

00782

1 2 es.

EL ESTATUTO JURIDICO DEL RESPONSABLE EN
LA NORMATIVA DEL DERECHO FISCAL
MEXICANO



TESIS DOCTORAL:
AUTOR: MIGUEL DE JESUS ALVARADO ESQUIVEL
DIRECTOR: GUSTAVO A. ESQUIVEL VAZQUEZ

Doctorado en Derecho
Fiscal

CIUDAD UNIVERSITARIA, AGOSTO DE 1998.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

103640



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 esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

Titulo de la tesis:

EL ESTATUTO JURIDICO DEL RESPONSABLE EN LA NORMATIVA DEL DERECHO FISCAL MEXICANO.

Grado y nombre del tutor o director de tesis:

DOCTOR EN DERECHO GUSTAVO ARTURO ESQUIVEL VAZQUEZ

Institución de adscripción del tutor o director de tesis:

FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Resumen de la tesis: (Favor de escribir el resumen de su tesis a máquina, como máximo en 25 renglones a un espacio, sin salir de la extensión de este cuadro.)

La tesis trata el tema del estatuto jurídico del responsable en la normativa del Derecho Fiscal. Es decir, el conjunto de derechos y obligaciones del sujeto que en materia fiscal es responsable junto con el contribuyente del pago de la deuda tributaria. Estructuralmente, la tesis se divide en cuatro capítulos, que permiten examinar desde el punto de vista doctrinal y legal, la subjetividad pasiva de la obligación tributaria, el significado y elementos de la responsabilidad en el ámbito jurídico, para posteriormente entrar en materia y establecer el concepto, la naturaleza jurídica y finalidad del responsable tributario. Asimismo, se estudia el procedimiento de derivación de la responsabilidad hacia el sujeto calificado legalmente como responsable, desde el nacimiento de la responsabilidad, su alcance, la forma de hacerse exigible y su extinción, permitiendo así proponer una clasificación de la responsabilidad tributaria. En el último capítulo se propone una reforma al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación para ajustar a la responsabilidad tributaria a los moldes de la teoría general de las contribuciones. Finalmente, después de las conclusiones correspondientes, se contiene una relación de las fuentes bibliográficas consultadas.

LOS DATOS ASENTADOS EN ESTE DOCUMENTO CONCUERDAN FIELMENTE CON LOS REALES Y QUEDO ENTERADO QUE, EN CASO DE CUALQUIER DISCREPANCIA, QUEDARÁ SUSPENDIDO EL TRÁMITE DEL EXAMEN

Fecha de solicitud: SEPTIEMBRE 4, 1998.

Acompaño los siguientes documentos:

- Nombramiento del Jurado del examen de grado
- Aprobación del trabajo escrito por cada miembro del Jurado
- Copia de la última revisión de estudios
- Comprobante de pago de derechos por registro del grado

Firma del alumno

Biblioteca del Plantel

Biblioteca Central

Entrega ejemplares de tesis

RESUMEN DE LA TESIS EN INGLES

The present thesis aboard the theme of law status of the taxpayer in the Mexican tax law. I mean, the group of rights and duties of pay the tax debt. Structurally, the thesis is composed by four chapters that allow to know the point of view of the doctrine and the law about the passive subjective of the tax obligation, the meaning and the duty elements in the law camp. Then, we introduce you in matter and establishes the concept, law nature and the taxpayer goals. Also, the thesis studies the procedure of responsibility derivation to the subject classified as responsible by law, from the born of that responsibility, such reach, la made of doing require and their extinction, to propose a tax responsibility classification. The last chapter proposes a tax reform of the article 26 of the Federal Tax Code to adjust the tax responsibility to the general tax theory molds. Finally, after the conclusions, there is a relation of books sources.

INDICE GENERAL

INDICE GENERAL

EL ESTATUTO JURIDICO DEL RESPONSABLE EN LA NORMATIVA DEL DERECHO FISCAL MEXICANO

Página:

ABREVIATURAS UTILIZADAS.....	I-II
INTRODUCCION.....	7

CAPITULO I

EL ELEMENTO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

A. Delimitación previa.....	12
B. El artículo 31, fracción IV constitucional.....	13
C. La obligación tributaria.....	14
1. Concepto.....	15
2. Características:.....	16
a) Es una obligación "ex lege".....	16
b) Es una obligación de dar.....	19
C. El elemento pasivo de la obligación tributaria.....	20
1. Sujeto pasivo:.....	22
a) Concepto.....	23
b) El contribuyente como único sujeto pasivo. Sus características.....	27
2. Otros sujetos tributarios:.....	29
a) El sustituto del contribuyente.....	29
b) El repercutido.....	32

CAPITULO II

RESUMEN DE LA TEORIA GENERAL DE LA RESPONSABILIDAD JURIDICA

- A. Delimitación previa..... 38
- B. La responsabilidad jurídica.....39
 - 1. Etimología de la palabra responsabilidad.....39
 - 2. Concepto y elementos de la responsabilidad jurídica:.....41
 - a) La violación injusta de un derecho ajeno: daño.....46
 - b) La existencia de culpa en el sujeto actuante: imputabilidad.....50
 - c) Un nexo de causalidad entre uno y otro.....52
 - 3. Efecto de la responsabilidad jurídica.....53

CAPITULO III

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

- A. Orden de desarrollo.....55
- B. CONCEPTO:.....56
 - 1. Concepto legal.....58
 - 2. Concepto doctrinal.....72
 - 3. Nuestra propuesta.....74
- C. NATURALEZA JURIDICA
 - 1. Planteamiento. Teorías que se han formulado.....77
 - a) Teoría del débito y la responsabilidad.....79
 - a') Resumen de la teoría de la distinción entre el débito y la responsabilidad.....79
 - b') La implantación de esta teoría a la figura de la responsabilidad tributaria. La tesis de PUGLIESE.....91
 - c') Consideraciones críticas.....96
 - b) El responsable tributario es un sujeto pasivo.....107

a') La tesis de BERLIRI.....	107
b') La tesis de FERREIRO LAPATZA.....	109
c') Consideraciones críticas.....	110
c) El responsable tributario no es sujeto pasivo.....	117
a') La tesis de GIANNINI.....	117
b') Consideraciones críticas.....	118
d) La tesis de PARLATO. Crítica.....	122
e) El responsable tributario como un fiador legal.....	132
a') La tesis de CALVO ORTEGA.....	132
b') Consideraciones críticas.....	135
2. La tesis que adoptamos:.....	138
a) El responsable es un sujeto-garantía de la prestación tributaria.....	142
b) El responsable es un sujeto-infractor "sancionado" con la deuda tributaria.....	144

D. FINALIDAD O FUNDAMENTO EXTRAJURIDICO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1. Planteamiento.....	148
2. La opinión de la doctrina.....	149
3. Nuestra opinión: asegurar el pago de la deuda tributaria.....	155
a) Garantizando el pago de la prestación tributaria.....	157
b) Sancionando y exigiendo al responsable una reparación del daño patrimonial causado a la Hacienda Pública.....	169

E. GÉNESIS DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1. Orden de desarrollo.....	181
2. Los presupuestos de hecho de la responsabilidad en la doctrina tributaria.....	183
3. El <<presupuesto de hecho>> en la Teoría General del Derecho.....	184
a) Consideraciones generales sobre las nociones de <<presupuesto de hecho>> y <<efecto jurídico>>.....	184
b) La estructura del presupuesto de hecho.....	193
c) El principio de la integridad del presupuesto de hecho.....	201
4. El nacimiento de la obligación del responsable tributario.....	202
5. Características legales de la obligación del responsable tributario.....	213

- a) Accesorias: dependiente y subordinada.....214
- b) Subsidiaria.....219
- c) No contributiva.....222

F. LA DETERMINACION DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

- 1. Planteamiento.....225
- 2. El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria.....225
 - a) Los recargos.....228
 - b) Los gastos de ejecución.....230
 - c) Las multas.....230
 - d) La indemnización del artículo 21.....231

G. LA EXIGIBILIDAD DEL PAGO DE LA PRESTACION TRIBUTARIA AL RESPONSABLE

- 1. Planteamiento.....234
- 2. El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria.....236
 - a) Nacimiento y liquidez de la obligación del responsable.236
 - b) Vencimiento del período voluntario de pago del contribuyente.....237
 - c) Acto administrativo de derivación de la responsabilidad.....238
 - d) Notificación del acto.....240
 - e) Exigibilidad de la deuda tributaria y requerimiento de pago.....242
 - f) Vencimiento del plazo concedido en apremio al responsable.....243

H. LA EXTINCION DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

- 1. Planteamiento.....245
- 2. El Código Fiscal de la Federación.....247
 - a) El pago.....248
 - b) La prescripción.....249
 - c) La caducidad.....251
 - d) Otros medios de extinción.....253
 - a') La compensación.....253
 - b') La condonación.....254

I. CLASIFICACION DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1. Orden de desarrollo.....	258
2. Clasificaciones doctrinales.....	259
a) Clasificación de PUGLIESE.....	259
b) Clasificación de PARLATO.....	275
c) Clasificación de CALVO ORTEGA.....	281
3. Clasificaciones reconocidas en las legislaciones tributarias.....	286
a) La Ley General Tributaria.....	286
a') La responsabilidad solidaria.....	286
b') La responsabilidad subsidiaria.....	306
b) El Modelo de Código Tributario para América Latina. La responsabilidad solidaria. Reenvío.....	309
c) El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria. Reenvío.....	311
4. Nuestra propuesta de clasificación.....	314
a) Responsabilidad según su nacimiento:.....	315
a') Responsabilidad directa.....	315
b') Responsabilidad indirecta.....	315
b) Responsabilidad según su determinación:.....	316
a') Responsabilidad solidaria.....	316
b') Responsabilidad limitada.....	316
c') Responsabilidad parciaria.....	316
c) Responsabilidad según su exigibilidad:.....	316
a') Responsabilidad por ejecución primaria.....	317
b') Responsabilidad por ejecución secundaria.....	317

CAPITULO IV

PROPUESTAS DE REFORMA PARA LA LEGISLACION TRIBUTARIA MEXICANA

A. Finalidad de este apartado.....	319
B. Necesidad de excluir al responsable tributario de la categoría de sujeto pasivo.....	319

C. Necesidad de excluir los supuestos de retención a cuenta del ámbito de la responsabilidad tributaria.....	320
D. Necesidad de excluir los supuestos de sucesión en la deuda tributaria del marco de la responsabilidad.....	327
E. Necesidad de excluir los supuestos de garantía personal del crédito tributario del régimen de la responsabilidad.....	332
F. Necesidad de excluir las hipótesis de garantía real de la deuda tributaria del campo de la responsabilidad.....	334
G. Necesidad de excluir de la responsabilidad los supuestos de sustitución tributaria con retención.....	335
H. Necesidad de establecer expresamente las especies de responsabilidad subsidiaria, limitada y parciaria.....	336
I. Propuestas formales: establecimiento de un régimen jurídico del responsable tributario.....	339
CONCLUSIONES GENERALES.....	341
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	357

**ABREVIATURAS
UTILIZADAS**

ABREVIATURAS UTILIZADAS

- BOE..... Boletín Oficial del Estado
- BOMH..... Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda
- Ca. T..... Carta Tributaria
- CCDF..... Código Civil para el Distrito Federal
- CFDAM..... Casa Editrice Dott. Antonio Milani
- C. Crónica Tributaria
- CIVITAS..... Revista Española de Derecho Financiero
- CFF..... Código Fiscal de la Federación
- Cfr..... Confróntese
- EDERSA..... Editoriales de Derecho Reunidas, S. A.
- ECAFSA..... Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A.
- Etc..... Etcétera
- GF..... Gaceta Fiscal
- HPE..... Hacienda Pública Española
- Ibid..... En el mismo lugar (Ibidem)
- IEF..... Instituto de Estudios Fiscales
- Intra..... Más adelante
- IVA..... Impuesto sobre el Valor Añadido
- LGT..... Ley General Tributaria
- LISR..... Ley del Impuesto sobre la Renta
- MCTAL..... Modelo de Código Tributario para América Latina
- MEH..... Ministerio de Economía y Hacienda
- MH..... Ministerio de Hacienda
- MJ..... Ministerio de Justicia
- Núm..... Número
- Op. cit..... Obra citada

-p.....	Página
-pp.....	Páginas
-RCDI.....	Revista Crítica de Derecho Inmobiliario
-RCT.....	Revista de Contabilidad y Tributación
-RDFHP.....	Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública
-RDN.....	Revista de Derecho Notarial
-RDP.....	Revista de Derecho Privado
-RECEA.....	Revista de la Escuela de Contabilidad, Economía y Administración
-REFE.....	Revista Economía Financiera Española
-RGLJ.....	Revista General de Legislación y Jurisprudencia
-RGR.....	Reglamento General de Recaudación
-RIJ.....	Revista de Información Jurídica
-RIOIT.....	Revista Independiente de Orientación e Información Tributaria
-RLISR.....	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
-RLJ.....	Revista de Legislación y Jurisprudencia
-RTT.....	Revista Técnica Tributaria
-SJF.....	Semanario Judicial de la Federación
-ss.....	Siguientes
-Supra.....	Más atrás
-TEAC.....	Tribunal Económico Administrativo Central
-TS.....	Tribunal Supremo
-TSJ.....	Tribunal Superior de Justicia
UTET.....	Unione Tipografico-Editrice Torinese
-Vid.....	Véase
-Vol.....	Volumen

INTRODUCCION

INTRODUCCION

La responsabilidad tributaria, a pesar de ser un t3pico que en los a3os recientes ha recibido una considerable atenci3n por parte de la doctrina cient3fica, constituye un tema que a3n no es capaz de ofrecer satisfactoria respuesta a una interminable lista de interrogantes -tradicionales y antiguos muchos de ellos- que brotan continuamente a su alrededor. Ciertamente, tampoco el Legislador ha contribuido -quiz3 sea lo contrario- a despejar las dudas que suscita la citada figura.

En efecto, cuestiones tan trascendentes como la naturaleza jur3dica o la finalidad de la responsabilidad tributaria, no pasan de ser hoy un conjunto de encontradas respuestas de la doctrina, manteni3ndose por tanto este tema todav3a abierto a cualquier estudio y sistematizaci3n que sobre 3l se quiera emprender.

Como su oportunidad y justificaci3n, estas p3ginas pretenden ser, precisamente, un intento de estudio y sistematizaci3n de la responsabilidad tributaria, que sirva para despejar -as3 sea parcialmente- los interrogantes existentes en esta materia.

Sin embargo, para conseguir este ambicioso objetivo, y ante la alarmante escasez de doctrina mexicana, hemos considerado necesario hacerlo a trav3s del m3todo anal3tico, es decir, del an3lisis de la doctrina cient3fica m3s fundamentada sobre el tema de la responsabilidad tributaria.

Desde luego, estamos convencidos de la utilidad del empleo del método jurídico indicado, pues la identificación y examen de las aportaciones doctrinales más reconocidas, constituyen un campo fértil para efectuar el estudio y sistematización pretendidos.

De esta forma, la estructura del presente trabajo queda dividida en cuatro capítulos. El elemento pasivo de la obligación tributaria es el objeto del Capítulo I. Aquí analizamos la problemática que doctrinal y legalmente se observa al momento de establecer si la noción <<**sujeto pasivo de la obligación tributaria**>> se agota en el contribuyente o, por el contrario, es extensible a otros sujetos.

* * *

En el segundo de ellos intentamos determinar, a nivel de Teoría General, qué se entiende por responsabilidad jurídica, pues, en nuestra opinión, es imprescindible despejar esta duda a efecto de articular nuestro estudio sin el riesgo de caer en confusiones terminológicas.

* * *

Con el tercer Capítulo entramos propiamente en materia. Es la parte más densa del trabajo, ya que, en apartados independientes y desde el ángulo analítico, dedicamos atención al concepto, naturaleza jurídica y finalidad de la responsabilidad tributaria. También abordamos los momentos existenciales (nacimiento, determinación, exigibilidad y extinción) de la figura objeto de estudio. Finalmente, en el último epígrafe de este Capítulo,

ofrecemos una propuesta de clasificación de la responsabilidad tributaria que se formula con base en los resultados obtenidos en los apartados anteriores.

* * *

El Capítulo IV está dedicado a proponer una reforma a la legislación tributaria mexicana en materia de responsabilidad tributaria, pues consideramos que, desde el punto de vista técnico jurídico, la actual normativa es defectuosa e incompleta. Cumplimos así una obligación moral e intelectual con nuestro país.

* * *

Con el último apartado finaliza esta investigación. Se ocupa de recoger, con carácter general y resumida, las conclusiones y resultados más relevantes de entre las contenidas a lo largo de este trabajo.

* * *

Las últimas páginas de este estudio ofrecen una relación de las fuentes bibliográficas consultadas, destacando que éstas han sido, fundamentalmente, obra de la doctrina italiana, española y latinoamericana.

* * *

Finalmente, en mi caso, el apartado de agradecimientos es imprescindible, pues este trabajo fue posible gracias a la colaboración, ejemplo y estímulo de numerosas personas. En primer lugar, a mi maestro y

amigo Dr. Gustavo A. Esquivel Vázquez, quien bajo su dirección, interés y paciencia, me guió sabiamente durante todo el trayecto de esta investigación. Su ayuda y consejos merecen mi más profundo agradecimiento.

Con el Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Genaro David Góngora Pimentel, tuve conversaciones clarificadoras sobre aspectos puntuales del trabajo. Debo agradecer la exquisita amabilidad con que me escuchó y atendió.

A mi esposa Aída Gallardo Vara, sin cuyo estímulo jamás hubiera estado en situación de redactar estas líneas.

* * *

Dedico esta investigación a mi hija Aída, porque tan solo con un año de vida, me ha dado la felicidad que me faltaba.

CAPITULO I

EL ELEMENTO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

- A. Delimitación previa
- B. El artículo 31, fracción IV constitucional.
- C. La obligación tributaria:
 - 1. Concepto.
 - 2. Características:
 - a) Es una obligación "ex lege".
 - b) Es una obligación de dar.
- D. El elemento pasivo de la obligación tributaria.
 - 1. Sujeto pasivo:
 - a) Concepto.
 - b) El contribuyente como único sujeto pasivo. Sus características.
 - 2. Otros sujetos tributarios:
 - a) El sustituto del contribuyente.
 - b) El repercutido.

A. Delimitación previa.

El presente capítulo, partiendo del texto constitucional, tiene como objetivo fundamental realizar un breve estudio a uno de los institutos básicos del Derecho tributario. Nos referimos, desde luego, a la obligación tributaria¹.

Realizar este estudio resulta indispensable para los fines de nuestra investigación, toda vez que, en nuestra opinión, la figura de la responsabilidad tributaria tiene su articulación y aplicabilidad totalmente en el seno de dicha obligación, sobre todo, al momento de su cumplimiento.

Por ello, nos preocuparemos aquí de adoptar, al margen de las discusiones doctrinales que saltan rápidamente en este tema, un concepto general de obligación tributaria que nos sea útil a los solos efectos de emprender nuestro estudio, ya que aquélla obligación, como cualquier otra, tiene en su ámbito subjetivo una parte acreedora y otra deudora, y es precisamente en esta última parte -como veremos ampliamente más adelante- donde se suele ubicar, con uno u otro alcance, al responsable tributario.

¹ Obviamente, no escapa a nuestra mente la crisis por la que ha atravesado el esquema clásico o estático de la relación jurídico tributaria, y que con tanta perfección aparentemente dibujó A. D. GIANNINI, para fundamentar toda la aplicación de la norma tributaria, ya que, sobre todo en los últimos años, una influyente corriente doctrinal (ALLORIO, MICHELI, FANTOZZI y otros), ha venido a poner seriamente en tela de juicio aquél esquema, enfocando ahora el estudio del fenómeno tributario desde un aspecto dinámico, es decir, considerando el conjunto de situaciones subjetivas activas y pasivas que se generan por la aplicación del tributo, así como las diversas relaciones en que dichas situaciones se desarrollan. A nuestros propósitos, consideramos conveniente adoptar una posición ecléctica e imparcial en esta disputa doctrinal, sin olvidar que, en nuestra opinión, el esquema clásico actualmente se adapta mejor al Derecho positivo y que la nueva doctrina, a pesar de que avanza rápidamente, aún no consigue acallar las voces opositoras. En todo caso, para estudiar un buen resumen de las premisas fundamentales de la doctrina dinámica, puede consultarse la Lección 6ª del "Curso de Derecho Tributario", Tomo I, de PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ, EDERSA, Madrid, 1991, pp. 111 a 137.

Por consiguiente, el presente capítulo quedará limitado propiamente al estudio del elemento pasivo de la obligación tributaria, es decir, al sujeto pasivo, intentando proporcionar un concepto lo más fundamentado que nos sea posible, así como las características que lo identifican y distinguen de otros sujetos que también participan, de una u otra forma, en las distintas etapas del desarrollo de la obligación tributaria y que, igualmente, serán objeto de un -si bien más general- tratamiento en este trabajo.

Por ejemplo, en el inciso 2 del apartado D) de este Capítulo trataremos las figuras del sustituto del contribuyente y del repercutido, pues, consideramos que es conveniente identificar los rasgos generales de estos elementos personales que, al igual que el responsable tributario, aparecen en el amplio campo de la subjetividad tributaria pasiva, todo esto con el fin de identificar con meridiana claridad al sujeto pasivo y al resto de los sujetos, despejando de paso en gran parte de esas figuras extrañas -aunque cercanas- nuestro objeto de investigación: el responsable tributario.

B. El artículo 31, fracción IV constitucional.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente: "*Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*".

Del texto constitucional anterior se desprende la **obligación**, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos, vinculando esa obligación a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Es decir, la función del artículo 31, fracción IV constitucional - como resulta clarísimo además de por su formulación, por su colocación entre las normas que fijan deberes cívicos- es la de establecer la obligación para todos de contribuir a los gastos públicos, siempre y cuando esa obligación se establezca y aplique respetando los tres principios mencionados. De esta forma, la obligación de contribuir a los gastos públicos deberá estar siempre unida a la proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias. En caso contrario, la contribución estará en franca violación de la Constitución Federal.

Ahora bien, con relación al tema de los principios constitucionales tributarios no podemos ocuparnos en este trabajo, ya que se trata de una de las cuestiones fundamentales del Derecho Tributario y, por ello, no puede ser abordado de manera incidental². Además, sólo pretendíamos conocer el fundamento constitucional de la obligación tributaria, como mera puntualización que nos sirva para orientar nuestra investigación al tema que pretendemos desarrollar.

C. La obligación tributaria.

² Por otra parte, ya nos hemos ocupado del tema en nuestro trabajo "Las garantías individuales en materia fiscal", Revista del Supremo Tribunal de Justicia del Estado de Durango, números 36, 37 y 38, Octubre 1989-Junio 1990, pp. 37 y ss. Más recientemente, y por lo que se refiere al principio de equidad en lo particular, en el número 5 de la Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, aparece otro trabajo nuestro "El principio de equidad tributaria (Una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)".

Al correr de los años la idea de obligación o relación obligatoria se emplea para indicar la situación jurídica, en la cual una persona -acreedor- tiene un derecho -llamado derecho de crédito-, que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última -deudor- soporta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento -deber de prestación-³.

Así, la obligación es una relación jurídica establecida entre dos o más personas por la que una de ellas -deudor- se constituye en el deber de verificar a la otra -acreedor- una determinada prestación.

Más concretamente, la obligación es el deber jurídico de un sujeto de realizar una prestación a favor de otro.

1. Concepto.

Pues bien, con las breves referencias conceptuales anteriores debemos preguntarnos ahora si la idea de obligación jurídica anteriormente indicada puede aplicarse también a la llamada obligación tributaria⁴.

³ Esta es la concepción de DIEZ-PICAZO, L., en "Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial", Volumen II, Civitas, Madrid, 1993, p. 334. Sin embargo, esta idea ha estado presente también entre los tributaristas. Por ejemplo, HENSEL, A., indica que <<La relación obligatoria es una relación jurídica entre dos personas, por efecto de la cual una parte (acreedor) tiene la facultad de exigir a otra (deudor) una prestación>>, en su obra "Diritto tributario", Giuffrè, Milano, 1956, p. 71.

⁴ Si acudimos a la doctrina para resolver esta cuestión, debe destacarse la opinión de GIANNINI, G. A., quien llamando a la obligación tributaria deuda impositiva (debito d'imposta), concluye que ésta <<no es sólo afín a la obligación del Derecho civil; ella es, más bien, la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en la materia tributaria, lo que encuentra su esencial justificación lógica en el hecho que no existe en nuestra dogmática jurídica la obligación pecuniaria propia del Derecho público>>, en "I concetti fondamentali del Diritto tributario", UTET, Torino, 1956, p. 149. En el mismo sentido, HENSEL, A., indica que <<En esta figura jurídica puede ser clasificado sin dificultad el vínculo fundamental del Derecho tributario>>, "Diritto...", op. cit., p. 71.

Como se ve, las opiniones sobre este punto transitan en sentido afirmativo, por lo que, entonces, la obligación tributaria es la obligación de pagar el tributo⁵.

2. Características:

a) Es una obligación "ex lege".

SAINZ DE BUJANDA afirma que la doctrina civilista entiende que todas las obligaciones nacen bien de la voluntad del deudor (obligaciones voluntarias), o bien de la voluntad de la Ley, que reconduce el nacimiento de la obligación a la realización de un determinado hecho jurídico (obligaciones legales o "ex lege"). Además, -agrega- se dice que la Ley es la fuente inmediata de las obligaciones "ex lege", porque éstas surgen directamente de la norma legal, en conexión con un hecho jurídico que no consiste en una manifestación de voluntad dirigida a provocar el nacimiento de la obligación⁶.

De esta manera, las obligaciones legales o "ex lege" son aquellas que surgen de la Ley cuando se produce el presupuesto de hecho que en ella se prevé⁷.

⁵ Para GIANNINI, G. A., la obligación tributaria es la obligación del contribuyente de pagar la suma equivalente al importe del impuesto debido en cada caso, constituyendo la parte esencial y fundamental de la relación jurídico tributaria, "I concetti...", op. cit., p. 126. Para HENSEL la obligación tributaria sería la obligación que tiene una persona de entregar al Estado una prestación llamada "impuesto", "Diritto...", op. cit., p. 71. Finalmente, para Juan Carlos LUQUI la obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero, en su obra "La obligación tributaria", Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 23.

⁶ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., "Nacimiento de la obligación tributaria", Hacienda y Derecho, Tomo IV, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1966, pp. 11 y 12. Para una interesante crítica a esta posición doctrinal puede verse a HERNANDEZ GIL, A., "Derecho de obligaciones", Madrid, 1960, pp. 221 a 223.

⁷ DIEZ-PICAZO, L., señala que las obligaciones "ex lege" son aquellas que nacen de supuestos de hecho legalmente tipificados o, si se prefiere, directamente de la Ley. De manera que en estos

Sin embargo, debe advertirse que la Ley, por sí sola y de manera totalmente directa, no es en ningún caso fuente de las obligaciones en sentido riguroso: la Ley da lugar al nacimiento de las obligaciones **con subordinación siempre a alguna situación, circunstancia o supuesto de hecho que prevé**, pero que por sí misma no produce⁸.

Así, el papel que desarrolla el Legislador en las obligaciones legales es fundamental, ya que es él el que selecciona las circunstancias de hecho que incorporadas a una norma jurídica producirán, en cuanto tengan lugar en la realidad, el nacimiento de una obligación "ex lege". Además, el mismo Legislador determina la producción del efecto jurídico con independencia de la voluntad del sujeto que se halla en la situación contemplada en la norma que establece la obligación legal.

Ahora bien, en el campo tributario, la doctrina dominante advierte que la obligación tributaria es una obligación "ex lege" y que, como tal, nace cuando se produce el presupuesto de hecho previsto con ese fin en la norma jurídica⁹.

casos basta la producción o la aparición en la realidad social del supuesto de hecho previsto por la norma para que automáticamente pueda considerarse como nacida la obligación, "Fundamentos...", op. cit., p. 154.

⁸ Vid. HERNANDEZ GIL, A., *ibid.*, p. 222.

⁹ Vid. RODRIGUEZ MEJIA, G., "Teoría general de las contribuciones", Porrúa-UNAM, México, 1994, p. 69; JIMENEZ GONZALEZ, A., "Lecciones de Derecho Tributario", ECAFSA, México, 1997, pp. 242 y 243; BLUMENSTEIN, E., "Sistema di Diritto delle imposte", Giuffrè, 1954, pp. 10 y 237. GIANNINI, A. D., indica por su parte que <<cualquier obligación tributaria es una obligación ex lege, la cual surge apenas se verifica el presupuesto previsto por la Ley>>, "I concetti...", op. cit., p. 124. Véase también, BERLIRI, A., "Principios de Derecho tributario", Tomo II, Traducción, estudio preliminar y notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, p. 214.

CORTES DOMINGUEZ, por su parte, señala que el origen legal de la obligación tributaria es obligada consecuencia del principio de legalidad¹⁰ y que encuentra confirmación en preceptos de las distintas leyes codificadoras¹¹.

Por ejemplo, la Ley General Tributaria española (en adelante LGT) reconoce abiertamente el carácter "**ex lege**" de la obligación tributaria, toda vez que en su artículo 28 dispone que *"El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"*. Asimismo, el primer párrafo del artículo 18 del Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 (en adelante MCTAL) establece que *"La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la Ley"*. Con mucho menor técnica, el primer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación mexicana (en adelante CFF) determina que *"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"*.

De acuerdo a todo lo anterior, queda claro que la obligación tributaria es una obligación "**ex lege**", es decir, una obligación que nace cuando tiene lugar el presupuesto de hecho previsto en la Ley y al cual se incorpora ese efecto jurídico.

¹⁰ Sobre el significado y alcance de este principio Vid. nuestro trabajo ya citado "Las garantías individuales en materia fiscal", pp. 37 y ss.

¹¹ Vid. CORTES DOMINGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", RDFHP, Núm. 60, Diciembre, 1965, p. 995.

b) Es una obligación de dar.

Además de su carácter "**ex lege**", la obligación tributaria es una obligación **de dar**, ya que el contenido de la prestación es siempre una obligación de dar, y precisamente de dar una suma de dinero a título de tributo¹².

Por ello, podemos decir que la obligación tributaria es una **deuda pecuniaria**, puesto que su objeto es una suma de dinero, perteneciendo, por tanto, no al grupo de las obligaciones de hacer, ni a las de no hacer, sino a las **de dar**, y dar concretamente una suma de dinero.

Ahora bien, las dos notas características de la obligación tributaria que hemos querido destacar -si bien muy resumidamente-, son de gran utilidad para estar en condiciones de encarar y estudiar la problemática de los sujetos que participan en aquella obligación.

En efecto, es fácil aceptar que dada la naturaleza "**ex lege**" de la obligación tributaria se debe exigir que sólo la Ley sea quien determine u ofrezca los criterios que sirvan para la identificación tanto del sujeto activo como del pasivo. Asimismo, el carácter de obligación pecuniaria nos permite concluir en principio que el sujeto activo de la obligación tributaria es el que tiene derecho a exigir el cumplimiento de la prestación económica, y que el

¹² BLUMENSTEIN, E., señala que la relación jurídica tributaria da lugar a <<una prestación jurídica patrimonial del individuo>>, "Sistema di...", op. cit., p. 9. CORTES DOMINGUEZ, M., por su parte, indica que la obligación tributaria es una obligación de Derecho público cuyo objeto consiste en una prestación de dar dinero. De donde, en resumen, la obligación tributaria sería una obligación *ex lege* y pecuniaria, en "Ordenamiento Tributario Español", Civitas, Madrid, 1985, p. 304.

sujeto pasivo sería el obligado a **dar** la cantidad de dinero en que se concreta la prestación objeto de dicha obligación.

