nacen de la Ley por si mismas, sin conexión con algún hecho jurídico generador.

2.- Obligaciones ex-lege, son aquéllas que se crean de la ley, unida a la realización de un hecho generador previsto en ella.

3.- Obligaciones voluntarias.- Son las que se generan por la voluntad a convertirse en obligado, reconociéndosele como tal por la ley.

2.3 DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Hasta el momento nos hemos allegado de algunos principios y definiciones dados en el Derecho Común, ya que se ocupa de normas e Instituciones comunes a todas las disciplinas jurídicas, es decir contiene sustancia jurídica de aplicación general en el mundo del derecho, sobre todo tratándose de obligaciones.

Efectivamente en el derecho civil se conocen - - principios aplicables a las demás ramas jurídicas, adentrán donos al tema de las obligaciones, podemos empezar por señalar que las fuentes tradicionales de las obligaciones son - los contratos, cuasicontratos, delitos y cuasidelitos, sin embargo posteriormente se advirtió que existían una gama de hechos productores de obligaciones merced de la ley, que no encuadraban en las categorías mencionadas, por lo que se -- creó otra categoría denominada obligaciones EX-LEGE.

Asimismo, es preciso señalar que en el derecho - tributario no existen las obligaciones meramente legales, - ni las voluntarias, únicamente se reconocen las "obligatio_ ex-lege", ello de acuerdo al principio de legalidad, que es básico en todo estado de derecho, mismo que establece: Que

toda obligación tributaria o crédito impositivo y obligaciones fiscales deben estar constituidas por la ley (Artículo 31, fracción IV de la Constitución).

Esto es, que la potestad tributaria del Estado - como manifestación de su poder de soberanía, debe ser ejercido y agotado a través del proceso Legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria las situaciones jurídicas o - de hecho que al realizarse generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Consecuentemente, puede afirmarse que las tradicionales fuentes de las obligaciones citadas, tienen el carácter obligatorio no por el simple acuerdo de voluntad de las partes o por la realización del acto ilícito, sino que tal carácter de obligatoriedad se los confiere la ley, por tanto se debe considerar exclusivamente a la Ley como única fuente de las obligaciones.

Ahora bien, la relación o vínculo que se genera al darse la situación concreta prevista por la norma legal, recibe el nombre de relación jurídica y que tratándose del fenómeno tributario, se le denomina Relación Jurídica Tribu

taria, la cual al ser analizada por algunos estudiosos es -- confundida con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto para una y para otra.

Es por ello, que antes de entrar al estudio de la Obligación Tributaria se hace necesario diferenciarla e identificarla plenamente de la Relación Jurídica Tributaria.

En primer término es preciso señalar que toda norma jurídica en su estructura está compuesta por tres elementos: una hipótesis, un mandato y una sanción, ahora bien, - la norma en sí, y por sí no obliga a nadie y no produce sus efectos consecuentes mientras no se realice el presupuesto o hipótesis normativa prevista por ella; una vez realizado éste podrán imputarse las consecuencias jurídicas a los sujetos que se encuentran ligados por el nexo de causalidad que relaciona al presupuesto con la consecuencia.

Esto es, que al realizarse el presupuesto o hipótesis normativa de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos en la norma, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece, respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extin--

ción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Con base en lo anterior se puede identificar a la relación jurídica tributaria como el vínculo entre diversos sujetos del que se derivan tanto derechos como obliga-- ciones y, a la obligación tributaria como la necesidad o deber jurídico que tiene una persona de cumplir una presta-- ción de diverso contenido o como la conducta debida en virtud de la sugesión de una persona a otra por mandato legal, en este caso la conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria.

Consecuentemente, se dice que la relación jurídica tributaria es el todo y la obligación es sólo una de sus partes.

El jurista Emilio Margain Manautou, comenta a éste respecto que puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributa-- ria, ya que la primera impone obligaciones a las dos partes (sujeto activo y sujeto pasivo), mientras la segunda única-- mente está a cargo del sujeto pasivo. (10)

(10) Margain Manautou, Emilio, ob. cit. p. 293

NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Al realizar el análisis de relación y obligación tributaria en los párrafos precedentes, mencionamos al presupuesto o hipótesis normativa, también llamada por algunos autores hecho imponible, sin embargo éste concepto es confundido con el de hecho generador, considerando oportuno citar a éste respecto el estudio que realiza el Lic. Sergio - Francisco de la Garza. (11)

Estos dos conceptos están sumamente ligados con la obligación tributaria, ya que se mencionó, la misma nace exclusivamente de la ley -obligatio ex lege-.

Señala el citado jurista que en todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta de tres elementos: una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción.

Asimismo cita a diversos estudiosos que definen

(11) Francisco de la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 19ava. Ed., México, Editorial Porrúa, S. A., 1991 ps. 409 a 417.

al presupuesto o hipótesis normativa tributaria de la siguiente manera:

Sainz De Bujanda lo define como "el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta" o como "el hecho hipotéticamente previsto en la norma que genera al realizarse la obligación tributaria".

Ataliba la llama hipótesis de incidencia tributaria y dice que es "la descripción hipotética contenida en la ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación".

Araujo Falco lo nombra hecho generador y afirma que es "el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el Legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo".

Independientemente del nombre que reciba la hipótesis o presupuesto es "la descripción de un hecho; la formulación hipotética previa y genérica contenida en la Ley de un hecho" y por tanto en opinión de Ataliba es un mero concepto abstracto, es un concepto lógico-jurídico, una manifestación legislativa, un concepto legal, que participa de

la naturaleza de las categorías jurídicas por ser entes del derecho. Por ello el contenido de la hipótesis no es el estado de hecho, sino su descripción o designación.

Ahora bien, todas las obligaciones en el Derecho Tributario tienen una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde, por lo que a cada hipótesis corresponde -- una obligación distinta de las demás, sin embargo el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación.

A esta transformación o realización de elementos jurídicos en la realidad, se le llama hecho generador; para Ataliba es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el Universo fenoménico que por corresponder rigurosamente a la descripción - previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a la obligación tributaria. En concreto, se dice que el hecho generador es el hecho fenoménico - producido en la realidad.

En este orden de ideas, se puede definir de una

manera más sencilla al presupuesto o hipótesis normativa tributaria como: "La descripción hipotética que realiza el Legislador de una conducta o de un hecho en una norma legal", asimismo al hecho generador como "Un hecho concreto y real que se configura o encuadra perfectamente en la descripción hipotética contenida en la norma".

Ataliba, realiza un cuadro que nos muestra más claramente las peculiaridades que permiten identificar a la hipótesis o presupuesto con el hecho generador, mismo que me permito reproducir. (12).

PRESUPUESTO DE HECHO O HIPÓTESIS DE INCIDENCIA

HECHO GENERADOR

-Descripción genérica e hipotética de un hecho;	-Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable;
-Concepto legal (universo del Derecho);	-Hecho jurídico (esfera intangible de los hechos);
-Designación del sujeto activo;	-Sujeto activo determinado;
-Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo;	-Sujeto pasivo identificado;

(12) Ibidem, p. 413.

- | | |
|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| -Criterio de fijación del momento de la configuración; | -realización -día y hora-determinado; |
| -Eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar; | -Modo determinado y objetivo, local determinado; |
| -Criterio genérico de medida -- (base imponible). | -Medida (dimensión determinada). |

De las consideraciones anteriores, se concluye que el hecho generador tiene gran importancia para la formulación del Derecho Tributario, ya que se localiza concretamente en el tiempo y en el espacio y tiene características individuales distintas a los demás hechos generadores, refiriéndose a una persona concreta e individualizada, sin embargo su importancia primordial radica en que cada hecho generador da nacimiento a una obligación distinta, siendo evidente que es el punto de partida para el estudio de la relación tributaria.

Por su parte López de Velarde G. citado por el Lic. Emilio Margain Manautou, no obstante ser uno de los autores que confunde la terminología, considera que la obligación tributaria nace cuando se realiza un acto (lo que es designado en nuestro estudio como hecho generador) que hace coincidir al contribuyente con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador (por no-

sotros denominado hipótesis normativa) del crédito fiscal, - por tanto la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta -- prevista por la ley. (13).

Consecuentemente, se convierte en un principio -- fundamental del derecho el que las obligaciones nacen cuando se realiza el hecho generador que propiamente es la realización del supuesto previsto en la norma, y es a partir de ese momento que puede determinarse la exigibilidad de las conductas que son el contenido de la obligación.

En el Derecho Tributario el nacimiento de la obligación tributaria es el punto de partida para poder determinar la legislación aplicable, el momento de exigibilidad, el momento de extinción de las facultades de las autoridades -- fiscales para su cuantificación.

Anteriormente nuestros Códigos Fiscales de 1938 y

(13) Margain Manautou, Emilio, ob. cit., p. 299.

1967 establecían que "la obligación fiscal nacía cuando se realizaban las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes Fiscales"; el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 6o. dispone que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurra".

2.3.1 DIVERSAS ACEPCIONES DE OBLIGACION TRIBUTARIA

Es difícil dar un concepto genérico de obligación tributaria, ya que a este respecto hay algunos autores que basan su concepto o dan su definición de obligación tributaria de acuerdo a su objeto, es decir dependiendo de la conducta que establece el supuesto normativo y que se está obligado a realizar a través del hecho generador.

En efecto, algunos tratadistas manifiestan que la obligación tributaria puede ser: principal o sustantiva si su objeto se circunscribe a una conducta de dar donde el fin primordial es la tributación o recaudación del tributo; y secundarias, accesorias o formales cuando su objeto es --

una conducta de hacer, no hacer o incluso de tolerar, entrando en este contexto todas las obligaciones fiscales que no tienen como fin directo el de pagar el tributo.

Considerando la tesis del jurista Dino Jarach, - éste le otorga un contenido meramente patrimonial a la obligación tributaria y señala que dentro del concepto de la -- misma como relación jurídica obligacional entre deudor y -- acreedor, no entran a formar parte de ella los deberes formales que pueden ser adjudicados por la ley a los sujetos pasivos o aún a terceros, y que constituyen deberes de colaboración con la Administración Tributaria, reduciendo la -- obligación tributaria a una obligación de dar dentro del de recho de las obligaciones, ya que ésto constituye la relación jurídica tributaria fundamental, alrededor de la cual -- pueden existir obligaciones formales. (14).

En esta misma tendencia el Lic. Sergio Francisco de la Garza expresa: "Que la relación jurídica tributaria -- sustantiva principal es aquélla que existe entre el ente --

(14) Delgadillo Gutiérrez, Humberto, Principios de Derecho Tributario, 3a. Ed., México, Editorial Limusa, 1988, p. 61

público y el sujeto pasivo principal por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo". (15).

Es necesario aclarar respecto a este concepto -- que el maestro de la Garza utiliza indebidamente el término relación, en lugar del apropiado que es el de obligación, -- que como aputamos la obligación es sólo una parte de la relación; por otro lado tiene la certeza de distinguir al sujeto pasivo de la obligación tributaria en sujeto pasivo -- por deuda propia y sujeto pasivo por deuda ajena, punto que será tratado explícitamente en un apartado posterior de este trabajo.

Por su parte Margain Manautou define a la obligación tributaria como: "El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie". (16).

(15) Francisco de la Garza, Sergio, ob. cit., p. 436.
(16) Margain Manautou, Emilio, ob. cit., p. 246.

Respecto a los conceptos citados que le otorgan un carácter exclusivamente patrimonial a la obligación, lo consideró adecuado para el desarrollo del presente análisis, sin embargo existe desacuerdo al calificativo que el relevante jurista Dino Jarach le otorga a las obligaciones formales de hacer, no hacer como deberes formales de colaboración con la administración, ya que si bien es cierto que el objetivo primordial de las obligaciones en materia fiscal es la reacción de impuestos, también lo es que a través de las obligaciones formales el Estado puede tener la certeza de quien es sujeto deudor ya sea directo o indirecto cuando se realiza el supuesto normativo establecido en la ley y así llevar un control de la recaudación, por lo que en mi particular -- punto de vista exista una relación estrecha entre unas y -- otras obligaciones, máxime que el objetivo que persiguen no es otro, más que el de captar recursos.

Ahora bien, en contraposición con las definiciones citadas el Lic. Delgadillo Gutiérrez señala que la obligación tributaria en cuanto a su contenido no puede ser diferente a la obligación en general y la define como: "La conducta consistente en un dar, no hacer, o tolerar que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma

tributaria". (17).

Asimismo manifiesta que no está de acuerdo con la corriente expuesta por algunos tratadistas que conceptualizan la obligación tributaria limitándola a su fin esencial que es el de recaudar los recursos que el estado necesita, - ya que sería limitar al derecho tributario exclusivamente a esta actividad, ignorando los aspectos constitucionales, administrativos, procesales y penales, lo que no se puede hacer ya que el fenómeno jurídico tributario no puede concebirse sin la integración de todos estos aspectos, lo que trae como consecuencia que la obligación como parte fundamental del derecho tributario debe ser considerada como una conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar.

Además tampoco se le puede denominar a la obligación tributaria como obligación principal y a las otras como accesorias o secundarias, ya que lo accesorio implica dependencia y, por lo tanto sólo podrían existir éstas últimas si existe la principal, lo que resulta erróneo en el Derecho --

(17) delgadillo Gutiérrez, Humberto, ob. cit., p. 82.

Tributario, puesto que las obligaciones de hacer, no hacer, son independientes de las de dar y pueden existir o subsistir sin que exista la obligación de dar o aún más persisten aún y cuando se extingue. Lo correcto en todo caso sería denominar a la obligación de dar como sustantiva y a las -- otras obligaciones como formales.

Definiendo por tanto a la obligación tributaria, como toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar de hacer, o de no hacer.

En relación a la tesis del jurista Humberto Delgadillo, es acertada en cuanto denomina a la obligación de dar sustantiva y formales a las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, sin embargo difiere en que por considerar a la obligación tributaria como una conducta de dar exclusivamente, con ello se limite también al derecho tributario, puesto que aquélla es solamente una parte de éste, y de la relación jurídica tributaria que es la parte fundamental del derecho tributario por contenerse en ella todo tipo de obligaciones fiscales, además, no por el hecho de que las obligaciones -

formales subsistan sin la obligación sustantiva, ello no -- quiere decir que no haya relación entre ambas, puesto que -- se reitera el objeto que persiguen es el mismo "La recaudación de recursos".

De acuerdo con las corrientes expuestas, nos facilita la realización del presente análisis el considerar a -- la obligación tributaria como "la relación jurídica en virtud de la cual un sujeto denominado acreedor que siempre será el Estado puede exigir de otro denominado deudor el cumplimiento incluso coactivamente de una prestación pecuniaria consistente en una suma de dinero y excepcionalmente en especie".

De los conceptos citados se desprende invariablemente que la obligación tributaria está compuesta de dos sujetos y un objeto, además de no perder de vista que dicha -- obligación la estamos considerando como una parte de la relación jurídica tributaria, consecuentemente los sujetos -- tanto de una como de otra son los mismos; uno denominado sujeto activo (acreedor) y el otro sujeto pasivo (deudor), sin embargo el objeto de la relación puede ser una prestación -- consistente en una conducta de dar, hacer, no hacer, inclu-

so de tolerar; y en la obligación la concretamos a una pres
tación consistente en una conducta de dar.

Con lo hasta aquí visto, podemos afirmar que la_ obligación tributaria nace cuando se ha manifestado la ade-
cuación del hecho generador al hecho imponible, por lo que_
debe cumplirse la conducta pretendida por la norma, consis-
tente en un dar, y para que esto sea posible es necesario -
determinar el quantum de la obligación, es decir transfor--
marlo a crédito fiscal.

El anterior Código Fiscal de la Federación esta-
blecía en el artículo 18 que "El crédito fiscal es la obli-
gación fiscal determinada en cantidad líquida", nuestro ac-
tual Código en su artículo 4o. no considera todas las obli-
gaciones fiscales como créditos fiscales, sino sólo a las -
contribuciones y sus accesorios, es decir a las obligacio--
nes tributarias.

Por la naturaleza de la obligación tributaria, su
nacimiento no es suficiente para realizar su objeto, que es
la prestación pecuniaria que debe dar el sujeto pasivo al -
estado, sino que se hace indispensable que se determine di-

cha obligación a crédito fiscal, esto es el hecho de fijarla en cantidad líquida cuantificando el crédito que es el objeto del tributo, es decir la suma de dinero específica que se debe entregar.