Manifestado lo anterior, estudiaremos ahora de manera particular el elemento pasivo de la obligación tributaria.

C. El elemento pasivo de la obligación tributaria.

Se ha dicho con razón que, en los últimos decenios, el tema de los sujetos se ha convertido en uno de los más inciertos y complejos, tanto que representa ahora una problemática general. Además, se afirma también que el Derecho tributario representa uno de los campos en los que el problema de los sujetos está todavía más acusado¹³.

En efecto, no hace falta explorar mucho para darse cuenta que en la vida aplicativa del tributo aparecen distintos sujetos que actúan en función de diferentes obligaciones que el Legislador tributario les ha fijado con el objeto de que coadyuven generalmente en el cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que se concreta el éxito de la exacción tributaria.

De esta manera, serán las concretas exigencias recaudatorias o de gestión tributaria las que determinen la aparición -y, en ocasiones, proliferación- de distintos sujetos a lo largo y ancho de los ordenamientos legales, llegándose a pensar, incluso, en la imposibilidad material de llevar a

¹³ Vid. LAVAGNA, C., "Teoria dei soggetti e Diritto tributario", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1961, Parte I, pp. 3,8.

un capítulo común las diferentes posiciones intersubjetivas que son consecuencia de la aplicación del tributo¹⁴.

Sin embargo, lo cierto es que dentro de la estructura de la obligación o relación obligacional se encuentran el sujeto activo y el pasivo. El **sujeto activo**, o **acreedor**, es el titular del crédito, el que tiene poder jurídico de exigir la prestación. Contrariamente, el **sujeto pasivo**, obligado o **deudor**, es aquel sobre el que recae el deber de prestación¹⁵.

Como hemos dicho, el esquema anterior tiene una perfecta aplicación en el campo tributario, ya que <<Toda obligación tributaria regula un vínculo jurídico entre personas: el **acreedor** del impuesto, titular de la prestación, y el **deudor** del impuesto, obligado a la prestación>>¹⁶.

Pero -como acabamos de señalar-, la doctrina advierte que la categoría de los sujetos pasivos no es homogénea, sino al contrario, ya que los sujetos pasivos son aparentemente más de uno, toda vez que la Ley tributaria refuerza de distintas formas la prestación tributaria, añadiendo al sujeto que directamente se relaciona con el presupuesto del tributo, a otros sujetos diversamente ligados al primero o al presupuesto mismo¹⁷.

¹⁴ Es el pensamiento de ESEVERRI MARTINEZ, E., en "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", Estudios de Derecho y Hacienda, Volumen II, MEH, Madrid, 1987, p. 837.

¹⁵ Vid. LACRUZ BERDEJO, J. L. y Otros: "Elementos de Derecho Civil" (Derecho de Obligaciones), Volumen I, Parte General, Bosch, Barcelona, 1985, p. 14.

¹⁶ Cita textual y traducción de HENSEL, A., "Diritto...", op. cit., p. 73. En el mismo sentido, DE LA GARZA, S. F., indica que << Siendo la obligación tributaria el contenido de una relación jurídica obligatoria supone, como es natural, la existencia de dos sujetos: un acreedor y un deudor>>, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1988, p. 487.

¹⁷ Vid. MICHELI, G. A., "Corso di Diritto tributario", UTET, Torino, 1970, p. 118. Este insigne autor, dentro de lo que él con acierto llama "El problema de la subjetividad tributaria", añade lo siguiente: <<La Ley tributaria tiende a aumentar el número de sujetos pasivos, es decir, de

Ante esto, convendría ahora examinar la noción de sujeto pasivo de la obligación tributaria, intentando determinar su significado y alcance específicos.

1. Sujeto pasivo.

En principio, en el plano de la obligación tributaria, no es difícil poner de manifiesto que el sujeto activo de esta obligación es el acreedor de la prestación¹⁸, y el sujeto pasivo el **deudor** de la misma¹⁹.

De esta manera, queda claro que el concepto de sujeto pasivo de la obligación tributaria sólo sería aplicable al sujeto que originariamente debe realizar en favor del Tesoro Público la prestación tributaria, esto es, el pago del tributo.

Efectivamente, la mejor doctrina señala que <<sólo puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria aquel que debe entregar el objeto de dicha obligación, con la consecuencia de quien no debe nada al acreedor o quien debe entregar en virtud de una obligación diversa no es sujeto pasivo de la obligación tributaria. De donde se desprende que sujeto pasivo de la

aquellos que están de cualquier modo obligados al pago del tributo, reforzando así la garantía para que el Ente impositor consiga el tributo>>, *Ibíd.* p. 114.

¹⁸ Por no ser materia de esta investigación, dejaremos de lado el estudio del sujeto activo de la obligación tributaria. En todo caso, compartimos plenamente la doctrina que sobre este tema aportan PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ en su "Curso...", *op. cit.*, pp. 227 a 233.

¹⁹ Tanto es así, que hay quien afirma que <<Rechazar la categoría de acreedor al sujeto activo de la obligación tributaria exigiría, en rigor, negar la de deudor al sujeto obligado al pago del tributo y ello sin duda no sería adecuado>>, CORTES DOMINGUEZ, M., "El principio...", *op. cit.* p. 1029.

obligación tributaria y deudor del impuesto son términos necesariamente equivalentes>>²⁰.

Queda claro, pues, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sería el deudor del tributo. Pero, ¿Cómo se determina el sujeto pasivo? ¿Por qué motivo se convierte un sujeto en deudor del tributo?.

a) Concepto.

A primera vista, entendemos que en virtud de la naturaleza "ex lege" de la obligación tributaria, el sujeto ha de ser determinado por la Ley. En consecuencia, lo será la persona que legalmente venga considerada como deudora del tributo.

Sin embargo, la afirmación anterior, en los términos expresados, es muy simple y no resuelve totalmente el problema.

La obligación tributaria, precisamente por ser una obligación "ex lege", nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la Ley, por lo que, en consecuencia, parece lógico y justo que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea aquel que ponga en acción ese presupuesto o haga producir directamente sus efectos.

De esta manera, será sujeto pasivo la persona que asuma la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible que genera su nacimiento²¹.

²⁰ BERLIRI, "Principios...", op. cit. p. 212; PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ indican que <<Es sujeto pasivo de la obligación tributaria material aquel que resulta obligado al

Entonces, no hay duda que la adquisición de la condición de sujeto pasivo debe vincularse directamente con la realización del hecho imponible, ya que dicha realización origina precisamente el nacimiento de la obligación tributaria. Además, para que exista ésta última, ha de existir necesariamente un hecho imponible, el cual, en nuestra opinión, sólo puede realizarlo el sujeto pasivo.

En todo caso, la relación entre quien realiza el hecho imponible y quien ha de ser sujeto pasivo o deudor del tributo se produce como consecuencia de las exigencias del principio constitucional de capacidad contributiva²². Así, quien realice el hecho imponible, manifestando con ello la capacidad económica que se quiere gravar, sería en principio el sujeto pasivo de la obligación tributaria originada por dicha realización²³.

pago de la deuda tributaria>>, "Curso...", op. cit., p. 235.

²¹ Desde luego, esta es una idea muy extendida en la doctrina: <<sujeto pasivo es quien realiza el hecho imponible y es obligado por la Ley al cumplimiento que, en cada caso, conlleve la liquidación y pago de la deuda tributaria>>, MENENDEZ MORENO, A., "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", en Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, MEH., IEF, Madrid, 1991, p. 525; <<El sujeto pasivo es el configurador del presupuesto de hecho del tributo>>, CORTES DOMÍNGUEZ, M., "El principio...", op. cit. p. 1032; <<Sujeto pasivo del impuesto es la persona que se encuentra en una determinada relación, establecida por la Ley tributaria, con la situación de hecho que constituye el presupuesto material del tributo>>, GIANNINI, A. D., "I concetti...", op. cit. p. 113. (Las negrillas son nuestras).

²² Para la debida comprensión de la figura del hecho imponible es imprescindible consultar a JARACH, D., "El hecho imponible", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982. Asimismo, por lo que toca al principio de capacidad económica, es obligado consultar, entre otros, a MAFFEZZONI, F., "Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario", UTET, Torino, 1970. Para un estudio general de ambos temas, pueden consultarse las lecciones 8ª y 10ª del ya citado "Curso de Derecho Tributario" de PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ.

²³ Sirva de fundamento a esto lo expresado por PEREZ DE AYALA, J. L.: <<Todo impuesto se exige en función de la existencia de una capacidad contributiva. Es decir, **habría que reconocer como único sujeto pasivo al titular del objeto económico que el Legislador ha tratado de recoger en el hecho imponible.** Podemos llamarle a este sujeto titular de la capacidad contributiva>>, en "Derecho Tributario", Tomo I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 167. (Las negrillas son nuestras).

En otras palabras, sujeto pasivo sería el deudor de la obligación tributaria material, calidad que aparece por realizar el hecho imponible que pone de manifiesto la capacidad contributiva que se quiere gravar²⁴.

Hasta este momento, todo parece correcto y debidamente fundado. Sin embargo, los problemas surgen estrepitosamente cuando comparamos la anterior articulación con lo que aparece en las distintas legislaciones positivas.

En efecto, el artículo 30 de la LGT española, por ejemplo, literalmente dispone que "*Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta **obligada** al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como **contribuyente** o como **sustituto del mismo***". El MCTAL, por su parte, señala en su artículo 22 que "*Es sujeto pasivo la persona **obligada** al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de **contribuyente** o de **responsable***". Finalmente, por lo que corresponde al CFF de México, debemos advertir que no contiene concepto alguno de sujeto pasivo, aunque interpretando sistemáticamente su artículo 26²⁵ llegaríamos a la conclusión de que los sujetos pasivos son el contribuyente y los responsables solidarios.

Pues bien, los problemas aparecen porque ahora resulta que la noción de sujeto pasivo aparentemente es para el Legislador una posición jurídica tan amplia que bien pueden entrar en ella no sólo el contribuyente,

²⁴ Sujeto pasivo del tributo es <<aquel que al funcionar el tributo concurre a los gastos públicos como consecuencia de la realización del hecho previsto por la Ley. Debe tratarse, entonces, del sujeto en cuyo patrimonio se refleje el resultado de la aplicación del tributo, consistente en una disminución patrimonial; debe tratarse, además, de aquel al cual es imputable la capacidad contributiva manifestada en el hecho previsto por la norma. Los dos criterios deben coincidir, so pena de ilegalidad constitucional de la norma...>>, es la opinión de FANTOZZI, A., "Diritto Tributario", UTET, Torino, 1991, p. 205.

²⁵ El encabezado de este artículo señala que "*Son responsables solidarios con los contribuyentes*".

sino también varios y distintos sujetos tributarios, tales como el sustituto y hasta el responsable tributario²⁶.

Es decir, el Legislador tributario constituye en deudores de la obligación tributaria a sujetos que no han realizado el hecho imponible, sino un presupuesto de hecho distinto que los constituye, a su vez, en deudores de aquella obligación. O, incluso, llega aun más lejos, cuando impone al sujeto realizador del "hecho imponible" (sujeto pasivo) el deber de reembolsarse a costa de un tercero -repercutido- de las cantidades por él sufragadas (nótese la evidente contradicción de los términos), provocando con esto que el sujeto que realiza el hecho imponible no resulte ser quien soporta definitivamente el gravamen, como ocurre en los impuestos al consumo tipo impuesto al valor agregado (IVA).

Cabe plantearse, entonces, las siguientes preguntas:

¿Por qué se señala que el sustituto y el responsable son sujetos pasivos de la obligación tributaria?

¿Por qué quien realiza el hecho imponible no siempre coincide con el sujeto obligado a soportar la carga tributaria?

¿Queda desvirtuada nuestra idea de sujeto pasivo ante esta multiplicación de sujetos?.

²⁶ Para el colmo, en términos del Código Fiscal de la Federación, entraría también cualquier otro sujeto tributario, por ejemplo, el retenedor, el sucesor en la deuda tributaria y el adquirente de bienes afectos al pago de la deuda tributaria, puesto que todos estos sujetos son considerados por dicho Código responsables solidarios.

Vayamos por partes.

b) El contribuyente como único sujeto pasivo. Sus características.

Antes de todo, debemos dejar muy claro desde ahora que, a nuestro juicio, y exceptuando lo que ocurre en los impuestos tipo IVA, **el único sujeto pasivo de la obligación tributaria es el contribuyente**²⁷, puesto que este sujeto es el realizador del hecho imponible; el único que manifiesta la capacidad económica susceptible de tributación²⁸; el único que con ello hace surgir la obligación tributaria y, en consecuencia, el único deudor original de ella²⁹.

²⁷ DOMINGUEZ RODICIO, J. R., asevera que <<Lo que la Ley General Tributaria llama **contribuyente es, en realidad, el verdadero y único sujeto pasivo en cuanto realizador del presupuesto objetivo del hecho imponible y, por tanto, quien ha de situarse en una posición deudora en la obligación tributaria**>>, en "El sujeto pasivo en la Ley General Tributaria", CT, Núm. 50/1984, p. 133; GONZALEZ SANCHEZ, M., asegura también que <<Al hablar de sujeto pasivo nos referimos concretamente a aquel que pueda ser calificado como **elemento esencial del tributo** y este, a mi juicio, **no puede ser otro que el contribuyente**>>, "Los sujetos pasivos en el IVA", Estudios de Hacienda Pública, MH, IEF, Madrid, 1976, p. 49; BASANTA DE LA PEÑA, J., por su parte, afirma que <<...**el contribuyente** está en estrecha y directa relación con el hecho imponible: se delimita legalmente; es el que ha de soportar necesariamente la carga tributaria y, por último, es el **verdadero sujeto pasivo del impuesto**>>, en "El sujeto pasivo tributario", Estudios de Derecho Tributario, Volumen I, MEH, IEF, Madrid, 1979, p. 664. Finalmente, PEREZ DE AYALA, J. L., indica que <<**Dentro de una correcta técnica tributaria, el impuesto debe gravar siempre al titular de la capacidad contributiva, es decir, al titular del hecho imponible**>> y que <<**El sujeto pasivo de la deuda tributaria es en realidad el contribuyente, es decir, el obligado a soportar la carga tributaria derivada de su titularidad del hecho imponible**>>, en su obra "Derecho Tributario", op. cit., pp. 170 y 175, respectivamente. (Las negrillas son nuestras).

²⁸ GONZALEZ GARCIA, E., indica que el hecho imponible <<...ha de ser apto para poner de manifiesto que la persona que se encuentre con el referido hecho en una relación determinada debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, **por poseer una capacidad económica que le acredita como contribuyente**>>, en su trabajo "El hecho imponible", contenido en la obra "Comentarios a las leyes tributarias y financieras", EDERSA, Madrid, 1982, p. 241. (Las negrillas son nuestras).

²⁹ CORTES DOMINGUEZ, M., comenta que <<El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el **realizador del presupuesto de hecho**. La razón es que, estando constituido el presupuesto de hecho por una situación o una actividad indicativas de capacidad contributiva, el protagonista, el titular de la situación o el realizador de la actividad son los que gozan de la capacidad económica y, por tanto, los que deben contribuir>>, en "El principio...", op. cit., p. 1031.

En efecto, el contribuyente es el sujeto en el que la doctrina dominante observa las siguientes características:

1ª. Es el titular del hecho imponible;

2ª. Es quien ha de soportar, por mandato de la Ley, la carga tributaria derivada de ese hecho³⁰.

Estas características también tienen su respaldo en las distintas legislaciones. Así, por ejemplo, el artículo 31.1 de la LGT establece que "*Es contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible*". Por su parte, el MCTAL dispone en su artículo 24 que "*Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria*". Finalmente, el CFF mexicano, si bien no contiene un concepto específico de contribuyente, este puede desprenderse de sus artículos 1º y 6º y concluir que **contribuyente** "*es la persona física o moral obligada a contribuir para los gastos públicos, conforme realice las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes*"³¹.

En este sentido, creemos que todo lo anterior sería suficiente fundamento como para sostener nuestra posición, es decir, que el contribuyente es el único y verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria.

³⁰ Vid. PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ, "Curso...", op. cit. p. 235. Además, este último autor agrega que <<La persona titular del hecho imponible es, pues, por definición, el **sujeto pasivo nato o por excelencia de la relación tributaria**...>>, en "El hecho imponible", op. cit. p. 244. (Las negrillas son nuestras).

³¹ Incluso, así lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis relacionada con la Jurisprudencia Núm. 226/85, al señalar que <<**causante** es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligado al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación

Sin embargo, conviene intentar ahora examinar por qué razón el Legislador tributario atribuye al sustituto la calidad de sujeto pasivo y, también, por qué queda desvirtuada nuestra idea de sujeto pasivo en los casos en que estamos frente a un impuesto tipo IVA³².

2. Otros sujetos tributarios.

a) El sustituto del contribuyente³³.

Dice GIANNINI, <<Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la Administración Financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona se le da en la moderna doctrina del Derecho Tributario el nombre de "sustituto de impuesto">>³⁴.

señalada en la Ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito>>, SJF, Segunda Sala, Tomo CI, Quinta Epoca, p. 1285.

³² La idea de considerar al responsable tributario sujeto pasivo de la obligación tributaria será examinada, por razones de método, en el apartado correspondiente a la naturaleza jurídica de dicho sujeto. *Infra.* pp. 76 y ss.

³³ No pretendemos explicar ampliamente aquí el mecanismo de funcionamiento de la sustitución, ya que obviamente partimos de la base de que es de sobra conocido por todos. Sólo queremos determinar si el sustituto debe ser considerado, sin ningún tipo de reserva, sujeto pasivo de la obligación tributaria. En cualquier caso, recomendamos ampliamente el tratamiento y la bibliografía que sobre esta figura proporcionan PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ, "Curso...", *op. cit.*, pp. 236 a 245, así como GONZALEZ SANCHEZ, M., "Los sujetos...", *op. cit.*, pp. 34 y ss.

³⁴ "Instituciones...", *op. cit.*, p. 126.

De acuerdo a lo anterior, podemos afirmar que una primera característica del sustituto es que viene obligado al cumplimiento de la obligación tributaria <<en lugar>> del realizador del hecho imponible.

Pensamos que, a pesar de su ambigüedad, la expresión <<en lugar de>> quiere dar a entender que el sustituto, sin desplazar totalmente o en absoluto al contribuyente sustituido, se coloca en su lugar y, por tanto, ocupa su posición frente al Ente público acreedor, quedando por ello como sujeto obligado en primera instancia al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, incluida naturalmente la principal de pagar la deuda tributaria. De manera que el contribuyente, que a pesar de esto sigue siendo deudor original, no responde de forma inmediata frente a la Hacienda Pública, sino que ésta debe dirigir en todo caso su acción de cobro, en primera instancia, frente al sustituto.

Así, el sustituto está obligado a cumplir la obligación tributaria del contribuyente en cuyo lugar se coloca. Sin embargo, el sustituto no manifiesta nunca la capacidad económica que pretende ser gravada, razón por la cual no tiene que soportar él la carga tributaria. Por tanto, la Ley ha de concederle expresamente, por retención o repercusión, la posibilidad de resarcirse del tributo pagado, determinando el deber de soportar definitivamente dicha prestación material al que es titular del hecho imponible, es decir, al contribuyente.

Entonces, el sustituto no es más que un sujeto tributario al cual se le exige legalmente el cumplimiento de determinadas prestaciones materiales

y formales, reemplazando en este sentido al contribuyente, a los efectos de aportar una mayor agilidad y seguridad en la gestión tributaria³⁵.

Sea como sea, en los supuestos en que el sustituto es considerado sujeto pasivo³⁶, debemos admitir que el Legislador se ha apartado evidentemente del esquema normal y lógico de la obligación tributaria. Es decir, que el sujeto pasivo o deudor de la prestación tributaria sea únicamente aquel sujeto que realice el hecho imponible, manifestando con ello la capacidad económica que se quiere gravar (no se olvide aquí la excepción que hemos indicado en materia de IVA y que veremos en el apartado siguiente).

En efecto, en el caso de la sustitución en vez de haber un sólo sujeto pasivo hay, por disposición legal, dos (el contribuyente y el sustituto de éste); en lugar de un presupuesto de hecho, hay también dos (el hecho imponible y el de la sustitución, aunque sólo el primero permite observar una capacidad económica), y, a pesar de todo esto, sólo hay una obligación tributaria que conecta todos estos elementos materiales y personales.

Ante este insólito caso, nos parecen muy correctas y oportunas las palabras de la doctrina más fundamentada: <<Consideramos que, dentro de una correcta técnica tributaria, el tributo debe gravar siempre al titular de la capacidad contributiva, es decir, al titular del hecho imponible tal y como lo hemos definido, entonces parece lógico entender que **la figura de la sustitución tributaria es, en cierto modo, una anomalía que supone**

³⁵ Vid. GONZALEZ SANCHEZ, M., "Los Sujetos...", op. cit., p. 73.

³⁶ Como en el sistema tributario español en donde, como hemos dicho, el artículo 30 de la Ley General Tributaria, establece que los sujetos pasivos son el contribuyente y el sustituto del mismo.

siempre una alteración de los principios lógicos que disciplinan la aplicación del tributo>>³⁷.

b) El repercutido³⁸.

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

Efectivamente, en estos casos, como se sabe, la Ley tributaria, por motivos de técnica, señala como hecho imponible, por ejemplo, la prestación de servicios por comerciantes o empresarios; señala como sujeto pasivo precisamente al empresario que presta el servicio, y obliga a este empresario a repercutir el tributo sobre el sujeto repercutido o cliente, que es en realidad el

³⁷ Cita textual de PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ, "Curso...", op. cit., p. 239. En el mismo sentido, ALONSO GONZALEZ, L. M., señala que <<La sustitución tiene como efecto la alteración del funcionamiento normal de la obligación tributaria>>, en "El Sustituto: primer acercamiento a un sujeto pasivo conflictivo>>, RDFHP, Núm. 205, Enero-Febrero 1990, p. 129. Igualmente, CORTES DOMINGUEZ, M., con especial énfasis señala que <<El sustituto no es, pues, un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria, por más que la Ley lo diga>>, en "El principio...", op. cit., p. 1034 (Las negrillas son nuestras).

³⁸ En relación al tema de la repercusión, es de obligada recomendación la monografía de BOLLO AROCENA, M. C., "La repercusión en el Derecho Tributario Español: consideraciones", Monografía Núm. 29, IEF, Madrid, 1983.

sujeto al que la Ley quiere gravar porque es quien realiza el verdadero hecho revelador de la capacidad económica, es decir, el gasto en consumo del servicio recibido³⁹.

Sin embargo, en estos supuestos, el Legislador tributario configura un "hecho imponible" (en el ejemplo, la prestación de servicios), que no se articula en función de la capacidad económica que finalmente sufre el peso del gravamen, ya que el sujeto que manifiesta dicha capacidad y que el propio Legislador quiere hacer contribuir, es el sujeto repercutido, o sea, quien efectúa el gasto en consumo y no el sujeto pasivo⁴⁰ titular del hecho imponible.

Así, el sujeto repercutido que, como hemos dicho, no tiene ninguna relación con la Hacienda Pública, sino sólo con el sujeto pasivo, es quien en realidad manifiesta la capacidad económica que se quiere gravar y, sin

³⁹ Además, como consecuencia de este mecanismo, la repercusión opera al margen de la obligación tributaria, de modo que el repercutido no tiene ninguna relación con la Hacienda Pública y, en consecuencia, no le afectan las obligaciones formales derivadas del pago de la deuda tributaria. El repercutido es obligado únicamente frente al sujeto pasivo, pero no frente a la Administración Tributaria, de ahí que ésta no puede dirigirse nunca contra aquél. Sobre esta línea se expresa MENENDEZ MORENO, A., "Los sujetos...", op. cit., p. 504.

⁴⁰ Sujeto pasivo, pero ¿a título de qué?, ¿De contribuyente, sustituto o responsable?. Lamentablemente, para la Ley del Impuesto al Valor Agregado mexicana, el comerciante o empresario (sujeto pasivo) sería **contribuyente**. En efecto, el artículo 1º de esta Ley establece literalmente que "El contribuyente trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado, a las personas que...reciban los servicios". En cambio, la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido española (art. 15.1) establece que "Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que...presten los servicios sujetos al Impuesto", negándose a indicar qué tipo de sujeto pasivo sería el empresario o comerciante.. En cualquier caso, el artículo 30 de la LGT establece que los sujetos pasivos son, exclusivamente, el contribuyente y el sustituto de éste, por lo que necesariamente el empresario o comerciante tendría que ser uno u otro. Si esto es así, parece más cercana la opinión de ALBIÑANA, en el sentido de que el sujeto pasivo en el IVA no es "contribuyente", sino "sustituto de contribuyente" y que el repercutido sería un "consumidor- contribuyente", idea que mantiene en su "Sistema Tributario Español y Comparado", Tecnos, Madrid, 1986, p. 462.

embargo, paradójicamente resulta que no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria (al menos, jurídicamente)⁴¹.

De esta manera -y a pesar que el principio de capacidad contributiva se respete finalmente a través de la repercusión-, lo cierto es que el tercero repercutido también ha venido indudablemente a alterar los moldes clásicos de la obligación tributaria, produciendo ahora la <<desnaturalización de la figura del sujeto pasivo contribuyente>>⁴².

Motivados por todo lo anterior, consideramos que la obligación tributaria tiene, por naturaleza y en todo caso, un sólo sujeto pasivo; titular del hecho imponible y, consecuentemente, portador de la capacidad contributiva. Este sujeto es, sin más, el contribuyente. Consecuentemente, cualquier aumento del número de "sujetos pasivos", en nuestra opinión, es injustificado y debe ser abiertamente rechazado. Sobre todo, sabiendo que la creación de esos "sujetos pasivos" se debe a veces a una simple creación caprichosa del Legislador y sin el empleo de una terminología jurídica precisa, rigurosa y adecuada⁴³.

Ante esto, resultan válidas las siguientes palabras de la doctrina: << La mera atribución de la obligación de pago a un sujeto a través de la confección de un determinado hecho imponible desde la omnipotencia que otorga el poder de dictar leyes se convierte en un ejercicio jurídico exclusivamente formal y vacío de contenido. **Carece de base obligar al pago de un tributo a un sujeto que no ostenta la capacidad contributiva que se pretende gravar**>>, ALONSO GONZALEZ, L. M., "El Sustituto...", op. cit., p. 134. Por su parte, LAVAGNA, C., justifica estas irregularidades diciendo que <<Ya se sabe que el Legislador no usa siempre, y mucho menos con constancia de criterio, la terminología técnica>>, en "Teoría...", op. cit., p. 4. Sin embargo, ANTONINI, E., critica esta última situación señalando que <<No es concebible que en el ámbito del mismo ordenamiento puedan usarse los mismos términos en figuras diversas, y esto no sólo por una recomendación de técnica en el lenguaje, sino también por la absoluta inutilidad práctica de tales usos>>, en "La soggettività tributaria", Morano Editore, Napoli, 1975, p. 73. (Las negrillas son nuestras).

⁴² Vid. BOLLO AROCENA, M. C., "La repercusión en el...", op. cit., p. 19.

⁴³ Nuestra insistencia encuentra cierta justificación en las palabras del propio LAVAGNA, quien advierte que <<El intérprete no debe seguir ciegamente al Legislador en la configuración, a

A nuestro juicio, esa "creatividad legislativa" debería identificar y respetar la terminología que desde siempre ha existido, sin crear sujetos que la contaminen y la hagan contradictoria y confusa.

¿No sería más adecuado emplear ese trabajo legislativo para, de una vez por todas, determinar que la obligación tributaria tiene un sólo sujeto pasivo y que la Ley, en favor de la gestión tributaria, puede aumentar el número de **obligados tributarios**?

En efecto, si bien el Legislador opera en un campo en el que el sujeto pasivo representa el <<punto de llegada, más que de partida>>⁴⁴, pensamos que, en un sentido estricto, se debería reservar el término " **sujeto pasivo**" para referirlo únicamente al **contribuyente**, es decir, al obligado principal como titular del hecho imponible manifestativo de la necesaria capacidad contributiva, desarrollando y graduando legislativamente el término "**obligados tributarios**" para atribuirlo a los demás sujetos que, según las necesidades de gestión tributaria reconocidas por la Ley, pueden resultar obligados a satisfacer la deuda tributaria al Ente impositor, entre los que destacarían el sustituto y -desde ahora lo decimos- también el responsable tributario⁴⁵.

menudo verbal y aparente, de nuevas fórmulas subjetivas, debe más bien evaluar las razones y resolver el problema de la subjetividad sobre bases de argumentaciones orgánicas, que tengan en cuenta la concreta función normativa y eventualmente innovativa de las fórmulas>>, en "Teoría...", op. cit., p. 6.

⁴⁴ Ibid. p. 8.

⁴⁵ Hacemos nuestras las siguientes palabras de un joven y talentoso tributarista: <<La noción de sujeto pasivo no cabe ni debe englobarse a la generalidad de los obligados tributarios, sino solamente a alguno de ellos en concreto>>, MENENDEZ MORENO, A., "Los sujetos...", op. cit., p. 519.

Pues bien, sin olvidar por supuesto la crítica y recomendación anteriores, pasemos ahora a desarrollar el tema central de este trabajo⁴⁶, dejando bien claro que -salvo en el caso del IVA- **el único sujeto pasivo de la obligación tributaria es el contribuyente**, puesto que este sujeto es el titular del hecho imponible; el único que manifiesta la capacidad económica susceptible de tributación; el único que con ello hace surgir la obligación tributaria y, en consecuencia, el único deudor original de ella.

⁴⁶ Hemos omitido voluntariamente el examen de otros sujetos que aparecen en el amplio campo de la subjetividad tributaria pasiva, tales como el sucesor en la deuda tributaria y el retenedor. Sin embargo, a estos sujetos los estudiaremos brevemente en el apartado que ocupamos para elaborar una propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación. *Infra.* pp. 318 y ss.

CAPITULO II
RESUMEN DE LA TEORIA GENERAL DE LA
RESPONSABILIDAD JURIDICA

- A. Delimitación previa.**
- B. La responsabilidad jurídica:**
 - 1. Etimología de la palabra responsabilidad.**
 - 2. Concepto y elementos de la responsabilidad jurídica:**
 - a) La violación injusta de un derecho ajeno: daño.**
 - b) La existencia de culpa en el sujeto actuante: imputabilidad.**
 - c) Un nexo de causalidad entre uno y otro.**
 - 3. Efecto de la responsabilidad jurídica.**

A) Delimitación previa.

Finalidad primordial del contenido de este primer capítulo -de ahí su rótulo-, es la de describir resumidamente el estudio de la figura de la responsabilidad en el orden jurídico. En una palabra, se trata de responder la siguiente pregunta: **¿Qué es la responsabilidad jurídica?**

Ahora bien, es fácil aceptar que este capítulo resulta inexcusable a los propósitos de esta investigación, toda vez que consideramos conveniente establecer -antes de enfrentarnos a la figura del responsable tributario- una idea clara y delimitada de la noción <<responsabilidad jurídica>>, misma que nos evite caer posteriormente en peligrosas confusiones, permitiéndonos además tener un punto de arranque claro y sólido⁴⁷.