Consecuentemente, se da el nacimiento de la obligación cuando se realiza el supuesto normativo y el crédito fiscal nace con el acto de determinación, también denominado por algunos doctrinarios accertamento; el cual de acuerdo a nuestra legislación positiva por regla general le corresponde al contribuyente, estableciendo los casos específicos en que dicha determinación la realiza la autoridad hacendaria o bien en forma mixta, es decir contribuyente y autoridad conjuntamente.

Con lo expuesto se concluye que la obligación tributaria y el crédito fiscal son lo mismo, pero en diferentes fases del proceso tributario.

2.3.2 SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

"Los sujetos son elementos tan necesarios en la relación jurídica, que la obligación en si misma como deber jurídico no podría explicarse mencionando sólo al deudor o

sujeto pasivo". (18).

Siendo la relación impositiva fundamentalmente - una relación de obligación, presupone la existencia de dos sujetos que quedan supeditados al mandamiento legislativo, - es decir a la ley que les atribuye ciertos derechos y obligaciones que deben cumplir.

SUJETO ACTIVO

Visto lo anterior, debe tenerse como sujeto activo de la obligación tributaria al Estado, pero en un plano de igualdad ante el otro sujeto denominado pasivo, y no en el ejercicio de su potestad tributaria, ya que ésta se agota cuando establece en la norma fiscal las hipótesis o supuestos normativos que dan cabida al pago de contribuciones y que entran en vigor con su publicación; por lo que al realizarse el hecho imponible o hipótesis normativa ambos sujetos de la obligación quedan en un plano de igualdad.

(18) Rojina Villegas, Rafael, Derecho Civil Mexicano, 9a., Ed., México, Tomo V, Vol. I, Editorial Porrúa, S. A., 1989, p. 22.

En nuestro ordenamiento jurídico se señala precisamente como sujeto activo de la relación tributaria y por lo tanto de la obligación tributaria a la federación, entidades federativas y municipios, que tienen la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados en la propia ley. Entendiendo esta facultad como obligatoria y de carácter irrenunciable y no así discrecional como en el derecho privado, por lo que podemos afirmar que a más de ser un derecho, es una obligación derivada de la propia ley el percibir los impuestos, ya que el no hacerlo puede ser causa de responsabilidad por los daños causados.

Además por la propia naturaleza de la deuda tributaria ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el crédito tributario es de interés público, ya que toda la Legislación Tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que el Estado necesita para hacer frente a sus gastos, por lo que la Administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería aparejado como consecuencia la falta de equidad de la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que si pagan, frente a los que no lo hacen.

De igual forma se dictó la siguiente ejecutoria:

"Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago del impuesto o de derechos, sin discriminar alguna según sus atribuciones". (19)

Ejecutoria que se basa en el principio de que la autoridad sólo puede hacer aquéllo que la ley le autorice, por lo que al no estar facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones, no puede renunciar a ese derecho, a costa de violar la ley.

SUJETO PASIVO

De manera genérica se pensaría que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona que es deudora de la obligación, sin embargo la connotación de sujeto pasivo en el derecho común no coincide con la del derecho fiscal, puesto que en materia tributaria se denomina sujeto pasivo tanto al verdadero deudor del tributo o contribuyen-

(19) Revisión 4684/45, Juana Quiroz de Hernández, Boletín de Información Judicial No. 9, p. 267.

te, como al responsable siendo éstos identificados por Dino Jarach por el vínculo con el hecho imponible.

Al respecto señala el citado autor:

"Esquematisando se tendrían las siguientes categorías dentro del concepto general de sujeto pasivo:

a) El contribuyente, sería aquél obligado al pago del impuesto, que es a quien le resulta atribuible el hecho imponible; paga su deuda propia, porque verificó el hecho imponible.

b) El responsable, no es deudor de deuda propia, puesto que a su respecto no se verifica el hecho imponible, aunque de alguna manera está vinculado por él". (20)

Por su parte el jurista Mario Pugliese define al sujeto pasivo como "El que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas". (21)

-
- (20) Jarach, Dino, Clases de Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, 1970, p. 152.
- (21) Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 2a. Ed., - México, Editorial Porrúa, S. A., 1976, p. 170.

Para autores como Blumenstein y Giannini, se habla de un "sujeto obligado a pagar por cuenta de otros". - - (22), el cual no es el titular originario de la obligación, sino sólo el ejecutor de una obligación que se originó en otra persona.

Prácticamente poco importa que el sujeto obligado a pagar por cuenta de otros no sea titular originario de la obligación, ya que se sigue el criterio que desde el momento en que la Ley Fiscal tipifica la obligación de este sujeto, es porque lo considera un obligado directo y absolutamente responsable de la obligación tributaria, sea o no el titular originario de la obligación. En identidad con la moderna doctrina fiscal lo que importa es determinar al sujeto pasivo jurídico de la relación tributaria, que siempre lo será el sujeto que está ligado a la Administración, al Fisco, por una obligación determinada de pagar un impuesto, no importando si su obligación es a título propio o a cuenta de otro, lo que constituye un criterio que va más allá de lo permitido por nuestra Carta Magna ya que no contempla más que la obligación de contribuir en forma directa, siendo criticable_

(22) Falia Viesca, Jacinto, Finanzas Públicas, 2a., Ed., México, Editorial Porrúa, 1986, p. 138.

que el Estado por su único afán de recaudar haga extensiva_ la obligación tributaria a sujetos diversos de los causan-- tes.

De un análisis a nuestros ordenamientos tributa- rios se desprende que el Código Fiscal de la Federación de_ 1938, en su artículo 20 establecía solamente la responsabi- lidad de contribuir al deudor directo, identificando como - sujeto o deudor de un crédito fiscal a la persona física o moral que de acuerdo con las leyes está obligada de una ma- nera directa al pago de una prestación determinada al Fisco_ Federal, criterio que fue ampliado en el Código de 1967 al_ abarcar a las unidades económicas y haciendo mención a la - Nacionalidad, en su artículo 13 se expresaba: "Sujeto pa- sivo de un crédito fiscal es la persona física o moral mexi- cana o extranjera que de acuerdo con las leyes etá obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal. -- También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituye una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para - la aplicación de las leyes fiscales se asimilan estas agru- paciones a las personas morales".

Sin embargo, en el Código Fiscal de la Federa- .. ción de 1981, se derogó el segundo párrafo de este numeral_

desapareciendo como sujeto pasivo tributario las unidades económicas, esto sin ninguna explicación.

El Código Fiscal vigente únicamente le reconoce la calidad de contribuyente al sujeto pasivo principal o -- por adeudo propio (artículo 6o.), y la calidad de responsable solidario al sujeto pasivo por adeudo ajeno (artículo - 26), sin señalar definición alguna de tal sujeto pasivo en general, limitándose a disponer en el artículo 1o. que son sujetos obligados a contribuir para los gastos públicos, -- tanto las personas físicas como las morales.

No obstante la omisión de nuestra legislación -- fiscal, por lo manifestado en la doctrina y en los Códigos anteriores, consideraremos como sujeto pasivo de la obligación tributaria a las personas físicas y morales que se encuentren obligadas al pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible que la ley prevé, al igual que los responsables solidarios por tener relación con el contribuyente, con el hecho imponible o por disposición de la misma ley.

Le otorgamos una gran importancia a la Institución de la responsabilidad solidaria en materia tributaria, -

en virtud de que a través de dicha figura el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora, además de hacerla de una manera más simplificada y cómoda. Tema de la Responsabilidad solidaria que será el punto - - trascendental de nuestro análisis, por lo que será tratado en amplitud en el capítulo III.

2.3.3 OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Tomando como punto de partida la definición - - adoptada de obligación tributaria como "La relación jurídica en virtud de la cual un sujeto denominado acreedor que siempre será el Estado puede exigir de otro denominado deudor el cumplimiento incluso coactivamente de una prestación pecuniaria consistente en una suma de dinero y excepcionalmente en especie", la que está únicamente integrada por la obligación sustantiva, excluyendo las obligaciones formales por formar parte de la relación jurídica tributaria y no de la obligación, es fácil determinar el objeto de dicha obligación, el cual está constituido por la conducta consistente en dar al Fisco el impuesto o el tributo por haber realizado el supuesto normativo.

Esto es, el objeto de la obligación tributaria es la prestación pecuniaria que legalmente puede exigir el fisco al deudor del crédito fiscal por haber realizado la hipótesis normativa de la Ley Fiscal.

A su vez, es necesario subrayar que el objeto que constituye al impuesto o al crédito fiscal entregado al Estado, consistente en una suma de dinero, pudiendo ser dicho objeto en ocasiones y excepcionalmente en especie; de ahí que se afirme que uno es el objeto de la obligación (la prestación pecuniaria que está obligado a dar el sujeto pasivo al Estado) y otro es el objeto del crédito fiscal (la suma de dinero determinada en cantidad líquida).

CAPITULO III

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

3.1 CONCEPTO

Es menester hacer notar que para poder conceptualizar la responsabilidad solidaria en materia fiscal debemos partir de la base de lo que es responsabilidad por una parte y solidaridad por la otra, ya que son palabras que no obstante representan conjuntamente una sola Institución, -- por sí mismas tienen un significado.

Por lo que respecta a la responsabilidad, la expresión surge del latín responderé, que significa "estar -- obligado", terminología que es muy amplia y que desde la -- época antigua fue parte integrante de la obligación romana.

Recordando los antecedentes respecto a la obligación en el Derecho Romano, expuestos en el capítulo I de este estudio, se expresó que era una Institución compuesta de dos relaciones distintas el debitum o deuda que era la obligación del deudor de cumplir la conducta debida y la obligación o responsabilidad identificada por el lazo que unía al deudor con el acreedor y lo facultaba a exigir el cumpli-

miento de la obligación hasta con sus bienes.

Por mucho tiempo, sobre todo por los doctrinarios civilistas se ha concebido que la deuda y la responsabilidad recaían sobre el mismo sujeto, sin embargo en el Derecho moderno, sobre todo en el Derecho Tributario no se atribuye la deuda (obligación de pagar el tributo) y la responsabilidad (exigibilidad en caso de incumplimiento de la obligación de pagar el adeudo) a un sólo sujeto deudor, en virtud de que el Estado necesita la seguridad de obtener y recaudar los impuestos, creándose por tanto instituciones que apoyan la realización de este fin.

Pensando en la idea de estar obligado a la que se hizo referencia en el segundo párrafo del presente capítulo pensaríamos que la palabra responsabilidad cubre el cumplimiento de la obligación. Así el vendedor sería responsable de la entrega de la cosa, pero como ya se expresó existen dos elementos en la obligación, la deuda y la responsabilidad, por tanto en el ejemplo citado la obligación de entregar la cosa por parte del vendedor constituye su deuda, es decir la conducta en este caso de hacer a la que está constreñido, por lo que el incumplimiento de ésta originará la responsabilidad, siendo consecuentemente la responsabi

dad una parte de las obligaciones que deviene del incumplimiento de las mismas y pueden llegar hasta la ejecución de los bienes del deudor.

Al respecto los hermanos Mazeaud, tratan de explicar la responsabilidad en sentido jurídico diciendo: - - "cualquier definición de responsabilidad debe enfrentar a las personas y suponer necesariamente un conflicto que surge entre ellas. Digamos pues que una persona es responsable cada vez que debe reparar un perjuicio, porque el término "reparar" supone que el actor del perjuicio no es el que lo ha sufrido". (1).

Para Hans Kelsen, responsable es "quien deba soportar la sanción, es el sujeto objeto potencial de la sanción. El concepto se vincula esencialmente al concepto de la obligación y deber jurídico no coincide con el sujeto de la sanción". (2).

Una definición más clara es la que nos da el Lic.

-
- (1) H. y L. Mazeaud, Compendio de Tratado Teórico y Práctico de la Responsabilidad, Tomo I, México, 1945, p. 2 y 3.
(2) Kelsen, Hans, Teoría General del Derecho y del Estado, 5a. Ed., - México, Textos Universitarios, 1988, p. 148.

Eugenio Cuello Calón, que dice "responsabilidad es el deber jurídico que incumbe al individuo de dar cuentas del hecho realizado y de sufrir consecuencias jurídicas y en todo caso de reparar el daño causado". (3).

En sí, la idea de sujeto responsable, tiene su origen en materia de Derecho Civil y Penal. En materia Civil Borja Soriano en su libro Teoría General de las Obligaciones anota eficazmente la definición de responsabilidad Civil, tomada de la exposición de motivos del Código Penal de 1871 que a la letra decía:

"El que causa a otros daños o perjuicios o le --
usurpa alguna cosa, está obligado a reparar aqué-
llas y restituir ésta que es en lo que consiste
la responsabilidad civil". (4).

En el Código Civil se establece la responsabilidad proveniente de hechos ilícitos y la responsabilidad objetiva.

-
- (3) Cuello Calón, Eugenio, Derecho Penal, 9a. Ed., México, Editorial México, 1989, p. 359.
(4) Soriano Borja, Manuel, Teoría General de las Obligaciones, 6a. Ed., México, Editorial Porrúa, S. A., 1987, p.121

El artículo 1910 define a la primera como "El que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres cause - daño a otro, está obligado a repararlo, a menos que demuestre que el daño se produjo como consecuencia de culpa o negligencia inexcusable de la víctima".

La responsabilidad objetiva está regulada en el artículo 1913 y definida por el maestro Ernesto Gutiérrez y González de la siguiente manera: "Como la conducta que impone el Derecho de reparar los daños o perjuicios causados por objetos o mecanismos peligrosos en sí mismos, del poseedor legal de éstos aunque no haya obrado ilícitamente". (5).

Como se ve para que se configure la responsabilidad en el Derecho Común es necesario que exista la certeza de un daño, un perjuicio y por consiguiente una persona que lo sufra, pero este daño debe provenir de un sujeto distinto a ésta, ya que así solamente surge un conflicto.

Así en el Derecho Penal la responsabilidad se -- origina por la comisión de delitos, algunos autores señalan

(5) Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, 5a., Ed., Puebla, México, Editorial Cajica, S. A., 1986, p. 432.

que para que un individuo sea responsable penalmente, es decir, para que el poder social le imponga la pena señalada por la ley, por el hecho realizado, basta que éste se haya ejecutado con voluntad, la cual puede ser libre y consciente.

Teoría que sigue nuestro Código Penal para el -- Distrito Federal y territorios Federales en su artículo 13,-- regulando en el numeral 14 la responsabilidad solidaria penal.

En materia tributaria la figura del responsable no tiene su origen en el ilícito ni es necesaria la existencia de un daño para la atribución de la responsabilidad, sí no que ésta se deriva del incumplimiento de una obligación, de la relación que el sujeto responsable ha tenido con el sujeto del impuesto o con la situación jurídica o de hecho señalada en la ley.

Lo anterior ya que en la época actual no se le puede atribuir la responsabilidad a cualquier tercera persona que tenga dinero, tal y como pasaba en la época de la decadencia del imperio romano, cuando los ciudadanos más ricos eran considerados colectivamente responsables del cobro

del tributo. El supuesto previo de la atribución de la responsabilidad es siempre una relación particular entre el -- responsable y el deudor del tributo, o bien la violación - de una obligación fiscal.

En efecto, ya expresamos que la obligación tiene una deuda y una responsabilidad, la obligación tributaria - también tiene estos dos elementos, la deuda es la obliga- - ción del deudor de realizar la conducta prevista en la norma tributaria y que consiste en dar una prestación pecunia- - ria al Fisco, ahora bien la responsabilidad surge del incum- - plimiento de dicha prestación y puede atribuirse tanto al - deudor del tributo, por ser éste el que realizó la situa- - ción jurídica prevista en la ley o a personas diversas que, - guardan una relación con el deudor o con la hipótesis norma - tiva, (situación ésta última que no está regulada en nues- - tra Carta Magna).

Por tanto, se dice que existen diferentes tipos, - de responsabilidades y que de manera concreta son la respon- - sabilidad directa y la responsabilidad indirecta, la prime- - ra de acuerdo a la doctrina de Dino Jarach, está a cargo de los sujetos pasivos por deuda propia que son los que reali- - zan en sí propios el hecho imponible; y la segunda se le --

imputa a los sujetos pasivos por deuda ajena no porque verifiquen el hecho imponible, sino por que la ley, por la vinculación que los liga con este hecho, les atribuye la obligación o responsabilidad del pago con su propio patrimonio, o con el que está en sus manos y pertenece a los contribuyentes. Distinción que es acogida por nuestra legislación, -- (véase Artículos 6o. y 26 del Código Fiscal de la Federación).