En efecto, conviene fijar previamente un concepto válido y general de <<responsabilidad>> en el campo del Derecho, a fin de estar después en aptitud de desarrollar particularmente la figura de la responsabilidad en el ámbito tributario, ya que aquella figura es un término que pertenece a la Teoría General del Derecho⁴⁸, por lo que debe gozar de una precisión terminológica en el ámbito jurídico y, por tanto, también en el Derecho tributario.

⁴⁷ En apoyo a esta preocupación, sirva lo señalado por DORADO MONTERO, D. P., "Responsabilidad", colaboración a la Enciclopedia Jurídica Española, Tomo XXVII, Francisco Seix Editor, p. 403, en el sentido de que <<la palabra responsabilidad es un tanto equívoca y su empleo da lugar, por lo mismo, a confusiones que conviene, lo más posible, evitar>>.

⁴⁸ <<La teoría general de la responsabilidad ha sido elaborada en el campo civil, aunque el concepto de responsabilidad pertenece a la teoría general del Derecho>>, CALVO ORTEGA, R., "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", HPE, Núm. 5/1970, p. 36.

Para conseguir lo anterior, el autor, más que aportar algo en este tema, acudirá a la doctrina especializada a fin de ordenar y sustraer los elementos y criterios que le permitan conseguir el propósito referido.

De esta forma, el presente capítulo queda dividido en tres apartados: 1) el primero, se ocupa de indicar el origen y significado etimológico de la palabra responsabilidad; 2) el segundo está dedicado a señalar el concepto y los elementos de la responsabilidad jurídica y, finalmente, 3) el tercero tiene por objeto determinar el efecto de esta responsabilidad.

B. La responsabilidad jurídica.

1. Etimología de la palabra responsabilidad.

En opinión de PELLEGRINI <<el origen etimológico de la palabra responsabilidad pueda quizás buscarse en las fórmulas sacramentales de la *estipulatio* romana, donde los cambios verbales más frecuentes (*spondesne?*, *spondeo*), valían para hacer surgir la obligación del interpelado, respondiente de manera abstracta de la causa>>⁴⁹.

Con mayor seguridad y precisión, MAIORCA indica que la palabra responsabilidad se forma del latín tardío **respondére**. El término antiguo es *respondére*, que es el movimiento inverso de **spondére**, lo que radicalmente da entrada a la idea de rito, de solemnidad y, con esto, a la

⁴⁹ PELLEGRINI, F., "Responsabilità", Nuovo Digesto Italiano, Tomo XVIII, UTET, Torino, 1939, p. 438.

formación de un determinado equilibrio, de un orden, frente a un carácter de solemnidad⁵⁰.

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

De lo anterior se deriva que -agrega el último autor citado- en la fenomenología de la responsabilidad se mantiene por lo general un carácter de ritualidad y de solemnidad que es propio del antiguo significado de **sponsio**. Por ello, no se trata de cualquier <<respuesta>>, sino de una respuesta solemne, que expresa una cierta ritualidad y que sigue a la ruptura del equilibrio, teniendo en cuenta siempre que el evento al que sigue la respuesta reequilibradora es algo relativo a un juicio sobre un plano de valores de particular relevancia.

Ahora bien, el juicio de desvalorización fijado sobre el evento de ruptura, encuentra respuesta en el juicio de valor fijado sobre la <<respuesta>> reparadora, por lo que, en tal caso, puede decirse -según MAIORCA- que la responsabilidad (entendida como ritual para restablecer un equilibrio turbado), es un <<bien>> contrapuesto a un <<mal>>, un valor contrapuesto a una desvalorización.

De acuerdo a lo anterior, resulta claro que el origen etimológico de la palabra responsabilidad está en el latín **respondére**, término que implica la

⁵⁰ Vid. MAIORCA, C., "Responsabilità" (Teoria Generale), Enciclopedia del Diritto, Tomo XXXIX, Giuffrè, Varese, 1988, p. 1004.

fractura de un orden o equilibrio y, consecuentemente, una acción reparadora de dicha fractura⁵¹.

2. Concepto y elementos de la responsabilidad jurídica.

Responsabilidad es un término tradicional que invade y afecta, donde quiera e incesantemente, a toda actividad humana de relación, sobre todo, aquella de orden jurídico, viniendo empleado con aspectos y significados diversos⁵².

Dentro de un primer aspecto, y especialmente en el lenguaje común, se refiere al poder y al indisoluble deber de determinar nuestra conducta según normas y preceptos que, por la propia falibilidad del ser humano, importan una más o menos perfecta observancia y ejecución. Así, en este primer sentido, la responsabilidad prescinde por completo de la violación directa de cualquier norma de conducta (moral, jurídica, etc.), ya que sólo consiste en el compromiso y en el consiguiente riesgo personal que tiene todo

⁵¹ La doctrina expresada en el texto nos parece digna de todo crédito, así como útil para los fines de esta investigación. Sin embargo, queremos sólo advertir que al latín **respondere** no siempre se le da el mismo significado en las construcciones teóricas de los autores. Por ejemplo, el Dictionnaire Encyclopédique de Théorie et de Sociologie du Droit, Paris, 1988, p. 236, indica que responsabilidad viene de **responsable**, que deriva de **responsus**, participio pasado del latín **respondere**, que significa <<ofrecer garantía>>. Para DE LA ROSA VELEZ, R. S., por su parte, el vocablo responsabilidad deviene de la palabra latina **respondere**, que significa <<estar obligado>>, en "La responsabilidad tributaria (Aspectos generales), Tribunal Fiscal de la Federación. Obra conmemorativa de los 45 años al servicio de México", Tomo I, México, 1982, p. 663. Lo cierto es que ambas fuentes tienen también fundamento, ya que según el Nuevo Diccionario Latino-Español Etimológico, Librería General Victoriano Suárez, Madrid, 1949, p. 807, **respondere** [de re y spondeo= prometer] significa ofrecer, pagar o contestar y **spondeo** significa prometer solemnemente, empeñar su palabra, **ofrecer garantía**, constituirse fiador, **obligarse a**.

⁵² Para un desarrollo amplio de estos significados, podría estudiarse con especial provecho a PELLEGRINI, "Responsabilità", op. cit., p. 438 y ss.

sujeto actuante, en relación a determinados eventos ponderables según las leyes de la causalidad⁵³.

De esta manera, expresiones como <<ser un hombre responsable>> o <<tener responsabilidad>>, son locuciones que se refieren a este primer significado, es decir, a la seriedad y moderación preventiva de las posibles **consecuencias de nuestra conducta**, con un sentido especial de previsión y prudencia que nos viene de la madurez mental y de la experiencia⁵⁴.

Por consiguiente, el deber de responder del éxito o del error más o menos imputable, es decir, la responsabilidad en sentido propio, entra como elemento de cálculo para la dirección de nuestra conducta y constituye nuestro compromiso en todo instante, junto a nuestro mérito más grande⁵⁵.

En virtud de lo anterior, la doctrina no duda en afirmar que la figura de la responsabilidad no es un producto jurídico innato, sino que tiene su origen en el campo de la ética, en relación con la valoración moral de los actos del ser humano. A nuestro juicio, esto tiene mucho sentido si advertimos

⁵³ Es decir, la responsabilidad significa aquí la mera susceptibilidad o capacidad abstracta de responder, aun no respondiendo ni teniendo que responder de hecho nadie por no haber practicado nada <<malo>> que necesite respuesta.

⁵⁴ Ante esto, calificamos de <<responsable>> al ser humano adulto que cuenta con un estado y un desarrollo psíquicos normales, con capacidad plena de dar origen voluntario a sus actos, realizándolos con previsión y conocimiento de las consecuencias que ellos han de traer, con el ánimo y firme propósito de que produzcan los efectos que pueden y deben producir por ser inherentes a su naturaleza y poder causal.

⁵⁵ Por ello, nos parece atinada la opinión de ANGEL YAGUEZ, R., quien asegura con sutiles palabras que <<ser responsable es quizás el más noble atributo del ser humano>>, en "Tratado de responsabilidad civil", Universidad de Deusto- Civitas, Madrid, 1993, p. 192; SANTOS BRIZ, J., por su parte, señala que <<cualquiera que sea el fundamento de la responsabilidad, la vida humana no es concebible sin responsabilidad, ya jurídica o ya en todo caso ética>>, en "La responsabilidad civil", Editorial Montecorvo, Madrid, 1989, p. 12.

que la responsabilidad debe tener siempre su asiento en un concepto de hombre como ser racional y libre, cuyos actos (racionales y libres también), quedan vinculados moralmente a su autor. Así, esta vinculación moral al autor de sus actos constituye, precisamente, la responsabilidad del mismo, o sea, la posibilidad de atribuirle una consecuencia o <<respuesta>> por la realización de sus actos⁵⁶.

En un sentido diverso, más propio y el que aquí nos interesa⁵⁷, la responsabilidad consiste en el deber responder, frente a determinado sujeto, por la ya acaecida violación imputable de cualquier norma de conducta y de atender la respuesta o sanción preestablecida.

Ahora bien, según la categoría o clase de la norma violada, será asimismo la categoría o clase de responsabilidad de que se trate. Por ejemplo, si la norma afectada es una norma moral (o, en general, el equilibrio normativo moral), surgirá entonces la responsabilidad moral para quien haya provocado la violación o ruptura al equilibrio normativo de orden moral. De esta manera, resultará claro también que si la norma violada es la jurídica (ruptura del equilibrio jurídico), ello producirá la **responsabilidad jurídica**

⁵⁶ Sobre la idea del origen moral de la responsabilidad y su posterior traslación al campo jurídico, puede consultarse a MARTIN OVIEDO, J. M., "La tecnificación del concepto de responsabilidad jurídica (su reflejo en el Derecho tributario)", RDP, Febrero, 1968, p. 128 y ss.; MAIORCA, "Responsabilità", op. cit., p. 1004; PELLEGRINI, "Responsabilità", op. cit., pp. 430 y 431.

⁵⁷ El término responsabilidad es empleado en ocasiones en el Derecho civil para distinguir y designar el lado activo de la obligación (**responsabilità: haftung**) contrapuesto al lado pasivo (**debito: schuld**), según una antigua teoría alemana. En esta teoría, mientras el débito queda reducido al deber de cumplir la prestación a cargo del deudor, la responsabilidad es el sujetamiento del patrimonio de un sujeto obligado al poder coactivo del acreedor en caso de incumplimiento del débito, por lo que sería posible que existieran casos de responsabilidad sin deuda y viceversa. Esta teoría -como veremos en su oportunidad- ha tenido una gran acogida en la Teoría General de la responsabilidad tributaria. Sin embargo, en este momento -por no ser oportuno- no nos

para quien haya violado dicha norma o haya provocado la ruptura de ese equilibrio.

Así, en uno y en otro caso, quien haya provocado la ruptura del equilibrio normativo, moral o jurídico, será el destinatario de la <<respuesta>> que cada uno de esos órdenes tenga preestablecida para remediar o sancionar los malos resultados tangibles de ese ilícito proceder.

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

Por esta razón, <<responsable>> en el sentido jurídico que aquí nos interesa, será aquel sujeto a quien exigimos una respuesta, un pago equivalente, una reparación proporcional o un remedio equitativo de las malas e injustas consecuencias que con su actuar ilícito nos ha causado y las cuales están -por lo general- demandando apremiadamente el correspondiente desagravio.

En otras palabras, en este segundo significado ya no estamos realmente en presencia de un sujeto con responsabilidad abstracta o genérica, sino de un sujeto con responsabilidad jurídica concreta y efectiva, toda vez que, teniendo capacidad causadora, la ha puesto en acción, originando con ella trastornos o situaciones injustas en los bienes o derechos de un tercero (ruptura del equilibrio jurídico), debiendo asumir -voluntaria o forzosamente-

detendremos a estudiarla, aunque la retomaremos en el epígrafe correspondiente a la naturaleza

otra conducta que tenga por objeto reparar o resarcir aquellos bienes o derechos (respuesta), cumpliendo así la obligación o deuda contraída con el actuar injusto, anulando de paso los malos efectos o consecuencias de éste.

Entonces, si responsable jurídico es el destinatario de una respuesta reparadora, ¿qué será la **responsabilidad jurídica?**, pues, precisamente, el deber de atender esta respuesta concreta y efectiva; es decir, una obligación en que un sujeto (el responsable), se ha constituido en el deber de hacer, dar o cumplir algo, por causa de una conducta ilícita, regularmente propia (**responsabilidad directa o por hecho propio**), aun cuando también puede ser ajena (**responsabilidad indirecta o por hecho ajeno**)⁵⁸, productora de resultados que se estiman injustos e intolerables para quien puede exigir el cumplimiento de dicha obligación (víctima de la conducta ilícita)⁵⁹.

jurídica del responsable tributario. *Infra.* pp. 76 y ss.

⁵⁸ Decimos esto porque <<la regla es que cada uno responda sólo de las consecuencias del hecho propio. La responsabilidad por hecho ajeno es excepcional y no existe sino en los casos taxativamente establecidos por la Ley>>, MARCHETTI, A., "Sulla responsabilità per fatto altrui", *Rivista del Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle obbligazioni*, Anno 1961, Parte Prima, p. 145.

⁵⁹ Planteadas así las cosas, será fácil aceptar que hacer efectiva una responsabilidad jurídica concreta, significa obligar a un sujeto a reparar o remediar la ofensa, daño o merma que por su ilícito proceder ha causado en el patrimonio de un tercero. Además, resulta obvio que **obligación** y **responsabilidad** son cosas íntimamente ligadas, tanto, que la segunda como responsabilidad efectiva o pago de una deuda, no puede existir como no exista previamente una obligación a la cual corresponda y cuya extinción o solución represente. No obstante esto, **regularmente** la responsabilidad, como capacidad de obligarse, se refiere - como veremos en seguida - a obligaciones originadas por conducta ilícita, de igual modo que tampoco se habla de exigir o satisfacer responsabilidades concretas sino cuando hay algún daño o agravio real, procedente de acción injusta. <<Regularmente>>, decimos, y no en todo caso, por cuanto excepcionalmente también se aplica la responsabilidad a actos lícitos y a sus consecuencias. Por ejemplo, cuando un sujeto, al constituirse fiador de otro en operaciones contractuales, se declara deudor y, por tanto, responsable subsidiario de la obligación contraída por el deudor o responsable principal. Pero, aun aquí, la responsabilidad presupone alguna injusticia o ilicitud, que consiste en el incumplimiento indebido del contrato por parte del obligado principal. En consecuencia, más que de responsabilidad -obligación en general- puede decirse que es obligación originada por un comportamiento injusto.

De acuerdo con todo lo anterior, creemos estar en condiciones de indicar que los elementos de la responsabilidad jurídica, a nuestro juicio, son los siguientes:

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

En seguida desarrollaremos cada elemento por separado, intentando determinar su significado y alcance específicos.

a) La violación injusta de un derecho ajeno: daño.

La norma jurídica, al dirigirse a cualquier sujeto, opera también en relación a los demás individuos y de sus bienes y derechos, prohibiéndole no sólo violar o dañar injustamente dichos bienes y derechos, sino también obligándole a conducir y emplear su propia conducta de manera tal que evite ese actuar injusto y que el orden jurídico califica de ilícito⁶⁰.

Es decir, cualquier sujeto, por acción u omisión, puede causar una ofensa o ataque al equilibrio jurídico y, por tanto, a otro sujeto, produciéndose así una ruptura a ese equilibrio y, consiguientemente, una lesión a la esfera de derechos e intereses legítimos del tercero.

⁶⁰ Seguramente por esto, un ilustre jurista enseña que <<se está obligado a un comportamiento conforme a derecho, y se responde de un comportamiento contrario a derecho>>, KELSEN, H., "Teoría pura del Derecho", traducción del original en alemán de Roberto J. Vernengo, Universidad Nacional Autónoma de México, 1979, p. 133. (Las negrillas son nuestras).

En efecto, el ordenamiento jurídico en general tiene establecido, a lo largo de sus normas, determinadas obligaciones (de hacer o de no hacer), a cargo de su destinatario, el que, en caso de no darles oportuno y fiel cumplimiento, provoca una ruptura al equilibrio normativo.

Así, <<la ruptura de un equilibrio normativo es el presupuesto general de la responsabilidad. Se habla también de ofensa, ilícito o lesión. El término base es **inuria**, traducido algunas veces como injusticia, otras veces como "antijuridicidad">>⁶¹.

Ahora bien, en palabras de conocidos autores⁶², la **injuria**, objetivamente entendida, es la violación de un derecho, cualquiera que este sea y por cualquier razón determinante: puede consistir en un hecho positivo (acción) o en uno negativo (omisión), que es, sin embargo, injusto cuando el sujeto actuante teniendo el deber jurídico de hacer algo no lo hace⁶³.

De esta forma, la <<ruptura de un equilibrio normativo>> provocada por un sujeto, trae generalmente como consecuencia -como ya

⁶¹ MAIORCA, "Responsabilità", op. cit., p. 1011. Para PELLEGRINI, por su parte, <<el presupuesto de la responsabilidad es la lesión al Derecho>>, "Responsabilità", op. cit., p. 440.

⁶² Vid. CHIRONI, G. P. y L. ABELLO FRATELLI, "Trattato di Diritto civile italiano", Volumen I, Fratelli Bocca Editori, Torino, 1904, p. 512.

⁶³ Por ello, PELLEGRINI es claro cuando señala que << o se recoge una obligación específica de hacer o de no hacer, o no es configurable una verdadera y propia responsabilidad jurídica>>, "Responsabilità", op. cit., p. 440. Este mismo autor agrega que la responsabilidad de cada género presupone la **violación de una obligación jurídica** y que, en el campo civil, si ésta trata de una obligación genérica de no dañar los bienes ajenos, se tiene la llamada **responsabilidad extracontractual**. Si en cambio, preexiste un vínculo que implica un determinado comportamiento (exacto cumplimiento) se tiene la **responsabilidad contractual**, Ibid., p. 446.

hemos dicho- un daño o lesión a los derechos o bienes de otro sujeto que es, en realidad, por lo que se responde⁶⁴.

Efectivamente, ha quedado claro que la responsabilidad implica la <<ruptura del equilibrio normativo>>, es decir, una conducta ilícita que ha originado consecuencias injustas para alguien. Ahora bien, para los efectos de la responsabilidad, si estas consecuencias no se dan, es decir, si no existe el daño ilícito, tampoco existe la responsabilidad, por no darse los términos propios para ésta última.

Creemos que lo anterior no debe tener ningún reparo si se recuerda que la responsabilidad implica una respuesta⁶⁵, y que esta respuesta, como cualquier otra, presupone una pregunta: **¿de qué se responde? ¿por qué motivo se responde?.**

La pregunta que exige adecuada respuesta, es decir, **la causa de la responsabilidad, no es otra sino el ilícito**⁶⁶. Pero debe tratarse del ilícito verdadero o ilícito de daño, es decir, aquella forma de conducta que trae consigo consecuencias o resultados efectivamente dañosos para alguien; con daño apreciable y reparable.

⁶⁴ DORADO MONTERO, afirma sólidamente que <<la responsabilidad aparecerá por el daño, sólo para el daño y en proporción exacta al daño (a su especie y cuantía)>>, "Responsabilidad", op. cit., p. 407.

⁶⁵ Vid. Supra 1 y 2.

⁶⁶ CHIRONI y ABELLO advierten que **la responsabilidad es la consecuencia de lo ilícito** y que éste tiene como elemento esencial al **daño**, "Trattato...", op. cit., p. 514; PELLEGRINI, por su parte, indica que cuando los movimientos positivos o negativos del sujeto provocan un daño a otro, devienen por sí mismos en **ilícitos**, constituyendo éstos **la fuente de la responsabilidad**, "Responsabilità", op. cit., 443. Finalmente, MAIORCA es más contundente cuando señala que <<**hay responsabilidad sólo donde está presente un ilícito**>>, "Responsabilità", op. cit., p. 1035.

Ante esta exigencia, no tiene que responder de nada, quien nada ilícito haya cometido: nada por consecuencia, tiene que reparar, resarcir o remediar. Por ello, sólo se responde y se puede responder de lo ya hecho, o sea, de lo injustamente hecho, con resultados perjudiciales para alguien y, precisamente, para reparar o neutralizar sus indeseables efectos⁶⁷.

De esta manera, resulta claro que no se responde de simples posibilidades, aun cuando estas sean reconocidas como injustas, mientras no hayan pasado del campo de la potencia al de la realidad o efectividad, produciendo daños valorables y presentes⁶⁸.

Por tanto, la responsabilidad es siempre una respuesta, es decir, una reparación o restauración, de ahí que no pueda darse más que con respecto a los ilícitos verdaderos, a los consumados o de daño, y no -como estamos advirtiendo- con relación a los ilícitos hipotéticos o condicionados, ya que estos no requieren respuesta o reparación alguna, pues no envuelven daño, que es el sostén y la dimensión de la responsabilidad jurídica.

⁶⁷ Por esto, **responsabilidad** y **pago** son muchas veces la misma cosa. Cuando alguien dice, por ejemplo, <<vo **acepto todas las responsabilidades**>> o <<yo respondo de tal o cual eventualidad>>, quiere dar a entender que él, persona responsable, normal, capaz de comprometerse por actos voluntarios, lícitos o ilícitos, propios o ajenos, se compromete (se obliga) a cubrir todas las deudas que lleguen a generarse o a reparar las injustas consecuencias de un actuar o incidente dañoso.

⁶⁸ Esto nos permite advertir uno de tantos equívocos verbales en que se incurre con el empleo del término <<responsabilidad>>. Por ejemplo, cuando mientras alguien dice <<yo respondo de los **daños causados**>>; otro dice <<yo respondo de los **daños que se puedan causar**>>. A simple vista, parece correcto en ambos casos el empleo del término <<responsabilidad>>. Sin embargo, esto no es así. En el primer supuesto la responsabilidad ha surgido, es real, actual y obligada, con una base presente, indiscutible y una medida específica, que es el daño producido; en el segundo, en cambio, no existe la responsabilidad efectiva - por falta de daño presente, base y medida de ella- y sí sólo una responsabilidad hipotética, condicional o dependiente. Además, mientras en el primer caso la intención del sujeto es reparar o remediar los daños efectivamente causados; en el segundo, en cambio, la intención del sujeto es precaver y evitar algunas consecuencias que pudieran ser desafortunadas y, por tanto, también la responsabilidad efectiva. Es decir, se trataría de verdaderas medidas de precaución o cautela, pero no de responsabilidad.

b) La existencia de culpa en el sujeto actuante: imputabilidad.

Hemos indicado en líneas anteriores que la violación injustamente ocasionada al derecho ajeno es el primer elemento para determinar la responsabilidad del sujeto actuante y, por tanto, para exigirle el resarcimiento de los daños causados al ofendido.

Sin embargo, la sola existencia de ese primer elemento, que en realidad es el substrato material u objetivo de la injuria u ofensa, no basta para atribuir al sujeto la responsabilidad jurídica; es necesario también que al hecho dañoso corresponda la **ilicitud subjetiva**, es decir, el comportamiento ilícito del sujeto en relación al derecho o bien ofendido. En pocas palabras, se requiere que la ofensa objetiva derive de **dolo o culpa**, y para que la injuria subjetiva se produzca por el comportamiento del sujeto, debe presuponerse en éste la capacidad de injuriar o **imputabilidad**⁶⁹.

⁶⁹ Vid. CHIRONI Y ABELLO, "Trattato...", op. cit., p. 516; DE ANGEL YAGUEZ indica que, además de antijurídica, la acción u omisión ha de ser **culpable**, esto es, producto de la deliberada voluntad de dañar (dolo) o de negligencia o imprudencia (culpa) del sujeto, "Tratado...", op. cit., p. 285. Por último, MARCHETTI también admite que la responsabilidad por hecho propio está claramente fundada en Ley sobre la culpa del sujeto que ha cometido el ilícito. Vid. "Sulla responsabilità...", op. cit., p. 137.

El elemento del daño y de la culpa han hecho que la Doctrina civil distinga entre <<responsabilidad subjetiva>> y <<responsabilidad objetiva>>. En los casos de **responsabilidad subjetiva** la culpa del agente viene a constituir una verdadera cuestión previa para la existencia de responsabilidad jurídica: si hay conducta culposa, hay responsabilidad y el agente debe reparar el daño causado; si no hay culpa, no hay responsabilidad y el daño no es reparado. En cambio, en la **responsabilidad objetiva** la cuestión previa no es la de la culpa del agente, sino la de la efectividad y evaluación del **daño causado**: si el daño se produce, hay responsabilidad y se debe reparar tal daño, si no existe el daño, no surge responsabilidad ni el consiguiente deber de reparación. Por nuestra parte, creemos que la llamada <<responsabilidad objetiva>> choca frontalmente con lo dispuesto por el artículo 1902 del Código civil español que dispone expresamente que <<el que por acción u omisión causa daño a otro, **interviniendo culpa o negligencia**, está obligado a reparar el daño causado>>. En todo caso, coincidimos plenamente con DE ANGEL YAGUEZ, en el sentido de que la responsabilidad objetiva o por riesgo constituye una fórmula hasta cierto punto anormal, un tanto sorprendente, por lo que el sentido gramatical e histórico del artículo 1902 (interviniendo culpa o negligencia) debe ser firmemente protegido, "Tratado...", op. cit., p. 256.

En este sentido, el ilícito, en sí, tiene su fundamento en el dolo o en la culpa. lo que equivaldría a decir que es el <<requisito subjetivo>> de la imputación⁷⁰.

El **dolo** se configura como la infracción consciente y voluntaria de un deber jurídico, que da lugar a la producción de un daño⁷¹. Por ello, la actuación dolosa presupone una voluntad o intención dirigida a determinado acto, así como también la previsión de su resultado antijurídico.

Por su parte, la **culpa** es la conducta voluntaria contraria al deber de prevenir las consecuencias previsibles del hecho propio. Es decir, deviene por no prestar la diligencia que se debe prestar, ocasionando con ello el incumplimiento de una obligación. Así, la culpa presupone una acción antijurídica que es reprochada personalmente al sujeto porque descansa en una motivación contraria al deber que le incumbe⁷².

Ante esto, podemos decir en términos generales que, mientras el dolo exige la previsión del resultado dañoso y el consentir en él conociendo su ilicitud, la culpa o negligencia implica la omisión de la diligencia exigible en el tráfico o esfera en que actúa el sujeto.

⁷⁰ Vid. MAIORCA, "Responsabilità", op. cit., p. 1036. DOMENICO BARBERO, por su parte, señala que <<Un ilícito sin culpa es algo inconcebible>>, en "Criterio di nascita e criteri di propagazione della responsabilità per fatto illecito", Rivista di Diritto Civile, Anno 1960, Parte II, p. 574.

⁷¹ Vid. SANTOS BRIZ, "La responsabilidad...", op. cit., p. 40. Para DE ANGEL YAGUEZ el dolo es la voluntad o propósito de dañar, "Trattato...", op. cit., p. 127. En cambio, para CHIRONI y ABELLO el dolo es la capacidad de injuriar voluntariamente, "Trattato...", op. cit., p. 517.

⁷² Vid. SANTOS BRIZ, "La responsabilidad...", op. cit., p. 43. En el mismo sentido, CHIRONI y ABELLO indican que la culpa es la omisión de diligencia, "Trattato...", op. cit., p. 517. Por su parte, PELLEGRINI después de indicar que la culpa deriva de la conducta imprudente o negligente del sujeto, llega aun más lejos cuando señala que la culpa determina cada grado y especie de responsabilidad, constituyendo su elemento subjetivo fundamental, "Responsabilità", op. cit., p. 443.

Finalmente, para que la acción sea verdaderamente culpable es preciso que concurra la **imputabilidad** de su actor. Un comportamiento es jurídicamente imputable cuando el agente ha actuado con voluntad libre y capacidad. En efecto, el agente debe tener capacidad para entender y querer, o sea, debe hallarse en condiciones de distinguir el bien del mal⁷³.

c) Un nexo de causalidad entre uno y otro.

Según PELLEGRINI, otro elemento fundamental de la responsabilidad es el vínculo de derivación que corre entre el evento y la conducta, por lo que ésta es causa de aquél⁷⁴.

Con mayor técnica y amplitud, MAIORCA⁷⁵ nos indica que esta relación causal se puede explicar acudiendo a la figura del presupuesto de hecho (*fattispecie*) y al efecto de su realización. Es decir, el autor recién citado señala que el presupuesto de hecho o **causa** es el ilícito (conducta antijurídica, culpable e imputable), mientras que el **efecto** o consecuencia de la realización de ese presupuesto es el daño o menoscabo que sufre un sujeto en sus bienes o derechos.

Ahora bien, si ambos elementos están en una relación de causa a efecto, o sea, si la conducta culpable de un sujeto provoca efectivamente un

⁷³ Son palabras de DE ANGEL YAGUEZ, "Tratado...", op. cit., p. 307. De la misma forma, CHIRONI y ABELLO señalan que <<la responsabilidad falta cuando en el agente no haya la capacidad de intelecto y de querer necesaria para comprender el valor de sus propios actos>>, "Trattato...", op. cit., p. 516. Por ello, PELLEGRINI es determinante cuando observa que <<el primer y esencial presupuesto de toda especie de responsabilidad, que aparece como la capacidad interior del sujeto a determinarse por motivos conscientes, es aquello que en el campo penal se denomina imputabilidad>>, "Responsabilità", op. cit., p. 440.

⁷⁴ Cfr. PELLEGRINI, *Ibid.* p. 445.

⁷⁵ "Responsabilità", op. cit., pp. 1023 a 1031.

daño a otro sujeto, entonces surgirá la responsabilidad jurídica para el sujeto actuante⁷⁶.

3. Efecto de la responsabilidad jurídica.

De acuerdo con todo lo anterior, resulta evidente que, una vez surgida, la responsabilidad jurídica se convertirá en una nueva obligación a cargo del sujeto actuante, tendiente a reparar la injuria o los daños causados en la esfera de derechos y bienes de otro sujeto.

Para PELLEGRINI⁷⁷, el efecto normal de la responsabilidad es el surgir de una **obligación** consecuente a la violación de aquello precedente y presupuesto: es decir, la obligación de sufrir la sanción penal o disciplinaria, o bien, **de restaurar el patrimonio minorado**.

⁷⁶ Vid. SANTOS BRIZ, indica que la relación o nexo de causalidad entre acto ilícito y resultado dañoso es uno de los elementos esenciales para que surja la responsabilidad civil, lo mismo en el ámbito contractual que en el extracontractual, "La responsabilidad...", op. cit., p. 291.

⁷⁷ "Responsabilità", op. cit., p. 447. Con similares palabras SOURDAT, M. A., ya indicaba en el siglo pasado que <<por responsabilidad se entiende la obligación de **reparar los perjuicios** resultantes de un hecho del cual se es el autor directo o indirecto>>, en "Traité General de la Responsabilité", Tomo I, Imprimerie et Librairie Generale de Jurisprudence Marchal, Billard, Paris, 1876, p. 1.

CAPITULO III

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

A. Orden de desarrollo.

B. CONCEPTO.

1. Concepto legal.

2. Concepto doctrinal.

3. Nuestra propuesta.

A. Orden de desarrollo.

La responsabilidad tributaria es una figura jurídica que desde sus orígenes representa un tema de difícil cuadratura para cualquier intento de sistematización teórica que se emprenda sobre ella.

Naturalmente, se podrían ofrecer innumerables pruebas para acreditar rotundamente la afirmación anterior. Una de estas pruebas -y sin ir más lejos- se puede obtener examinando cualquier regulación positiva que sobre la responsabilidad tributaria pongamos en nuestras manos. Con seguridad, y de inmediato, saltarán a nuestra vista la infinidad interrogantes, confusiones y muchos puntos más que -se quiera o no- producirán en nosotros un sentimiento de irritación y perplejidad.

Sin embargo, la responsabilidad que tenemos como investigadores del mundo jurídico nos anima a emprender, con el máximo de nuestras capacidades, este modesto intento de sistematización teórica de la responsabilidad tributaria.

Pero, para conseguir lo anterior con un obligado orden y contenido metodológicos, hemos considerado conveniente dividir el presente Capítulo en ocho grandes apartados: concepto, naturaleza jurídica, finalidad, nacimiento, determinación, exigibilidad, extinción y clasificación de la responsabilidad tributaria.

En particular, el primer apartado pretende llegar a un concepto de responsabilidad tributaria o, mejor dicho, de responsable tributario, repasando

previamente su regulación en el ordenamiento que nos interesa, es decir, en el CFF, así como los conceptos doctrinales más sobresalientes.

Dicho lo anterior, y sin más preámbulos, demos inicio a este Capítulo.

B. CONCEPTO.

A pesar de que existen algunas opiniones que nos preocupan⁷⁸, existen otras que, por el contrario, nos tranquilizan⁷⁹, permitiéndonos justificadamente intentar llegar a un concepto de responsable tributario que nos sea útil y suficiente para desarrollar esta investigación.

Ahora bien, para conseguir este objetivo, varias son las posibilidades que metodológicamente podemos adoptar.

Una primera posibilidad resulta de la aplicación del **método inductivo**, o sea, acudir al examen de los distintos supuestos de responsabilidad que aparecen en el CFF y, después de efectuar su examen, proceder a elaborar un concepto unitario que sirva para aglutinar y caracterizar a todos ellos.

⁷⁸ Nos referimos, por ejemplo, a la de PRAENA REQUENA, A., en el sentido de que <<El abandono del conceptualismo, de los conceptos jurídicos poco flexibles y la búsqueda de la realidad normativa, constituyen un buen camino para el análisis de las instituciones en el campo tributario>>, en la "Aplicación del principio de solidaridad tributaria", CT Núm. 1/1972, p. 173.

⁷⁹ <<Los conceptos jurídicos han sido, son y serán siempre el único instrumento idóneo para la elaboración de la Ciencia del Derecho>>, SAINZ DE BUJANDA, F., en su trabajo "En torno al concepto y al contenido del Derecho penal tributario", Hacienda y Derecho, Tomo V, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1967, p. 542. Nos tranquilizan porque, para nosotros, sin una tipología clara de sujeto pasivo, sustituto, responsable, etc., no se puede andar con paso firme en el campo tributario.

Inversamente, otra alternativa por la que podemos optar es el **método deductivo**, es decir, partir sin más de un concepto convencional y a priori de responsable tributario y, de acuerdo con él, proceder a determinar posteriormente cuándo estamos frente a un supuesto de responsabilidad tributaria.

Por otra parte, la doctrina -que casi nunca pretende efectuar elaboraciones dogmáticas ajenas al Derecho positivo- se deja llevar por el Legislador y, si es el caso, parte del concepto que este introduce en las normas tributarias para construir sus hipótesis y llegar a sus conclusiones⁸⁰.

Ante esta mirada panorámica metodológica, lo que procede es, a nuestro juicio, adoptar un **método inductivo-analítico** y efectuar primeramente el estudio y análisis tanto de los conceptos legales como de algunos de los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria que se encuentran en las distintas normas tributarias. Posteriormente, analizar por separado algunos conceptos doctrinales destacados y, después de valorar unos y otros, proponer nuestro propio concepto de responsable tributario.

Esta postura metodológica obedece simplemente a que consideramos que los conceptos que se contienen en las normas tributarias no

⁸⁰ CORTES DOMINGUEZ, M., por ejemplo, indica que el dilema metodológico pierde sentido cuando el Legislador da una definición de responsable, y que, en todo caso, al mismo resultado se llegaría si se parte de un concepto estrictamente doctrinal del responsable, ya que la doctrina parte generalmente del concepto positivo, opinión que manifiesta en su "Ordenamiento...", op. cit., p. 367. PARLATO, A., por su parte, advierte que él procede en vía inductiva <<Es decir, partiendo de los singulares y peculiares supuestos de responsabilidad contenidos en las leyes tributarias, separando las notas accidentales y particulares de aquellas esenciales y comunes para fijar posteriormente el concepto y la esencia de la figura jurídica objeto de investigación>>, esta advertencia la hace a página 26 de su excelente y pionera monografía sobre el tema: "Il Responsabile d'imposta", Giuffrè, Milano, 1963.

son ciertamente los más depurados técnicamente hablando, lo que nos obliga a analizarlos detenidamente. La misma problemática la observamos en los conceptos doctrinales. Por ello, lo mejor es estudiar por separado estos conceptos y, después de cumplido esto, proponer nuestro concepto particular.

1. Concepto legal.

Por desgracia, el CFF contiene una normativa sumamente parca y escasa en cuanto al concepto de responsabilidad se refiere. En cambio, por lo que toca a supuestos concretos de responsabilidad, la legislación mexicana supera -y por mucho- a otras legislaciones.

Y en efecto, el Legislador mexicano no da un concepto de responsable tributario⁸¹, así como tampoco una descripción que permita obtener los caracteres generales de dicha figura, sino que, refundiendo todos los supuestos de responsabilidad en una sola, en la **solidaria**, se concreta a designar con tal carácter a distintos sujetos que, al ser tan distintos y particulares, resulta muy difícil -como veremos- efectuar un intento de agrupación.

Sin embargo, para conseguir lo anterior, y pidiendo disculpas de antemano al lector, nos permitimos transcribir el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación mexicano, que es el dispositivo legal que contiene la regulación general de la responsabilidad tributaria:

"Art. 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

⁸¹ Esta opinión la comparte también MARGAIN MANAUTOU, E., "Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano", Porrúa, México, 1996, p. 287.

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 **sindicos** por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión”*

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

*La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida **la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las 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 éste 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 pertenecía 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 permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o 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 socios o accionistas, inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por

esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

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

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

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 propios⁸².

Art. 26-A. Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título IV, Sección I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por el monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre

⁸² Ante un artículo de estas dimensiones (cuatro hojas completas), no cabe sino criticar al Legislador, ya que este precepto atenta gravemente contra la claridad y precisión, que son la base de la seguridad jurídica, guía de todo ordenamiento jurídico.

que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 112, 112-A y 112-B del ordenamiento antes citado⁸³.

Ahora bien, creemos que para llegar al concepto legal de responsable tributario que se desprende del artículo 26 transcrito, debemos partir -aunque no sirva para mucho- de su propio encabezado.

Pues bien, el artículo referido señala en su título lo siguiente: <<*Son responsables solidarios con los contribuyentes*:>>. Ante esto, creemos que de esta frase podríamos deducir, únicamente, que el responsable tributario es legalmente un sujeto distinto del contribuyente⁸⁴.

Así es, parece que el Legislador mexicano, al emplear la preposición "con"⁸⁵, quiere decir que el responsable es un sujeto diverso del contribuyente⁸⁶.

⁸³ En verdad, creemos que cualquier jurista calificaría de complicado y traumático todo intento de análisis que sobre estos dispositivos intentara llevar a cabo. No sólo por la pésima técnica empleada -si se le puede llamar técnica-, sino por la indiscriminada mezcolanza de figuras que, siendo completamente diferenciables, aparecen confundidas en este artículo. Por otro lado, no escapa de nuestra mente que no es recomendable efectuar transcripciones legales tan largas en una investigación de estas características, sin embargo, lo hemos hecho por una razón muy sencilla: porque se trata de un precepto legal extranjero y, como tal, debe conocerse total y perfectamente, a fin de valorar el análisis comparativo que sobre él pretendemos realizar en este trabajo.

⁸⁴ El responsable es un sujeto distinto del contribuyente, pero -como hemos dicho antes- ambos aparecen como sujetos pasivos.

⁸⁵ "Con", es una preposición que expresa, como se sabe, "compañía", lo que da la idea, entonces, de que hay un sujeto que acompaña a otro distinto, pues, obviamente nadie se acompaña asimismo.

⁸⁶ Somos conscientes de que, a pesar de estos argumentos, el afirmar que del sólo título del artículo 26 se desprende, de manera indubitable, que el responsable tributario es un sujeto distinto del contribuyente, sería una concesión ciertamente generosa hacia el Legislador mexicano. Esto nos obliga, sin embargo, a internarnos rápidamente en los distintos supuestos de responsabilidad que se contienen en dicho dispositivo legal, en donde, en nuestra opinión, habría más elementos para apoyar aquella afirmación. Así, por ejemplo, la fracción V dispone que <<*Serán responsables solidarios con los contribuyentes: los representantes, sea cual fuere el nombre con el 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*>>. En este

Aceptado lo anterior, parece entonces que, siendo sujetos distintos, sería un grave error de técnica -por una contradicción evidente- decir que el responsable tributario es contribuyente, al igual que a la inversa, o sea, que el contribuyente es un responsable tributario.

Pero, no obstante lo obvio de lo anterior, el Legislador mexicano ha llegado al extremo de decir en el artículo 26-A del CFF que << *Los contribuyentes...serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado...>>. Es decir, estamos en presencia de un supuesto que declara una responsabilidad tributaria a un sujeto que es titular de la situación jurídica de contribuyente. Se convierte en responsables tributarios a los que en realidad son contribuyentes.*

Sin embargo, el precepto recién citado es escasamente afortunado no sólo por su farragosa redacción, sino, sobre todo, porque cuando se declara "responsable" al contribuyente, no estamos en presencia de un supuesto de responsabilidad tributaria (por más que así lo señale el Legislador)⁸⁷.

Efectivamente, el contribuyente -que es responsable *per se*- no necesita más responsabilidad que la de ser el titular del hecho imponible, por

supuesto, pues, el responsable solidario (**representante**) aparece como un sujeto claramente diferenciado del contribuyente (**persona no residente en el país**). Incluso, fuera del artículo 26 esta afirmación parecería que queda también confirmada. Así, por citar alguno, si acudimos al artículo 40 del mismo CFF encontramos que se indica que << *Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan...* >>.

⁸⁷ Este fenómeno se observa también en el artículo 13.3 del RGR, precepto que establece que "La responsabilidad del adquirente no revela al transmitente de la obligación de pago. Ambos solidariamente responden de éste".

exclusión-, las fracciones I, II, VII, VIII, IX, XII, XIII y XIV, no son supuestos auténticos de responsabilidad tributaria⁸⁹.

Primeramente, los supuestos de las fracciones I y II hablan claramente del **retenedor a cuenta** y no de responsables tributarios⁹⁰.

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

Por su parte, la **fracción VII** es también claramente un supuesto de **sucesión en la deuda tributaria** que, por su claridad, no requiere mayor comentario.

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

⁸⁹ Véanse detenidamente las distintas fracciones.

⁹⁰ Naturalmente, no podemos detenernos ahora en el estudio de la figura del retenedor a cuenta. Sin embargo, para un tratamiento de esta figura puede estudiarse a CASADO OLLERO, G.; FALCON Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMON ACOSTA, E., "Cuestiones tributarias prácticas", La Ley, Madrid, 1990, pp. 215 y ss. Asimismo, para un estudio más elemental del retenedor puede consultarse nuestro trabajo "La retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta", publicado en la revista Prontuario de Actualización Fiscal, Núm. 114, Julio/1994, pp. 43 y ss.

lo que en ningún caso cabe la titularidad simultánea de las dos posiciones jurídicas subjetivas³⁸.

Con independencia de este supuesto, consideramos que para el Legislador mexicano **el responsable tributario es un sujeto distinto del contribuyente**, sobre todo, tomando en cuenta que así se desprende de una interpretación sistemática de los supuestos de responsabilidad tributaria auténticos que se contienen en el citado artículo 26, constituyendo este hecho una primera característica que cabría atribuirle al responsable tributario, según la normativa tributaria mexicana que se analiza.

Sin embargo, pensamos que antes de intentar sustraer alguna otra característica del responsable tributario que nos de alguna luz para llegar al concepto legal de dicho sujeto, según se desprende del artículo 26 del CFF, debemos resolver -aunque sea muy rápidamente- si todos los supuestos contenidos en ese dispositivo legal son hipótesis de responsabilidad tributaria auténticas.

Pues bien, **en nuestra modesta opinión -y para nuestra sorpresa-, la mayoría de los supuestos del artículo 26 no son hipótesis de responsabilidad tributaria.**

En efecto, los únicos supuestos de responsabilidad tributaria son los contenidos en las fracciones III, IV, V, VI, X y XI. Inversamente -y por

³⁸ Además, no alcanzamos a comprender por qué el Legislador no es capaz de observar que las hipótesis de responsabilidad tributaria tienen que ser encabezadas por sujetos distintos del contribuyente. En fin, parece que la técnica preocupa muy poco al Legislador.

El supuesto de **la fracción IX** es otra hipótesis de **garantía de la deuda tributaria**, aunque esta es **de carácter real**, ya que se constituye un depósito, prenda o hipoteca sobre ciertos bienes que quedan sujetos al pago de la deuda tributaria⁹¹.

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

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

Por último, **la fracción XIV** contiene un supuesto de **sustitución tributaria con retención**, ya que las personas que reciban los servicios personales subordinados o independientes ("responsables"), están obligados a retener un porcentaje del ingreso que paguen al residente en el extranjero

⁹¹ Igualmente, tampoco consideramos oportuno tratar ampliamente aquí el tema de las garantías de la deuda tributaria. Sin embargo, volveremos a él cuando intentemos determinar la naturaleza jurídica y la finalidad del responsable tributario. Infra. apartados C y D siguientes, así como el último capítulo de esta investigación. Mientras tanto, puede consultarse el estudio de RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Las garantías del crédito tributario", Civitas, Núm. 30, Abril-Junio, 1981, pp. 181 a 218.

(contribuyente) y sin deducción alguna, según lo dispuesto expresamente por los artículos 145 y 147 de la LISR mexicana⁹².

Ahora bien, acudiendo a las auténticas hipótesis de responsabilidad que se contienen en el artículo 26 del CFF, podemos llegar a determinar como su segunda característica, que **el responsable es un obligado tributario y, consecuentemente, también un deudor.**

Efectivamente, tomando cualquier supuesto de los que sí consideramos hipótesis de responsabilidad tributaria, por ejemplo, el primer párrafo de la fracción III⁹³, nos damos cuenta que al no atender la obligación de pago que se señala en dicha fracción, nace para el liquidador o síndico la deuda y, por tanto la responsabilidad tributaria que se establece en el dispositivo legal referido⁹⁴.

Otra característica legal que debemos determinar es si, como dice el artículo 26, el responsable tiene siempre el carácter de solidario.

Según nuestro punto de vista, la responsabilidad que se establece en los distintos supuestos del artículo 26 del CFF, es decir, en las fracciones III, IV, V, VI, X y XI, **no siempre es solidaria.**

⁹² Desde luego, creemos que para la debida comprensión de estas fracciones debe consultarse detenidamente el artículo 26 del CFF, así como los artículos 92, 145 y 147 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se citan en el texto.

⁹³ Esta fracción dispone en su primera parte que <<Son responsables solidarios con los contribuyentes: Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión>>.

⁹⁴ A la misma conclusión se podría llegar en los otros supuestos de responsabilidad tributaria contenidos en el artículo 26 del CFF en sus fracciones IV, V, VI, X y XI.

Así es, por lo que toca al supuesto de responsabilidad contenido en el tercer párrafo de la fracción III, consideramos que no tiene el carácter de solidaria, sino **subsidiaria**.

En efecto, la norma establece que, por ejemplo, el **director general** de una sociedad mercantil será responsable por las contribuciones causadas o no retenidas por dicha sociedad durante su gestión, **en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirige**.

Pues bien, de lo anterior resulta claro que la responsabilidad del directivo social no es de carácter solidaria, sino subsidiaria, ya que la Administración acreedora no puede dirigirse **indistintamente** contra cualquiera de los codeudores "solidarios" (sociedad mercantil o directivo), sino que debe acudir primero a los bienes de la sociedad para hacer efectivo el crédito fiscal, y si dichos bienes no alcanzan a cubrir el crédito, será hasta entonces cuando la Administración pueda dirigirse contra el responsable subsidiario, es decir, contra el directivo social.

Asimismo, tampoco puede ser solidaria porque esta responsabilidad está limitada al déficit de los bienes de la sociedad, y no hasta el **importe total** de la deuda tributaria, que es lo que implica la solidaridad⁹⁵.

Por otra parte, el supuesto previsto en la fracción IV del artículo 26 no es tampoco una hipótesis de responsabilidad solidaria, sino **limitada**, ya

⁹⁵ Para una explicación más amplia de este supuesto, puede verse el último Capítulo de esta investigación, así como nuestro trabajo "La responsabilidad tributaria de los directivos de las

que precisamente queda limitada al valor de la negociación que se adquiera.

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

Asimismo, **esta responsabilidad es parciaria** porque el socio o accionista no responde de la totalidad de la deuda tributaria (caso que sería solidaria), sino sólo **hasta el importe de la <<participación que tenía en el capital social>>**⁹⁶.

Por otro lado, es evidente que los supuestos contenidos en las fracciones IV, VI y X, son hipótesis en las que **la responsabilidad tributaria**

sociedades mercantiles", publicado en la Revista Análisis Fiscal Hoy, Núm. 42, Mayo/1993, pp. 42 y ss.

⁹⁶ Para un análisis particular y crítico de este supuesto de responsabilidad, puede consultarse el último Capítulo de esta investigación, así como nuestro trabajo "La responsabilidad fiscal de los socios o accionistas de las sociedades mercantiles", publicado en el Número 3 de la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1995, pp. 19 y ss.

queda articulada como una figura que pretende agregar otro(s) deudor(es), con el objeto de garantizar y reforzar el cumplimiento de la obligación tributaria.

En cambio, consideramos que los supuestos de las fracciones III, V y XI constituyen hipótesis en las que **el Legislador asocia la responsabilidad tributaria a la realización de conductas ilícitas del sujeto responsable**, convirtiéndolo así en otro deudor más de la deuda tributaria⁹⁷.

Queda claro, a raíz de los preceptos anteriores, que la responsabilidad tributaria aparece como una figura que trae a escena a un deudor más -distinto del contribuyente-, deudor que, al tener este carácter, aseguraría el cumplimiento de la obligación tributaria.

Ahora bien, una vez abstraídos sus caracteres esenciales, creemos estar en condiciones de llegar al concepto legal de responsable tributario que se desprende, en nuestra opinión, del artículo 26 del CFF multicitado. Este concepto podría ser el siguiente: **<<El responsable tributario es el sujeto obligado, solidaria o subsidiariamente con el contribuyente, al pago de la prestación tributaria, cuando se le atribuya la realización de una**

⁹⁷ Efectivamente, en el caso de la fracción III, es claro que los liquidadores, síndicos y directivos sociales, deben conducirse con la **diligencia necesaria** para que la sociedad de que se trate no llegue al incumplimiento de las obligaciones tributarias. Igual circunstancia ocurre en el caso de la fracción V, ya que los representantes de personas no residentes en el país deben **cumplir a nombre de éstas las obligaciones tributarias materiales y formales** que se produzcan por la realización de las actividades por las que deban pagarse tributos. Finalmente, la hipótesis de la fracción XI contempla la ejecución de una conducta ilícita porque claramente señala que serán responsables las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, **inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta** causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales.

72

conducta ilícita, o bien, cuando su obligación se dirija directamente a asegurar aquella prestación>>⁹⁸.

Después de analizar el concepto legal, pasemos ahora al examen de algunos conceptos doctrinales destacados que se han expresado sobre el responsable tributario⁹⁹.

2. Concepto doctrinal.

Antes de llegar al concepto de responsable tributario que proponemos, hemos considerado conveniente -por el gran valor y utilidad que tiene- citar algunos conceptos que la doctrina ha elaborado sobre la figura que analizamos.

Ahora bien, para terminar con éxito la tarea indicada, seleccionaremos y transcribiremos los conceptos que nos parecen más destacados y completos, substrayéndolos de nuestra doctrina más extendida.

FLORES ZAVALA, por ejemplo, señala que <<los responsables son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, pero se

⁹⁸ Consideramos que cualquier supuesto de responsabilidad tributaria auténtica que se contiene en las distintas fracciones del artículo 26 del CFF, tendría cabida, según sea el caso, en este concepto. Claro está que, por otro lado, no escondemos que dicho concepto es muy general. Sin embargo, esto se debe a que el precepto citado es una norma prolija y desordenada que exige - como lo advertimos al principio de este epígrafe- un esfuerzo importante para comprender su caótica redacción.

⁹⁹ En este momento tomamos nota de la oportuna advertencia de PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ, en el sentido de que <<si del campo del derecho positivo pasamos al análisis de la doctrina, tampoco hallamos mayor claridad>>, "Curso...", op. cit., p. 247.

convierten a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de la Ley>>".

De estos conceptos podemos deducir que para esta corriente doctrinal el responsable no es un contribuyente; **es un deudor y su obligación surge de la Ley**¹⁰¹.

Pero también, hay opiniones que señalan que **el responsable tributario es un obligado**, puesto que adquiere en forma indirecta el deber de atender el pago de la deuda tributaria¹⁰².

Asimismo, dentro de la doctrina mexicana hay quien señala que <<El responsable es aquel sujeto que no obstante no ser titular del elemento objetivo del hecho imponible, sin embargo, por producirse en relación a él ciertos supuestos previstos por la norma se le extiende la obligación, debiendo asumir por tanto una posición deudora junto a otros sujetos>>¹⁰³.

Sin embargo, un elemento novedoso que aparece en la escasa doctrina mexicana, es el referente a que la responsabilidad tributaria es una figura jurídica por medio de la cual se establece a cargo de terceras personas la obligación de pagar un crédito fiscal; obligación que se le impone en virtud

¹⁰⁰ "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, México, 1985, p. 91. Para JIMENEZ GONZALEZ, A., <<El responsable es sólo uno de los tantos deudores frente al sujeto activo>>, en "Lecciones de Derecho tributario", ECASA, México, 1991, p. 216. En edición posterior, este autor señala que existen **sujetos pasivos** tributarios obligados a responder de la deuda tributaria a cargo de los contribuyentes, asumiendo la condición de sujetos pasivos al lado del contribuyente, ECAFSA, México, 1997, p. 271.

¹⁰¹ Para DE LA GARZA, los responsables <<son todos aquellos que la Ley llama a responsabilizarse por el pago de la obligación, sin que ellos mismos verifiquen el hecho imponible>>, "Derecho...", op. cit., p. 489.

¹⁰² Vid. MARGAIN MANAUTOU, E., "Introducción...", op. cit. p. 295; También, DE LA ROSA VELEZ, "La responsabilidad...", op. cit. p. 665.

del incumplimiento de los deberes formales y de auxilio para con la Administración Pública, tendientes a lograr la recaudación de los tributos¹⁰⁴.

Ahora bien, con los antecedentes y fundamentos anteriores, es hora de señalar nuestro concepto de responsables tributario.

3. Nuestra propuesta.

En efecto, después del análisis de las distintas hipótesis de responsabilidad tributaria que se contienen en el texto del CFF, así como también del examen de la doctrina vinculada a esta normativa, creemos estar en condiciones de proponer nuestro propio concepto de responsable tributario.

Nuestro concepto es el siguiente: **<<Responsable tributario es el sujeto titular de una obligación accesoria (dependiente y subordinada), subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria, o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado por determinadas conductas ilícitas>>**.

Desde luego, este concepto irá explicándose a lo largo de los siguientes apartados, ya que dicho concepto, a nuestro juicio, debe envolver necesariamente la naturaleza jurídica y la finalidad que se atribuya al responsable tributario.

¹⁰³ JIMENEZ GONZALEZ, A., "Lecciones...", op. cit., 216.

¹⁰⁴ Vid. ARRIAGA MAYES, E., "La responsabilidad solidaria en el Derecho Tributario", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Núm. 5 extraordinario, Primera Epoca, México, 1971, p. 95.

Y en efecto, todo concepto de responsable tributario que no contenga la naturaleza jurídica y la finalidad de este sujeto, peca, a nuestro juicio, de general e insuficiente.

Por tanto -insistimos-, la única vía por la cual se puede (y debe) llegar a elaborar un concepto aceptable es, sin duda, la que pasa por determinar la naturaleza jurídica del responsable tributario, ya que así se determina su perfecta identidad.

Una vez llegados a ese punto, debe seguirse hacia adelante en busca de la determinación de lo que, en realidad, ha hecho aparecer al responsable en la ya de por sí concurrida escena tributaria, es decir, su finalidad o fundamento extrajurídico.

Al final de ese camino, podríamos encontrar como premio, en nuestra opinión, un estudio sistemático y congruente del responsable tributario. Premio que, desde luego, anhelamos conseguir.

CAPITULO III (continuacion)

C. NATURALEZA JURIDICA

1. Planteamiento. Teorías que se han formulado:

a) Teoría del débito y la responsabilidad.

a') Resumen de la teoría de la distinción entre el débito y la responsabilidad.

b') La implantación de esta teoría a la figura de la responsabilidad tributaria. La tesis de PUGLIESE.

c') Consideraciones críticas.

b) El responsable tributario es un sujeto pasivo.

a') La tesis de BERLIRI.

b') La tesis de FERREIRO LAPATZA.

c') Consideraciones críticas.

c) El responsable tributario no es sujeto pasivo.

a') La tesis de GIANNINI.

b') Consideraciones críticas.

d) La tesis de PARLATO. Crítica.

e) El responsable tributario es un fiador legal.

a') La tesis de CALVO ORTEGA.

b') Consideraciones críticas.

2. La tesis que adoptamos:

a) El responsable es un sujeto-garantía de la obligación tributaria.

b) El responsable es un sujeto-infractor "sancionado" con la deuda tributaria.

1. Planteamiento. Teorías que se han formulado.

¿Quién es el responsable tributario?.

Contestar a este interrogante es la finalidad fundamental de este apartado. Para ello, sin embargo, conviene recordar brevemente lo que acabamos de señalar en el apartado inmediato anterior. Es decir, que todo concepto de responsable tributario debe envolver necesariamente la naturaleza jurídica que se atribuya a dicho sujeto.

Desde luego, nosotros ya lo hemos hecho, puesto que nuestro concepto envuelve la naturaleza jurídica que, a nuestro juicio, cabe atribuirle al responsable tributario.

En este sentido, lo que procede ahora es desarrollar los argumentos teóricos que fundamentan no sólo nuestro concepto, sino también la naturaleza jurídica del responsable tributario que se envuelve en él.

Ahora bien, para conseguir lo anterior resulta necesario exponer primeramente las principales teorías que ha elaborado la doctrina tendientes a determinar la naturaleza jurídica del responsable tributario.

Una vez efectuado lo anterior, daremos a conocer la tesis que adoptamos sobre este punto y que se comprende lógicamente en el concepto de responsable tributario que hemos propuesto en el epígrafe anterior.

Pues bien, la mayoría de la doctrina¹⁰⁵, lejos de articular sus propias teorías, prefiere seguir el esquema trazado por PARLATO¹⁰⁶, quien reconoce tres tendencias bien diferenciadas:

a) En un primer sentido, haciendo referencia a la ajeneidad de la obligación, es decir, al deber de responder por obligaciones tributarias ajenas, la posición jurídica del responsable tributario viene reconducida expresamente a la teoría de la distinción entre el **débito** y la **responsabilidad**;

b) De manera diversa, partiendo de la paridad de la situación deudora frente al Ente impositor, se niega toda autonomía jurídica a la figura del responsable tributario, **considerándola no diferenciable de la de sujeto pasivo**, y

c) Finalmente, resaltando la extraneidad del presupuesto de hecho del tributo, la sistematización de la figura jurídica del responsable tributario es **tratada desde fuera del ámbito de los sujetos pasivos de la obligación tributaria**.

Naturalmente, a las tres teorías anteriores se agrega la propia de PARLATO, siendo así cuatro las corrientes que han limitado y dominado las concepciones que sobre la naturaleza jurídica del responsable tributario ha formulado la gran mayoría de la doctrina.

¹⁰⁵ Entre otros, SANCHEZ GALIANA, J. A., "El responsable", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Vol. I, MEH, IEF, Madrid, 1991, pp. 634 y ss.; HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable tributario", Civitas, Núm. 26, Abril-Junio, 1980, pp. 190 y ss.; ACOSTA ESPAÑA, R., "El sujeto pasivo", Comentarios a la leyes tributarias y financieras, Tomo I, EDERSA, Madrid, 1982, pp. 332 y ss.; "Notas de Derecho Financiero", Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, dirigido por SAINZ DE BUJANDA, F., Madrid, 1967, pp. 740 y ss.; CORTES DOMINGUEZ, M., "Ordenamiento...", op. cit., pp. 374 y ss.

Sin embargo, a nuestro juicio, las teorías indicadas no son las únicas, ni tampoco parecen ser suficientes para resolver tan importante cuestión.

En efecto, además de las teorías referidas, habría que agregar una teoría que ha aparecido recientemente en la doctrina. Nos referimos a la teoría que considera al responsable tributario como un fiador legal, reconduciendo por ello su estudio a la figura privada de la fianza.

Ahora bien, frente a esta amplia y variada panorámica teórica -y antes de proponer la nuestra-, lo que procede de inmediato es analizar particularmente cada una de las teorías indicadas.

a) Teoría del débito y la responsabilidad.

Para exponer con la mayor claridad posible esta primera teoría, hemos dividido el presente apartado en tres partes: **a')** la primera pretende resumir el contenido y significado de la teoría que distingue en la estructura de la obligación de Derecho común precisamente a los dos elementos citados, es decir, al **débito** y a la **responsabilidad**; **b')** En una segunda parte se intenta explicar la implantación y adaptación que parte de la doctrina ha hecho de esta teoría en el esquema de la responsabilidad tributaria, y **c')** una tercera y última parte señala las consideraciones críticas que, en nuestra opinión, cabría formular a esta teoría.

a') Resumen de la teoría de la distinción entre el débito y la responsabilidad.

¹⁰⁶ "Il responsabile d'imposta", op. cit., pp. 20 y ss.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

La doctrina que seguimos en este apartado¹⁰⁷, ha reconocido que la aparición de la teoría que se examina se debió, fundamentalmente, a la crítica que sobre el concepto de la obligación de SAVIGNY fueron realizando varios autores de su época.

En efecto, SAVIGNY definió la obligación como <<la relación de derecho en virtud de la cual ejercemos **dominio** sobre un acto determinado de otra persona>>¹⁰⁸.

De este concepto derivaba que dos personas, acreedor y deudor, se encontraban en un plano de desigualdad, ya que se concebía el derecho del acreedor como un **señorío** sobre la persona del deudor, quedando determinados actos de éste substraídos de su esfera de libertad y sometidos a la voluntad del acreedor.