En razón de lo anterior, podemos llegar a definir a la responsabilidad en materia fiscal como "el deber jurídico que se le imputa a el sujeto pasivo de la relación tributaria de responder ante el fisco por el incumplimiento de una obligación fiscal", no obstante que la definición -- abarca todo tipo de obligaciones de dar, hacer, no hacer, - tolerar, únicamente tomaremos en consideración la obligación sustantiva, por lo que nos limitaremos al análisis de la responsabilidad por incumplimiento a la obligación tributaria, misma que se origina cuando se realizan las situaciones jurídicas previstas en las leyes fiscales y constriñen al deudor a realizar una prestación pecuniaria al Estado.

Por otra parte, por lo que respecta al término -

solidaridad, tiene sus orígenes en una Institución Romana - ya estudiada en el capítulo I llamada "correalidad".

La palabra solidario, es moderna, su uso no se remota más allá del siglo XVIII y su procedencia es del latín "Solidum", que expresa la idea de totalidad, aparece en 1765 en la Enciclopedia, pero sin ser usada en el lenguaje jurídico sino hasta 1789 que la Academia aceptó su uso.

Considerando que en materia fiscal no existe regulación alguna o conceptualización de la solidaridad, una vez más nos remitiremos a lo que los estudiosos del Derecho Común han manifestado respecto de esta Institución.

Además, la ley respectiva trata esta figura arduamente, así el Código Civil, en su libro Cuarto, Título Segundo, Capítulo IV, bajo el rubro "de las obligaciones mancomunadas" habla de la solidaridad.

"La solidaridad se presenta cuando hay pluralidad de acreedores, de deudores o de ambos en una misma obligación y cada acreedor pueda exigir el todo del objeto y ca

da deudor debe pagar todo el objeto". (6).

La solidaridad como una forma de ser de las obligaciones viene a constituir un privilegio para él o los acreedores, ya que su crédito cuenta con más de un deudor para garantizar su cumplimiento.

La solidaridad dispone el artículo 1988 del Código Civil "no se presume resulta de la ley o de la voluntad de las parts", por lo que debe tener su fundamento o en un hecho de voluntad de las partes, esto es un contrato, o bien en disposiciones legales que las sancionen aún en contra de la voluntad de las partes obligadas.

Asimismo el diverso numeral 1987 del Código citado expresa que: "además de la mancomunidad, habrá solidaridad activa cuando dos o más acreedores tienen derecho de exigir cada uno de por sí, el cumplimiento total de la obligación; y solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno por sí, en su to-

(6) Ibidem, p. 690.

talidad la prestación debida".

Doctrinariamente se dice que la solidaridad es - una excepción a la regla general del Derecho Cómún consistente en la división de la deuda o de la obligación entre los_ que contrataron o se obligaron conjuntamente; conocida dicha regla como mancomunidad.

Sin embargo en la solidaridad no obstante la pluralidad de sujetos deudores todos y cada uno se obligan por el mismo objeto en su totalidad.

De igual manera se reconoce tanto en la doctrina como en la ley, dos tipos de solidaridad la pasiva y la activa.

La solidaridad activa puede definirse como el -- vínculo que existe entre varios acreedores de una misma - - obligación debida por un sólo deudor donde la prestación debe ser íntegramente pagada por éste a cualquiera de los - - acreedores.

La solidaridad pasiva, es el vínculo entre varios deudores y un sólo acreedor donde los primeros se en--

cuentran recíprocamente obligados al pago de una misma -- prestación, por lo que cada deudor se estima serlo del todo frente al acreedor.

Este tipo de solidaridad viene a ser una mayor - seguridad para el acreedor en cuanto al cobro de su crédito, ya que está garantizado por varios patrimonios donde los -- deudores tienen la obligación cada uno de realizar el total cumplimiento de la obligación cuando así lo pida el acree-- dor, una vez que uno de ellos ha cumplido, tiene el derecho de repetir en contra de sus deudores, sin embargo el pago - hecho por un deudor libera a los demás frente al acreedor - por ser un sólo objeto el debido.

De lo anterior se desprende que la solidaridad - se distingue por la existencia de la unidad de objeto y la pluralidad de vínculos obligatorios, algunos mencionan tam-- bién la representación recíproca, que se manifiesta por la unión de intereses que entre ellos existe.

Visto lo anterior concluiremos que responsabili-- dad solidaria en el Derecho Tributario es "el deber jurídi-- co que se le imputa conjuntamente al sujeto deudor directo_

y al indirecto de responder con la obligación de entregar - en su totalidad cada uno la prestación debida ante el Estado por incumplimiento a la obligación tributaria".

En nuestro Código Fiscal, únicamente se establece expresamente en el artículo 26 la solidaridad pasiva, en virtud de que determina la pluralidad de deudores (los enumerados en el propio precepto legal) y un sólo acreedor - - (El Fisco).

La figura de la responsabilidad solidaria en materia fiscal tiene como principal efecto el que los sujetos responsables queden obligados ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el sujeto contribuyente respecto de una contribución originalmente a cargo de éste último.

La responsabilidad solidaria permite al fisco -- elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el deducor originario para llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate, es decir, el Estado puede optar a su libre arbitrio por hacer exigible el crédito fiscal mediante la acción recaudatoria, en contra de cualquiera de los suje

tos responsables solidarios, según convenga mejor a sus intereses.

Vislumbrando de las consideraciones expuestas, - la solidaridad viene a constituir una Institución de comodidad y garantía para el fisco, máxime que en el Derecho Fiscal la solidaridad se establece únicamente teniendo como -- fundamento jurídico una ley secundaria como lo es el Código Fiscal de la Federación, en relación con leyes especiales - (Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley Aduanera, etc.), en las que se atribuye la -- responsabilidad solidaria con base en la vinculación entre_ los contribuyentes, terceras personas y el hecho imponible_ previsto en la norma fiscal; sin tener a mi consideración - ningún basamento constitucional (Problemática que será tra- tada en el último inciso de este capítulo).

"Es de considerarse de extrema importancia la figura de la responsabilidad solidaria, en primer lugar es - necesario que tenga fundamento jurídico no una sola posibi- lidad para que el Estado pueda hacer efectivo su crédito y en segundo lugar hay que establecer la solidaridad estudian_ do la vinculación real de los sujetos o las personas en la_

gestión económica gravada por la ley". (7).

De igual forma podemos definir la figura estudiada como "El tipo de responsabilidad del sujeto pasivo en el derecho tributario que se presenta cuando varios sujetos se encuentran vinculados en un hecho o acto gravados por la ley, siendo por tanto deudores de una misma prestación fiscal".

Este concepto no es muy técnico, pero abarca la vinculación que se da entre los deudores con la hipótesis normativa tributaria, lo que consideramos un punto importante, ya que la responsabilidad solidaria en materia impositiva sólo puede existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente.

Al respecto Rafael Bicisa dice "La obligación fiscal es por principio personal y referida a una situación jurídica subjetiva, pero la ley puede crear una obligación solidaria extraña a la voluntad de crear esa solidaridad".

(7) Benvenuto Griziotti, Principios de Ciencias de las Finanzas, Buenos Aires Argentina, 1958, p. 158.

Lo manifestado por el citado autor en el párrafo precedente no significa que sea imposible asumir voluntariamente responsabilidad solidaria para con el fisco, y menos aún si en la fracción VIII del artículo 26 del actual Código Fiscal se abre la posibilidad de que tal responsabilidad sea contraída por la propia voluntad de un tercero.

Nuestro vigente código Fiscal de la Federación, señala en su artículo 26 todas las causas de responsabilidad como solidaria, criterio adoptado para simplificar su estudio, lo que nos parece un poco erróneo, ya que pierde de vista las responsabilidades estudiadas por la doctrina y reconocidas en el anterior Código Fiscal de 1938 que son la responsabilidad sustituta y la responsabilidad objetiva, originando con este aspecto falta de precisión de dicho numeral, punto que será materia de estudio con posterioridad con más detalle.

3.2 TIPOS DE RESPONSABILIDAD

Se ha dicho que el sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera que de acuerdo con las leyes se encuentra obligada al pago

de una prestación pecuniaria al fisco Federal.

De esta definición se puede establecer que la pa
läbra deudor de un crédito fiscal puede tener en la teoría_
2 acepciones, una estrecha comprendiendo a la persona que -
tiene responsabilidad directa por encontrarse dentro de la_
situación que da nacimiento a la obligación tributaria y --
otra amplia abarcando a todo el que tiene una obligación de
pago con el Fisco, es decir a toda persona que tiene una --
responsabilidad fiscal cualquiera que sea la naturaleza de -
esta responsabilidad.

Considerando lo anterior, tenemos que existen 2_
figuras completamente distintas de sujetos pasivos: aqué- -
llos que realizan por sí mismos el hecho imponible y que la
doctrina les denomina sujetos pasivos por deuda propia; y -
aquéllos otros que son sujetos de la obligación Tributaria_
no porque verifiquen el hecho imponible, sino porque la ley,
por vinculación que los liga con este hecho, les atribuye -
la obligación o la responsabilidad de pago con su patrimo--
nio o con el que está en sus manos y que pertenece al con--
tribuyente.

En el Derecho Mexicano, se hace tal distinción - entre sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos - por adeudo ajeno, regulándose en nuestra legislación; así - el Código Fiscal de la Federación llama contribuyente al su - jeto pasivo principal (Art. 6o.) y responsables solidarios_ - a los sujetos pasivos por adeudo ajeno. (Art. 26).

Partiendo del distingo entre sujeto pasivo por - adeudo propio y sujeto pasivo por adeudo ajeno, vemos que - el tratadista argentino Manuel Andreozzi clasifica la Res-- - ponsabilidad Tributaria en dos grupos basándose en los efecu - tos que causa; de la siguiente manera:

"Responsabilidad Directa y Responsabilidad Indi-- - recta, correspondería a la primera aquélla que afecte a los - intervinientes o beneficiarios directos de la situación ju-- - rídica tributaria, correspondería la segunda a los no integ-- - venientes ni beneficiarios directos de la situación jurídi-- - ca tributaria". (8).

(8) Andreozzi, Manuel, Derecho Tributario Argentino, Bue-- - nos Aires, Argentina, Tomo I, 1951, p. 290.

Al resepecto escribe el Lic. Ernesto Flores Zava-
la, que de acuerdo con la definciión dada en el Art. 20 del
Código Fiscal de la Federación de 1938, de sujeto deudor, -
éste era único pero en cambio, el mismo Código Fiscal dis-
tinguió cuatro clases de responsabilidad. (directa, sustitu
ta, solidaria y objetiva)." (9).

El citado autor engloba al igual que Andreozzi -
en dos grupos a la Responsabilidad que son:

1) Responsabilidad Directa, que es aquélla que_
tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley_
señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir la
persona que produce o es propietaria o poseedora de la cosa
gravada o realiza el acto gravado, denominándole también --
responsabilidad originaria y primitiva porque es la que neces
ariamente surge con el nacimiento del crédito fiscal (para -
nosotros es la que surge con el nacimiento de la obligación
fiscal). En un sentido limitado dice que la persona que --
tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédi

(9) Flores Zavala, Ernesto, Fianzas Públicas Mexicanas, --
29ava. Ed., México, EDitorial Porrúa, S. A., 1988, ps.
93 y 94.

to fiscal, las demás personas a cuyo cargo resulta el crédito por diversas circunstancias, no son en este sentido deudas sino responsables.

2) Responsables no directos.- Como ya señalamos son personas ajenas a la situación que dió nacimiento a la obligación tributaria, convirtiéndose a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de ley y por diversas causas.

Así encontramos que la Responsabilidad en Materia Tributaria, en principio se clasifica en: Responsabilidad Directa o Primitiva y Responsabilidad Indirecta o por adeudo ajeno, siendo ésta última a su vez integrada por la Responsabilidad Sustituta, solidaria y objetiva o de garantía como la denomina D. Jarach.

No obstante haber asentado que el Código Fiscal de la Federación reconoce de manera expresa únicamente la responsabilidad del contribuyente (directo) y la responsabilidad solidaria (en la que indebidamente engloba todas las responsabilidades por adeudo ajeno), para fines de exposición conservaremos la distinción entre las categorías de res

ponsabilidad directa e indirecta que tradicionalmente ha re conocido la doctrina y nuestra legislación.

Consecuentemente, no omitimos la clasificación - que realiza el ilustre Jurista Dino Jarach, (10) para el -- que existen las siguientes categorías de la responsabilidad.

Responsables Contribuyentes;
Responsables por sustitución;
Responsables por garantías; y
Responsables solidarios.

1).- El responsable contribuyente es la persona que dió origen al nacimiento del crédito fiscal.

2).- El responsable por sustitución es aquél -- que, en virtud de una disposición de la ley está obligado - al pago de un crédito fiscal no por la intervención perso-- nal y directa que tuvo en su creación, sino porque la cono-- ció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contri-- buyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de_ esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, no-

(10) Jarach, Dino, El hecho Imposible, Buenos Aires, Argentina, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, 1979, p. 86.

tarios, retenedores, recaudadores, etc.

3).- Son responsables por garantía tanto los -- que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.

4).- Los responsables solidarios lo son por sucesión o por representación.

Como responsables por sucesión se encuentran los herederos y los donatorios universales.

La responsabilidad por representación se adquiere en forma voluntaria o en forma forzosa. En el primer caso se encuentran los que asumen voluntariamente la responsabilidad de otra u otras personas; en el segundo caso, los -- que como los padres, los tutores, etc., ejercen por ley la representación.

El tratadista Mario Pugliese realiza una clasificación de los sujetos pasivos en atención al origen de la deuda, determinando su responsabilidad:

Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa;

Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria;

Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa;

Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria;

Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta; y

Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

1).- Dentro de la primera categoría queda comprendido no sólo el sujeto que dió nacimiento al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte, o inter vivos, o sea, el heredero, el legatario o donatario a ti

tulo universal, así como las sociedades que sustituyen a --
otras que se han extinguido o que son el resultado de la fu
sión de dos o más sociedades.

. 2).- En la segunda categoría se hallan compren-
didos los coherederos y copropietarios, ya que estas perso-
nas son responsables ante la administración pública tanto --
por la parte que a cada uno corresponde pagar, como por la_
parte de los demás coherederos, y a cualquiera de ellos se_
les puede exigir el pago total del crédito fiscal, o bien,-
a todos, por partes iguales. en el primer caso, el que ha-
ga el pago total tendrá siempre a su favor el derecho de --
"recobro", que es la acción de repetir contra los demás reg
ponsables, por la parte que a cada uno de ellos les toca pa
gar.

3).- La tercera categoría, desconocida para - -
nuestra legislación, la tiene aquél que está obligado a de-
clarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han
obtenido las personas que dependen económicamente de él.

En los países cuya legislación del Impuesto So--
bre la Renta atiende más a la persona que a los ingresos, -

se permite al jefe de familia deducir de sus ingresos totales una serie de gastos por concepto de cargas de familia, - por lo que se le obliga a declarar, junto con sus ingresos, los que han percibido los demás miembros de la misma.

4).- Para Pugliese, la responsabilidad solidaria en el pago de los créditos fiscales se impone con fines - - prácticos de garantía, con carácter disciplinario y represivo.

En efecto, si un tercero que interviene en la relación tributaria no cumple con la obligación que le impone la ley, y ello trae como consecuencia la evasión total o -- parcial del crédito fiscal por parte del sujeto pasivo directo, justo es que se le obligue al pago de lo evadido y - se le sancione su omisión, ya que si él hubiera cumplido -- con sus obligaciones, difícilmente el responsable directo - lo habría eludido, de aquí su carácter represivo, de índole disciplinario. Pueden adquirir esta responsabilidad, entre otros, los funcionarios, notarios, magistrados, portea-
dores, retenedores y recaudadores.

Esa responsabilidad se justifica, en el caso de_

los tres primeros, por tramitar o autorizar actos u operaciones sin exigir a las partes el cumplimiento de las obligaciones fiscales que gravan a esos actos u operaciones; de los citados en cuarto término, por transportar mercancías que no están amparadas con la documentación que acredite el pago de los créditos tributarios por parte del sujeto pasivo directo, mismos que éste ha eludido; de los citados en quinto término por no retener del sujeto pasivo directo el monto de los créditos fiscales que éste debe pagar con motivo de los pagos que reciben del retenedor; y por último, de los recaudadores, por no cumplir con su función de auxiliar de la Hacienda Pública en la recaudación de los tributos -- que gravan el consumo de los servicios o bienes que él presta o enajena, o sea, por no cobrar junto con el precio el importe del tributo a cargo del sujeto pasivo directo.