Sin embargo, la idea de SAVIGNY, a pesar de su notable influencia, fue objeto de fuertes críticas principalmente por parte de la doctrina germánica de su tiempo¹⁰⁹, que terminaron pronto con desmoronarla, puesto que se reprochaba abiertamente que la obligación se redujese, en caso de incumplimiento de ésta, a un sometimiento físico de la persona del deudor y no de su patrimonio.

¹⁰⁷ GIORGIANNI, M., "L'obbligazione", Giuffrè, Milano, 1951, pp. 154 y ss.; ALONSO FERNANDEZ, J., "El débito y la responsabilidad", RIJ, Núm. 107, Abril, 1952, pp. 342 y ss.

¹⁰⁸ "Sistema del Derecho romano actual", F. Góngora y Compañía, Editores, Madrid, 1878, p. 227. (La negrilla es nuestra).

¹⁰⁹ Para un estudio general de estas críticas pueden consultarse las obras citadas en la nota 107 anterior.

Así, entre los autores en franca oposición a la fórmula de SAVIGNY, destaca de manera especial BRINZ¹¹⁰, quien criticando la expresión de **dominio** de SAVIGNY, aceptaba que en la relación obligatoria existiese un acto que el deudor debía realizar, pero se oponía a que ese acto pudiese ser objeto de **dominio** por parte del acreedor, ya que dicho acto sólo está en la mente o intención del deudor.

Por ello, BRINZ consideraba necesario distinguir el **debitum** y la **obligatio**, cuyos títulos en alemán corresponden a **shuld** y **haftung**, y en español a **deuda** y **responsabilidad**, respectivamente.

El **debitum** -según BRINZ-, se refería a un determinado estado de la voluntad del deudor, puesto que consistía en el deber de observar el acto o comportamiento debido; la **obligatio**, en cambio, significaba una garantía, una responsabilidad, ya que implicaba un sometimiento que podía tener por objeto no la persona misma del deudor (como en la antigua obligatio romana), sino más bien un conjunto de elementos patrimoniales del deudor (como ocurre en el Derecho moderno).

De esta manera, por primera vez se separaban el **deber** y el **ser obligado**, dejando de ser aparentemente términos equivalentes que aparecían confundidos en un concepto único de obligación¹¹¹.

¹¹⁰ "Der begriff obligatio", Tomo I, 1874, p. 1 y "Obligatio und Haftung", Archiv für die civ. Praxis, Tomo LXX. 1886, p. 377, obras citadas por ALONSO FERNANDEZ, J., "El débito...", op. cit., p. 344.

¹¹¹ Así, se distingue, en palabras de ALONSO FERNANDEZ, <<el elemento social del estrictamente jurídico, el elemento espontáneo del elemento coactivo, el psíquico o ideal del material o positivo>>, "El débito...", op. cit., p. 341.

Ahora bien, a pesar que la doctrina admite con ligeros matices que fue BRINZ quien dibujó de esta manera las primeras líneas de la influyente teoría sobre la distinción entre el **débito** y la **responsabilidad**, parece que esta teoría <<es esencialmente germana, y por ello es necesario ver a grandes rasgos cómo la formulan los más característicos tratadistas de aquel Derecho>>¹¹².

Entre estos autores, la doctrina destaca primeramente en el tiempo a AMIRA¹¹³, quien reconoció que el **débito** y la **responsabilidad** pueden ir juntos o sobrepuestos, pero siempre distintos.

Posteriormente, apareció GIERKE¹¹⁴, para quien el **schuld** entraña una relación jurídica unitaria activo-pasiva. Es decir, por un lado, un deber de prestar y, por el otro, un deber de recibir. Sin embargo, el **schuld** no permite el ejercicio de un poder coactivo sobre la persona del deudor o su patrimonio, con el fin de conseguir la prestación o, si es el caso, el resarcimiento del daño en caso de incumplimiento definitivo por parte del deudor.

No obstante, la **haftung** tiende a lograr precisamente esto último, dando a la obligación plena eficacia y consiguiendo de paso los fines para los que se constituyó.

Así, en el Derecho germánico antiguo, la **haftung** tiene un significado de poder de aprehensión, es decir, confiere a su titular la

¹¹² Vid. ALONSO FERNANDEZ, J., "El débito...", op. cit., p. 345.

¹¹³ "Nordger, mamsches obligationen recht", Tomo II, Leipzig, 1882-1895, citado por ALONSO FERNANDEZ, J., Ibid., p. 345.

¹¹⁴ "Schuld und Haftung", un alteren deutschen recht, Breslau, 1910, citado por ALONSO FERNANDEZ, J., op. cit., p. 345.

posibilidad de apoderarse de aquello mediante lo cual responde por el **schuld**, en caso de incumplimiento de éste, a fin de constreñir al deudor para cumplir o bien para resarcir al acreedor del daño causado por la inexecución.

Por ello, si el **schuld** es ejecutado voluntariamente por el deudor, la **haftung** pierde obviamente su razón de ser. En caso contrario, es decir, si el deudor no cumple libremente el **schuld**, entonces la **haftung** permitirá al acreedor dirigirse contra los objetos patrimoniales del deudor a fin de constreñir su cumplimiento o para repararse de su incumplimiento.

Siendo esto así, resulta entonces justificado afirmar que AMIRA y GIERKE <<sostuvieron, con base en las fuentes del Derecho germánico primitivo, que la deuda y la responsabilidad son dos conceptos distintos y constituyen dos relaciones diferentes, las cuales pueden presentarse de una manera conjunta, pero también separadamente>>¹¹⁵.

Y, en efecto, los sostenedores de esta teoría, partiendo precisamente de la diferencia entre **deuda** y **responsabilidad**, llegan a afirmar que es posible que existan deudas sin responsabilidad, deudas con responsabilidad limitada y responsabilidad sin deuda¹¹⁶.

¹¹⁵ Opinión de HERNANDEZ GIL, A., "Derecho de ...", op. cit., p. 38.

¹¹⁶ Como ejemplos más característicos que se citan, extraídos del Derecho germánico antiguo y que reconocen la aplicación de la disgregación entre el **débito** y la **responsabilidad**, se encuentra el del señor territorial que no pagaba sus deudas propias, sino que respondía por su administrador o arrendatario; y el del impúber que se hallase en deuda con la Iglesia, por el que respondía su tutor, su arrendatario o su socio. Sobre este punto Vid. con especial interés al siempre agudo maestro HERNANDEZ GIL, A., "Derecho de...", op. cit., p. 38.

Ahora bien, la teoría de la distinción entre el **débito** y la responsabilidad fue acogida con agrado por la doctrina posterior y de varias nacionalidades¹¹⁷.

En Italia, por ejemplo, GANGI, con gran fidelidad a la teoría, sostiene que la esencia de la obligación no puede comprenderse plenamente si no se reconocen en ella dos elementos constitutivos esenciales, es decir, el elemento del **débito**, o sea, el deber jurídico que el deudor tiene frente al acreedor de efectuar la prestación, y aquel de la **responsabilidad**, es decir, el sujetamiento del patrimonio del deudor al poder coactivo del acreedor para el caso de incumplimiento del **débito**. Estos dos elementos -agrega GANGI- están en el vínculo obligatorio, al que comúnmente se refiere cuando se habla de obligación, pero esto no impide que aquellos puedan también en algunos vínculos existir separados el uno del otro¹¹⁸.

Otro autor italiano que merece citarse es Emilio BETTI, quien dice que el **débito** puede ser definido como el deber jurídico de efectuar una determinada prestación con valor económico; más brevemente, el **débito** puede calificarse como deber de prestación¹¹⁹. En cambio, para este autor la **responsabilidad** tiene una doble función: una preliminar y otra principal, pero ambas dirigidas a superar, por diversa vía, la resistencia del deudor.

La **responsabilidad** tiene como función preliminar o preventiva aquella de poner al **débito** en una situación de coacción; es decir, de producir

¹¹⁷ Para un análisis pormenorizado de la influencia y adopción de la teoría en la doctrina posterior, pueden consultarse las ya citadas obras de ALONSO FERNANDEZ y GIORGIANNI.

¹¹⁸ Vid. GANGI, C., "Debito e responsabilità nel diritto nostro vigente", *Rivista di Diritto Civile*, 1927, pp. 521 a 562.

¹¹⁹ Vid. "Teoria Generale delle obbligazioni", Tomo II, Giffè, Milano, 1953, pp. 49 a 57.

una repugnante presión (coacción) que, determinando un juicio de conveniencia, induce, a través de dicho juicio, al cumplimiento voluntario del débito.

Finalmente, la **responsabilidad** para BETTI tiene como función principal o sustitutiva aquella de garantizar al acreedor -para el caso que la coacción psicológica no consiga inducir al deudor al cumplimiento espontáneo- la satisfacción por una vía completamente independiente de la voluntad y de la actividad del deudor (ejecución forzada)¹²⁰.

Por su parte, en España, mientras ALONSO FERNANDEZ¹²¹ asegura no conocer un estudio completo sobre esta teoría, HERNANDEZ GIL¹²² matiza señalando que la distinción entre la **deuda** y la **responsabilidad** ha tenido relativamente poca repercusión, al menos en su concreto significado, lo que no quiere decir que no haya sido expuesta e incluso tomada en cuenta por algunos autores.

No obstante, cabe señalar que el Código civil español, sin marcar abiertamente la distinción, se puede deducir que se pronuncia por ella, puesto que contiene en preceptos distintos los dos elementos. Así es, el artículo 1088 dispone que "*Toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa*", conteniendo de esta forma al **débito**, o sea, al deber de prestación (dar, hacer o no hacer alguna cosa). En cambio, el artículo 1911 señala que "*Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros*", envolviendo así el elemento de la **responsabilidad**, es

¹²⁰ BETTI, E., Ibid. pp. 65 a 68.

¹²¹ "El débito...", op. cit., 341.

¹²² "Derecho de...", op. cit., p. 39.

decir, el sometimiento del patrimonio del deudor al cumplimiento del **débito**¹²³.

Sea como sea, el caso es que los sostenedores de la distinción entre la **deuda** y la **responsabilidad** señalan que también hoy pueden existir, entre otros supuestos:

1) Deudas sin responsabilidad.

Tal sería el caso de las **obligaciones naturales**. En efecto, los partidarios de la distinción¹²⁴, señalan que en las obligaciones naturales existe un vínculo o relación de **deuda**, en cuanto que existe, por un lado, un deudor que tiene el deber jurídico de efectuar una prestación y, por el otro, un acreedor que tiene una expectativa de conseguir la prestación, siendo verdad entonces que cuando el deudor cumple voluntariamente la prestación, éste extingue una deuda y no sólo cumple un acto de liberalidad; sin embargo, **falta la responsabilidad**, porque el deudor no puede ser constreñido por el acreedor a cumplir la prestación, para el caso de que aquél no quiera cumplirla voluntariamente, en cuanto que el acreedor carece de dicha acción¹²⁵.

¹²³ La misma observación se podría hacer para el caso de la LGT, puesto que, por un lado, vincula claramente el **débito** a los sujetos pasivos (artículos 30 a 32), mientras que, por el otro, prefiere hablar de **responsabilidad** para quienes califica de "responsables del tributo" (artículos 37 a 41), llegando incluso a limitar la responsabilidad de estos últimos sujetos al valor de un determinado bien.

¹²⁴ Por ejemplo, Vid. GANGI, C., "Debito...", op. cit., p. 341.

¹²⁵ Manteniéndonos por el momento al margen de lo que deba entenderse por obligaciones naturales, así como de su reconocimiento en los ordenamientos positivos, lo cierto es que, por ejemplo, en el artículo 1798 del Código civil español se señala en su primera parte que <<**La Ley no concede acción para reclamar lo que se gana en un juego de suerte, envite o azar...**>>. ¿Será éste un supuesto de deuda sin responsabilidad? HERNANDEZ GIL, parece que así lo acepta, pues, señala que en estos casos <<lo que acontece es que, mientras la doctrina tradicional tiene que dar cabida a una **excepción** frente a la regla general, la doctrina de la distinción entre deuda y responsabilidad convierte la **excepción en regla**>>, "Derecho de...", op. cit., p. 41. (Las negrillas son nuestras).

2) Deudas con responsabilidad limitada.

Puede ocurrir que el **débito** tenga una dimensión determinada que no alcance a ser cubierta económicamente por la **responsabilidad** de una manera íntegra. Es decir, que la **responsabilidad** sólo alcance hasta el valor de un elemento patrimonial o de un bien determinado, y no hasta la totalidad de la **deuda** contraída.

Así, por ejemplo, los artículos 105 y 140 de la Ley Hipotecaria española señalan lo siguiente¹²⁶:

"Art. 105. La hipoteca podrá constituirse en garantía de toda clase de obligaciones y no alterará la responsabilidad personal ilimitada del deudor que establece el artículo 1911 del Código civil.

Art. 140. No obstante lo dispuesto en el artículo 105, podrá validamente pactarse en la escritura de constitución de la hipoteca voluntaria que la obligación garantizada se haga solamente efectiva sobre los bienes hipotecados.

En este caso, la responsabilidad del deudor y la acción del acreedor, por virtud del préstamo hipotecario, quedarán limitados al importe de los bienes hipotecados y no alcanzarán a los demás bienes del patrimonio del deudor".

¹²⁶ Citamos los artículos de la legislación española sólo para no afectar el sentido de la tesis que se expone en el texto. Sin embargo, el lector puede consultar lo correlativo en el CCDF (artículos 2893 y ss).

A raíz de los preceptos anteriores, parece claro que la responsabilidad del deudor queda objetivamente limitada, es decir, reducida al valor del bien inmueble objeto de la hipoteca y no a todo su patrimonio¹²⁷.

En todo caso, y por si quedaran dudas sobre la existencia de casos de **débito con responsabilidad limitada**, los partidarios de la separación citan como ejemplo al beneficio de inventario. En efecto, el artículo 1023 del Código civil español señala en la parte conducente lo siguiente:

"El beneficio de inventario produce en favor del heredero los efectos siguientes:

*I. El heredero no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma..."*¹²⁸.

3) Deuda sin responsabilidad propia.

Este sería el caso, por ejemplo, de una obligación natural que viniera garantizada mediante fianza, hipoteca o prenda. Efectivamente, los partidarios de la teoría que se comenta, señalan que el **débito** surge de la obligación natural, mientras que la **responsabilidad** la asume una persona

¹²⁷ Por ello, hay quien opina <<He aquí un claro supuesto de limitación de la responsabilidad>>, HERNANDEZ GIL, A., "Derecho de...", op. cit., p. 42.

¹²⁸ <<El privilegio que implica el beneficio de inventario, fundado en razones económicas y jurídicas indiscutibles, presenta en su naturaleza y en sus consecuencias problemas que puede iluminar la separación conceptual del débito y de la responsabilidad>>, ALONSO FERNANDEZ, J., "El débito...", op. cit., p. 361. En el mismo sentido, GANGI, C., señala que este caso es un supuesto en donde existe <<una deuda con responsabilidad aritmética o cuantitativamente determinada>>, "Débito...", op. cit., p. 557. (Las negrillas son nuestras).

distinta del deudor de aquélla, es decir, el tercero dador de la fianza, hipoteca o prenda.

4) Responsabilidad sin deuda propia.

En principio, pudiera pensarse que en la figura de la fianza existe un supuesto de esta naturaleza, ya que la **deuda** sería del obligado principal, quedando la **responsabilidad** sobre el fiador y sólo para el caso de que aquél no cumpla con su obligación.

Sin embargo, el artículo 1822 del Código civil español señala literalmente que "*Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero en el caso de no hacerlo éste*"¹²⁹, de donde se desprende que al quedar **obligado** el fiador no sólo es deudor, sino que es también responsable.

En cambio, la doctrina partidaria de la distinción que se describe¹³⁰, señala que un supuesto indubitable de responsabilidad sin deuda propia se tiene en el caso de la prenda o hipoteca constituidas en garantía de una deuda ajena, ya que en estos casos se tiene una **responsabilidad** de un bien en garantía de un **débito** que no es ciertamente un débito del bien, y ni siquiera un débito del propietario del bien, sino un débito ajeno. Dicho de otra manera, el tercero dador de hipoteca o prenda sufre en efecto la ejecución del bien

¹²⁹ En parecidos términos el artículo 2794 del CCDF.

¹³⁰ Vid. GANGI, C., "Débito...", op. cit., p. 556. Por su parte, ALONSO FERNANDEZ, J., encuentra otro supuesto de responsabilidad sin deuda propia en las obligaciones solidarias, puesto que <<existe una responsabilidad sin débito en cuanto no se debe todo, pero se responde de todo>>, "El débito...", op. cit., p. 361.

hipotecado o dado en prenda como consecuencia del incumplimiento de una obligación a la que él debe considerarse ajeno¹³¹.

Otro ejemplo que, aparentemente, se puede encuadrar dentro de este tipo de supuestos, es aquel que se desprende de los artículos 1902, 1903 y 1904 del Código civil español. Estos artículos señalan lo siguiente:

*"Art. 1902. El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, **está obligado a reparar el daño causado.***

*Art. 1903. La obligación que impone el artículo anterior es exigible, no sólo por los actos u omisiones propios, sino **por los de aquellas personas de quienes se debe responder...***

*Lo son...los **dueños** o directores de un establecimiento o empresa respecto de los perjuicios causados por sus **dependientes** en el servicio de los ramos en que los tuvieron empleados, o con ocasión de sus funciones...*

*Art. 1904. El que paga el daño causado por sus dependientes **puede repetir de éstos lo que hubiese satisfecho** "132*

De acuerdo con los preceptos anteriores, parece claro que la **responsabilidad** queda a cargo de un sujeto, en este caso, del dueño del establecimiento, puesto que sólo **responde** de los daños causados, mientras que el **débito** originado por el hecho dañoso queda finalmente a cargo de los

¹³¹ <<El fiador debe y responde, en tanto que el tercer dador de prenda o de hipoteca sólo responde>>, GUILARTE ZAPATERO, V., "De la fianza", Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, Tomo XXIII, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1979, p. 45.

dependientes, resultando, en consecuencia, separados la deuda de la responsabilidad.

En otras palabras, el dueño del establecimiento no es aparentemente deudor, sino como dice el artículo 1903, sólo **responsable**. Tanto es así que, incluso, el artículo 1904 le reconoce expresamente un derecho de reembolso para que no cargue finalmente con la deuda de otro (dependiente)¹³³.

Por nuestra parte, consideramos que todo lo desarrollado resumidamente en las páginas anteriores es suficiente para tener una idea general del significado y alcance que debe darse a la teoría de la distinción entre la **deuda** y la **responsabilidad**, por lo que ahora es el momento de examinar cómo ha sido la implantación y adaptación de esta teoría en las construcciones de la doctrina que se ha ocupado del análisis de la naturaleza jurídica del responsable tributario.

b') La implantación de esta teoría a la figura de la responsabilidad tributaria. La tesis de PUGLIESE.

Según BERLIRI¹³⁴, todos los autores que se han detenido a estudiar los sujetos pasivos de la obligación tributaria han puesto de relieve que, al lado de aquel que debe el tributo sin posibilidad de resarcirse y del que

¹³² Los preceptos correlativos de las normas transcritas son, respectivamente, los artículos 1910, 1919, 1924 y 1928 del CCDF.

¹³³ Los casos referidos en las líneas precedentes no agotan los supuestos que los partidarios de la distinción entre la deuda y la responsabilidad han propuesto para apoyar su teoría. Sin embargo, y ante la imposibilidad de detenernos más en este punto, las obras de GANGI, ALONSO FERNANDEZ y HERNANDEZ GIL citadas anteriormente, ofrecen al lector un catálogo más amplio de estos supuestos para su análisis.

¹³⁴ Cfr. "Principios ...", op. cit., p. 240.

lo debe en lugar de un tercero frente al que dispone de una acción de regreso (el sustituto), **existe una tercera figura de sujeto pasivo: aquel que debe el impuesto junto a (no en lugar de) otro, del que puede resarcirse.**

Pues bien, de las palabras de BERLIRI se puede deducir claramente que aquí el punto neurálgico en la clasificación de los "sujetos pasivos"¹³⁵, radica fundamentalmente en el derecho de reembolso que puede o no ejercitar el sujeto de que se trate.

Efectivamente, del argumento de BERLIRI se desprende rápidamente que hay un sujeto que debe el tributo sin posibilidad de resarcirse (contribuyente); otro sujeto que lo debe **en lugar** del contribuyente y frente al cual tiene acción de reembolso (sustituto) y, finalmente, un sujeto que debe el impuesto **junto al** contribuyente, del que puede también resarcirse (responsable).

Ahora bien, los sujetos que tienen la posibilidad de ejercer la acción de reembolso (sustituto y responsable), **¿por qué la tienen?** Suponemos que es porque la deuda tributaria no es de ellos, sino del contribuyente.

De esta manera, la titularidad del derecho del reembolso pone de resalto, por un lado, que en principio el sustituto y el responsable sólo tienen la responsabilidad del pago de un tributo y, por el otro, la ajeneidad de la

¹³⁵ Desde luego, y por las razones que ya hemos indicado en el capítulo anterior, no participamos de la idea de que el sustituto y el responsable sean sujetos pasivos de la obligación tributaria. No obstante, hablamos de "sujetos pasivos" sólo para no afectar el sentido del argumento del autor que se cita.

deuda tributaria, o sea, la existencia de deudas tributarias propias y deudas tributarias ajenas.

Así, el contribuyente sería un deudor por deuda propia y, por tanto, sin posibilidad de resarcirse. Contrariamente, el sustituto y el responsable serían, en principio, deudores por deuda ajena y, consiguientemente, con derecho de reembolso para no soportar la deuda del contribuyente.

Planteadas así las cosas, la responsabilidad en el campo tributario sería nada menos que la **obligación de responder de una deuda**. Sin embargo, en virtud de la posibilidad de que se puede responder de una deuda propia, así como de una deuda ajena, no existiría otra posibilidad más que considerar al responsable tributario como un deudor por deuda ajena, quedando fortalecida esta consideración por el hecho de que al responsable se le reconoce una acción de reembolso contra el contribuyente (deudor por deuda propia).

Pues bien, las consideraciones anteriores no escaparon de la mente de algunos conocidos autores, quienes se declararon partidarios de ellas con base a que estimaron que en el caso del responsable tributario tenía plena aplicación la antigua teoría fundada en la distinción entre el **débito** (schuld) y la **responsabilidad** (haftung).

En efecto, entre estos conocidos autores destaca con luz propia PUGLIESE¹³⁶, quien señala que <<el estudio de la figura jurídica del sujeto

¹³⁶ "Istituzioni di Diritto Finanziario", Cedam, Padova, 1937, p. 57. Existe traducción española de esta obra por CORTINA GUTIERREZ, A., Porrúa, México, 1976, p. 134. También, VANONI, E., es claro partidario de esta corriente doctrinal, pues, indica que <<la distinción entre débito y

pasivo de la obligación tributaria forma una unidad con el de los principios que regulan y determinan la responsabilidad de quien pague la deuda tributaria. En el Derecho tributario, más que en el Derecho privado, **la responsabilidad del pago con frecuencia se separa de la titularidad de la deuda**>>.

Sobre esta línea, PUGLIESE prosigue su argumento señalando que cuando él habla de separación entre **deuda** y **responsabilidad**, de manera que la deuda tributaria pese sobre una persona, en tanto que la responsabilidad del pago recaiga sobre otra, está considerando la <<**deuda**>> en su sentido substancial o material, refiriéndose a aquel que en última instancia tiene que satisfacer en favor del Estado la obligación.

Además, PUGLIESE¹³⁷ advierte que para evitar confusiones, él llama **deudor** al sujeto que en definitiva debe soportar una disminución patrimonial para satisfacer el crédito del Estado. En cambio, por **responsable** a aquel a quien la Ley designa como sujeto pasivo de la obligación, pero sólo a los fines de la satisfacción de dicha obligación frente al Estado, **sin que a tal sujeto corresponda una real relación de deuda**¹³⁸.

responsabilidad (Schuld und Haftung) que a tanta incertidumbre ha dado lugar en el Derecho privado, **encuentra en cambio evidente aplicación en el Derecho tributario**>>, "Opere Giuridiche, Tomo II, Giuffrè, Milano, 1962, p. 134. (Las negrillas son nuestras).

Vid. "Instituciones ...", op cit., p. 188.

¹³⁸ Nótese que dibujadas así las cosas, existe en PUGLIESE una clara tendencia a mezclar términos jurídicos con económicos, pues, el hecho de que para él el factor determinante para distinguir los distintos sujetos sea <<**quien en definitiva sufra la disminución patrimonial**>>, no nos permite llegar a una conclusión distinta. Así lo ha entendido también BERLIRI, quien señala que <<cuando Pugliese contrapone la deuda (tal y como él la entiende) y la responsabilidad está contraponiendo un concepto económico (el contribuyente incidido) a un concepto jurídico (el sujeto pasivo de una obligación), cosa que, evidentemente, no puede hacerse>>, "Principios...", op. cit. p. 212.

Finalmente, y como consecuencia de sus planteamientos, PUGLIESE señala que los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden ser someramente clasificados como sigue:¹³⁹

I. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa;

Ia. Sujetos pasivos por deuda mixta con responsabilidad directa;

Ib. Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria;

II. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta;

III. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria;

IV. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva"¹⁴⁰.

¹³⁹ "Instituciones...", op. cit., pp. 190 a 192. Cabe aclarar, sin embargo, que esta clasificación tiene su fuente en la normativa del Derecho tributario italiano de la época en que PUGLIESE escribe su obra. Los ejemplos que éste autor cita en su texto así lo acreditan. (Las negrillas en esta cita son nuestras).

¹⁴⁰ Además de PUGLIESE y VANONI, habría que incluir dentro de esta corriente de pensamiento, entre otros, a JARACH, D., "Curso Superior de Derecho Tributario", Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, pp. 198 y ss.; URIARTE Y ZULUETA, M. M., "Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio", HPE, Núm. 2/1970, pp. 100 y ss.; RODRIGUEZ PEREZ, H., "Las responsabilidades tributarias", XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, pp. 555 y ss.; DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., pp. 488 y ss.

Ahora bien, de lo dicho hasta aquí, no cabe ninguna duda que esta corriente doctrinal está plenamente inspirada en la teoría de la distinción entre el **débito** y la **responsabilidad**, toda vez que la **deuda** queda a cargo de un sujeto determinado (contribuyente), mientras que la **responsabilidad** queda a cargo de otro sujeto (responsable), distinguiéndose de paso cuatro tipos de responsabilidad tributaria¹⁴¹.

c') Consideraciones críticas.

Las críticas que podemos efectuar a esta primera posición doctrinal deben partir, a nuestro juicio, de las críticas a la propia teoría de la distinción entre la **deuda** y la **responsabilidad**, así como en los mismos términos en que fue formulada por sus creadores y defendida por sus partidarios¹⁴².

Pues bien, hemos visto que el argumento principal utilizado por los seguidores de aquella teoría está constituido por la total autonomía de las dos relaciones, la del **débito** y la de la **responsabilidad**. Esta autonomía -según aquéllos- permite llegar al extremo de que una "pura" relación de **débito** produzca plenos efectos jurídicos sin ir acompañada simultáneamente de una relación de responsabilidad y viceversa; incluso hablan de que ambas relaciones pueden tener márgenes cuantitativos distintos.

¹⁴¹ Incluso, nosotros diríamos que PUGLIESE va más lejos en la aplicación de la citada teoría, pues, llega al extremo de fragmentar la misma deuda en "propia" y en "ajena", por lo que, entonces, la responsabilidad sería también mixta.

¹⁴² Críticas que no nos impiden reconocer las virtudes que también tiene la citada teoría y que, asimismo, han sido reconocidas por la doctrina. Entre ellas está la de haber representado un estímulo fundamental al estudio y caracterización del concepto de relación obligatoria que existe en nuestros días, así como la de servir de punto de apoyo para la sistematización de distintas figuras jurídicas actuales. Sobre este tema, pueden consultarse las obras citadas de GANGI y de HERNANDEZ GIL.

Así, como ejemplo decisivo de una relación de "puro" **débito sin responsabilidad**, los partidarios de aquella teoría señalan a la llamada **obligación natural**, toda vez que el deber de prestación del deudor no está dotado de sanción para el caso de incumplimiento y la expectativa del acreedor no puede hacerse valer contra el deudor coactivamente, cosa que sólo sería posible si existiera la relación de **responsabilidad**.

Sin embargo, para refutar lo anterior habría que contestar la siguiente cuestión: **¿La "obligación natural" es una relación jurídica?**. En nuestra opinión, y convencidos plenamente por GIORGIANNI¹⁴³, la obligación natural no constituye en absoluto una relación jurídica, es decir, un vínculo explícitamente reconocido y tutelado por el Derecho¹⁴⁴, sino sólo un deber moral o social, careciendo por tanto de relevancia para el Derecho.

Ahora bien, al no constituir una relación jurídica, da lo mismo que se diga que en la obligación natural hay una pura deuda, un deber recayente sobre el deudor, pero sin responsabilidad. Por ello, toda discusión sobre este punto sobra¹⁴⁵.

Además, cuando las normas positivas -restrictiva y sólo indirectamente- se refieren a las obligaciones naturales, lo hacen <<sólo con el fin de valorar la naturaleza de la transmisión patrimonial que los sujetos

¹⁴³ "L'obbligazione", op. cit., pp. 178 y 179.

¹⁴⁴ CASTAN TOBEÑAS, J., señala que en el Código civil <<ni siquiera se alude a ellas en su texto>>, "Derecho Civil Español, Común y Foral", Tomo III, Reus, Madrid, 1988, pp. 117 y 118.

¹⁴⁵ En efecto, la **deuda** y la **responsabilidad** son <<esencialmente inseparables al ser ambas nociones o consideraciones de esencia al concepto de **vínculo jurídico**; y que, así, **al disociar aquéllas se destruye éste**>>, LACRUZ BERDEJO, J. L. y Otros, en "Elementos de Derecho Civil", Volumen I, Parte General, Bosch, Barcelona, 1985, p. 30. (Las negrillas son nuestras).

realizan para cumplir un deber de tal naturaleza>>¹⁴⁶, **pero nunca califican de ilícito el incumplimiento de ese deber**, quedando de nuevo demostrado que ese "puro débito" no es en realidad un verdadero **deber jurídico**.

Por lo que toca a los ejemplos en los que se pretende ver una disparidad cuantitativa o económica entre el **débito** y la **responsabilidad**, de manera que ésta última pueda, respecto del primero, considerarse limitada, habría también que rechazarlos.

En efecto, en el caso de la constitución de la hipoteca por el deudor (o por un tercero, que también es deudor), con el fin de garantizar el cumplimiento de la prestación, quedando la **responsabilidad** limitada al valor de un bien determinado, hay que advertir que la limitación de la **responsabilidad** debe considerarse simplemente como una consecuencia de la limitación del **débito** contraído, sin que quepa, pues, hablar de una disgregación entre ambos elementos.

Nos explicamos mejor. Es cierto que la **responsabilidad** queda limitada al valor del inmueble hipotecado, pero entonces preguntamos: ¿Hasta donde debe el deudor?. Pues, hasta el valor del inmueble hipotecado. **¿Dónde queda entonces la supuesta separación entre el débito y la responsabilidad?**. Las respuestas de estas preguntas demuestran rotundamente que no hay tal separación¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Vid. GIORGIANNI, M., "L'obbligazione", op. cit., p. 179.