5).- Dentro de la quinta categoría, que son los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta se encuentran tanto los que voluntariamente se sustituyen como deudores del fisco por el responsable directo, como aquéllos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.

6).- Dentro de la última categoría de responsabilidad, se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dió nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien; de ahí - el nombre de responsabilidad ambulatoria que también se le ha dado.

Por su parte el anterior Código Fiscal de 1938, - estudiaba el problema de la responsabilidad en lo tocante al sujeto pasivo en forma explicativa y de fácil comprensión, - haciendo la división o clasificación tradicional de la doctrina en cuatro tipos, a saber: Responsabilidad Directa, Sugtituta, Objetiva y Solidaria.

Sobre la responsabilidad directa, dicho Ordenamiento legal señalaba en su artículo 22: "Se considerarán - deudores con responsabilidad directa y por adeudo propio a - los herederos, respecto a los créditos fiscales a cargo del autor de la sucesión", cuando son varios los herederos cada uno adquiere responsabilidad directa de dichos créditos en - proporción a su cuota hereditaria. En esta situación se si-

güen los principios establecidos en el Derecho Civil (artículos 1281 y 1284 del Código Civil).

El artículo 23 del Código en estudio, establecía en relación con la donación, que cuando existiese una donación a título universal, le correspondería al donatario o sea al que recibe los bienes el pago de los impuestos.

Cuando se trataba de donaciones de bienes determinados (fracción II), el donatario era responsable solidario y no directo en relación con los bienes y su explotación. Vemos que la responsabilidad directa que regulaba el Código de 1938 existía por adeudo propio y singular, (por lo que a pesar de que el artículo 24 establecía la obligación de dos o más personas al pago de un mismo crédito fiscal, su responsabilidad era directa por encontrarse en la situación que dió nacimiento a la obligación, pero a fin de cuentas era solidaria en relación al pago y dejando de ser por esta razón singular y por consiguiente directa.

Responsabilidad sustituta, acerca de este tipo de responsabilidad el maestro Flores Zavala argumenta que en el Código Fiscal de 1938 se señalaban dos casos; el primero por el artículo 26 que establecía "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 obligación tributaria, pero obliga solidariamente a aquél"; esta situación la asemeja a la que en el derecho privado se le llama sustitución de deudor y es cuando un tercero se obliga a pagar por el deudor, pero con las diferencias de que en el derecho común el deudor primitivo queda exonerado de la deuda, y se requiere el consentimiento expreso o tácito del acreedor.

Para efectuar la sustitución en el Derecho Tributario el deudor sustituido continúa siendo responsable y no requiere consentimiento del fisco, ya que no puede negarse en la sustitución por no causarle perjuicio alguno.

El segundo caso era el establecido en el artículo 27, que expresaba: "Serán sujetos del crédito fiscal, en sustitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otros cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal. Sin embargo si el deudor sustituto no cumple su prestación fiscal, el deudor primitivo queda solidariamente obligado a ello".

Este caso de responsabilidad sustituta se basó - en la necesidad del Estado de garantizar el pago del tributo en la forma más efectiva, percibiéndolo en su fuente.

Como vemos las leyes tributarias de la época no consagraron la figura auténtica de la sustitución, ya que - sin eliminar al sujeto pasivo directo agregan un nuevo deudor con la obligación de retener o recaudar el tributo al - deudor primitivo y posteriormente enterarlo al Fisco.

Concluye el maestro Flores Zavala diciendo que - no es correcto el nombre de responsabilidad sustituta "porque no se realiza en ellos una sustitución del responsable - directo por el llamado sustituto, sino que habrá siempre coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la -- sustituta, de manera que el nombre no corresponde a la si--tuación real": proponiendo por lo tanto para el primer caso la denominación de "responsabilidad por voluntad del tercero" y para el segundo "responsabilidad por control en la -- fuente del ingreso". (11).

(11) Flores Zavala, Ernesto, ob. cit., ps. 98 a 102.

Responsabilidad objetiva, el artículo 29 fracción II del Código Fiscal de 1938, establecía que tienen esta responsabilidad: "Los que adquirieran negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, créditos o concesiones que sean fuente de ingresos gravados con impuestos personales, por las prestaciones fiscales que hayan quedado insolutas".

Vemos 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.

El elemento para que surja atribución de este tipo de responsabilidad de una deuda fiscal que corresponde al sujeto pasivo principal en nuestro derecho es haber adquirido la posesión o la propiedad de bienes inmuebles y muebles que representan el elemento material del hecho generador.

Responsabilidad solidaria, el criterio de atribución de esta categoría de responsabilidad lo constituye

generalmente la violación de una obligación o de una carga que incumbe a determinadas personas que están en relación con los actos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, criterio que existe en la legislación mexicana.

Asimismo, se dice que este amplio y rígido sistema de solidaridad legal fue creada por el legislador con fines prácticos de garantía y particularmente disciplinarios y represivos, en efecto ésto último ya que la ley condiciona a determinados sujetos por razones de su profesión u oficio a realizar ciertos actos o abstenerse de realizarlos, así por ejemplo, la responsabilidad de los notarios, procuradores, del agente aduanal, representantes, gerentes, funcionarios, etc., sin olvidar que también se puede dar la responsabilidad solidaria por voluntad propia.

Por tanto, la regla general es que la ley crea este tipo de responsabilidad al establecer la misma obligación a los deudores de una misma prestación fiscal.

Nos encontramos con que el Código de 1938, enumera en el artículo 28 de manera clara quienes son responsables solidarios al pago de los créditos fiscales.

Así la fracción I señalaba: "Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o -- den trámite a algún documento, sino comprueban que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos o no dan cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen".

En este caso vemos que se imputa la responsabilidad a los funcionarios o notarios que incumplan un requisito formal que exige la ley respectiva, sin embargo este incumplimiento tiene como fin primordial el pago del crédito fiscal adeudado por el deudor primitivo.

La fracción II expresaba: "Las empresas portadoras de transportes en productos gravados con algún impuesto de elaboración o de venta de primera mano sino se cumplen los requisitos que señalan las leyes particulares para el transporte". Así diversas leyes especiales imponen al porteador de los productos gravados la obligación de abstenerse de transportar esos productos cuando no acompañan los comprobantes del pago de impuestos correspondientes, entre otros requisitos; por lo tanto si faltare al cumplimiento de este requisito se consideran solidaria--

mente responsables del crédito fiscal.

Fracción III.- "Los representantes legales y mandatarios por los créditos fiscales que dejasen de pagar por sus representados", esta dispersabilidad se deriva del incumplimiento directo de una obligación tributaria, limitándose a los créditos determinados y notificados durante la gestión de los representantes (administradores, gerentes), o al incumplimiento del contrato de mandato tal y como se estipuló.

La fracción IV dispone: "Las demás personas -- que señalan las leyes especiales". En esta fracción se deja abierta la posibilidad de que sean las propias leyes especiales de cada tributo las que establezcan la responsabilidad solidaria de acuerdo con las situaciones concretas que regulan, siendo por tanto enunciativo y no limitativo el carácter del artículo 28.

Fuera de este numeral se establecía responsabilidad solidaria en los artículos 23 tratándose de la donación de bienes determinados; 24 cuando dos o más personas se encontrarán obligadas al pago de una misma prestación -

fiscal; en el 25 en los casos en que se posea en común un bien determinado (coopropietarios y coposeedores) y, en el 26 (cuando un tercero se obliga en sustitución de un deudor éste queda como obligado solidario con el tercero) tratándose de retenedores y receptores de impuestos.

Hemos estudiado los tipos de responsabilidad, -- tradicionales; ahora bien a la luz del Código Fiscal de la Federación de 1967 y del vigente, se reconoce sólo la responsabilidad directa a cargo del contribuyente y la responsabilidad solidaria, agrupando bajo este rubro las clases de responsabilidad ya estudiadas.

Las notas del anteproyecto del Código Fiscal de la Federación de 1967, en relación con el artículo 13 indican que "para los fines del derecho positivo se considera que basta establecer obligación solidaria y reunir en este precepto los diversos casos que el texto anterior clasificaba como responsabilidad sustituta y objetiva". El maestro Enrique Azuara comenta que el nuevo Código Fiscal "elimina las diversas clases de responsabilidades que existían por considerar que la sustituta, la objetiva y la solidaria son en realidad una sola, puesto que por lo que a la sustituta toca al no desaparecer la obligación del deudor principal, se

estaba en presencia de una responsabilidad solidaria, mismo fenómeno que operaba en la responsabilidad objetiva, ya que no era el bien en sí el que respondía de los créditos fiscales, sino el nuevo propietario de él". (12).

En igual sentido el jurista Eugenio Arriaga Mayés, explica "que la responsabilidad tributaria por adeudo propio y responsabilidad solidaria por deuda ajena no podrían identificarse una de la otra", tratando de justificar la concentración de responsabilidades por deuda ajena -en la solidaria- que hizo el Código fiscal de 1967 y que repite el vigente Código, considerando que podrían ser útiles - desde el punto de vista doctrinario para explicar las razones por las cuales un tercero podría resultar responsable de créditos fiscales, por considerar innecesarias - dichas clasificaciones pues al derecho positivo le era suficiente reunir en una sola forma de responsabilidad los casos que antiguamente regulaban por separado". (13).

-
- (12) Azuara, Enrique, Comentarios sobre las reformas del - Código Fiscal de la Federación, Revista de la Escuela de Contabilidad, Economía y Administración, volumen - XIX, No. 74, Monterrey, Nuevo León, 1967, ITESM.
- (13) Arriaga Mayés, Eugenio, Revista del Tribunal Fiscal - de la Federación, 5o. número extraordinario, ps. 77-80.

Adhiriendo nuestra opinión a la del Lic. de la -
Garza, los redactores del Código Fiscal de la Federación, -
erróneamente pretenden ignorar las tres categorías de deuda
ajena, pues la estructura y fundamentos de atribución son -
los que exigen tales distinciones, ya que se agrupan en --
una sola categoría, por el hecho de que son deudas tributa--
rias que corresponden al deudor primitivo, siendo ese único
elemento el que las uniforma. Lo anterior ya que en las le
yes especiales reguladoras de los impuestos particulares, -
así como en el Código Fiscal vigente, dichas categorías sub
sisten no sólo doctrinariamente, sino legalmente como se --
analizará en los Códigos de 1967 y en el vigente.

Así el Código Fiscal de la Federación publicado_
en el Diario Oficial de la Federación de 19 de enero de - -
1967, en vigor a partir del 1o. de abril del mismo año, con
sideraba en el artículo 14 como responsables solidarios:

I.- "Quienes en los términos de las leyes fisca
les están obligados al pago de una misma prestación fiscal".
Como podemos observar esta fracción encuadra todos los ca--
sos que señalan las leyes especiales reguladoras de impues-
tos específicos que atribuyan la responsabilidad solidaria_

a terceras personas mediante la imposición de obligaciones o cargas que tienen como fin primordial asegurar el cobro del crédito fiscal.

II.- "Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria. En este caso nos encontramos ante la situación típica de responsabilidad sustituta, que con antelación al maestro Flores Zavala sugirió ser denominada "responsabilidad por voluntad del tercero".

Comenta el jurista Francisco Lerdo de Tejada, -- que en el caso de la fracción II, citada; un caso típico de esta responsabilidad es "la cesión de deuda" que es el fenómeno jurídico en virtud del cual en una relación obligatoria patrimonial se produce la sustitución del deudor; sin embargo en materia tributaria la cesión no es total, -- en virtud de que el fisco puede exigirle tanto al deudor original, como al que voluntariamente se declara responsable solidario; de igual forma el artículo 14 no exige, respecto del nuevo deudor la comprobación de idoneidad y solvencia, como lo hace la fracción V del artículo 12 del propio Código Fiscal, no obstante ello será necesario demostrar cuando menos la solvencia". (14)

(14) Lerdo de Tejada, Francisco, Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado, México, 1977, ps. 34-35.

III.- "Los copropietarios o poseedores, los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derecho en común y hasta el valor de éste. Por el excedente de los créditos fiscales, cada uno quedará obligado en la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado". Como podemos ver, en la primera parte de esta fracción en la copropiedad -cuando a varias personas les pertenece una cosa o un derecho proindiviso-; coposesión -posesión simultánea de una -- misma cosa por varias personas-; o mancomunidad -pluralidad de deudores de un mismo bien-; se atribuye la responsabilidad solidaria; pero la segunda parte de la fracción en comentario es un tanto confusa al indicar que por el excedente de los créditos fiscales cada uno quedará obligado a la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado; -ya que no se sabe si se refiere con excedente a los accesorios del crédito fiscal (Recargos y gastos de ejecución), o bien establece que los copropietarios o coposeedores deban responder solamente hasta el valor del bien y por el excedente si lo hubiera, su responsabilidad será mancomunada en las proporciones que les corresponda. (15).

(15) Rodríguez de la Moras, Fernando, Comentarios al Nuevo Código Fiscal de la Federación, Academia Mexicana del Derecho Fiscal, México, 1967, p. 16.

Nuestro criterio se inclina por ésto último, donde se le -- atribuye responsabilidad directa a cada deudor, respondiendo cada uno por su parte alícuota del adeudo, conforme lo - establece el artículo 1985 del Código Civil.

IV.- "Las personas a quien se imponga la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargo de los terceros". Aquí, se encuentra manifiesta la responsabilidad sustituta, la cual en estas circunstancias viene a considerarse una carga atribuida a una persona diversa del deudor principal, misma que si es incumplida por el sustituto, le da el derecho al fisco de exigirle el pago del crédito - fiscal como si fuese el deudor directo.

Así todas las personas que por ley están obligadas a retener y enterar algún impuesto, son responsables solidarias, ejemplo: Artículo 41 de la Ley Aduanera.

V.- "Quienes deban recabar documentos en los que consten el pago de estampillas si no cumplen con esta obligación". Vemos en este caso que la fracción anotada conceptuaba la responsabilidad solidaria en los casos que al efecto regulaban las leyes especiales como la derogada Ley Gene

ral del Impuesto del Timbre (Artículo 8o.), Ley del Impuesto Sobre Cerillos y Fósforos (Artículo 9o.), etc.

VI.- "Los propietarios de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones sin que la responsabilidad exceda del valor de los bienes". En esta fracción fueron agrupados -- los principales casos que conocemos como típicos de responsabilidad objetiva que se atribuye al propietario o poseedor de un bien que está sujeto a una obligación tributaria.

VII.- "Los legatarios y donatarios a título particular respecto de los créditos fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos". Aquí se podría hablar de una responsabilidad directa respecto de los bienes recibidos por causa del legado o la donación, sin embargo es objetiva por que el gravamen recae sobre los bienes.

VIII.- "Los terceros que para garantizar obligaciones fiscales de otros, constituyan depósito, prenda, hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía". Podemos ver que ésta frac--

ción regula lo que conocemos como responsabilidad sustituta, en virtud de que una persona se obliga en lugar de otra que es el verdadero deudor.

IX.- "Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento si no se cercioran que han sido cubiertos la totalidad de los impuestos o derechos respectivos o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulen el pago del gravamen". En esta fracción se imponen obligaciones -- formales a ciertas personas por el cargo desempeñado, que en caso de ser incumplidas trae a colación la atribución de -- responsabilidad solidaria.

X.- "Las demás personas que señalan las leyes".- Con ésto se le da el carácter enunciativo a dicho numeral y no limitativo, por lo que podemos encontrar que la responsabilidad solidaria se puede atribuir a través de las leyes -- especiales que así lo establezcan expresamente.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación vi gente regula la responsabilidad solidaria en el artículo 26 señalando:

"Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nom-

bre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte -- del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos.

a).- No solicite su inscripción en el Registro - Federal de Contribuyentes.

b).- Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de -- que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que se -- haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c).- No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando -- pertenecían a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las -- que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

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

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

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permita el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda -- del monto del interés garantizado.

X.- Los socios o accionistas, respecto de las -- contribuciones que se hubieran causado en relación con las_ actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal ca_ lidad, en la parte del interés fiscal que no alcanza a ser_ garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha - sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se -- refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participa_ ción que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI.- Las sociedades que, debiendo inscribir en - el registro o libro de acciones o partes sociales a sus so_ cios o accionistas, inscriban a personas físicas que no com_ prueben haber retenido y enterado, en caso de que así proce_ da, el Impuesto Sobre la Renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o, en su caso, haber reci_

bido copia del dictamen respectivo.