¹⁴⁷ No se olvide, sin embargo, que el **débito** del deudor (pongamos, por ejemplo, \$500), puede ser superior al valor del bien hipotecado (digamos \$100). Ante esto, el acreedor sólo podrá reclamar hasta los \$100, porque hasta ese monto se obligó el deudor. No obstante, fuera de este vínculo (con **débito** y **responsabilidad** limitada), el acreedor podrá, en nuestra opinión, dirigirse contra el deudor por los \$400 restantes, pero esto -recuérdese muy bien- será con base en otra relación obligatoria, con su propio **débito** y **responsabilidad**, la que incluso puede ejercitarse en

La misma crítica podría argumentarse en el caso del heredero que acepta la herencia a beneficio de inventario. En efecto, no es cierto que el heredero sea deudor por las deudas del **de cuius** sin limitación alguna, mientras que su responsabilidad sólo estaría limitada al valor de los bienes que ha recibido, ya que también es deudor limitativamente al mismo valor. Así es, el heredero podrá ir pagando a los acreedores (y legatarios) a medida que éstos se presenten, reduciendo no sólo su **débito** sino al mismo tiempo también su **responsabilidad**, por lo que entonces su **débito** y su **responsabilidad** (limitados) van de la mano, sin que por tanto sea lógico decir que aquél es ilimitado y esta limitada.

En definitiva, en los ejemplos anteriores, la limitación de la responsabilidad debe considerarse simplemente como una consecuencia de la limitación del **débito**, por lo que la disgregación entre ambos elementos es sólo aparente y externa, es decir, fuera del vínculo obligatorio que los contiene.

Con parecidos argumentos críticos se puede refutar el ejemplo que supuestamente contempla una hipótesis de deuda sin responsabilidad propia. El ejemplo sería el supuesto de una obligación natural que viniera garantizada por fianza o hipoteca constituidas por un tercero.

Este último ejemplo, así planteado, debe descomponerse en dos partes para poner de resalto su ilógica construcción. Por un lado, existe una obligación natural (que contiene supuestamente "puro" **débito**), pero que, sin

los términos amplios del artículo 1911 del Código civil español: <<Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros>>. Su correlativo es el artículo 2104 del CCDF.

embargo, ya hemos dicho que en realidad no se trata de un auténtico deber jurídico, por lo que entonces carece de sentido señalar que la **responsabilidad** es propia o ajena.

Cuestión distinta es el vínculo obligatorio que se constituye al formalizar por un tercero, por ejemplo, la hipoteca. En efecto, el tercero dador de hipoteca queda sujeto a su propia relación obligacional, derivada de la constitución de aquélla, por lo que entonces tiene su propio **débito** acompañado, naturalmente, de su correspondiente **responsabilidad**¹⁴⁸.

Además, si en el caso en particular pensáramos lo contrario estaríamos señalando erróneamente que el deber de prestación del tercero dador de hipoteca no puede ser hecho efectivo por el acreedor¹⁴⁹. Por ello, a lo más que pudiéramos llegar es a reconocer que el **débito** y la **responsabilidad** que se contienen -como no podría ser de otra manera- en el vínculo obligatorio que se origina por la constitución de la hipoteca, es tan efectivo que, incluso, puede permitir cumplir una obligación natural¹⁵⁰.

Finalmente, los supuestos que los sostenedores de la teoría en crítica describen como "**responsabilidad sin deuda propia**", tienen lugar aparentemente cuando, por un lado, un tercero garantiza mediante prenda o

¹⁴⁸ Si no fuera así, se trataría de una incompatibilidad conceptual, ya que es absurdo que haya una subespecie de la responsabilidad, es decir, una categoría de personas **responsables sin deuda** junto a otra categoría de **personas deudoras sin deuda**.

¹⁴⁹ En efecto, no es posible concebir una obligación en donde frente a una deuda, es decir, frente al deber de efectuar una prestación, no se encuentre la posibilidad de exigirla (responsabilidad).

¹⁵⁰ Cabría también considerar que en este supuesto se tendría una ligera diferencia que no afecta en lo absoluto la integridad del vínculo obligatorio existente. Nos referimos a la diferencia de grado que debe reconocerse a ambos deudores. Es decir, el obligado principal es deudor en primer grado, mientras que el garante es un deudor de segundo grado o subsidiario. Pero hasta ahí.

hipoteca un **débito** de otra persona y, por el otro, cuando un tercero responde por los daños culposos ocasionados por otro.

En cuanto al primer supuesto, ya hemos demostrado plenamente que el deudor (llamémosle principal) es un sujeto que **se obligó** y, por consiguiente, **debe y responde**. Igualmente, el tercero dador de prenda o hipoteca es otro obligado y, por tanto, también debe y responde **¿Dónde está, pues, la independencia de la deuda y de la responsabilidad?**¹⁵¹.

Por último, por lo que toca al otro supuesto de aparente **responsabilidad sin deuda propia**, es decir, a la hipótesis de responsabilidad por hechos o daños culposos cometidos por otros, conviene tener en cuenta la siguiente crítica.

En esta hipótesis, a nuestro juicio, coincide perfectamente también en la misma persona el **débito** y la **responsabilidad**. Efectivamente, quien responde de las consecuencias del daño ocasionado por otra persona (por ejemplo, el dueño del establecimiento), debe ser obviamente calificado de **deudor**, en cuanto que él es, precisamente, el obligado a resarcir el daño y, por tanto, su **responsabilidad** queda vinculada a esa relación. **¿Dónde está, pues, la autonomía del débito y la responsabilidad?**

En nuestra opinión, es difícil encontrarla, puesto que **débito** y **responsabilidad** inciden sobre el mismo sujeto (dueño del

¹⁵¹ No se nos escapa la astucia de los partidarios de la distinción entre el **débito** y la **responsabilidad** manifestada en la separación de uno y otro sobre diversos sujetos (el obligado principal y el garante). Sin embargo, aquélla astucia cae rápidamente en lo ilógico porque la **deuda** es una y en todo caso viene celosamente acompañada de su respectiva **responsabilidad**.

establecimiento)¹⁵². Por ello, este es simultáneamente **deudor** (de una suma equivalente al daño producido por otro) y **responsable**, ya que se puede ver fácilmente constreñido por el acreedor a cumplir aquella deuda¹⁵³.

A la vista de las consideraciones anteriores, la principal crítica que hacemos a la teoría de la distinción entre el **débito** y la **responsabilidad** es que, precisamente, la eventual distinción entre ambos elementos no debe llevar forzosamente a la disociación del concepto de la obligación¹⁵⁴.

En otras palabras, la relación obligatoria es un concepto unitario que no permite la independencia de aquéllos elementos, puesto que en el Derecho actual -que por cierto ignora la distinción- toda deuda implica la responsabilidad y viceversa¹⁵⁵.

Dicho lo anterior, pasemos ahora a manifestar nuestra crítica a la corriente doctrinal que ve en el responsable tributario un caso de disgregación entre el **débito** y la **responsabilidad**.

¹⁵² Aquí preguntamos: ¿Hasta qué punto cuando se es "responsable por una deuda ajena", desde ese momento no se es ya "responsable por una deuda propia"? En realidad, la nota diferenciadora pudiera en todo caso encontrarse en que, mientras el empleado **debe** la prestación, el dueño del establecimiento **debe** el equivalente.

¹⁵³ Desde luego, nadie negaría que el autor material del daño culposo es también deudor y, por tanto, responsable, pues, el artículo 1910 del Código civil es por demás elocuente: <<El que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres cause un daño a otro, está obligado a repararlo... >>.

¹⁵⁴ Vid. DIEZ PICAZO, L., señala que <<deuda y responsabilidad son dos ingredientes institucionales del fenómeno de la obligación, pero no constituyen dos relaciones o dos situaciones jurídicamente autónomas y distintas>>, "Fundamentos...", op. cit., p. 82. Por su parte, LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros, señalan que <<la responsabilidad acompaña al débito como la sombra de su cuerpo>>, en "Elementos...", op. cit., p. 30. (Las negrillas son nuestras).

¹⁵⁵ Por ello, GIORGIANNI señala que <<Dato, infatti, che non può concepirsi debito senza responsabilità e responsabilità senza debito, la presenza di quei due elementi nell'obbligazione potrebbe essere rilevante al massimo dal punto de vista descrittivo, ma non può pretendere di conformare particolarmente la struttura dell'obbligazione>>, "L'obbligazione", op. cit., pp. 186 y 187.

Para esta corriente teórica, como hemos dicho, el responsable tributario no es un deudor, sino sólo un "responsable" por deuda ajena.

En primer lugar, consideramos que es un grave error decir que el responsable tributario no es un deudor. Así es, **el responsable tributario**, como vimos en el capítulo anterior, **es un sujeto obligado**, y esto sencillamente porque el Legislador así lo determina.

En otros términos, el Legislador establece un hecho, circunstancia o hipótesis (llamémosle presupuesto de hecho), que teniendo lugar o realizándose en la vida real, hace surgir una obligación a cargo del responsable y, desde luego, con sus **elementos esenciales**, es decir, el **débito y la responsabilidad**.

Efectivamente, así como cuando el sujeto pasivo realiza el hecho imponible nace a cargo de él la obligación tributaria material (deuda tributaria), así también cuando el responsable tributario realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad, se echa encima la obligación de **"responder de la deuda tributaria junto con el sujeto pasivo"**.

Por ello, la doctrina más atrayente señala que <<El impuesto es, por Ley, puesto ante todo a cargo de una determinada persona: el que coincide por regla con el partícipe directo de la situación base del impuesto. Con distinta norma, además, es establecida la **obligación** a otro sujeto, junto o en compañía al primer obligado...Esto significa que las **dos obligaciones, sin tener diversa estructura jurídica**, son colocadas en un rango diverso: la una, **obligación principal**; la otra, **obligación de garantía** para la obligación

principal. **dependiente**, por tanto, de ella, con la consecuencia de que todos los efectos jurídicos que influyen sobre la obligación principal, modifican un elemento del presupuesto de hecho de la obligación dependiente y, por tanto, influyen sobre ella>>¹⁵⁶.

Pero, el carácter de **obligado tributario** que atribuimos al responsable tributario -y que por sí mismo echa por tierra la teoría que criticamos-, no sólo queda acreditado por nuestros argumentos -y por las firmes bases doctrinales en que se apoyan-, sino sobre todo por las propias normas tributarias.

Así es, pongamos como ejemplo el artículo 38.1 de la LGT. Este precepto señala que *"Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria"*.

Pues bien, este precepto implica que el presupuesto de hecho que origina la obligación de responder solidariamente para el responsable se actualizará cuando éste "cause" o "colabore en la realización de" una infracción tributaria¹⁵⁷.

Ante esto, de la realización o actualización del presupuesto de hecho de la responsabilidad surge, en cabeza del sujeto responsable, la obligación de **"responder de las obligaciones tributarias"**, según la expresión del artículo que se comenta.

¹⁵⁶ ALLORIO, E., "Diritto Processuale Tributario", UTET, Torino, 1962, pp. 141 y 142.

¹⁵⁷ Por ahora nos basta con este ejemplo. Sin embargo, el estudio del presupuesto de hecho de la responsabilidad lo efectuaremos en el epígrafe E) siguiente. Infra. pp. 180 y ss.

Ahora bien, la obligación que surge de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad cuenta, naturalmente, con su **débito y, simultáneamente, con su responsabilidad.**

El **débito** (deber de prestación), consistirá simple y únicamente en una obligación de **dar**, es decir, en pagar una suma de dinero que, en concepto de "**obligaciones tributarias**", se determine legalmente.

Por su parte, la **responsabilidad** sujetará el patrimonio del deudor, o sea, del responsable tributario, al poder coactivo de la Hacienda acreedora y para el caso de incumplimiento de aquél **débito.**

¿Dónde está, pues, la separación entre el débito y la responsabilidad?¹⁵⁸.

Por lo que toca al segundo argumento de la teoría que se critica, es decir, que el responsable tributario no es un deudor sino sólo un "**responsable por deuda ajena**", cabría argumentar -adicionalmente, pues, de lo dicho se deduce como lógica consecuencia-, lo siguiente:

Es falso e ilógico que el responsable tributario no sea un auténtico deudor. En efecto, el responsable es deudor sencillamente porque es un sujeto

¹⁵⁸ Obviamente, la respuesta a esta pregunta no debe ser otra que "**en ninguna parte**", puesto que no existe tal separación. **El "responsable" es deudor y, por tanto, responsable.**

que viene **obligado legalmente**¹⁵⁹ (cuando tenga lugar su presupuesto de hecho), a cumplir un deber de prestación y, por tanto, **debe y responde**¹⁶⁰.

Con esto, **el responsable tributario no sólo es un "responsable", sino también un auténtico deudor**. Es decir, el responsable cumple primeramente su propia deuda y no la de otro sujeto. La "**deuda ajena**" sería, en su caso, la deuda derivada de la realización del hecho imponible por parte del contribuyente, pero **de ningún modo le es ajena la deuda derivada del presupuesto de hecho en que está incurso o que generó por haberlo realizado**¹⁶¹.

Asimismo, el hecho de que el responsable pague una deuda que generalmente tiene el mismo objeto económico que la deuda tributaria del contribuyente, no significa de ningún modo que el primero deje de ser un auténtico deudor o que esté pagando exclusivamente una deuda ajena.

¹⁵⁹ Téngase en cuenta que según el artículo 1089 del Código civil español <<*Las obligaciones nacen de la Ley, de los contratos y cuasi contratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia*>>. Su correlativo en la legislación mexicana sería el Libro Cuarto, Primera Parte, Título Primero del CCDF.

¹⁶⁰ <<Cuando se habla de sujetos pasivos por deuda propia se está haciendo uso de una tautología jurídica criticable...que no debe emplearse...no hay sujetos pasivos por deuda ajena, sino que todo deudor de un impuesto lo es porque se ha colocado en la circunstancia prevista por la ley para que nazca dicha obligación>>, RODRIGUEZ MEJIA, G., "Teoría...", op. cit., pp. 11 y 12.

¹⁶¹ Para aceptar que el responsable tributario es un **deudor por deuda ajena**, tendríamos que aceptar previamente que la obligación que legalmente se pone a cargo del responsable (de pagar la deuda tributaria cuando tenga lugar su presupuesto de hecho), también le es ajena, y esto -por una aberración evidente-, sería un extravío jurídico. Así, **quien por mandato de la Ley asume una responsabilidad tributaria, tiende a que una deuda no suya sea cumplida, pero a través de la asunción de una deuda propia**. En todo caso, la deuda del responsable es, lógicamente, una deuda ajena para el contribuyente, pues, éste es ajeno al presupuesto de hecho que generó la responsabilidad. De esta manera, el contribuyente como el responsable -insistimos-, son sujetos obligados y, por tanto, **deudores en nombre propio** frente a la Hacienda Pública.

No. La obligación tributaria del contribuyente tiene su propia deuda, así como también su correspondiente responsabilidad. Igualmente, la obligación del responsable tributario cuenta con estos elementos esenciales que, conjunta e inseparablemente, lo hacen al mismo tiempo deudor y responsable¹⁶².

En conclusión, en la obligación del responsable tributario -surgida de su particular presupuesto de hecho- no puede (ni debe) verse un caso de disgregación, sino de concurrencia entre los elementos **débito** y **responsabilidad**¹⁶³.

b) El responsable tributario es un sujeto pasivo.

Como anticipamos al inicio de este epígrafe, existe en la doctrina el planteamiento que, en vista de una aparente paridad de situaciones deudoras frente al Ente impositor, se niega toda autonomía jurídica a la figura del responsable tributario, considerándola, por tanto, no diferenciable de la del sujeto pasivo.

a') La tesis de BERLIRI.

¹⁶² No ocultamos, sin embargo, que la obligación del responsable tiene regularmente un objeto económico coincidente con el de la obligación del sujeto pasivo, con lo cual, el responsable cuando cumple su obligación está, de alguna forma, dando cumplimiento al mismo tiempo a la obligación tributaria de la que no es sujeto pasivo, y por ello aceptamos que pueda decirse en este sentido que el responsable cumple una deuda ajena, pero aceptar esto es cosa muy distinta a aplicar sin reserva alguna la controvertida teoría de la distinción entre el **débito** y la **responsabilidad**.

¹⁶³ Es más, tampoco aceptamos que -con base en que goza de supuestas virtudes esclarecedoras- la teoría de la distinción entre el **débito** y la **responsabilidad** sea empleada "sólo para efectos descriptivos o didácticos", puesto que, en nuestra opinión, es más la confusión y el estancamiento que ella produce en el estudio del responsable tributario que el valor que tienen aquéllas supuestas virtudes. Por ello, desde este minúsculo lugar, hago un llamado al Legislador y a la doctrina actuales para que rechacen furiosamente -y para siempre- aquella teoría.

La teoría que se describe la debemos atribuir, fundamentalmente, a BERLIRI, quien señala con toda determinación que <<Desde el punto de vista lógico, la figura del responsable es inadmisibile; entiéndase bien, es inadmisibile como figura autónoma de sujeto pasivo de la obligación tributaria>>¹⁶⁴.

Sin embargo, BERLIRI matiza posteriormente su argumento indicando que en este tema pueden sentarse los siguientes puntos:

<<1) Si el responsable está obligado en vía subsidiaria, éste es el sujeto pasivo de la obligación subsidiaria, es decir, de una obligación distinta de la tributaria, **aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella...**

2) Si el denominado responsable está obligado solidariamente con el contribuyente, entonces es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero **dado que resulta obligado frente al acreedor de la misma forma que el contribuyente, no es posible, desde el punto de vista jurídico, establecer ninguna distinción entre ellos. Como sujetos pasivos de la obligación tributaria, el denominado responsable y el contribuyente están en idéntica posición; esto es, en la posición de deudor>>¹⁶⁵.**

Finalmente, BERLIRI cierra su argumento señalando que <<tanto el responsable como el sustituto sólo tienen relevancia jurídica autónoma en

¹⁶⁴ "Principios...", op. cit., p. 245 (Las negrillas son nuestras).

¹⁶⁵ Ibid. p. 247. (Las negrillas son nuestras). Esta posición doctrinal es seguida con sorprendente fidelidad por el TEAC en su Resolución de 4 de diciembre de 1975, pues dicho Tribunal señala que <<se ha de afirmar que la responsabilidad subsidiaria entraña la asunción de una obligación distinta de la tributaria, aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella, a diferencia de la responsabilidad solidaria, en la que el responsable, por estar coobligado con el contribuyente,

cuanto sujetos pasivos de una **obligación distinta de la del contribuyente**, no pudiendo contraponerse al contribuyente cuando sean sujetos pasivos de la misma obligación, en tal caso, responsable y sustituto son deudores exactamente igual que lo es el contribuyente, ya que en la obligación tributaria, como en cualquier otra obligación, no hay más que dos posiciones: la de acreedor y la de deudor, el sujeto activo y el sujeto pasivo>>¹⁶⁶.

Vistas en conjunto las argumentaciones de BERLIRI, podemos concluir que para éste autor:

1º. El responsable tributario es, en principio, un **sujeto pasivo**, en cuanto que es un deudor, y

2º. Si el responsable tributario está obligado subsidiariamente no es sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino de una subsidiaria. En cambio, si lo está solidariamente, entonces es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria.

b') La tesis de FERREIRO LAPATZA.

Dentro de la doctrina española minoritaria, FERREIRO LAPATZA también considera al responsable tributario sujeto pasivo de la obligación tributaria. El endeble argumento de este autor es el siguiente:

<<Cuando se dice que el responsable se coloca <junto a los sujetos pasivos>, hay que entender por tales a los demás sujetos pasivos de la

se constituye en un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria por estar en idéntica posición que dicho contribuyente (o sea, en posición de deudor)>>. (Las negrillas son nuestras).

obligación tributaria, es decir, a los contribuyentes y sustitutos, y ello es así por la sencilla razón de que **el responsable, respondiendo de la deuda tributaria y, en ocasiones, pagándola, es también, evidentemente, sujeto pasivo de la citada obligación**>>¹⁶⁷.

De esta manera, -señala el autor citado- <<**Contribuyentes, sustitutos y responsables configuran así las tres categorías de sujetos pasivos de la obligación tributaria conocidos y utilizados por nuestro Derecho positivo actual**>>¹⁶⁸.

Ahora bien, una vez destacados los argumentos anteriores, pasemos ahora a señalar la censura que, a nuestro juicio, cabría formular a las tesis que describimos¹⁶⁹.

c') Consideraciones críticas.

Antes de todo -y como lógica premisa- debemos conocer cómo entiende BERLIRI al sujeto pasivo, para después de ahí determinar por qué considera al responsable tributario una figura equiparable a la de sujeto pasivo.

¹⁶⁶ "Principios...", op. cit., p. 247. (Las negrillas son nuestras).

¹⁶⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J., "Curso...", op. cit., p. 381. (Las negrillas son nuestras).

¹⁶⁸ Ibid. p. 368. (Las negrillas son nuestras).

¹⁶⁹ Nuestra crítica también va para aquellas resoluciones jurisdiccionales que consideran al responsable sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por ejemplo, la sentencia de 6 de mayo de 1983 (Aranzadi 2463) del Tribunal Supremo español que, por la importancia que tiene en este momento, nos permitimos transcribir: <<La LGT, cuyo **artículo 31** y bajo la rubrica de <El sujeto pasivo> define a los contribuyentes como la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible, **precepto que debe ponerse en relación con lo que respecto de los <responsables del tributo>** establecen los artículos 37 y siguientes de la propia Ley>>.

Pues bien, cediendo la palabra a este reconocido autor italiano, tenemos que <<sólo puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria **aquel que debe entregar el objeto de dicha obligación**, con la consecuencia de que **quien no debe nada al acreedor** (por ejemplo, el que únicamente está obligado a reembolsar al deudor), o **quien debe entregar en virtud de una obligación diversa** (el fiador o el garante), **no son sujetos pasivos de la obligación tributaria**. De donde se desprende que **sujeto pasivo de la obligación tributaria y deudor del impuesto son términos necesariamente equivalentes**>>¹⁷⁰.

De lo anterior se desprende que -de manera inconcebible- BERLIRI cae en una grave -e inmediata- contradicción.

En efecto, el propio BERLIRI está señalando que no puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria <<**quien no debe nada al acreedor o quien debe entregar en virtud de una obligación diversa**>> de la obligación tributaria, puesto que para él el sujeto pasivo sólo es el deudor de ésta última, es decir, el contribuyente.

¿Por qué entonces senata que el responsable tributario -que no sería por ello deudor- es una figura inadmisibile como figura autónoma de la de sujeto pasivo?

En verdad, es lamentable observar -y sólo con un ligero análisis- tan grave contradicción, pues, resulta que primero para BERLIRI el responsable tributario **no es deudor** de la obligación tributaria principal

¹⁷⁰ "Principios...", op. cit., p. 212. (Las negrillas son nuestras).

porque no la debe, ¡pero después resulta que el mismo responsable es sujeto pasivo porque es deudor!.

La grave contradicción anterior -por la desconfianza y temor que nos produce-, nos impide continuar, con la seguridad con que quisiéramos, con nuestras consideraciones críticas, pues, no sabemos con exactitud cómo entiende este autor al responsable tributario.

En todo caso -y dejando a un lado aquella desafortunada contradicción-, tampoco estamos de acuerdo en que el carácter de subsidiario o solidario del responsable tributario condicione su permanencia o no en la categoría de sujeto pasivo.

En efecto, pensamos que es un acierto señalar que el responsable tributario subsidiario es **<<el sujeto pasivo de una obligación subsidiaria, es decir, de una obligación distinta de la tributaria, aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella>>**, pero lo mismo se debió decir para el responsable solidario, es decir, que también es un "sujeto pasivo" de una obligación distinta de la tributaria o principal, puesto que su obligación no nace del hecho imponible, sino de su propio presupuesto de hecho.

Por ello, BERLIRI también se equivoca cuando señala que el responsable solidario es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria, en virtud de que **<<dado que resulta obligado frente al acreedor de la misma forma que el contribuyente, no es posible, desde el punto de vista jurídico, establecer ninguna distinción entre ellos>>**.

Así es, la distinción es tan obvia y elemental como lo siguiente. El sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, es el titular del hecho imponible, y la realización de éste lo constituye en deudor de la obligación tributaria principal. En cambio, el responsable tributario es titular de un presupuesto de hecho distinto del imponible, que realizado por el propio responsable lo constituye en deudor de una obligación distinta de la tributaria principal, que aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella -como el propio BERLIRI lo reconoce-, tienen, desde el punto de vista jurídico, distinto grado, naturaleza y finalidad, como veremos en el apartado siguiente, por lo que es muy precipitado señalar que **<<no es posible establecer ninguna distinción entre ellos>>**.

Pero aún hay más, el mismo BERLIRI, cuando cierra su argumento, asevera que **<<tanto el responsable como el sustituto sólo tienen relevancia jurídica autónoma en cuanto sujetos pasivos de una obligación distinta de la del contribuyente, no pudiendo contraponerse al contribuyente cuando sean sujetos pasivos de la misma obligación>>**.

¿A qué <<misma obligación>> se refiere BERLIRI?

¿No reconoce entonces que el responsable tiene relevancia jurídica autónoma del contribuyente porque es titular de una obligación distinta de la de éste? ¿Por qué tanta contradicción?

En verdad, tanto argumento contradictorio nos impide comprender con plenitud la tesis de BERLIRI. Sin embargo, lo que sí queremos dejar muy claro es que es incorrecto decir que el responsable tributario y el contribuyente

son sujetos pasivos de una misma obligación, puesto que ya hemos acreditado plenamente que las obligaciones de ambos son completamente diversas. Otra cosa es aceptar que el responsable tributario resulte ser un sujeto obligado por la sencilla razón de que se le exige generalmente el cumplimiento de una obligación accesoria que puede tener el mismo objeto y depender de la obligación tributaria principal del contribuyente, pero de esto a considerar ambas obligaciones semejantes para uno u otro sujeto, es cosa muy distinta.

Incluso, en nuestra opinión, es precisamente en esta diferenciación que media entre la obligación del contribuyente y la del responsable tributario, en donde se puede (y debe) estudiar la consecuente diferenciación que existe también entre ambos sujetos.

Finalmente, por lo que se refiere a la posición de FERREIRO LAPATZA habría que rechazarla abiertamente por lo siguiente.

En primer lugar, nos parece fuera de tono el argumento del autor citado, en el sentido de que **<<cuando se dice que el responsable se coloca <junto a los sujetos pasivos> se quiere dar a entender por tales a los demás sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, a los contribuyentes y sustitutos>>**, pues, no creo que a nadie se le ocurra pensar que con la expresión **<<junto a los sujetos pasivos>>** se quiera dar a entender que el responsable tributario es otro más de los sujetos pasivos.

En efecto, lo que es indispensable previamente es que exista el "sujeto pasivo" (contribuyente y/o sustituto en la legislación española). Ahora bien, una vez que exista el o los sujetos pasivos, la Ley podrá declarar

responsables de la deuda tributaria, junto a ellos, <<a otras personas>>, de donde resulta que ese <<junto a>>¹⁷¹, no es una locución que sea tan abierta como para presumir que se quiso decir que la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria <<como sujeto pasivo>> a otras personas¹⁷².

Es decir, la tesis que se critica pretende imponer una similitud o igualdad que lógica y jurídicamente no existe, puesto que la expresión <<junto a>>, significaría que un sujeto pasivo (contribuyente o sustituto), se coloca <<junto a>> otro sujeto pasivo (responsable), perdiendo todo sentido la distinción subjetiva y de términos (responsables y sujetos pasivos) que hace el artículo 37 de la LGT, así como la expresión junto a <<otras personas>>.

Por otro lado, el argumento de FERREIRO LAPATZA en el sentido de que <<el responsable, respondiendo de la deuda tributaria y, en ocasiones pagándola, es también, evidentemente, sujeto pasivo de la citada obligación>>, tampoco parece muy convincente.

Así es, el argumento anterior es inaceptable porque el responsable tributario no puede ser sujeto pasivo por el sólo hecho de que "responde" de la deuda tributaria, ya que también el sujeto pasivo (sea contribuyente o sustituto), "responde" de la deuda tributaria y no por eso es "sujeto pasivo" y, mucho menos, responsable tributario.

¹⁷¹ Ya hemos dicho que esta expresión significa <<cerca de>>.

¹⁷² La pretensión de FERREIRO LAPATZA, en nuestra opinión, carece por completo de la solidez lógico-científica con que hay que articular una figura tan importante y delicada como la responsabilidad tributaria. Por ello, la tesis del autor citado no deja de ser la más original, pero sólo por la confusión que pretende sembrar.

La inexactitud del argumento de FERREIRO se demuestra fehacientemente diciendo que el responsable, antes de tener la responsabilidad de pagar la deuda tributaria junto al sujeto pasivo, tiene la deuda que se origina -como hemos adelantado- por la realización del presupuesto de hecho que legalmente produce esa consecuencia, por lo que el mismo responsable no se hace "responsable" por el sólo hecho de "responder", sino por lo que se acaba de advertir.

Asimismo, es de rechazar el otro argumento de FERREIRO que indica que el responsable tributario es sujeto pasivo porque **<<en ocasiones paga la deuda tributaria>>**.

Efectivamente, el argumento anterior es superficial e infundado, porque también un "tercero" puede pagar la deuda tributaria y no por eso sería responsable tributario¹⁷³.

Por último, a nuestro juicio, es falso que -como asegura FERREIRO- **<<contribuyentes, sustitutos y responsables configuren las tres categorías de sujetos pasivos de la obligación tributaria conocidos y utilizados por el Derecho positivo español actual>>**, puesto que éste último demuestra totalmente lo contrario, es decir, que los sujetos pasivos de la obligación tributaria sólo son el contribuyente y el sustituto de éste¹⁷⁴.

¹⁷³ Así es, el artículo 18.1 del Reglamento General de Recaudación dispone que **<<Además de los obligados según el artículo 10 de este Reglamento, puede efectuar el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago>>**.

¹⁷⁴ En efecto, recuérdese que el artículo 30 de la LGT dispone que **<<Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo>>**. Además de este artículo, FERREIRO debería recordar también que, por ejemplo, el artículo 165, inciso h, de la propia LGT dispone expresamente que **<<Son reclamables en vía económico-administrativa los siguientes**

En conclusión, la tesis de FERREIRO LAPATZA es de rechazar por la sencilla razón de que atribuye al responsable tributario la calidad de sujeto pasivo con base en elementos (responder y pagar), que son del todo ajenos a los que en realidad determinan el nacimiento de esa posición subjetiva. Además, en la identidad de la denominación (sujetos pasivos), no se puede esconder, porque sí, la diversidad conceptual (sujeto pasivo-responsable tributario).

c) El responsable tributario no es sujeto pasivo.

Como tercera posición doctrinal que se reconoce -según hemos dicho- es la que, con base en la extraneidad de la situación de hecho, se articula la figura jurídica del responsable tributario desde fuera del círculo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

a') La tesis de GIANNINI.

La posición indicada se atribuye a A. D. GIANNINI, del que nos permitimos abstraer los siguientes argumentos:

<<Además de al sujeto pasivo del impuesto...la ley tributaria declara muchas veces obligada al pago del tributo, y también al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse <responsable del impuesto>>¹⁷⁵.

actos de gestión tributaria: b) Los que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de deudas tributarias, en defecto o en lugar del sujeto pasivo>>.

¹⁷⁵ "I concetti...", op. cit., p. 251. (Las negrillas son nuestras).

GIANNINI agrega que <<...la Ley extiende la obligación tributaria a **personas que no son sujetos pasivos del tributo**, en cuanto que son extrañas a la situación de hecho que constituye el presupuesto del mismo>>¹⁷⁶.

Asimismo, el autor que se cita indica que <<es necesario advertir que **el responsable es también un verdadero y propio deudor**, de suerte que esta figura del Derecho tributario no se relaciona en absoluto con la discutida distinción entre débito y responsabilidad>>¹⁷⁷.

Finalmente, GIANNINI señala que <<La referida responsabilidad deriva, al igual que la obligación principal, directamente de la Ley, y **surge cuando se produce su particular presupuesto de hecho** (por ejemplo, la redacción del acto por parte del Notario), que tiene como base la existencia del presupuesto de la obligación principal. Por tanto, la obligación del responsable del impuesto aparece, por su contenido, como una **obligación accesoria**¹⁷⁸.

b') Consideraciones críticas.

En verdad, la tesis de GIANNINI nos parece digna de todo merito. Fundamentalmente, porque de sus palabras se deduce claramente que **además del sujeto pasivo**, la Ley tributaria declara muchas veces obligado al pago del tributo...a una **persona diversa** que puede denominarse **responsable del impuesto**.

¹⁷⁶ Ibid. p. 253. (Las negrillas son nuestras).

¹⁷⁷ "I concetti...", op. cit., p. 255. (Las negrillas son nuestras).

¹⁷⁸ Ibid. p. 251., en nota a pie. (Las negrillas son nuestras).

Con esto, queda muy claro que el sujeto pasivo y el responsable tributario son dos posiciones subjetivas distintas, por lo que no deben confundirse por ningún motivo, tal y como lo hace BERLIRI y, con menor técnica, FERREIRO LAPATZA.

Asimismo, la tesis de GIANNINI es valiosa porque nos indica claramente que el **responsable tributario no es sujeto pasivo**, en razón de que es **un sujeto totalmente ajeno, extraño, a la situación de hecho legalmente asumida como base y fundamento del tributo**.

Es decir, el argumento de GIANNINI -que compartimos plenamente-, resulta trascendental desde el momento mismo en que nos enseña que la **noción de sujeto pasivo debe ser determinada exclusivamente sobre la base de la relación con el hecho imponible**, quedando por tanto fuera de dicha noción el responsable tributario, al ser un sujeto totalmente extraño a este hecho.

Por otro lado, el mérito de la tesis de GIANNINI radica, asimismo, en el hecho que nos advierte, por un lado, que el **responsable es también un verdadero y propio deudor** y, por el otro, que la obligación de éste deriva directamente de la Ley y en el momento mismo en que se produzca su propio presupuesto de hecho.

De esta manera, el punto de partida de toda comparación entre el sujeto pasivo y el responsable tributario vendrá determinado sobre la base del presupuesto de hecho causativo de cada una de aquellas posiciones subjetivas.

Por último, GIANNINI nos indica que la obligación del responsable es una **obligación accesoria**, en cuanto que tiene como base la existencia previa de la obligación principal del sujeto pasivo o contribuyente.

Ante la aportación anterior, tenemos que <<La primera y más precisa construcción del concepto proviene de A. D. **GIANNINI**, al cual se debe también la creación de la expresión responsable tributario, que después entró en el lenguaje común>>¹⁷⁹.

Ahora bien, ¿de dónde obtuvo **GIANNINI** el término "responsable"?

Todo parece indicar que **GIANNINI** se inspiró sustancialmente en el artículo 97.1 y 2 de la antigua Ordenanza Tributaria Alemana de 22 de mayo de 1931, que disponía lo siguiente: <<1) **Contribuyente** es quien, según las leyes tributarias, debe satisfacer un impuesto en calidad de **deudor tributario**; 2) Las disposiciones relativas a los contribuyentes son aplicables oportunamente a los que, según las leyes tributarias, **respondan personalmente de los impuestos junto a los contribuyentes o en lugar de los mismos**>>¹⁸⁰.

¹⁷⁹ Es la opinión de **BAFILE**, C., en su conocido artículo "Responsabile di imposta", publicado en el *Novissimo Digesto Italiano*, Vol. VI, **UTET**, Torino, 1986, p. 630. (Las negrillas son nuestras).

¹⁸⁰ Las negrillas son nuestras.

Si esto es así, no nos queda más que aceptar que también GIANNINI se apoyó, de alguna forma, en la antigua y controvertida teoría alemana de la distinción entre la **deuda** y la **responsabilidad**¹⁸¹.

Lo anterior, es quizá lo único que podemos calificar de inconveniente en la teoría de GIANNINI, pues, al introducirse el término "responsable" se reconoce, de alguna manera, aquélla teoría¹⁸².

PARLATO¹⁸³, por su parte, señala que la tesis de GIANNINI constituye una notable superación de la doctrina anterior, sin embargo -señala-, da lugar a alguna perplejidad. La perplejidad a la que se refiere PARLATO radica en que, para él, la tesis de GIANNINI, fundada en la <<extraneidad a la situación base del tributo>>, no es idónea para conferir al responsable tributario una precisa caracterización jurídica, puesto que ese sólo elemento permitiría calificar como responsables tributarios a sujetos absolutamente heterogéneos.

A nuestro juicio, la crítica de PARLATO es válida, pero también injusta. Es válida porque, en efecto, hay -sobre todo ahora- infinidad de sujetos que son extraños al hecho imponible, y no todos, por ello, son responsables tributarios. Sin embargo, es injusta porque da una visión parcial

¹⁸¹ Así lo denuncia también ALLORIO, quien señala que GIANNINI, aunque éste lo niegue, al distinguir al sujeto pasivo de la obligación tributaria del responsable tributario, está admitiendo implícitamente la discutida doctrina. Es más -agrega ALLORIO- sin esta teoría la distinción de GIANNINI no hubiera podido articularse, en "Diritto...", op. cit. p. 142 a pie.

¹⁸² Sería sumamente interesante conocer, puesto que el mismo GIANNINI señaló -como hemos visto- que el responsable tributario <<es también un **verdadero y propio deudor**, de suerte que esta figura del Derecho tributario no se relaciona en absoluto con la discutida distinción entre débito y responsabilidad>>, por qué prefirió seguir usando el término "responsable" y no otro que expulsara del Derecho tributario todo reducto de aquélla controvertida teoría, por ejemplo, obligado o deudor secundario, indirecto o cualquier otro?

¹⁸³ "Il responsabile...", op. cit., pp. 19 y 20.

de la tesis de GIANNINI, toda vez que este autor pone a flote tres elementos fundamentales para acercarse aún más -no totalmente- a la identificación del responsable tributario y que PARLATO no reconoce. Estos elementos son, como hemos analizado: 1º) Que el responsable es titular de una obligación que deriva directamente de la Ley; 2º) Que dicha obligación nace cuando se produce su particular presupuesto de hecho, y 3º) Que aparece como una obligación accesoria.

De esta manera, estos tres elementos, sumados al de la <<extraneidad a la situación base del tributo>>, representan, a nuestro modo de ver, el punto de partida de cualquier estudio que se pretenda realizar sobre el responsable tributario.

d) La tesis de PARLATO. Crítica.

Sin duda, ha sido PARLATO quien más se ha ocupado del estudio de la figura objeto de investigación. Su excelente monografía¹⁸⁴, ha calado profundamente en las construcciones de la mayoría de la doctrina contemporánea.

La razón de ello, en nuestra opinión, es la solidez y amplia fundamentación de sus argumentos que, en una apretada síntesis, pasamos ahora a exponer.

¹⁸⁴ "Il responsabile d'imposta", Giuffrè, Milano, 1963. A modo de resumen de esta monografía puede consultarse un trabajo posterior de este autor: "Responsabilità d'imposta", Enciclopedia Italiana Treccani, Tomo XXVII, Roma, 1991, pp. 1 y ss. Sobre este mismo tema, PARLATO ha publicado recientemente otro excelente trabajo en el mejor tratado de Derecho tributario en el mundo: "Trattato di Diritto Tributario", Volume Secondo, Cedam, Padova, 1994, pp. 393 y ss.

PARLATO inicia su exposición señalando que la figura jurídica del responsable tributario no es susceptible de ser delineada en sentido absoluto, sino sólo en vía correlativa a las situaciones de los otros sujetos que ocupan el lado pasivo de la obligación tributaria. Dicha relación -agrega- se concreta en un **nexo de prejudicialidad** entre la situación jurídica del sujeto directamente obligado y aquella del responsable, siendo esto último -en su opinión- fácilmente cotejable sobre bases jurídico-positivas. Esta consideración lleva a PARLATO, sea sólo en vía descriptiva, a definir **dependiente** la situación jurídica del responsable tributario frente a la del obligado principal¹⁸⁵.

Para PARLATO, adoptando muy de cerca la tesis de BERLIRI, el responsable tributario es un **sujeto pasivo** de la obligación tributaria porque, al igual que el sujeto directamente obligado, está en una situación paritaria, es decir, porque ambos sujetos son deudores frente al Ente impositor. Este argumento se desprende de la construcción de PARLATO, porque él señala que <<el criterio de asumir como parámetro la <situación de hecho> legislativamente descrita, es decir, de hacer referencia a la diversa relación que los sujetos en cuestión tienen con el presupuesto del tributo, no puede conducir a excluir que **el responsable asuma la calidad de sujeto pasivo**. En efecto, tal calidad se determina, según la enseñanza común, **únicamente con base en la situación obligatoria frente al sujeto activo**, en este caso, frente al Ente impositor>>¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Ibid. p. 8.

¹⁸⁶ "Il responsabile...", op. cit., p. 23.

Sin embargo, PARLATO aclara que la señalada paridad que obligado principal y responsable tienen por cuanto atiende a la actividad resolutoria **no excluye la posibilidad de atribuir a cada figura una válida y autónoma caracterización jurídica**¹⁸⁷.

Para PARLATO, además, el responsable tributario se presenta como un **coobligado solidario**, señalando de manera explícita que la **obligación solidaria al pago del impuesto** viene asumida como requisito que, junto con otro, permiten individualizar los presupuestos de hecho en que se concretan las hipótesis de responsable tributario¹⁸⁸.

El otro requisito al que se refiere PARLATO viene determinado de la siguiente forma: <<la generalidad que informa este primer requisito sufre una válida y adecuada delimitación por el concurso del segundo de los elementos anteriormente descritos, o sea, el de ser el responsable un obligado al pago **por hechos o situaciones exclusivamente referibles a otros**>>¹⁸⁹.

En vista de lo anterior, PARLATO agrega que << hay que excluir de la categoría jurídica del responsable tributario a aquellos sujetos cuya obligación al pago del tributo está directamente enlazada con la **falta de cumplimiento de una obligación a ellos referida, o bien, a la transgresión de una prohibición**; obligaciones y deberes que recaen sobre los sujetos en cuestión por la función que ellos ejercitan>>¹⁹⁰.

¹⁸⁷ Ibid. p. 23.

¹⁸⁸ Cfr. "Il responsabile...", op. cit., p. 36.

¹⁸⁹ Ibid. p. 37 y 112.

¹⁹⁰ Cfr. "Il responsabile...", op. cit., p. 38. (Las negrillas son nuestras).

Por otro lado, PARLATO quiere dejar muy claro que todos los presupuestos de hecho en que se concretan las hipótesis de responsable tributario, tienen una característica común, de importancia para él decisiva: presuponen una diversa fuente de imputación de la obligación al obligado principal¹⁹¹.

Asimismo, el autor que se examina señala, como uno de los argumentos más valiosos de su trabajo, que en todos los supuestos de responsabilidad tributaria:

<<Se está en presencia de dos presupuestos de hecho:

A) Uno, que denominamos **principal**, causativo de la obligación - el cual, precisamente, se une como consecuencia- a cargo del obligado principal;

B) Otro, **secundario**, del primero dependiente, que comprende algunos elementos específicos (sucesión de la empresa, titularidad de la situación tutora, representación del propietario de la mercancía, etc,) **y que es causativo de la obligación frente al sujeto denominado <responsable del impuesto>**.

La norma **principal**, por una parte, aísla los componentes típicos de un determinado instituto y, por la otra, dispone de todos los efectos esenciales con que se realiza la prestación fiscal. En cambio, la norma **secundaria** (o integrativa) reemplaza a la principal cuando la situación de

¹⁹¹ Ibid. p. 79.

hecho se realice de un modo particular, es decir, contenga un **elemento posterior** que reclame la intervención de la norma secundaria. Esta última, nada añade al tipo, pero lo modela peculiarmente en relación a una concreta situación de hecho>>¹⁹².

Sobre esta misma línea argumental, PARLATO agrega que el presupuesto de hecho denominado secundario aparece indiscutiblemente **condicionado** al principal y que el efecto derivante del presupuesto de hecho principal viene a constituir, a su vez, un elemento de hecho del presupuesto secundario. Por ello, la **inexistencia** de la situación obligatoria sobre el obligado principal hace imposible el surgimiento de la situación obligatoria frente al responsable del impuesto, toda vez que viene a faltar un elemento constitutivo de su presupuesto de hecho y, por tanto, una condición necesaria para su existencia. Contrariamente, según PARLATO, de la **existencia** de la situación obligatoria sobre el obligado principal no se podrá considerar existente la situación obligatoria sobre el responsable del impuesto, sino hasta que exista el concurso de los otros elementos que caracterizan el presupuesto de hecho causativo¹⁹³.

PARLATO deja muy claro también que la estructura misma del presupuesto de hecho secundario y el nexo que transcurre entre aquel y el presupuesto de hecho principal, dan lugar a un **criterio de imputación** de la obligación tributaria, que es del todo peculiar y constituye el fundamento de la autonomía científica de la figura jurídica del responsable del impuesto. Sin embargo, PARLATO advierte que no hay que confundir el criterio de

¹⁹² "Il responsabile...", op. cit., p. 80.

imputación que consiste en el dato formal (presupuesto genérico y presupuesto específico) contenido en la norma misma, necesario y suficiente para su perfecta aplicación, con el **motivo político** (como la función de **garantía para el Fisco**) que pudo haber dictado la elección¹⁹⁴.

Por último, PARLATO aclara que el nexo que liga el presupuesto de hecho principal con aquel secundario, consiste en que el efecto del primero constituye un elemento del segundo, se trata de efectos que, en cuanto coligados, constituyen entidades jurídicas individuales. Por ello, el autor que se cita, señala que haciéndose referencia a las situaciones existentes se tiene:

<<A) Un vínculo obligatorio **principal** o **condicionante**, cuyo presupuesto de hecho causativo aísla los componentes típicos de un determinado instituto fiscal;

B) Un vínculo **secundario** o **condicionado** -con carácter afianzador- cuyo presupuesto de hecho constitutivo comprende como elemento de hecho el vínculo anterior.

El nexo entre estos vínculos puede ser fácilmente reconducido a aquel que media entre **un vínculo objeto de la garantía** y **un vínculo de garantía**, en donde podría decirse que el vínculo objeto de garantía además de ser un elemento del presupuesto de hecho es un elemento de **estructura** (constitutivo) del vínculo de garantía que a él se refiere y en cuanto a que es su objeto>>¹⁹⁵

¹⁹³ Ibid. pp. 80 y 81.

¹⁹⁴ "El responsable...", op. cit., pp. 83 y 84.

¹⁹⁵ Ibid. pp. 93 y 94.

Ahora bien, resumidos los planteamientos de PARLATO, podemos expresar las siguientes consideraciones críticas:

Primeramente, no nos parece correcto que PARLATO considere al responsable tributario sujeto pasivo de la obligación tributaria material sólo con base en una <<paridad>> en la situación deudora frente al Ente impositor, que reconoce entre aquél y el obligado principal.

No discutimos la existencia de aquella <<paridad>> porque, en efecto, tanto el obligado principal como el responsable tributario son -con las reservas en cada caso- auténticos deudores frente al Ente impositor. Sin embargo, esa <<paridad>> no se produce por la identidad en las situaciones jurídicas de ambos sujetos, sino sólo por un elemento finalista -deudores frente al Ente impositor-, que evita cualquier intento de individualización no sólo de los dos sujetos citados, sino incluso de todo el conglomerado de sujetos que también son <<deudores>> frente al Ente impositor (incluyéndose asimismo éste último, pues, también es <<deudor>> en algunas figuras tributarias como el pago de lo indebido).

En otras palabras, PARLATO atribuye al responsable tributario el carácter de sujeto pasivo simplemente porque resulta ser -en su momento- un << obligado al pago de la deuda tributaria >>, pero este argumento sólo sirve para identificar -de manera general e indeterminada- a los <<obligados tributarios>>, pero no al sujeto pasivo de la obligación tributaria (así como tampoco al responsable tributario).

El sujeto pasivo -como señalamos en el capítulo anterior- debe ser identificado simplemente por su relación con el hecho imponible. De esta manera, si un sujeto tiene la titularidad del hecho imponible, éste será el sujeto pasivo o contribuyente de la obligación tributaria. En cambio, si un sujeto tiene la titularidad de otro presupuesto de hecho (sustitución, retención, responsabilidad, etc.), será un sujeto obligado -y deudor- de otro tipo de relación obligatoria, pero no de la obligación tributaria material (deuda tributaria).

Por ello, consideramos que PARLATO perdió una valiosa oportunidad que él mismo se fijaba cuando señalaba que la citada paridad <<no excluye la posibilidad de atribuir a cada sujeto una válida y autónoma caracterización jurídica>>, puesto que, cuando menos, debió graduar el carácter de "sujeto pasivo" del responsable tributario.

Por otro lado, PARLATO señala que las dos notas esenciales que caracterizan al responsable tributario son la de ser un coobligado solidario y el serlo por <<hechos o situaciones exclusivamente referibles a otros>>.

En cuanto a la primera nota, es decir, al carácter de **coobligado solidario** que PARLATO atribuye al responsable tributario, no ha lugar a crítica alguna, sino sólo aclaramos que esto se debe a que para el sistema tributario italiano la responsabilidad es, salvo un caso de excepción¹⁹⁶, siempre de carácter solidario.

¹⁹⁶ Es el caso del agente aduanal que queda obligado en vía subsidiaria con el propietario de la mercancía cuando éste haya sido inútilmente ejecutado (Art. 41, 2º párrafo del T. U. Aduanero). Sin embargo, PARLATO niega la posibilidad de que exista la responsabilidad subsidiaria, puesto que al definir el artículo 64 del D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, n. 600, al responsable tributario como <<Quien en fuerza de disposición legal está obligado al pago del impuesto junto

En cambio, por lo que se refiere a la segunda nota característica que señala PARLATO, o sea, que el responsable tributario en un coobligado solidario al pago del tributo <<**por hechos o situaciones exclusivamente referibles a otros**>>, convendría intentar explicarlo señalando que para el autor en estudio, dicha expresión significa, en principio, que el tributo surge por un presupuesto de hecho (hecho imponible) que no se imputa al responsable tributario, sino a otra persona (el contribuyente).

El argumento anterior, substraído expresamente del artículo 64 ya citado, lleva a PARLATO a negar la calidad de responsable tributario a todos aquellos sujetos cuya responsabilidad deriva de un **comportamiento propio de ellos mismos (concretamente, la inobservancia de una obligación o la transgresión de una prohibición)**, y no de <<hechos o situaciones exclusivamente referibles a otros>>.

A nuestro juicio, consideramos que en esto hay un grave equívoco que hace perder gran parte del valor de la tesis de PARLATO.

En efecto, la exclusividad de los <<**hechos o situaciones de otros**>>, debe referirse sólo al presupuesto de hecho que hace derivar la obligación tributaria principal, pero no debe excluirse que la responsabilidad se produzca concretamente por un **comportamiento propio** del sujeto responsable. Es, antes bien, normal -y hasta necesario como vimos en el apartado anterior- que la responsabilidad se atribuya como consecuencia de un

con otros, por hechos o situaciones exclusivamente referibles a éstos, tiene derecho de reembolso>>, con el término <<**junto con**>>, el Legislador quiere indicar sólo el vínculo de solidaridad, "El responsable...", op. cit. pp. 28 y 29.

comportamiento propio del responsable (inobservancia de una obligación o la transgresión de una prohibición).

Y si no fuera así, el propio PARLATO estaría sumergido profundamente en un mar de confusiones, pues él mismo señala -como la advertimos antes- que los presupuestos de hecho en que se concretan las hipótesis de responsable tributario tienen una característica común, de importancia decisiva: **presuponen una diversa fuente de imputación de la obligación al sujeto denominado <<obligado principal>>**.

Frente a esto, <<los hechos o situaciones exclusivamente referidos a otros>>, es una expresión legal que PARLATO debió referir únicamente a los hechos o situaciones que constituyen el **hecho imponible** que hace aparecer, eso sí, la obligación tributaria de otro, pero sin excluir como fuente generadora de la responsabilidad tributaria al propio comportamiento del sujeto responsable¹⁹⁷.

Por el resto, no queda más que destacar la inteligencia de PARLATO -inspirada en buena parte en el pensamiento de ALLORIO- a la hora de identificar en la figura de la responsabilidad tributaria la existencia de dos presupuestos de hecho: **a) un presupuesto de hecho principal o condicionante**, del que deriva la obligación tributaria material, y **b) un**

¹⁹⁷ La contradicción en los argumentos de PARLATO queda a flor de piel cuando señala que <<El responsable, habiendo satisfecho una deuda ajena (o sea, una deuda surgida como consecuencia de un presupuesto de hecho que viene imputado a otra persona), es decir, del obligado principal, tiene derecho de reembolso contra éste último por el total de la suma impositiva satisfecha>>, op. cit. p. 39. De manera que PARLATO no debió interpretar de forma tan restrictiva el artículo 64 del D.P.R., y si en cambio destacar que el responsable tributario queda obligado por un presupuesto de hecho no referido exclusivamente a otro sujeto, sino imputable exclusivamente a él (precisamente el presupuesto de hecho que da origen al nacimiento de la responsabilidad).

presupuesto de hecho **secundario, condicionado, dependiente** del principal y causativo de la obligación a cargo del responsable tributario.

e) El responsable tributario como un fiador legal.

Antes de exponer nuestra postura sobre la naturaleza jurídica del instituto jurídico que estudiamos, conviene hacer referencia a una tesis que es, ciertamente, innovadora, ya que se distingue de las anteriores porque parte de partir no del propio campo del Derecho tributario, sino de una figura propia del Derecho privado: **la fianza**.

Esta tesis es seguida, fundamentalmente en España, por varios autores que, con uno u otro matiz, la admiten. Sin embargo, quien por primera vez perfiló el estudio del responsable tributario por esta vía es, sin duda, CALVO ORTEGA.

Por ello, veamos ahora los argumentos esenciales del pensamiento de este autor, sin que sea óbice para que citeamos las de otros autores que se declaran partidarios de esta teoría.

a') La tesis de CALVO ORTEGA.

Después de indicar que en términos del artículo 1822 del Código civil español <<Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste>>, CALVO ORTEGA¹⁹⁸, señala que <<en los casos de responsabilidad tributaria por acto ilícito se daría el efecto de la

¹⁹⁸ CALVO ORTEGA, R., "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", HPE, Núm. 5/1970, p. 38 a pie.

fianza: colocar junto al patrimonio del deudor; el patrimonio de otra persona>>. Asimismo, respecto a la calificación legal, el autor citado agrega que se trata de una **fianza legal pura**, puesto que constituye una obligación de fianza que no sólo tiene su fuente en la Ley, sino que además surge exclusivamente de la realización de un presupuesto de hecho previsto en la Ley.

De la misma forma, CALVO ORTEGA vuelve a reconducir el estudio de la responsabilidad tributaria a la figura de la **fianza**, puesto que así se deduce cuando señala que << la figura con la que guarda un mayor paralelismo la responsabilidad tributaria subsidiaria por actos ilícitos es la fianza>>¹⁹⁹. Esto se debe -según el autor que se cita- a que la misma finalidad de garantía que tiene la fianza, la tiene la responsabilidad tributaria. Sin embargo, reconoce -sin plena seguridad- que la única diferencia esencial entre ambos institutos jurídicos, parece radicar en su origen, puesto que **la fianza, en todo caso, demanda para su efectividad un contrato de fianza**, mientras que la responsabilidad surge de la realización de su propio presupuesto de hecho²⁰⁰.

Otro autor que también se destaca entre los partidarios de esta corriente doctrinal es HERRERO MADARIAGA, quien luego de señalar que el responsable tributario no puede considerarse en ningún caso como sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino como un **sujeto pasivo de una obligación distinta de carácter accesorio y con una clara finalidad de garantía**, cree correcto reconducir la figura del responsable a la figura jurídica

¹⁹⁹ CALVO ORTEGA, R., "La responsabilidad tributaria subsidiaria", HPE, Núm. 10/1971, p. 139 a pie.

de la **fianza**, pues, según este autor <<también en ésta existe una obligación de carácter accesorio puesta a cargo de una tercera persona que viene a cumplir una función de garantía, yuxtaponiéndose al derecho de crédito cuya satisfacción se quiere asegurar>>²⁰¹.

De esta manera, este último autor reconoce una similitud estructural entre la fianza y la responsabilidad tributaria, que queda reflejada en que tanto en una como en otra, se distingue una obligación principal y la obligación del fiador (o del responsable) de carácter accesorio; carácter accesorio que no desaparece por el hecho que el fiador (o el responsable) se obligue solidariamente con el obligado principal. Por ello, el autor que se cita señala con carácter absoluto que <<**la obligación del responsable es siempre una obligación de carácter accesorio**, si bien puede colocarse junto a la obligación principal en régimen de solidaridad o subsidiariedad>>²⁰².

Sin embargo, HERRERO MADARIAGA advierte que no puede llevarse a cabo una indiscriminada aplicación de las normas contenidas en el Código civil para la fianza al responsable tributario. Pero igualmente -escribe el mismo autor-, tal postura no debe tener un carácter absoluto, pues existen

²⁰⁰ Ibid. p. últ. cit.

²⁰¹ "El responsable tributario", op. cit., p. 201. Con parecidas palabras, RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Las garantías...", op. cit., p. 187; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., "Los responsables tributarios", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 90 y ss.

²⁰² "El responsable tributario", op. cit., pp. 193 y 201. En el mismo sentido, ARIAS ABELLAN, M.D., señala que <<partiendo de esta similitud en su estructura y en su finalidad podríamos aprovechar la normativa que regula la fianza a la institución del responsable tributario>>, "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español", Civitas, Núm. 42, Abril-Junio, 1984, p. 182. (Las negrillas son nuestras).

algunos preceptos del Código referido que sin inconvenientes podrían ser de aplicación al responsable²⁰³.

b') Consideraciones críticas.

En nuestra opinión, las supuestas similitudes estructurales y teleológicas que existen entre la responsabilidad tributaria y la fianza no deben conducir al estudio de la primera a través de las normas propias de la segunda.

En efecto, **la responsabilidad tributaria es un instituto autóctono del Derecho tributario**, por lo que toda explicación a través de otras figuras jurídicas, sean de Derecho público o privado, debe rechazarse abiertamente²⁰⁴.

La razón de ello es muy sencilla: la responsabilidad tributaria tiene su propia **ratio iuris** que la distingue sustancialmente de cualquier otra figura jurídica, sin que esto sea obstáculo para reconocer que puede tener también ciertas afinidades con otras figuras.

En el caso en particular, la supuesta similitud estructural y el carácter garantista de la responsabilidad tributaria, no necesariamente precisa la existencia de una fianza legal para explicar la obligación del responsable

²⁰³ "El responsable...", op. cit., p. 205. Entre los preceptos que podrían aplicarse perfectamente a la materia de la responsabilidad tributaria -según HERRERO MADARIAGA- está el primer párrafo del artículo 2797 del Código civil español: <<La fianza no puede existir sin una obligación válida>>, de manera que la responsabilidad tributaria no es otra cosa que una obligación accesoria de garantía, de forma que la obligación del responsable no puede tener lugar sin que previamente exista una obligación tributaria válida a la que garantizar. La norma correlativa del precepto citado en nuestra legislación sería el artículo 2797 del CCDF.

²⁰⁴ En el mismo sentido, BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y M. T. SOLER ROCH, en "Derecho Financiero", Vol. II, Librería Compás, Alicante, 1989, p. 102.

que, como hemos repetido varias veces, aparece cuando tiene lugar su particular presupuesto de hecho.

Además, no hay que olvidar que **la fianza tiene siempre carácter contractual**²⁰⁵. Incluso, en los casos de las llamadas fianza legal o fianza judicial, en las que el deudor principal, por disposición legal o resolución judicial, está obligado a presentar persona que se obligue al pago de su deuda frente al acreedor²⁰⁶, no se excluye la exigencia de la celebración de un contrato expreso de fianza entre el fiador y el deudor principal, pues, sin la existencia de ese acuerdo de voluntades no asumiría aquél ninguna obligación.

En suma, <<la fianza asegura todo tipo de obligaciones sin discriminación, pero **su fuente únicamente puede ser el contrato**>>²⁰⁷, de manera que, en materia de fianza, la Ley puede exigir al deudor la intervención de un tercero, pero no obligar al tercero a que intervenga.

En cambio, en las hipótesis de responsabilidad está fuera toda idea contractual entre el contribuyente y el responsable tributario. Es más, en ningún caso existe un eventual compromiso previo asumido por el responsable para quedar obligado con el contribuyente al pago de la deuda tributaria de éste.

²⁰⁵ El primer párrafo del artículo 1827 del Código civil español dispone que <<La fianza no se presume; debe ser expresa y no puede extenderse a más de lo contenido en ella>>. Esto significa, en síntesis, que la fuente de la fianza únicamente puede ser el contrato. La Ley puede exigir al deudor la intervención de un tercero, pero **no puede obligar al tercero a que intervenga**. Por ello, la obligación del fiador sólo puede crearse convencionalmente. En cambio, en materia de responsabilidad tributaria, su fuente única es la Ley y ésta es la que articula la obligación del sujeto responsable, sin que éste tenga la oportunidad de manifestar su consentimiento a asumirla o no.

²⁰⁶ Véanse los artículos 2850 y ss. del CCDF.

²⁰⁷ CASANOVAS MUSSONS, A., "La relación obligatoria de fianza", Bosch, Barcelona, 1984, p. 25. (Las negrillas son nuestras).

De esta manera, si la fianza en el terreno privado no se explica sin un contrato expreso, mucho menos debe introducirse su articulación a una figura que es ajena a toda idea de contrato, como lo es la responsabilidad tributaria²⁰⁸.

En todo caso, y aún aceptando la similitud estructural y el carácter garantista de ambas figuras, es decir, de la fianza y de la responsabilidad tributaria, la misma similitud se podría encontrar en otras garantías personales como el **aval cambiario**²⁰⁹, las **cartas de patrocinio en materia bancaria**²¹⁰, entre otras.

Pero además, la teoría que se critica es errónea porque -como veremos más adelante- no en todos los casos la responsabilidad tributaria tiene la misma estructura que la fianza, es decir, la existencia de la **obligación tributaria principal** garantizada por una **obligación accesoria**. Asimismo, tampoco es exacto que la responsabilidad tenga siempre como finalidad la de garantizar el pago de la deuda tributaria.