XII.- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, -- así como por las contribuciones causadas por ésta última -- con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad_ exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII.- Las empresas residentes en México o los -- residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el -- otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos -- del artículo 10. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta -- por el monto de dicha contribución.

XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en -- el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.

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

No obstante la integración de las diversas responsabilidades en solidaria, encontramos que las fracciones I, II, VIII, IX y XIV se refieren a la responsabilidad sustituta, las fracciones IV, VII, XII y XIII a la responsabilidad objetiva y las fracciones III, V, VI, X y XI a la responsabilidad solidaria conocida tradicionalmente.

Toda vez que la legislación positiva sigue regulando los tipos de responsabilidad reconocidas en el Código de 1938 y estudiadas por la doctrina, se propone para un mejor estudio y comprensión la separación de las mismas, ya que de lo contrario, tal y como sucede en la actualidad se pierde de vista la estructura y el criterio de atribución que caracterizan su distinción, esta sugerencia de forma no está por demás aunque en la práctica no se presente el problema de distinguir el tipo de responsabilidad que se le atribuye al sujeto pasivo de la relación.

No es óbice a lo anterior, el concluir que de -- acuerdo a la estructura de nuestra vigente Legislación Fiscal se reconocen dos tipos de responsabilidad en concreto:-- La directa a cargo del contribuyente o causante del impuesto y regulada en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación y la solidaria atribuible a los sujetos que expresamente señala el artículo 26 del Código Fiscal, en relación con las leyes especiales que regulan cada uno de los - impuestos.

3.3 CAUSAS DE LA RESPONSABILIDAD

Partimos de la base de que nuestro Derecho tributario Positivo, regula únicamente la responsabilidad directa y la solidaria, por tanto citaremos las causas que originan dichas responsabilidades.

Sabemos que la responsabilidad directa está a -- cargo del deudor primitivo o contribuyente, por ser éste el que dió nacimiento a la obligación tributaria al verificar_ el hecho imponible establecido en la norma fiscal, consecuentemente si recordamos que el objeto de la obligación tributaria es la prestación pecuniaria que debe entregar al -

Fisco, misma que se transforma en crédito fiscal al determinarse en cantidad líquida, la causa que genera tal responsabilidad, es el incumplimiento de la obligación consistente en la entrega del tributo al Fisco, lo que origina la evasión total o parcial del pago del crédito fiscal.

Por lo que respecta a la responsabilidad solidaria, ésta se atribuye a sujetos diversos del deudor principal por tener un vínculo con éste o con el supuesto normativo para garantizar el pago o recaudación del crédito fiscal, por las siguientes causas:

1.- Como regla general, por la sustitución del deudor primitivo por disposición de ley.

2.- Por incumplimiento de una obligación o carga que la ley impone y que trae como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo.

3.- Por adquirir bienes sujetos al pago de una obligación tributaria no cubierta por el deudor primitivo.

4.- Por sustitución voluntaria de un tercero por

el contribuyente.

A groso modo, a mi juicio la principal causa de atribución de responsabilidad al sujeto pasivo es el incumplimiento de la obligación tributaria, que puede tener como antecedente el incumplimiento de una carga u obligación formal impuesta por la ley, justificándose esta causa por la imperiosa necesidad del Estado de recaudar las contribuciones para su función.

Así, considerando la causa citada, el artículo 26 del Código Fiscal Federal vigente establece la responsabilidad solidaria como "todo aquél deber jurídico a cargo de un sujeto diverso del deudor principal que trae como consecuencia el pago de un crédito fiscal perteneciente al deudor primitivo".

Surgiendo como efectos de dicha responsabilidad, que el Estado exija la totalidad de la obligación a cualquiera de los deudores solidarios o al deudor principal; pero cuando el deudor solidario paga por entero la deuda tiene el derecho de recobrar su importe demandando en la vía civil y aplicando las disposiciones del Código Civil en for

ma supletoria, debido a que la Legislación Tributaria no lo regula y con base en el principio de que nadie puede enriquecerse a costa de otro; cuando el obligado directo satisface la prestación fiscal adeudada, el solidario queda relevado de toda responsabilidad ante el fisco y viceversa cuando el solidario cubre la deuda el directo queda relevado de responsabilidad; por eso se habla dentro de la solidaridad fiscal de una especie de representación entre los codeudores, pero sólo en cuanto al pago, ya que cuando el fisco hace exigible el crédito debido ya sea al deudor directo, al solidario o a ambos a la vez, cada uno tiene que interponer las acciones o excepciones correspondientes, puesto que en materia fiscal no existe la gestión de negocios.

3.4 EXTINCION DE LA RESPONSABILIDAD

Hemos hablado reiteradamente de que la obligación tributaria al igual que la obligación en general están integradas de una deuda y una responsabilidad ligadas por la existencia de un objeto único, y que el incumplimiento de la primera origina la segunda, consecuentemente para que se extinga la responsabilidad debe extinguirse a -

su vez la deuda, que como ya sabemos es la prestación pecuniaria que forzosamente debe entregarse al fisco, esto es -- que tanto la deuda como la responsabilidad se extinguen con la entrega del crédito fiscal a la hacienda pública, ya sea por parte del deudor primitivo o del solidario.

Con base en lo anterior afirmamos que por ser la responsabilidad y la deuda elementos de la obligación tributaria, la extinción de éstas es la extinción misma de la -- obligación tributaria, esto debido al proceso al que está -- sujeta toda obligación, que es su nacimiento, existencia y extinción; toda vez que como fenómenos jurídicos no pueden -- permanecer por siempre, en virtud de la necesidad de dar -- una certeza de su principio y fin, consecuentemente las formas de extinción de la obligación tributaria son las mismas que extinguen la responsabilidad.

Estableciendo como principio general de la extinción de las obligaciones que una vez satisfecha la conducta que forma su contenido, culmina su existencia.

Aún y cuando existen diversos modos de extinguir la obligación tributaria la entrega de las cantidades debidas representan la forma más común de su extinción, y el --

que satisface plenamente los fines y propósitos de la misma, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.

Lo anterior presupone la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada para -- que constituya un crédito fiscal, el cual debe pagarse en -- la fecha y dentro del plazo señalado en las disposiciones -- fiscales. El efecto del pago es de extinguir la obligación liberando a todos aquéllos que son deudores.

Nuestra Legislación Tributaria establece disposiciones que regulan esta forma de extinguir las obligaciones de la siguiente manera:

Conforme al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación el pago de las contribuciones o créditos fiscales se hará en efectivo, esto es en moneda de curso legal, -- aceptada y sancionada por el Estado con poder liberatorio -- y limitado y excepcionalmente en especie.

Por consiguiente, el pago que se haga dentro del país deberá ser en moneda nacional y cuando deba hacerse --

alguna conversión de moneda extranjera a nacional se estará a lo dispuesto en el tercer y cuarto párrafo del artículo - en mención.

Para el pago también se podrán utilizar cheques_ certificados y giros postales, telegráficos o bancarios que son equivalentes al pago en efectivo; asimismo se señala que el pago puede realizarse mediante cheques personales de los causantes, pero sujetos a requisitos y disposiciones del Reglamento del Código en cita.

De manera general se comenta que el pago puede - acreditarse mediante el recibo oficial o forma que debe entregar la Oficina recaudadora y que debe ser valorada y reconocida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, - o en su caso con la documentación que en las disposiciones_ respectivas se establezca, en la que conste la impresión -- original de la máquina registradora.

Por su parte el artículo 20 sigue preceptuando - que los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más_ antiguos siempre que se trate de una misma contribución; y antes de al crédito principal a los accesorios, en el si- -

guiente orden: I.- Gastos de ejecución; II.- Recargos; - --
III.- Multas; IV.- La indemnización por devolución de che--
ques sin fondos.

Tratándose del plazo para realizar el pago, en -
primer lugar debe considerarse el plazo que se establezca -
en las leyes especiales y sólo a falta de éste se efectua--
rán en los plazos que establece el artículo 6o. del Código
Fiscal de la Federación, dependiendo de la persona que for-
mula la liquidación y que son:

La regla general es que el pago deberá hacerse -
dentro de los 11 días siguientes a la terminación del perío
do de causación cuando se calculan por períodos las contri-
buciones en los casos de retención y recaudación y en cual-
quier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento_
de la causación.

Unicamente se pueden cubrir los créditos adeuda-
dos fuera de estos plazos, con autorización expresa de la -
autoridad fiscal para diferirlos en forma total a una fecha
posterior o para cubrirlos hasta en 36 parcialidades, lo --
que dará origen a la causación de recargos durante el plazo

concedido, sobre saldos insolutos a la tasa que mediante -- ley fije anualmente el Congreso de la Unión (Artículo 66);- pero cuando la extemporaneidad en el pago sea sin previa au torización de la autoridad fiscal, se estará en presencia - de mora y como consecuencia la tasa de referencia se incre- mentará un 50% adicional (Artículo 21).

Por lo que respecta a los tipos de pago la doc-- trina hace referencia a los siguientes:

1).- Pago liso y llano, constituye el cumplimien to de la obligación y un acto de buena fé y si se realiza - dentro del término que señalan las leyes especiales y el Códⁱ Fiscal de la Federación, no debe ser impedimento para que - se impugnen legalmente las irregularidades o anomalías que - se detectan en la realización de dicho pago o por las auto- ridades fiscales; ya que el cumplimiento de la obligación - es independiente del consentimiento con la disposición o re solución a la que se dé cumplimiento, razón por la cual en - el actual Código Fiscal no se regula el pago bajo protesta - que señalaba el anterior Código, ya que si hay inconformi-- dad o se interpone un medio de defensa legal el pago sigue - la suerte de éste.

2).- Pago de lo indebido, es el entero de una -- cantidad mayor de la debida o que no se adeuda, en términos del artículo 22 del Código Tributario procede la devolución de dicho pago cumpliendo los requisitos señalados para cilo.

3).- Pago en garantía.- Es aquél mediante el - - cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva; - en el futuro, con la situación prevista por la ley.

4).- El pago de anticipo, es aquél que se entera a cuenta de lo que ya corresponde al fisco.

5).- Pago extemporáneo.- Es el que se entera fuera del plazo legal y puede ser espontáneo o a requerimiento de autoridad cuando media gestión de cobro.

6).- Pago definitivo.- Es el que deriva de una - autodeterminación no sujeta a verificación.

Generalmente el pago de las contribuciones o créditos fiscales se realiza en las oficinas exactoras de la - Secretaría de Hacienda y Crédito Público de acuerdo a la ju

risdicción del contribuyente, pero para facilitar la recaudación y entero de las obligaciones fiscales, se puede -- efectuar en las Instituciones de crédito autorizadas, en -- el Banco de México, o en la Tesorería de la Federación; o -- por conducto de terceros que son auxiliares del fisco y -- tienen carácter de retenedores o recaudadores.

b).- Compensación.- Se ha definido a la compensación como "el modo de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquéllas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedores o deudores la una de la otra". (16).

Sin embargo de acuerdo como se establece en el Código Civil (Artículos 2185 y 2186) la compensación es un medio por el que dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. De donde se obtiene un fin práctico de liquidar dos adeudos que directa-

(16) Francisco de la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 19ava. Ed., México, Editorial Porrúa, S. A.,- 1991, p. 615.

mente se neutralizan.

En materia tributaria, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone que "los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la compensación se realice. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.

Del dispositivo en comento se desprende que para que sea posible compensar se debe estar a lo siguiente:

- 1).- Que la obligación de pago se realice mediante declaración.

2).- Que las cantidades o créditos que compensen sean respecto de una misma contribución.

3).- Que las cantidades compensadas sean actuali-
zadas.

4).- Cuando se trate de créditos a favor del con-
tribuyente que no derivan de la misma contribución debe cum-
plir con los requisitos que establezca la Secretaría de Ha-
cienda y Crédito Público.

El Lic. H. Delgadillo, apunta que el Código Fis-
cal en vigor regula un nuevo aspecto en la compensación, --
aunque no lo llame así; y es el relativo a la utilización -
de los estímulos fiscales a que tengan derecho los contribu-
yentes, por lo que al ser créditos a favor del particular, -
se compensan con los adeudos tributarios a su cargo". (17).
Aspecto regulado en el artículo 25 del Código Fiscal de la
Federación.

(17) Delgadillo Gutiérrez, Humberto, Principios de Derecho
Tributario, 3a. Ed., México, Editorial Limusa, 1988,-
p. 70.

c).- Condonación.- Otra forma de extinción de las obligaciones es la condonación, la cual consiste en la remisión o perdón de la deuda; esta figura es reconocida y regulada en materia fiscal, sin embargo se encuentra sujeta a una regulación especial, ya que se ha establecido con la finalidad de que el Estado se encuentre en posibilidad de declarar extintas prestaciones fiscales cuando la situación económica, geográfica y de salubridad en el país o en una región de él lo ameriten o tratándose de multas de acuerdo a las circunstancias del caso.

Conforme al artículo 39 fracción I del Código -- Tributario, la condonación puede ser total o parcial respecto de contribuciones y sus accesorios; debe otorgarse por el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, o la realización de una actividad, la -- producción o venta de productos, así como en casos de catástrofe sufridos por fenómenos metereológicos, plagas o epidemias.

La condonación tributaria constituye una facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú-

blico, además de que las resoluciones que al respecto se -- dicten no podrán ser impugnadas, ya que es protestativo concederla.

d).- Cancelación.- Se dice que la cancelación da la idea de terminación o extinción de algo, situación que no se da en materia fiscal, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 146 del Código enmención, se cancelan los créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvenciadel deudor o de los responsables solidarios, lo cual no los libera de su pago.

Delgadillo Gutiérrez comenta que "La cancelación es sólo una operación contable, pero esa cancelación en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago, mientras no haya operado la prescripción, de lo -- que se desprende que quizás sólo puede considerarse como un paso para la extinción de crédito por prescripción, ya queésta cancelación no se considera como elemento de suspensión o interrupción del término". (18)

(18) Ibidem, p. 123.

e).- Prescripción.- Para que opere la figura de la prescripción es necesario que la obligación tributaria haya sido determinada en cantidad líquida transformándose en crédito fiscal, toda vez que el artículo 146 del Código Fiscal hace referencia de manera clara que se trata de la extinción del crédito fiscal.

La prescripción implica la pérdida de la facultad del Fisco para cobrar un crédito fiscal.

El cómputo para que opere la prescripción del crédito fiscal es de 5 años contados a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido, interrumpiéndose dicho término con cualquier gestión de cobro que haga la autoridad o por el reconocimiento por parte del sujeto pasivo del adeudo.

Se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o declarada por la autoridad a petición del particular.

f).- Caducidad.- La caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades fiscales para comprobar -

el cumplimiento de los dispositivos fiscales, determinar -- créditos fiscales e imponer sanciones conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, opera como regla general en un plazo de 5 años a partir de la fecha en que se concretizó el supuesto normativo que dió origen a la obligación tributaria o a la infracción, excepto cuando no se haya presentado declaración y se tenga obligación de hacerlo, no presente su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, el plazo será de 10 años; y de 3 años tratándose de la responsabilidad solidaria establecida en la fracción III del artículo 26 del ordenamiento legal en cita computada a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El cómputo del plazo de la caducidad no se interrumpe, sólo se suspende cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso o juicio. Para que ésta figura opere podrá solicitarse la declaratoria respectiva a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o en su caso mediante la declaratoria que de ella realicen los tribunales o autoridades administrativas al haberse hecho valer en juicio o

recurso de revocación por la notificación de un crédito determinado fuera del plazo legal.

Así vemos que a través de los estudios de extinción de la obligación o crédito fiscal que prevé la Legislación Tributaria, se extingue la responsabilidad solidaria a cargo de los sujetos diversos del deudor principal y la de él mismo, no importando a fin de cuentas al Estado quien -- entere efectivamente el crédito adeudado.

3.5 MARCO JURIDICO

La Institución del responsable representa una figura que ha adquirido singular importancia por el papel que juega en materia fiscal para el control de los causantes, en el desempeño de las funciones del Administrador.

Las leyes fiscales regulan esta Institución señalándose en la Ley Especial de cada tributo, así como en el Código Fiscal de la Federación quienes son responsables conjuntamente con el sujeto directo de enterar o pagar los créditos fiscales que surgen de la realización de la hipótesis normativa al adecuarse la conducta de éste último en la norma fiscal.

Así, encontramos que la figura de la responsabilidad solidaria tiene su base fundamental en Leyes Especiales y en un ordenamiento de carácter general como lo es el Código Fiscal Federal; sin embargo, no debemos perder de vista que estas disposiciones no obstante emanar o ser dictadas por el Congreso de la Unión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 fracción VII de nuestra Carta Magna, no justifican la existencia de una figura que no es contemplada en algún precepto legal de nuestro ordenamiento fundamental.

En efecto, se afirma que la responsabilidad solidaria es un Institución que no está contemplada o regulada por ningún precepto constitucional, lo que constituye que no puede ser creada por leyes especiales o secundarias aunque emanen del Poder Legislativo, ya que ésto daría cabida a que el Congreso excediera las facultades que expresamente le son permitidas por la Constitución al crear normas que regulan una Institución que no está contemplada en la misma.

Se trata de apoyar la existencia de la responsabilidad solidaria, por diversas tesis y criterios de nuestro Máximo Tribunal que señalan que la posibilidad de esta-

blecer obligaciones a cargo de sujetos distintos del deudor principal encuentran su fundamento en la fracción IV del artículo 31 Constitucional al disponer que "son obligaciones de los mexicanos: ... IV.- 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". Por tanto el Poder Legislativo, puede sin contrariar la fracción IV del artículo 31 Constitucional, imponer a los terceros de la relación tributaria obligaciones que permitan controlar y hacer más expédita la recaudación.

El criterio anterior es objetable, puesto que de acuerdo con un análisis a la fracción IV del artículo 31 -- Constitucional, en relación con el 73 fracción VII del mismo Cuerpo Legal, no se puede imponer obligaciones o cargas a sujetos distintos de los realmente obligados a contribuir, por ser éstos los que con su conducta se adecúan a la hipótesis normativa, dando cabida al nacimiento de la obligación de tributar.

Quizás para algunos sea aventurada la afirmación de que no existe precepto Constitucional que regule o res--

palde la creación de una Institución como la del responsable solidario; ni menos aún que ésta no encuentre su base en lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 del Cuerpo Legal en comento, sin embargo se llega a tal conclusión por lo siguiente:

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia tributaria y en cualquier otra materia, se deben contener los principios delimitantes de las legislaciones secundarias.

Por eso en el artículo 31 fracción IV se establece la obligación de los mexicanos de contribuir de la siguiente manera:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

Fracción IV.- 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".

El contenido, la obligatoriedad del tributo se fija y nace dogmáticamente de este precepto, si se emplea -

la hermeneútica para llevar el citado numeral a sus últimas consecuencias, no se lograría inferir del mismo la posibilidad de establecer la obligación o cargas tributarias a sujetos distintos del deudor principal.

En efecto, del contenido de éste artículo se puede de asentar lo siguiente:

1.- La obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos.

2.- El derecho de percibir impuestos tanto por la Federación, Estados y Municipios.

3.- Los impuestos o contribuciones se deben establecer por medio de leyes.

4.- Se deben establecer para cubrir los gastos públicos.

5.- Deben ser proporcionales y equitativos.

Conforme a lo manifestado en los capítulos anteriores se señaló que la obligación tributaria estaba a car-

go del sujeto pasivo directo y del indirecto, situación reconocida tanto en la Legislación Secundaria como en la doctrina, sin embargo del texto Constitucional citado no se desprende que al hablarse de la obligación de contribuir se extienda ésta a terceros, ni se justifica la imposición de cargas a sujetos distintos del causante del impuesto, ya que el término contribuir delimita perfectamente a cargo de quien se debe establecer la obligación tributaria.

Ciertamente, basándonos en el concepto contribuir que consignan la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, la obligación de tributar se debe limitar a los sujetos directos, puesto que éstos al realizar la hipótesis normativa que da nacimiento a la obligación, son los únicos que pueden contribuir, ya que los responsables no contribuyen, sino que son sujetos necesarios para el Estado para obtener prontamente y con seguridad el tributo a cargo de los sujetos que lo generan.

Este criterio se siguió en la redacción del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación de 1938 que disponía: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligado de una manera directa al pago de una prestación deter-

minada al Fisco Federal", aunque en forma errónea posteriormente citaba la responsabilidad a cargo de personas distintas de el deudor principal.

El hecho de que los responsables solidarios no realicen conductas que originen la causación de las contribuciones, los exime de ser sujetos obligados a contribuir, ya que contribuyen sólo aquéllos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del tributo, es decir el individuo que realiza el acto o produce, o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen.

Por lo que ajustándonos al principio de legalidad que se encuentra claramente establecido en el precepto constitucional en estudio, consistente en que "los impuestos se deben establecer a través de una ley". El Poder Legislativo debe limitar su función a establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, lo que realiza a través de la Ley d Ingresos donde se contienen los impuestos que han de cubrirse en el año fiscal respectivo. Al lado de ella existen las leyes especiales que regulan los propios impuestos y establecen los procedimientos de causación y recaudación de los mismos.

Sin embargo la Legislación Secundaria va más -- allá de lo preceptuado por nuestra Carta Magna, toda vez -- que impone cargas a sujetos denominados responsables solida rios con el fin de garantizar y recaudar prontamente los -- tributos, cuando en concordancia con la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Ley Fundamental, el Legislador se debe limitar a imponer obligaciones exclusivamente a los sujetos pasivos directos, por ser ellos los que se encuentran obligados a contribuir al realizar la hipótesis normativa pre-- vista en la norma fiscal.

Ante tales consideraciones, podemos afirmar que el Código Fiscal de la Federación en relación con las Leyes Especiales de cada tributo regulan obligaciones fiscales a cargo de los sujetos responsables, solidarios sin base cong titucional alguna, ya que se reitera nuestra Carta Magna no instituye la figura de la responsabilidad Solidaria.

CAPITULO IV

4.1 INCONSTITUCIONALIDAD DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DETERMINADA POR AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS

Es un hecho ineluctable que todos los actos admnistrativos deben cumplir con los requisitos que se establecen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para considerarse legales.

Entre dichas formalidades se encuentra la garantía de audiencia, vista como una obligación Constitucional, a través de la cual se le otorga a los particulares los derechos de defensas y alegatos.

Garantía contemplada en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional que reza: "Nadie podrá ser privado de la vida; de la libertad o de sus propiedades, posociones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las -- formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

En sentido estricto, el artículo 14 Constitucio-

nal al referirse al previo juicio para privar a una persona de sus propiedades, posesiones o derechos implica la existencia de un procedimiento de privación iniciado por la autoridad en este caso de la administrativa del cual tenga conocimiento el particular para hacer valer su defensa y sus alegatos, es decir se hace necesaria una instancia previa a la determinación y fijación del crédito fiscal para darle oportunidad al sujeto pasivo de ser oído.

Desde 1942 la Suprema Corte de Justicia amplió la garantía de audiencia al Poder Legislativo para que en sus leyes establezcan un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes, de tal manera que las leyes deben señalar la posibilidad de audiencia y de defensa para los interesados en todos los casos administrativos en que pueden resultar afectados sus derechos.

Así la idea de la Constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que lleguen a privar de sus derechos a un particular se tenga, antes de la privación, la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar las defensas adecuadas.

Ante tales consideraciones, podemos tachar de in constitucionales los actos de las autoridades administrativas mediante los cuales determinan la responsabilidad solidaria de un crédito fiscal a cargo de un sujeto distinto -- del deudor primitivo, en virtud de que previamente a su determinación, no existe un procedimiento por el cual se le -- de la oportunidad al responsable solidario de ser oído y -- presentar sus defensas, consecuentemente, se conculca la ga rantía en estudio.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación es_ omiso en establecer un procedimiento que garantice a los -- responsables solidarios el derecho de defenderse y alegar -- antes de ser afectados en su esfera jurídica y constreñidos a cumplir con la obligación de tributar, máxime que se tra- ta de tributos causados por entes distintos.

No obstante que ni la doctrina, ni la jurisprudencia han sentado una conclusión definitiva respecto de la garantía de audiencia en materia tributaria, ya que existen criterios que establecen que debe ser previa a la determinaci ón del crédito fiscal y otros que señalan que no es nece- saria; es criterio particular el que debe respetarse tal ga-

rantía de audiencia entratándose de la determinación de la responsabilidad solidaria, previamente a la emisión del acto administrativo que la establezca; en primer lugar por tratarse de un mandato constitucional y en segundo término porque es una carga u obligación que se finca a una persona distinta del deudor directo, por lo que se hace necesario establecer disposiciones en el Código Fiscal de la Federación que regulen el procedimiento de previa audiencia para que los actos de las autoridades administrativas que finquen dicha responsabilidad se ajusten a lo preceptuado por el artículo 14 Constitucional y sean legales.

Por otra parte, también se consideran fuera del marco Constitucional los actos de las autoridades administrativas que determinan la responsabilidad solidaria, por no cumplir con la garantía que establece el artículo 16 Constitucional.

En efecto de la práctica profesional de la suscrita en relación con los actos administrativos determinantes de la responsabilidad solidaria, se vislumbra que las autoridades fiscales por regla general emiten sus actos omitiendo las garantías de forma escrita, competencia, funda-

mentación y motivación, tratándose de la responsabilidad solidaria; ello no obstante que el precepto Constitucional citado en concordancia, con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación señalan claramente que se deben cumplir con tales formalidades, ciertamente el artículo 16 Constitucional, dice: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento", por lo tanto es un mandato constitucional fundar y motivar todos los actos que emite la autoridad.

Para tener una visión más clara de la violación Constitucional a que se hace referencia me permito reproducir de manera ejemplificativa algunas resoluciones en las -- supuestamente se determina la responsabilidad solidaria por_ autoridades administrativas con evidente violación a la garantía de legalidad. (anexos 1 y 2).

Tras esta situación, se sugiere la imperiosa necesidad de crear medios correctivos como multas o destitución_ del cargo, del funcionario que emita actos que no cumplan -- con las formalidades que exige nuestra Carta Fundamental, a

fin de que las autoridades administrativas no pasen inadvertidos por negligencia los principios constitucionales que rigen los actos que emiten y que afectan en alguna forma la esfera jurídica de los particulares, ya que no obstante estar claramente señalados en nuestra Carta Magna, y de manera específica en el Código Fiscal de la Federación no son acatados.

Por lo tanto los actos de las autoridades fiscales que determinan responsabilidad solidaria, deben cumplir con las mismas formalidades de un acto en el que se determina un crédito fiscal a cargo del deudor principal y que son:

- 1) Constar por escrito
- 2) Ser emitido por autoridad competente
- 3) Estar debidamente fundado y motivado
- 4) Y expresar la causa legal del procedimiento.

Lo anterior debe ser estrictamente cumplido, ya que no obstante que el fisco, se sirve de los responsables solidarios para garantizar la recaudación de tributos, estableciendo cargas ajenas a la obligación de contribuir en forma directa tal y como lo regula la fracción IV del ar-

título 31 Constitucional; todavía tiene la osadía de conculcar las garantías establecidas a su favor.

4.2 LA LIMITACION QUE ESTABLECE EL ARTICULO 26_ DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE.

4.2.1. ADMINISTRADORES.

4.2.2. LIQUIDADORES Y SINDICOS.

4.2.3. ACCIONISTAS Y SOCIOS.

En este apartado hablaremos de las limitaciones_ del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a su redacción se refiere, la cual con la forma tan abstracta y genérica con la que define quienes son responsables solidarios y las causas de atribución de tal responsabilidad, que se olvida por lo que respecta a los Administradores, Liquidadores y Síndicos, Accionistas o Socios, de la regulación específica que de tal responsabilidad realiza -- tanto la Ley de Sociedades Mercantiles como la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

Ciertamente, el legislador fiscal pierde de vista que la responsabilidad de estos sujetos es de acuerdo al tipo de sociedad al que presten su función o que hayan crea

do, según el caso; esto es varía según la estructura de la - misma sociedad, por lo que la responsabilidad se limita en - ciertos casos solamente a las aportaciones de cada socio, -- así, en relación a los administradores, liquidadores y Síndicos su responsabilidad está limitada a un monto determinado_ que constituye una garantía en torno a la función que desempeñan, lo cual es importante, ya que de otra manera se estaría estableciendo una responsabilidad ilimitada, lo que causaría un detrimento en su economía reflejado en su propia - subsistencia.

Para tener un panorama más claro de la cuestión - planteada, se considera necesario realizar un análisis de la responsabilidad que se les finca a tales personas en las digposiciones Mercantiles.

Iniciaremos por mencionar los tipos de sociedades que reconoce la Ley de Sociedades Mercantiles en su artículo lo. y la posición de los sujetos cuestionados ante ella de - acuerdo a su estructura.

Así tenemos que la citada Ley reglamenta la Sociedad Anónima, la Sociedad en Comandita Simple, la Sociedad en

Comandita por Acciones, la Sociedad de Responsabilidad Limitada, la Sociedad en Nombre Colectivo y la Cooperativa; Sociedades que conforme al artículo 2o. del Ordenamiento Legal en Mención tienen personalidad jurídica propia siempre y cuando se encuentren inscritas en el Registro de Comercio o se hayan exteriorizado como tales ante terceros.

Consecuentemente, las Sociedades Mercantiles son personas jurídicas distintas de la de sus socios, en tal virtud, tienen un patrimonio propio, un nombre, un domicilio y una nacionalidad distinta de la de estos.

Se hace incapie, en que tales sociedades cuentan con un patrimonio social y un capital social. El patrimonio está constituido por el conjunto de sus bienes y derechos -- que se integra inicialmente con las aportaciones de los socios, y, después sufre las variaciones que la marcha de los negocios de la sociedad le imprime. El capital social es el monto establecido en el acto constitutivo de la sociedad y expresado en moneda de curso legal, como valor de las aportaciones realizadas por los socios.

Escribe Montilla Molina, "el capital social es la

cifra en que se estima la suma de las obligaciones dadas de los socios, y señala el nivel mínimo que debe alcanzar el patrimonio social para que los socios puedan disfrutar de las ganancias de la sociedad". (1).

El artículo 60. de la Ley en cuestión, establece que la escritura constitutiva deberá indicar el importe del capital social, sin este requisito la sociedad no puede nacer a la vida jurídica.

Con lo anterior se pretende dejar claro que el capital social y el patrimonio social son distintos, ya que el primero es la cifra aritmética que representa el valor de las aportaciones de los socios, es inmutable y fijo, salvo el caso de aumento o disminución realizado legalmente; y el segundo es el conjunto de bienes y derechos realmente poseídos por la sociedad en un momento determinado, posee un carácter esencialmente mutable, sufre las constantes oscilaciones que el éxito o fracaso de las operaciones sociales le imprimen.

(1) Montilla Molina, Roberto L., Derecho Mercantil, 27a. Ed., México, Editorial Porrúa, S. A., 1990, p. 237.

Considerando lo expuesto, la fracción X del artículo 26 del Código citado, al establecer la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas hasta el monto de sus -- aportaciones en el capital social, es claro que se refiere -- sin lugar a dudas, al valor de la aportación del socio al -- momento de constituir la sociedad, el cual no cambia, por lo tanto su responsabilidad se limita a una cifra con valor histórico y no real, consecuentemente debe establecerse con precisión en dicha fracción que son responsables hasta por el -- monto de sus aportaciones en el capital social considerado -- al momento de sus exigibilidad como el monto del patrimonio social de la sociedad que corresponde a cada socio.

Ahora bien, la Sociedad en Nombre Colectivo, dice el artículo 25 de la Ley de la Materia, es aquélla que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales.

La responsabilidad de los socios tiene 3 caracteres esenciales, es subsidiaria porque no puede exigírseles el pago de las deudas sociales, sino después de haber intentado inútilmente obtenerlo con la empresa; se considera soli-

daria porque una vez hecha la excusión de los bienes sociales, el acreedor puede exigir de cualquiera de los socios - el importe íntegro del saldo a cargo de la sociedad, e ilimitada ya que se puede exigir a los socios la totalidad de la deuda, respondiendo con todos sus bienes.

La calidad de socio lleva consigo la facultad de administrar, función que será remunerada y considerada dicho emolumento como un gasto del negocio, sin embargo esta función administrativa puede recaer también en un tercero.

La Sociedad en Comandita Simple, señala el artículo 51 de la Ley en cita, "es la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones. La característica esencial de este tipo de sociedad, es la existencia de las 2 clases de socios referidos; de los cuales los primeros están impedidos para ejercer la función de administradores; ni apoderados de éstos.

Por otra parte se considera a la Sociedad de Responsabilidad Limitada como la que se constituye entre so-

cios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, las cuales a su vez son el límite de su responsabilidad por las obligaciones sociales.

Los administradores de este tipo de sociedad reciben el nombre de gerentes, es un órgano necesario y primario, que en caso de no ser designado en la escritura estará a cargo de todos los socios, o en su defecto puede ser designado un extraño a la sociedad, son responsables de los daños y perjuicios que resienta la sociedad si no desempeñan su encargo con la negligencia necesaria.

La Sociedad Cooperativa, no obstante no poder ser definida por notas puramente jurídicas por encontrarse en ella la sustancia económica, se le entenderá como aquella que tiene por finalidad permitir a sus componentes obtener la máxima remuneración por su fuerza de trabajo o el máximo de bienes o servicios por el dinero que paguen a la propia cooperativa y en la cual las utilidades se reparten en proporción a los servicios prestados a la sociedad o recibidos de ella.

En esta clase de sociedades debido a la variabilidad del capital que se maneja y al tipo de cooperativa --

(consumo o producción), se exige que su constitución se realice como una sociedad de capital variable.

La responsabilidad de los socios es limitada, ya que de lo contrario al establecerse a manera ilimitada y solidaria, se iría en contra de su propia naturaleza.

El consejo de administración es el órgano representativo de la sociedad y estará a cargo de los socios, los que podrán auxiliarse de uno o más gerentes, socios o personas extrañas a la sociedad, que gozarán de una remuneración aunque no del derecho de adquirir el carácter de socio.

Entre las Sociedades Mercantiles de mayor importancia, se encuentra la Sociedad Anónima, definida en el artículo 37 de la Ley de Sociedades Mercantiles como la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios, cuya obligación se limita al pago de sus acciones; sociedad que se caracteriza por el empleo de una denominación, la limitación de la responsabilidad de sus socios y la incorporación de sus derechos en acciones.

La responsabilidad de los socios, de acuerdo a la definición apuntada se limita al pago de sus aportaciones y

sólo se les imputará responsabilidad ilimitada pero subsidiaria cuando en ejercicio del control de la sociedad, ejecutan actos que generan a su cargo responsabilidad en los términos -- del artículo 1910 del Código Civil, numeral que establece -- que "las personas que controlen de hecho el funcionamiento - de una sociedad, sean o no socios responderán frente a terceros subsidiaria, solidaria e ilimitadamente por los actos do los realizados a nombre de ella".

La administración de este tipo de sociedad, puede recaer en socios o personas extrañas a la sociedad, tiene -- las características de ser un cargo personal, temporal, revo cable y remunerado, los emolumentos deben ser determinados - por la asamblea ordinaria cuando no se fijen en los estatu-- tos, se habla de que dicha remuneración sea seria, es decir, proporcional a la labor desempeñada; así la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que para que una remuneración paga da a los administradores sea deducible, el importe que reci ba cada uno no debe ser superior al sueldo devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad, ni al importe total debe ser mayor a la suma de los sueldos y salarios del personal, no exceder del 10% del total de las otras deduccio nes del ejercicio.

Los administradores son responsables frente a la sociedad del fiel desempeño de su cargo, tal responsabilidad es solidaria, sin embargo frente a terceros se reitera su -- responsabilidad se limita a la garantía otorgada para desempeñar su función.

Por último, la Sociedad en Comandita por Acciones es la que existe bajo una razón o denominación social, compuesta de socios comanditados y comanditarios, los primeros -- además del pago de sus aportaciones, responden ilimitadamente y solidariamente de las deudas sociales y los segundos -- únicamente por el monto de sus aportaciones.

La administración corre a cargo de los socios comanditados, ya que son éstos los que responden ilimitadamente de las deudas de la sociedad, por lo que es lógico la dirección de ella.

Una modalidad que puede adoptar cualquier especie de sociedad, es de ser de Capital Variable, que dan la característica de alterar el monto del capital social sin modificar la escritura constitutiva.

De lo anterior se desprende con claridad que a -- los administradores se les atribuye una responsabilidad acorde con la remuneración o emolumento que reciben por la realización de tal función, por lo que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación es omiso en limitar a un monto determinado la responsabilidad solidaria que les atribuye para -- con la empresa. Asimismo, en el numeral de referencia el legislador pierde de vista que la calidad de socio y administrador puede recaer en un mismo sujeto, lo cual si bien es cierto que es por voluntad del mismo aceptar tal situación, también lo es que esto viene a constituir una doble carga u obligación fiscal respecto de una misma persona y mismos actos, situación que puede ir en contra o en detrimento de su propio patrimonio, llegando en ocasiones a amenazar su supervivencia.

De igual forma, el legislador fiscal pasa por alto que en ocasiones se establece en ciertas sociedades una obligación subsidiaria a cargo de los socios accionistas, lo que implica que forzosamente se tiene que cobrar o exigir el adeudo a la sociedad y con posterioridad a éstos; sin embargo, en el artículo 26 cuestionado, se le da la facultad al Fisco Federal de exigir el cobro de un crédito fiscal conjun

tamente a los socios o accionistas y a la sociedad, lo que no es acorde con la Ley Especial, de donde se vislumbra una vez más el afán insaciable de la Hacienda Pública de recaudar tributos sin importar la legislación ya existente.

Al hablar de Liquidación, se debe tomar en consideración la etapa previa a ésta, que es la Disolución total de la sociedad, que no es sino un fenómeno previo a su extinción. En la disolución total la sociedad conserva personalidad moral y los socios el carácter de tales; las normas establecidas en el negocio constitutivo conservan su validez.

Generalmente la Disolución de la Sociedad se da por expiración del plazo fijado en la escritura constitutiva; esto es la disolución opera ipso iure; otras causas que sólo producen sus efectos una vez declarada su existencia son la imposibilidad de realizar el fin social, consumación del fin social, disminución del número de socios legalmente permitido, pérdida de las dos terceras partes del capital social, realización habitual de actos ilícitos, la muerte de un socio o la fusión con otra sociedad.

Disuelta la sociedad, se pondrá en liquidación, -

en donde los actos de los socios deben ir encaminados a concluir las operaciones pendientes, obtener dinero suficiente para cubrir el pasivo y repartir el patrimonio entre los socios.

Los liquidadores sustituyen a los administradores y de acuerdo con el artículo 342 de la Ley de Sociedades -- Mercantiles están facultados para concluir las operaciones sociales pendientes, cobrar lo que se deba a la sociedad y pagar lo que ella deba, vender los bienes de la sociedad, liquidar a cada socio su haber social, practicar el balance final de liquidación y depositarlo en el Registro de Comercio, obtener la cancelación de inscripción del contrato social en dicho registro una vez concluida la liquidación.

Los liquidadores quedan obligados a conservar en depósito los libros y papeles de la sociedad, durante 10 años después de la fecha en que se concluya la liquidación, responden de los actos que ejecuten en exceso o con violación de los límites de su encargo.

Considerando a los liquidadores como sustitutos de los administradores, resulta que si éstos perciben ingresos

o emolumentos por la función que desempeñan, los primeros - también son remunerados, por lo tanto su responsabilidad se debe limitar a un porcentaje determinado y no dejar como -- ilimitada dicha responsabilidad como se observa de lo dis-- puesto en el artículo 26 fracción III del Código en cita.

En lo tocante a los Síndicos, su función deviene - de la declaración de quiebra de una sociedad o un comercian te, constituyéndose dicha quiebra como "la organización de_ los medios legales de liquidación del patrimonio encaminada a hacer efectiva coactivamente la responsabilidad personal_ del deudor insolvente, por la que sus acreedores participan de un modo igual (salvo legítimos derechos de prelación), - en la distribución del importe de la enajenación de sus bie- nes, lo que viene a constituir entre sí una comunidad de -- pérdidas". (2).

Declarada la quiebra el patrimonio entero del que_ brado responde frente a todos sus acreedores conjuntamente, atendiéndose a la satisfacción proporcional de los créditos

(2) De Pina Vara, Rafael, Derecho Mercantil Mexicano, 2da. Ed., México, Editorial Porrúa, S. A., 1990 p. 430.

mediante un tratamiento igualitario, para que se de la - -
quiebra es necesario que exista declaración judicial de la
misma, por lo que se considera como un estado jurídico, --
además de que exista el cese de pagos del quebrado. Tra-
tándose de sociedades mercantiles son considerados quebra-
dos los socios ilimitadamente responsables.

Así, el síndico ha sido definido como "la perso-
na encargada de los bienes de la quiebra, de asegurarlos -
y de administrarlos y, si no se hubiera convenio, de proce-
der a su liquidación y a la distribución de lo que por - -
ellos se hubiere obtenido, entre los acreedores reconoci--
dos". (3)

En términos de lo dispuesto por el artículo 43 -
de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, tiene el ca-
rácter de auxiliar de la administración de justicia, visto
como un representante del Estado, que realiza una función_
pública.

El síndico es nombrado por el juez y debe recaer

(3) Ibidem, p. 453.

en alguna de las instituciones o personas siguientes, según este orden de preferencia: a) Instituciones de Crédito legalmente autorizadas para ello, b) Cámaras de Comercio y de Industria, c) Comerciantes sociales e individuales inscritos en el registro de comercio. Personas a las que se les atribuye las funciones establecidas en los artículos 46, 48 y 50 de la Ley de la Materia.

Para garantizar las responsabilidades en que puedan incurrir por el ejercicio de su encargo, deberán otorgar caución bastante a juicio y bajo la responsabilidad del juez, será responsable ante la masa de los daños y perjuicios que cause en el desempeño de sus funciones.

Su cargo es retribuido, percibiendo como únicos honorarios el 8% del importe de las ventas que se hagan para la buena conservación y administración ordinaria de los bienes de la quiebra; el 8% del producto de la venta de los bienes si ésta no excede de veinticinco mil pesos cuando se vendan para liquidar; el 4% por el exceso hasta doscientos mil pesos y 2% más para cualquier exceso. Asimismo dichos porcentajes aumentarán de acuerdo a las circunstancias que se establecen en las fracciones III, IV, V y VI del artículo 57 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

Visto lo anterior, resulta que el síndico percibe una remuneración determinada por el ejercicio de su función, por consiguiente en la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se debe limitar la responsabilidad solidaria que se les atribuye conforme a un porcentaje determinado y no como indebidamente se regula de manera ilimitada.

4.3 SUGERENCIAS DE ENMIENDAS Y REFORMAS

En este apartado, señalaremos los cambios que se consideran adecuados a ciertos preceptos legales, tanto de nuestra Ley Fundamental como del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de tener una adecuada regulación y soporte legal de la Institución de la Responsabilidad Solidaria, dejando atrás las inferencias o interpretaciones de los juristas de la rama fiscal, así como del mismo legislador al crear preceptos legales fuera de todo contexto de nuestra Carta Magna, basado en la mística de la necesidad del Estado de contar con los recursos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Empezaremos por sugerir se adicione a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal unas líneas -

que comprendan la obligación de los mexicanos de ayudar al Fisco Federal en la tarea recaudatoria de las contribuciones, para quedar de la siguiente manera:

"Son obligaciones de los Mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa -- dispongan las leyes; así como ser coadyuvante de la Hacienda Pública para fines de recaudar dichas contribuciones".

Por lo que respecta al Código Fiscal de la Federación, se sugiere reformar el artículo 26 por lo que se refiere a las fracciones III y X, relativas a la responsabilidad solidaria que se les atribuye a los administradores, liquidadores y síndicos y a los socios o accionistas.

En relación a la fracción III, se considera necesario precisar el límite de la responsabilidad solidaria de los sujetos que señala, tomando en cuenta los ingresos que perciben por el desempeño de la función que se les encomienda en la empresa o sociedad, quedando de la siguiente manera:

"Art. 26.- Son Responsables Solidarios con los --
contribuyentes.

III.- Los liquidadores y síndicos por las contri-
buciones que debieron pagar a cargo de la socie--
dad en liquidación o quiebra, así como de aqué- --
llas que se causaron durante su gestión, hasta --
por el monto de doscientos salarios mínimos elevados
al mes vigentes en la zona geográfica en don-
de se encuentre la sociedad.

La persona o personas cualquiera que sea el nom--
bre con que se les designe, que tengan conferida_
la Dirección General, la Gerencia General o la Ad-
ministración Única de las sociedades mercantiles,
serán responsables solidarios por las contribuciones
causadas o no retenidas por dichas sociedades
durante su gestión, así como por las que debieron
pagarse o enterarse durante la misma, en la parte
del interés fiscal que no alcance a ser garantizada
con los bienes de la sociedad que dirigen y --
hasta el monto del doscientos cincuenta salarios_
mínimos elevados al mes vigentes en la zona geo--
gráfica en donde se encuentre la sociedad, cuando
ésta incurra en cualquiera de los siguientes su-
puestos.

. . .

En los casos en que una misma persona desempeñe -
conjuntamente las funciones de administrador, li-
quidador o síndico y socio, está será responsable_

solidaria para con la empresa y frente a terceros, únicamente por el último cargo que desempeña en - el que exista omisión de contribuciones".

Por otra parte, se sugiere adherir preceptos legales al Código en mención, en los que se regulen las siguientes situaciones:

1.- La separación de la responsabilidad solidaria en los distintos tipos de responsabilidad estudiados en la doctrina, que son la responsabilidad solidaria en estricto sentido, la responsabilidad sustituta y la responsabilidad objetiva, ésto con el objeto de no perder de vista y tener una mejor comprensión de las causas de atribución de cada responsabilidad.

2.- Definir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de manera tal que comprenda tanto al deudor directo como al deudor indirecto, evitando así la interpretación del artículo 31 fracción IV, además de que con la reforma propuesta a este numeral, resulta inminente su conceptualización en la Ley General.

3.- Establecer un procedimiento previo, que garantice a los responsables solidarios el derecho de previa au-

diencia, antes de ser afectados en su esfera jurídica y - -
constreñidos a cumplir una obligación de tributar, máxime -
que se trata de contribuciones causadas por un sujeto dis--
tinto.

4.- Crear normas que sancionen a los titulares de
las autoridades administrativas o a quienes resulten respons
sables de la emisión de actos en los que se finque responsab
bilidad solidaria, que no cumplan con los requisitos de ley,
vulnerando con ello, las garantías de legalidad y seguridad
jurídica de los gobernados. Consistiendo dichas sanciones_
en multas pecuniaria o destitución del puesto.

C O N C L U S I O N E S

El desarrollo del presente trabajo, tuvo como objetivo primordial conocer con cierta profundidad la figura de la Responsabilidad Solidaria, por ser una Institución para el Fisco Federal necesaria para la obtención segura y -- pronta de las contribuciones destinadas al gasto público, -- sin mebargo nos encontramos con ciertas irregularidades que ponen en duda la legalidad de la misma. Así durante el desarrollo de esta figura en las Leyes Fiscales se le dió -- siempre un tratamiento somero, ya que se basaba más que nada en la necesidad de sufragar los gastos del Estado, sin -- encontrar una base legal lo suficientemente fuerte o precisa que respalde o justifique su existencia.

Consecuentemente del análisis realizado a la Responsabilidad Solidaria, se llegó a las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- En inicio, para poder llegar a establecer o fincar una responsabilidad en cualquier materia, forzosamente tiene que existir de manera previa una obligación, la cual debe ser incumplida. Esto es, la obligación encierra en sí 2 elementos, uno el deber o deuda de prestar una conducta de cualquier contenido, y el otro la responsabili-

dad que es la sujeción del deudor al acreedor en caso de in cumplimiento, lo que se traduce al poder que se le da al -- acreedor para exigir el cumplimiento de la deuda.

SEGUNDA.- En razón de lo anterior, se debe en-- tender a la obligación en general como "La situación jurídi ca en la que se encuentra una persona de deber realizar una conducta y otra en la situación de poder exigir esa conduc- ta en forma coactiva".

TERCERA.- De cualquier definición que se de o -- apunte de obligación debe contar necesariamente con 2 suje- tos, sea que se les llame acreedor y deudor, y un objeto -- que llegue a crear un vínculo jurídico entre ambos, elemen- tos de los que no se puede prescindir.

CUARTA.- Se llegó a determinar que existe dife- rencia entre el deber jurídico y la obligación siendo el -- primero "la necesidad de observar una conducta conforme a -- una norma de derecho", esto es, el directo sometimiento a -- las normas; y la obligación es "una especie de deber jurídi co con las característica esencial de que la conducta que -- se debe prestar necesariamente es en beneficio de otro suje- to, con el cual se está jurídicamente ligado", es decir el_ sometimiento que establece la norma se traduce en un concre

to deber de conducta hacia otros que integran el contenido de la obligación. De aquí que se afirme toda obligación -- es un deber jurídico, pero no todo deber jurídico es obligación.

QUINTA.- En el Derecho Fiscal a diferencia de -- las demás ramas del Derecho, la obligación nace exclusiva-- mente de la Ley, es decir no se crean ni por voluntad de -- las partes ni por la comisión de un delito, sino por voluntad del Legislador, por lo que se les conoce como obligaciones EX-LEGE que también necesita de 2 sujetos y un objeto, el acreedor que por disposición de Ley siempre es el -- Fisco Federal y el deudor que es el sujeto que se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria; siendo el -- vínculo que se origina entre ambos lo que se conoce como relación jurídica tributaria; así el objeto lo concretamos a -- una prestación consistente en una conducta de dar, de la -- que puede solicitarse su cumplimiento aún a través de medios coactivos. Consecuentemente, se define a la obligación tributaria como "la relación jurídica, en virtud de la cual un sujeto denominado acreedor (Estado) puede exigir de otro denominado deudor el cumplimiento incluso coactivamente de una conducta de dar consistente en una prestación pecuniaria (una suma de dinero y excepcionalmente en especie)".

SEXTA.- La Responsabilidad Solidaria está constituida por 2 figuras.

1.- La Responsabilidad se deriva del incumplimiento de una obligación, de la relación que existe entre el deudor primitivo y el sujeto responsable o con la situación jurídica o de hecho señalada en la Ley; originando con esto que exista responsabilidad directa e indirecta, atribuyéndose la primera a los sujetos pasivos por deuda propia y la segunda a los sujetos pasivos por deuda ajena.

Por lo que se llega a definir la responsabilidad en Materia Fiscal como "el deber jurídico que se le imputaa el sujeto pasivo de la relación tributaria de responder ante el Fisco por el incumplimiento de una obligación Fiscal".

2.- La figura de la Solidaridad se presenta cuando hay pluralidad de deudores o acreedores y cada acreedorpuede exigir el todo del objeto y cada deudor está obligado a pagar todo el objeto; se concibe como una garantía para el acreedor, en virtud de que el crédito que se adeuda se garantiza por varios patrimonios y los codeudores están obligados a cubrir la totalidad de la deuda.

Por lo tanto, en forma concreta se considera a la Responsabilidad Solidaria como "el deber jurídico que se le imputa conjuntamente a los sujetos pasivos de la relación tributaria de responder con la obligación de entregar en su totalidad cada uno la prestación debida al Fisco por incumplimiento a la obligación tributaria.

SEPTIMA.- La Responsabilidad Solidaria constituye una Institución necesaria para el fin recaudatorio del Fisco Federal, puesto que otorga comodidad y garantía de los créditos que se le adeudan; sin embargo el Código Fiscal de la Federación engloba indebidamente en éste sólo tipo de responsabilidad a la substituta y objetiva, pasando por alto la necesidad de conocer las razones por las cuales un tercero puede resultar responsable de un crédito fiscal, cuestión necesaria desde el punto de vista doctrinario dado que la estructura y fundamentos de atribución son los que exigen tales distinciones, sin embargo en la práctica según criterio de algunos estudiosos es irrelevante tal distinción, tratando de justificar su integración en una sola responsabilidad por la imperiosa necesidad del Estado de recaudar contribuciones.

OCTAVA.- Se parte del hecho de que para que exista responsabilidad, primero es necesario que haya una obligación, lo que da como consecuencia que las causas de

extinción de ésta última sean las mismas que extinguen a la primera, entre las que se encuentran el pago, la compensación, la condonación, la cancelación, la prescripción y la caducidad.

NOVENA.- Se concretiza como marco jurídico de la Responsabilidad Solidaria, exclusivamente al Código Fiscal de la Federación y Leyes Especiales de las contribuciones, puesto que del análisis al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Federal, se llegó a determinar que la obligación de contribuir para los gastos públicos no contempla a personas que no sean los deudores directos, ya que el concepto contribuir se debe limitar a los sujetos que realizan la hipótesis normativa que da nacimiento a la obligación tributaria, en consecuencia, dicho precepto constitucional no contempla ni justifica la imposición de cargas a terceros, por lo tanto, los responsables solidarios sólo son sujetos que el Estado necesita para obtener de manera pronta y segura el tributo a cargo de los sujetos que realmente lo generan.

DECIMA.- Todos los actos de las Autoridades Administrativas, deben cumplir con los requisitos que marcan tanto los artículos 14 y 16 Constitucionales, como el 38 del Código Fiscal Federal, sin embargo de un estudio realizado

a los mismos, se vislumbra que dichos actos contrarían la -
garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 referido,
al no contemplarse en el Código en cita o en cualquier otra
Ley Especial un procedimiento previo a la determinación de__
la responsabilidad solidaria, procedimiento a través del --
cual se le dé la oportunidad al sujeto responsable de hacer
valer su defensa y sus alegatos, es decir se le debe otor--
gar una instancia en la que tenga oportunidad de ser oído y
vencido antes de atribuirle el pago de un crédito fiscal --
que ni propio le es; por lo que se sugiere ante tal situa--
ción adherir preceptos legales al ordenamiento legal de re-
ferencia en el que se regule tal procedimiento.

Además, en la práctica fiscal las Autoridades -
Administrativas incurren también en irregularidades que son
violatorias del artículo 16 de nuestra Carta Magna, en rela_
ción con el 38 del Código Fiscal, numerales que establecen_
los requisitos esenciales que deben cumplir todos los actos
de autoridad que finquen una obligación a los particulares,
tales como constar por escrito, ser emitidos por autoridad_
competente, estar debidamente fundados y motivados y expre-
sar la causa legal del procedimiento; no obstante ello las _
Autoridades Fiscales son omisas en acatar éstos requisitos -
tratándose de la Responsabilidad Solidaria, lo que trae como
consecuencia que sus actos queden fuera de todo marco Consti

tucional por simple negligencia, por lo que se considera necesario crear normas correctivas que establezcan sanciones - como multas o destitución del cargo del funcionario que - - transgreda los principios fundamentales de legalidad y seguridad jurídica del gobernado.

DECIMA PRIMERA.- Se hace imperioso que en el Código Fiscal de la Federación se establezcan límites de la responsabilidad solidaria tratándose de los Administradores, Liquidadores y Síndicos, en un monto determinado y preciso, ya que tales sujetos por la función que desempeñan y de - - acuerdo a lo que se establece en la Ley de Sociedades Mercantiles y la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos son remunerados o retribuidos con un salario, ya que se trata de funciones necesarias para la vida o extinción de la empresa, y si bien es cierto que en muchas ocasiones dichas funciones las desempeñan los mismos socios, también lo es que estas circunstancias hacen más compleja y fuerte su responsabilidad, en virtud de que en un momento determinado responden como responsables solidarios para con la empresa tanto por su función como Administrador, Liquidador o Síndico y - Socio o Accionista ante sus acreedores, lo que implica que su patrimonio sufra un menoscabo que puede ir en contra de su propia subsistencia.

Así las cosas, es conveniente fijar su responsabilidad en un número determinado de salarios mínimos vigentes en el área geográfica en la que se encuentre la empresa o sociedad a la que presten sus servicios, esto además para que exista concordancia entre dicha Ley y las Leyes Especiales.

Por otra parte, respecto de los socios, la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, es imprecisa al señalar que éstos serán responsables solidarios hasta el monto de sus aportaciones en el capital social, sin aclarar si ese capital social es en valor histórico o en valor real al momento en que se le atribuye tal responsabilidad, por lo que ante tal omisión debe entenderse que el Socio sólo está obligado hasta por el monto de su aportación del capital social, según esté establecido en el acta Constitutiva de la Sociedad, al momento de realizar la aportación.

REG. 2253

CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO.

ADUANA MARITIMA.
 DEPTO. LEGAL
 ADEUDO Y FIANZAS.
 6448-VII-3366
 310.27320.42197

Se notifica crédito a su cargo por la cantidad de \$24'665,890.00 más recargos.

Manzanillo, Col., a 27 de Julio de 1989.

29
 1989

SADAMY, S.A. DE C.V.
 A.IL 985-208. PISO.
 CCL. GRANBAS.
 MEXICO, D.F.-06400

Con fundamento en lo dispuesto por los Artículos 6, 41, 59, 116 Fracciones I, II, XIV, XVI, 126 de la Ley Aduanera, 770, 773 y demás relativos del Reglamento de la Ley Aduanera, 5, 6, 26, 38, 134, 135, 136 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación, 134 Fracciones XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XXIII, XXIV y XXVI del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se les concede un plazo de 11 días hábiles contados a partir del siguiente en que reciban el presente oficio, para que pasen a cubrir en la Caja de esta Aduana, la cantidad de \$24'665,890.00 (VEINTICUATRO MILLONES SEISCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS 00/100 M.N.), más recargos, intereses y que excediendo la diferencia dejada de pagar en la liquidación del Pedimento de Importación No. 1515, Reg. Entrada 241 y de Impuesto 3829 el 10 de agosto de 1987, por concepto de Advalorem, 5% Sobre Valor, Impuesto al Valor Agregado y 6 al millar por Derechos de Tránsito Aduanero, de conformidad con las instrucciones recibidas en oficio 304.VII.3-4451, Exp. 703.D/345 de fecha 7 de junio último, girado por la Dirección General de Aduanas, Unidad de Informática, Contabilidad Glose, Subdirección de Coordinación Contable, Oficina de Control de Anonías, relacionado con la Referencia B7161-44, más recargos previstos por el Artículo 24 del Código Fiscal de la Federación, los cuales empezarán a computarse a partir del 10 de agosto de 1987; se les encarga copia de la Reforma de Liquidación formulada, para los fines legales que procedan.

Se les advierte, que en caso de no haber el pago oportuno de éste adeudo, se aplicará en su contra el procedimiento administrativo de ejecución, a que se refiere el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

ANEXO 1

ADUANA MARITIMA
 MANZANILLO, COL.
 JUL 20 1989

Afirmado:
 EFRAHIO EFELIVD. MO SCELICIANA.
 J. Administrador

Lic. J. Jacobo Ortales Alfaro.
 Dirección General de Aduanas.-Dirección de Procedimientos Legales.-Subdirección de Servicios Legales.-Depto. Adeudos y Fzas.
 Para su conocimiento.-México, D.F.

FJCC/csr.

C.E.P.-Dirección General de Aduanas.-Unidad de Informátics, Con-
tabilidad y Gastos.-Subdirección de Coordinación Contable.-
Oficina de Control de Asesorías.-Para su conocimiento.-
México, D.F.

C.E.P.-C. Agente Aduanal Miguel Angel Nava Ferriz.-Av. Yta. Aragón
1a. Cu. 44.-Cda. Anseráte, San Pedro.-Ciudad.-Para su
comunicación como asesor solidario, con apeyo en lo dis-
puesto por el Art. 6º de la Ley Aduanera, anexándole copia
de la Referencia de liquidación formulada.-
CLASIFICADO CON ACUS. DE ACCION:

"ANEXO 1"

OFICINA FEDERAL DE HACIENDA No. 22.
 CALZ. ERMITA IZTAPALAPA No. 1103.
 GRUPO DE NOT. REQ. Y EMBARGOS.
 CREDITO NUM. 48010

DEUDOR: MARCOLES LAMINADOS DE MEXICO, S. A.
 DOMICILIO: CALLE BUENA SUERTE No. 58,
 COLONIA: G.P.

AUTORIDAD QUE DETERMINO EL CREDITO.

CLASE: OFICIO,
 NUMERO: 752,
 CONCEPTO: I. 2. 2.
 IMPORTE DEL CREDITO: \$ 7,396.00

ENCARGOS AL QUINCENAL, A PARTIR DEL
 DEUDOR SOLIDARIO: PABLO MENDOZA R.,
 DOMICILIO: MORTENJIA No. 64,
 COLONIA: FLORIDA, G. P.

ACUERDO PARA NOTIFICAR AL RESPONSABLE SOLIDARIO :

Juan José A 28 DE *Julio* DE 1989

VISTAS las constancias del expediente del crédito cuyo número y demás características se indican arriba, y estando comprobada la existencia del crédito mencionado a favor del Fisco Federal y siendo responsable de su pago al deudor solidario señalado, por los motivos y fundamentos legales siguientes: EN VIRTUD DE QUE EN EL DOMICILIO NO SE LOCALIZÓ LA EMPRESA.

Con fundamento en los artículos 26 y 38 del Código Fiscal de la Federación, notifíquese a dicho responsable solidario para que en un plazo de 5 días hábiles siguientes a la fecha de notificación, cubra en esta Oficina dicho crédito y sus accesorios legales, aperturándolo de que en caso contrario se hará efectivo por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

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

D O C T R I N A

- 1.- Andreozzi, Manuel. Derecho Tributario Argentino. Buenos Aires, Argentina 1951.
- 2.- Benjarano Sánchez, Manuel. Obligaciones Civiles. Colección Textos Jurídicos Universitarios. México 1984.
- 3.- Bravo González, Agustín y Beatriz Bravo Valdés. Curso de Derecho Romano. Editorial Pax- México. México - - 1984.
- 4.- Cuello Calón, Eugenio. Derecho Penal. Editorial México co. México 1989.
- 5.- De Pina Vara, Rafael. Derecho Mercantil Mexicano. -- Editorial Porrúa, S. A. México 1991.
- 6.- Delgadillo Gutiérrez, Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa. México 1988.
- 7.- Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial - Porrúa, S. A. México 1986.
- 8.- Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S. A. México 1979.
- 9.- Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa, S. A. México 1988.
- 10.- Floris Margadant S., Guillermo. Derecho Romano. Editorial Esfinge, S. A. México 1979.
- 11.- Francisco De la Garza, Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S. A. México 1991.
- 12.- García Lemus, Raúl. Derecho Romano. Editorial Limusa. México 1979.
- 13.- Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Editorial Puebla. México 1986.
- 14.- H. L. Mazeaud. Compendio de Tratado Teórico y Práctico de la Responsabilidad. México 1945.

- 15.- Jarach, Dino. Clases de Derecho Tributario. Centro - Interamericano de Estudios Tributarios. Argentina - 1970.
- 16.- Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Argentina 1970.
- 17.- Mantilla Molina, Roberto L. Derecho Mercantil. Editorial Porrúa, S. A. México 1991.
- 18.- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria_ Potosina. México 1983.
- 19.- Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Ecaza. México 1988.
- 20.- Porrás y López, Luis. Derecho Procesal Fiscal. Manuel Porrúa. México 1980.
- 21.- Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa, S. A. México 1976.
- 22.- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial -- Haria. México 1988.
- 23.- Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Editorial Porrúa, S. A. México 1989.
- 24.- Rojina Villegas, Rafael. Teoría General de las Obligaciones. Editorial Porrúa, S. A. México 1989.
- 25.- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1980.
- 26.- Soriano Borja, Manuel. Teoría General de las Obligaciones. Colección Textos Jurídicos Universitarios. - México 1988.

L E G I S L A C I O N

- 1.- Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común. Editorial Porrúa. México 1991.
- 2.- Código de Comercio y Leyes Complementarias. Editorial Porrúa, S. A. México 1991.
- 3.- Código Fiscal de la Federación. Proyecto 1929. S. H. C. P. México 1929.
- 4.- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. S. H. C. P. México 1984.
- 5.- Código Fiscal de la Federación. México 1992.
- 6.- Código Fiscal de la Federación. Comentado y Anotado.- Lerdo de Tejada, Francisco. Editorial T. F. F. México 1977.
- 7.- Código Fiscal de la Federación. Comentarios. Rodríguez de la Mora, Fernando. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México 1967.

O T R A S

- 1.- Arriaga Mayés, Eugenio. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
- 2.- Azuara, Enrique. Comentarios Sobre las Reformas del Código Fiscal de la Federación. Revista de la Escuela de Contabilidad, Economía y Administración. México -- 1967.
- 3.- Boletín de Información Judicial No. 9. México.
- 4.- Enciclopedia Jurídica Omeba, S. C. Editorial. Bibliográfica. Argentina.