²⁰⁸ Somos conscientes que la normativa sobre la responsabilidad tributaria es, en la mayoría de los casos, insuficiente en muchos aspectos, lo que podría justificar en un momento dado la aplicación supletoria del Derecho común o, incluso, los principios interpretativos como la analogía. Sin embargo, esa carencia normativa debe exigir precisamente un esfuerzo de construcción jurídica y dogmática considerable, pero no el conformismo doctrinal de querer equiparar la responsabilidad tributaria necesariamente a un instituto jurídico existente que tiene una configuración legal distinta, como lo es, sin duda, la fianza.

²⁰⁹ <<Por virtud de la declaración de aval, una persona, el avalista, asume una **obligación cambiaria de garantía** del pago, total o parcial, de una letra de cambio por parte de un obligado cambiario, denominado avalado. **El aval, al igual que la fianza, es una garantía personal**. La eficacia de la obligación del avalista exige la formal eficacia de la obligación del avalado>>, ROJO FERNANDEZ-RIO, A. J., "El aval de la letra de cambio", en Derecho cambiario. Estudios sobre la Ley Cambiaria y del Cheque, Civitas, Madrid, 1986, pp. 549 y ss. (Las negrillas son nuestras).

²¹⁰ <<Las cartas de patrocinio se sitúan en general en el marco de las tradicionales **garantías personales**, ya que están destinadas a asegurar obligaciones de otra persona>>, DUQUE DOMÍNGUEZ, J. F., "Las cartas de patrocinio", en Nuevas entidades, figuras contractuales y garantías en el mercado financiero, Consejo General de los Colegios Oficiales de Corredores de

En efecto, hay casos en los que el responsable sólo resulta obligado al pago de una deuda que no es precisamente la deuda tributaria en sentido estricto, sino al pago de otra deuda distinta y autónoma, es decir, que no se vincula para nada con aquélla.

Al ocurrir esto, se demuestra que no siempre existe una obligación principal que se ve garantizada por una obligación accesoria, puesto que en estos casos **sólo** existe una obligación distinta, y que es precisamente por la que se responde.

Igualmente, en el apartado siguiente creemos poder demostrar que la responsabilidad tributaria no sólo pretende garantizar el pago de la obligación tributaria (cuando ésta exista), sino también "sancionar" al sujeto responsable cuando tenga lugar el presupuesto de hecho previsto por la Ley y que envuelve una conducta ilícita que se atribuye a dicho sujeto.

En fin, estas consideraciones las abordaremos ahora.

2. La tesis que adoptamos.

Después de efectuar un rápido recorrido crítico por las principales teorías que sobre la naturaleza jurídica del responsable tributario ha formulado la doctrina, creemos estar en condiciones de adoptar una posición propia sobre este punto.

Pues bien, de las tesis estudiadas hemos podido abstraer algunos caracteres propios del responsable tributario que conviene destacar de nuevo. Uno de estos caracteres es que dicho responsable no es sólo "responsable", sino más bien un **auténtico deudor**²¹¹, toda vez que es titular de una obligación (con débito y responsabilidad) que le viene impuesta legalmente.

Por ello, la denominación correcta de este sujeto debió partir de la de **obligado tributario**²¹². En este sentido, y a pesar que a estas alturas el término "responsable" ha tomado carta de ciudadanía en las leyes tributarias y en la doctrina, queremos recomendar la supresión inmediata de dicha expresión por otra que parta del término **obligado tributario**, a fin de corregir ese error terminológico²¹³.

Por otro lado, la obligación de la que es titular el responsable tributario es, en principio, la de <<responder de la deuda tributaria>> en los casos que así lo exija la Ley.

En otras palabras, la responsabilidad implica el nacimiento de una obligación y, concretamente, de una deuda para el responsable. Por tanto, la obligación del responsable consiste en **responder** del cumplimiento de la deuda contraída, por disposición legal, con la Hacienda Pública. Si el

²¹¹ <<La responsabilidad sólo encuentra su justificación a través de la idea previa de deber jurídico. Se es responsable porque se debe o se ha debido algo>>, DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", op. cit., p. 82. Por ello, el responsable al ser también un deudor, responde con todos sus bienes, presentes y futuros, salvo las limitaciones fijadas por la Ley.

²¹² Al llamarle **obligado tributario** se rechaza, sin más, la antigua teoría de la distinción entre el **débito** y la **responsabilidad**, pues, como vimos en su oportunidad, toda obligación contiene de manera inseparable el **débito** y la **responsabilidad**.

²¹³ De hecho, se olvida que el principal "responsable" del pago de la deuda tributaria es el contribuyente, pues, es quien le ha dado origen.

responsable tributario no cumple con la deuda, se derivará su responsabilidad patrimonial como deudor que es frente a la Hacienda acreedora.

Ahora bien, esa obligación de <<responder>> toma a la responsabilidad como equivalente a **pago**, de ahí que el responsable tributario no sea otra cosa que un **obligado al pago de la deuda tributaria**. Así, sería más correcto decir que la obligación del responsable es la de <<**pagar la deuda tributaria**>> y no la de <<responder>> de ella.

Asimismo, ha quedado claro que, a nuestro juicio, el responsable no es un sujeto pasivo de la obligación tributaria en sentido estricto, sino como venimos diciendo sólo **un obligado tributario** sobre el cual puede recaer la deuda tributaria, cuando tenga lugar el presupuesto de hecho que legalmente produzca esa consecuencia²¹⁴.

Por otro lado, no cabe duda que la responsabilidad tributaria es una especie de responsabilidad jurídica, por lo que también debe implicar necesariamente la ruptura previa del ordenamiento jurídico (tributario) y, consecuentemente, una acción reparadora de dicha fractura²¹⁵.

De esta manera, pues, la responsabilidad tributaria es una <<respuesta>>, es decir, un pago o reparación a las malas e injustas consecuencias que ha causado un actuar ilícito.

²¹⁴ En realidad, el responsable tributario sí es un sujeto pasivo, en cuanto que es titular pasivo o deudor de su propia obligación. Sin embargo, el calificativo de sujeto pasivo al responsable tributario no sólo no debe aparecer por el confucionismo terminológico que ello implica, sino también porque -como señalamos en el capítulo segundo- dicho calificativo debe reservarse exclusivamente al contribuyente.

²¹⁵ Recuérdese aquí el significado de la responsabilidad jurídica que, para estos propósitos, destacamos en el Capítulo II de este trabajo. Vid. pp. 37 y ss.

Por ello, también el ilícito (ruptura del ordenamiento tributario) determinará la aparición de la responsabilidad tributaria (respuesta), que no tendrá como efecto sino la aparición de una nueva obligación a cargo de su titular (responsable tributario), dirigida a reparar la injuria o los daños causados en el patrimonio de otro sujeto (Hacienda Pública).

Así, el responsable tributario será el sujeto a quien exigimos la respuesta, el pago equivalente o la reparación proporcional al daño causado. Y esto porque el responsable es nada menos que el titular de la obligación reparadora que como efecto produce la responsabilidad.

Ahora bien, en materia tributaria -como también ocurre en otras-, el ilícito que desata el mecanismo de la obligación reparadora en la mayoría de los casos es realizado por el propio responsable. No obstante esto, hay otros supuestos -si bien en menor número- en los que la conducta ilícita no es realizada directamente por el responsable, sino **por otra persona, pero por la que el "responsable" legalmente debe responder**²¹⁶.

Es decir, las normas tributarias, para hacer surgir la responsabilidad, establecen dos tipos de obligaciones a cargo del sujeto responsable. Por un lado, una obligación de hacer o no hacer que, en caso de no darle dicho sujeto fiel y oportuno cumplimiento, provoca la ruptura del equilibrio normativo y, consecuentemente, la respuesta reparadora o responsabilidad tributaria a cargo del sujeto actuante.

²¹⁶ No se olvide, sin embargo, que aún en estos casos la responsabilidad del titular de la obligación reparadora presupone una ilicitud, que consiste en el incumplimiento de alguna obligación por parte del sujeto por el que legalmente se responde. Sobre este punto, véase el Capítulo II de este trabajo, especialmente, pp. 41 y ss.

En estos casos, pues, el responsable tributario se echa en cima la responsabilidad (obligación de reparar el patrimonio minorado de la Hacienda Pública), simplemente porque no atendió la obligación que legalmente se le fijó con el fin general de permitir la percepción del gravamen tributario.

Sin embargo, las normas tributarias establecen como causa generadora de la responsabilidad otro tipo de obligaciones a cargo del responsable. Nos referimos a las normas en las que la ruptura del equilibrio normativo (ilícito) no se produce directamente por un comportamiento del sujeto responsable, sino por el de otra persona por la que, no obstante, las propias normas tributarias quieren que responda aquél sujeto.

En estos supuestos, entonces, el responsable tributario es simplemente el sujeto al que la Ley le impone la **obligación** de responder (pagar) de la deuda tributaria del sujeto pasivo y sin que se le ponga en conexión directa con un comportamiento ilícito de su parte.

a) El responsable es un sujeto-garantía de la prestación tributaria.

De acuerdo a lo anterior, si el ilícito es atribuible a un sujeto diverso del sujeto responsable (**pero del que debe responder**), éste será un **sujeto-garantía** de la obligación tributaria.

En efecto, si en un sentido amplio **garantía** es <<cualquier medio para **asegurar el cumplimiento de una obligación** o el goce de un derecho>>²¹⁷, no nos queda más remedio que aceptar que el responsable es un

²¹⁷ BO, G., "Garanzia", Nuovo Digesto Italiano, Tomo XVI, UTET, Torino, 1938, p. 192.

sujeto-garantía, puesto que a través de él el Legislador pretende asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria.

De hecho, si atendemos a la clasificación que la doctrina hace de las **garantías en personales y reales**²¹⁸, llegaríamos a la conclusión que la responsabilidad tributaria es, en estos supuestos, una **garantía personal de la obligación tributaria**. Sin embargo, por el sentido subjetivo que lleva nuestra exposición, preferimos hablar de **sujeto-garantía** en vez de garantía personal.

Además, no se olvide que el responsable es un **deudor** y, por tanto, cuenta con un patrimonio sobre el cual la Hacienda Pública puede también hacer efectiva la deuda tributaria²¹⁹.

En otras palabras, el responsable aparece en la escena tributaria para añadir a la obligación plena del sujeto pasivo (que tiene, desde luego, **débito y responsabilidad**), otro vínculo obligatorio con un **débito** y una **responsabilidad** adicionales que vienen a reforzar las expectativas de realización del crédito de la Hacienda Pública.

Esto implica, es evidente, que la obligación de la que es titular el responsable tributario constituye, en principio, una **obligación adicional y accesoria de la obligación tributaria principal**, pues, su existencia no sirve

²¹⁸ BO, G., Ibid. p. 194, <<La garantía puede obtenerse con dos tipos de medios: **personales y reales**. Más concretamente: el vínculo obligatorio puede ser reforzado o con la constitución de una **nueva obligación** (asumida por un tercero); o bien, con la constitución de un derecho particular sobre un **bien determinado** (del deudor o de otra persona)>>. (Las negrillas son nuestras).

²¹⁹ Efectivamente, <<La obligación personal de garantía es un medio para **poner a disposición del acreedor el patrimonio de un sujeto diverso del deudor principal**>>, FRAGALI, M., "Garanzia", Enciclopedia del Diritto, Tomo XVIII, Giuffrè, Varese, 1969, p. 454. (Las negrillas son nuestras).

para otra cosa que para garantizar -agregando un deber de prestación y una responsabilidad patrimonial más- el cumplimiento de la deuda tributaria²²⁰.

Así, la existencia de dos deudores²²¹, (contribuyente y responsable tributario) refuerza, obviamente, las expectativas de realización del crédito fiscal y, en tal sentido, reconocemos el carácter de **sujeto-garantía** del responsable tributario²²².

b) El responsable es un sujeto-infractor "sancionado" con la deuda tributaria.

Sin embargo, cuando el ilícito es imputable al propio responsable tributario, éste sería un **sujeto-infractor** que vendría, como consecuencia de su comportamiento ilícito, "sancionado" con la deuda tributaria.

Efectivamente, si el presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye la realización de una conducta ilícita imputable al propio sujeto responsable, éste sería un **sujeto-infractor** sobre el cual, en consecuencia, recaería una "sanción", consistente legalmente en la extensión hacia él de la deuda tributaria.

²²⁰ El estudio de la obligación del responsable viene realizado en el epígrafe E siguiente. Infra. p. 202 y ss.

²²¹ En el caso de la LGT española, al ser el responsable un deudor junto a los sujetos pasivos (contribuyente y sustituto de éste), la Hacienda Pública tendría mayores posibilidades de realización de su crédito, pues, materialmente serían tres los patrimonios sujetos al pago de la deuda tributaria.

²²² Quizá con un ejemplo se aclaren mejor las cosas. Pues bien, como ejemplo de este tipo de supuestos de responsabilidad podemos citar el contenido en la fracción VI del artículo 26 del CFF, que dispone que <<Son responsables solidarios con los contribuyentes: quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado>>. En este precepto, como puede claramente observarse, a los responsables tributarios (padres o tutores) se les está fijando legalmente -sin que se les ponga en relación directa con la realización de una conducta ilícita- la obligación de <<responder>> de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo (menores o incapacitados).

Así es, si entendemos por **sanción** <<la reacción del ordenamiento ante la violación del mismo, con la finalidad de conservarse y devenir efectivo>>²²³, no hay inconveniente para calificar de **infractor** al sujeto que viola el ordenamiento tributario, así como tampoco para calificar de "**sanción**" a la responsabilidad tributaria, como instrumento que tiende a hacer efectiva, mediante la extensión de la deuda al sujeto infractor, la obligación de resarcir que nace como consecuencia del incumplimiento de la norma preexistente.

Naturalmente -y mientras el ordenamiento tributario no diga otra cosa-, la "**sanción**" que como consecuencia de la violación de la norma tributaria aparezca (responsabilidad), no es una sanción punitiva o penal, sino de **carácter resarcitorio**, pues, persigue reparar o eliminar los inconvenientes provocados por aquélla violación.

En este sentido, si el fin perseguido por las **sanciones reparatoras** es satisfacer al titular del interés lesionado por la conducta ilícita, reponiendo las cosas al estado en que se encontraban antes de la infracción, como si tal infracción no se hubiere producido, facilitando una compensación económica que restablezca la posición del sujeto lesionado²²⁴, no hay reparo alguno para calificar a la responsabilidad tributaria como una **sanción reparatora** que se impone legalmente al **sujeto-infractor** o **responsable** y en favor de la Hacienda Pública²²⁵.

²²³ BOBBIO, N., "Sanzione", Novissimo Digesto Italiano, Tomo XVI, UTET, Torino, 1969, p. 531.

²²⁴ Vid. CAPILLA RONCERO, F., "La responsabilidad patrimonial universal y el fortalecimiento de la prestación del crédito", Fundación Universitaria de Jerez, Cádiz, 1989, p. 103.

²²⁵ Como ejemplo de este tipo de supuestos, podemos citar el artículo 26, fracción III, del CFF: <<Serán responsables solidarios con los contribuyentes: los liquidadores y sindicatos por las

En conclusión:

1) Si el origen y la naturaleza del presupuesto de hecho de la responsabilidad es ajeno a la noción de conducta ilícita, el responsable tributario será un **sujeto-garantía de la prestación tributaria**.

2) En cambio, si el presupuesto de hecho de la responsabilidad tiene su origen en un ilícito, el responsable tributario será un **sujeto-infractor "sancionado" con la imputación de la deuda tributaria sobre él**.

Estas dos notas que, en nuestra opinión, determinan la naturaleza jurídica del responsable tributario, es decir, la de ser un **sujeto-garantía** o un **sujeto-infractor**, vendrán ampliadas en el capítulo siguiente, pues, en este capítulo se estudia la finalidad que atribuimos a la responsabilidad, y que no es otra que la de garantizar el pago de la prestación tributaria o la de ampliar el ámbito de los sujetos infractores "sancionados" por la realización de conductas ilícitas, asegurándose así la recaudación del tributo.

*contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión>>». En efecto, en este tipo de supuestos claramente se nota que, por un lado, el Legislador establece, por ejemplo, al Liquidador de una Sociedad, la **obligación de realizar las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias** y, por el otro, declara la responsabilidad tributaria para dicho sujeto cuando éste **no atienda la obligación** mencionada. Así, existe una obligación que, incumplida, produce la ruptura del equilibrio normativo (presupuesto de toda responsabilidad). Ahora bien, dicha ruptura o ilícito -como hemos dicho- exige una **sanción reparadora**, es decir, la obligación del **sujeto-infractor** de reparar o remediar las consecuencias de su ilícito proceder: responsabilidad tributaria.*

CAPITULO III (continuación)

D. FINALIDAD O FUNDAMENTO EXTRAJURIDICO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

- 1. Planteamiento.**
- 2. La opinión de la doctrina.**
- 3. Nuestra opinión: asegurar el pago de la deuda tributaria:**
 - a) Garantizando el pago de la prestación tributaria.**
 - b) Sancionando y exigiendo al sujeto responsable una reparación del daño patrimonial causado a la Hacienda Pública.**

1. Planteamiento.

¿Cuáles son los motivos o razones por las que el Legislador establece los distintos supuestos de responsabilidad tributaria?

¿Cuál es la finalidad que persigue el Legislador en cada hipótesis de responsabilidad?

Las respuestas a las preguntas anteriores determinarán la **finalidad** o **fundamento extrajurídico** de la responsabilidad²²⁶, es decir, el motivo por el cual aparecen en la Ley tributaria los distintos supuestos de responsabilidad²²⁷.

En efecto nadie se atrevería a negar que siempre hay <<algo>> que mueve al Legislador a establecer cada hipótesis de responsabilidad. Al Legislador le asiste en cada caso un motivo o razón teleológica para dar el delicado paso de crear un supuesto de responsabilidad. Así, la finalidad de la creación de cada hipótesis de responsabilidad será la meta a la que la Hacienda Pública pretenderá llegar precurosamente casi siempre-, quedando entonces satisfecho el Legislador tributario de tener la paternidad de aquella creación.

²²⁶ El **fundamento jurídico** de la responsabilidad tributaria consiste, en principio, en la existencia de dos presupuestos de hecho legalmente establecidos, es decir, el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Sin embargo, este importante punto lo trataremos por separado en el epígrafe E siguiente, puesto que en dicho apartado abordaremos el tema de obligación del responsable y, concretamente, su nacimiento. Vid. pp. 202 y ss.

²²⁷ Naturalmente, tampoco aquí es el momento oportuno para examinar los límites que, a nuestro juicio, deben condicionar la aparente libertad del Legislador tributario al momento de establecer los distintos supuestos de responsabilidad. Por lo tanto, desde ahora me comprometo a realizar un trabajo posterior y hacer alguna aportación a este importante tema.

Sin embargo, el problema no está en aceptar la existencia de un motivo o finalidad siempre pretendidos por el Legislador al momento de crear cada supuesto de responsabilidad, sino en conocer verdaderamente cuál es y en qué consiste dicha finalidad.

Ahora bien, para resolver esta problemática, consideramos conveniente -por su utilidad- recurrir inicialmente a la opinión de la doctrina sobre este punto y, después de examinarla, dar nuestro punto de vista al respecto.

Tomemos, pues, este trayecto.

2. La opinión de la doctrina.

Sin duda, todos los temas que se encuentran en la órbita de la responsabilidad tributaria aparecen siempre con excesivos antagonismos entre todas y cada una de las distintas elaboraciones doctrinales.

La finalidad o fundamento extrajurídico de la figura citada, no es la excepción.

En efecto, mientras algunos autores señalan -con absoluta seguridad- que la doctrina no se ha puesto de acuerdo en cuál sea el fundamento o la finalidad de la responsabilidad tributaria²²⁸, otros, en cambio, aseguran que <<existe unanimidad en considerar como finalidad última de la

²²⁸ Por ejemplo, ARIAS ABELLAN, M. D., "El estatuto...", op. cit. p. 179.

institución del responsable el asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria. finalidad garantista>>²²⁹.

A nuestro juicio, las dos posturas doctrinales anteriores son parcialmente válidas. La primera porque, en efecto, la variedad de opiniones y matices que aparecen en la doctrina sobre este tema, hace pensar que nunca habrá el acuerdo pacífico y sosegado que merece la finalidad de la responsabilidad tributaria.

Por su parte, la segunda postura recoge un sentimiento mayoritario -no unánime- de la doctrina, consistente en atribuir a la responsabilidad tributaria una finalidad de garantía de la obligación tributaria. Sin embargo, ese sentir mayoritario se pierde por completo al momento en que se pretende delimitar y caracterizar el tipo de garantía que generalmente está ínsito en la figura de la responsabilidad.

Regresando a la primera postura, o sea, a la imposibilidad de admitir un acuerdo doctrinal pacífico sobre el punto en estudio, habría que justificarla poniendo de manifiesto la citada variedad de opiniones y matices que existen en la doctrina sobre el tema de la finalidad de la responsabilidad tributaria.

En este sentido -y como punto de arranque-, convendría ceder la palabra a GIANNINI, quien nos señala que <<los motivos que inducen al Legislador a extender la obligación tributaria a personas que, por no

²²⁹ LOPEZ MARTINEZ, J., "Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión", Civitas, Núm. 74, Abril-Junio, 1992, p. 254; HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable tributario", op. cit., p. 185.

encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la **necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo**>>²³⁰.

Según esta influyente posición, la responsabilidad tributaria tendría, básicamente, dos finalidades o -si así se prefiere-, una finalidad mixta: **facilitar y asegurar la recaudación del tributo**²³¹.

Dejando por ahora a un lado la finalidad de aseguramiento de la deuda tributaria que regularmente persigue la figura de la responsabilidad, intentemos en este momento analizar la de facilitar la recaudación del tributo.

Pues bien, si entendemos por facilitar <<hacer fácil o posible una cosa>>²³², parece lógico admitir que el responsable tributario persigue esta finalidad, toda vez que -como vimos- dicho sujeto es, en su momento, un obligado más al pago de la deuda tributaria, lo que "**facilita**" a la Administración Tributaria la recaudación del tributo, pues, desde el punto de vista de las posibilidades, es más "**fácil**" recaudar el tributo si son dos, tres o más los obligados tributarios, que si sólo fuera uno.

²³⁰ "Instituciones...", op. cit., p. 124. (Las negrillas son nuestras). En el mismo sentido, GAFFURI, G., "Lezioni di Diritto tributario (Parte Generale), Cedam, Padova, 1989, p. 59.

²³¹ Esta postura es seguida al pie de la letra por ALESSI, R. y G. STAMMATI, "Istituzioni di Diritto Tributario", UTET, Torino, 1965, p. 75. También en la doctrina española está reconocida esta finalidad, entre otros, ARIAS ABELLAN, M. D., "El estatuto...", op. cit., p. 180, SANCHEZ GALIANA, J. A., "El responsable", op. cit., p. 636.

²³² Diccionario Ideológico de la Lengua Española, Editorial Gustavo Gili, S. A., Barcelona, 1959, p. 380.

En otras palabras, teóricamente tiene más "fácil" la recaudación del tributo una Administración Tributaria que cuenta con dos o más obligados tributarios, que otra que sólo cuente con uno.

Si embargo, pensar así exige un mínimo de inteligencia por parte del Legislador, puesto que éste debe articular la responsabilidad tributaria de modo que el responsable sea un sujeto solvente, localizable, con la mayor vinculación posible con el contribuyente, etc., pues, pensamos que en nada facilitaría -ni aseguraría- la recaudación del tributo un sujeto que no cuente, como mínimo, con dichas características²³³.

Ahora bien, ¿Esta facilidad aparece en todos los casos?

En nuestra opinión, no. En efecto, si bien en la gran mayoría de los supuestos de responsabilidad se puede reconocer -con uno u otro alcance- aquélla facilitación en la recaudación del tributo, lo cierto es que hay otros en los que resulta muy discutible.

Por ejemplo, en la hipótesis de la fracción X del artículo 26 del CFF referido²³⁴, parece que son más los obstáculos para recaudar las <<contribuciones que se hubieran causado>>, que la facilidad que

²³³ En todo caso, pensamos que la sustitución, en cualquiera de sus modalidades, cumple mejor esta finalidad de facilitar la recaudación del tributo, pues, dicha figura hace que sea uno o pocos los sujetos que se relacionan con la Hacienda Pública, en vez que lo hagan los contribuyentes que, por lo general, es un grupo más numeroso.

²³⁴ Este precepto dispone lo siguiente: "*Son responsables solidarios con los contribuyentes: Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate*".

teóricamente debe ofrecer a la Administración Tributaria este supuesto de responsabilidad.

Efectivamente, un primer obstáculo que debe salvar la Hacienda Pública es la **existencia de la Sociedad**, pues, se exige que esta incurra (tiempo presente), en cualquiera de los supuestos de infracción previstos por los incisos a), b) y c) de la fracción III del artículo 26 citado. En caso contrario, en nuestra opinión, se viene abajo esta hipótesis de responsabilidad.

Un segundo y definitivo escollo se localiza irremediabilmente en el límite que se establece por la misma norma -a pesar de la supuesta solidaridad- para hacer efectivo el crédito fiscal sobre cualquiera de los antiguos socios, ya que si éstos **responden sólo hasta el valor de su respectiva participación que tenían en el capital social**, debe tratarse, para que se facilite efectivamente la recaudación del tributo, de una Sociedad con un número muy reducido de socios y todos ellos con importantes participaciones en el capital social, pues, en caso contrario, es decir, si los socios son cientos (o miles) y además con participaciones simbólicas, la Administración Tributaria -si así lo quiere- no tendría ciertamente mucha "**facilidad**" para recaudar el crédito fiscal, sino sólo más trabajo que el de costumbre.

Por otro lado, más discutible nos parecen las posturas que algunos autores adoptan al momento de determinar la finalidad de la figura en estudio. Por ejemplo, la de LOPEZ MARTINEZ²³⁵, quien asegura que entre los intereses protegidos que se encuentran en la base de la responsabilidad

²³⁵ "Los responsables...", op. cit., p. 254.

tributaria, está el de <<conseguir la generalidad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos>>.

A nuestro juicio, esta posición doctrinal debe rechazarse por lo siguiente²³⁶.

Consideramos que la generalidad del tributo debe buscarse a la hora de su establecimiento y siempre de cara a los contribuyentes, pero no en la responsabilidad tributaria, puesto que ésta es una figura que no aparece hasta el momento del cumplimiento de la obligación tributaria y frente a terceras personas que son ajenas al deber de contribuir. Si no fuera así, la pretendida generalidad estaría en función de una figura excepcional -como la responsabilidad- y la carga tributaria se desviaría a personas que no son llamadas a contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, no nos parece correcta la opinión de otro autor²³⁷, quien señala que la responsabilidad tributaria <<ha sido una forma por medio de la cual se ha pretendido la recaudación del tributo en la fuente de su origen>>.

En efecto, no es correcto señalar que la responsabilidad tributaria tenga como fin primordial la recaudación del tributo en la fuente de su origen, puesto que para esto existe la figura de la sustitución -principalmente con retención-, siendo entonces excesivo pensar que la responsabilidad sirva para conseguir ese fin.

²³⁶ No nos toca tratar aquí el principio de generalidad de los tributos, ya que obviamente tenemos la seguridad que es conocido por todos.

²³⁷ ARRIAGA MAYES, E., "La responsabilidad...", op. cit., p. 64.

3. Nuestra opinión: asegurar el pago de la deuda tributaria.

En cambio, más atinadas nos parecen las posturas de la doctrina que atribuyen al responsable tributario una finalidad de **aseguramiento de la deuda tributaria**.

Efectivamente, gran parte de la doctrina ha estimado que el responsable tributario pretende asegurar el pago de la obligación tributaria. Por ejemplo, CASADO OLLERO, G.; FALCON Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMON ACOSTA E.²³⁸, señalan que la finalidad que la Ley persigue al establecer responsables de la deuda es **asegurar el cobro del tributo**, ampliando el círculo de obligados, es decir, de patrimonios que responden de la deuda tributaria²³⁹.

Dicho de otro modo, <<el Legislador tributario ha creado la responsabilidad tributaria para **permitir una más segura realización de la prestación impositiva**; la función de la obligación del responsable debe, por esto, identificarse con la realización del interés público para que el tributo venga aplicado con un margen mínimo de fracaso>>²⁴⁰

²³⁸ "Cuestiones tributarias prácticas", op. cit., p. 219.

²³⁹ Con parecidas palabras, puede verse, entre otros, a SANCHEZ GALIANA, J. A., quien indica que <<indudablemente la principal finalidad del responsable es la de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria>>, en "El responsable", op. cit., p. 636; RODRIGUEZ PEREZ, H., "Las responsabilidades tributarias", XII Semana de estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, p. 559; CARRETERO PEREZ, A., "Derecho Financiero", Ediciones Santillana, Madrid, 1968, p. 432; RODRIGUEZ BEREJO, A., "Las garantías...", op. cit., p. 185.

²⁴⁰ D'ALESSIO, U., "Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle obbligazioni a struttura soggettiva plurima", Diritto e Pratica Tributaria, Anno 1968, Parte I, p. 28. (Las negrillas son nuestras).

Aceptando lo anterior, es decir, que la finalidad primordial de la responsabilidad tributaria es asegurar el pago del tributo, la pregunta que cabe formularse ahora es la siguiente: **¿Por qué la responsabilidad tributaria asegura el cobro del tributo?**

La respuesta a esta pregunta es muy sencilla: **el aseguramiento se obtiene porque la responsabilidad tributaria es, según el caso, una garantía o una sanción reparadora de la deuda tributaria.**

Así es, de acuerdo con la propuesta que sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria adoptamos en el apartado inmediato anterior, el responsable es, según el supuesto específico, o un **sujeto-garantía** de la prestación tributaria, o un **sujeto-infractor** sancionado con la extensión de la deuda tributaria sobre él.

A la vista de lo anterior, resulta lógico considerar que, en el primer caso, el responsable tributario, al ser un **sujeto-garantía** de la prestación tributaria, tiene como finalidad <<garantizar>> precisamente el pago de dicha prestación.

En cambio, en el segundo de los casos señalados, el responsable, al ser un **sujeto-infractor**, es decir, un sujeto que, por acción u omisión, realiza una conducta ilícita, la finalidad de la responsabilidad tributaria será **sancionarlo** y exigirle una reparación del daño patrimonial causado a la Hacienda Pública.

Por ambos caminos, el Legislador **asegura** la siempre apetecible percepción del tributo. Con el primero, con base en una **garantía**. Con el segundo, con base en una **sanción**.

Analicemos esto separadamente.

a) **Garantizando el pago de la prestación tributaria.**

Ya adelantábamos al final del epígrafe anterior, que según la doctrina más confiable²⁴¹, **garantía en sentido amplio es cualquier medio para asegurar el cumplimiento de una obligación**²⁴².

En este sentido, lo primero que se observa es que <<el vocablo **garantía apunta a la idea de seguridad**>>²⁴³, es decir, se pretende garantizar la obligación o el crédito simplemente para dotarlo de mayor seguridad y en interés del acreedor.

Esto se admite si se piensa que la obligación tributaria, una vez que se ha generado, tiene como su único deudor -hasta ese momento- al contribuyente, *es decir, al sujeto que ha realizado el hecho imponible*²⁴⁴.

²⁴¹ Vid. BO, G., "Garanzia", op. cit., p. 192.

²⁴² En efecto, <<en sentido general se denomina **garantía a cualquier medio o modo especial de asegurar la efectividad de un crédito**>>, DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", op. cit., p. 395. (Las negrillas son nuestras).

²⁴³ Vid. AMOROS GUARDIOLA, M., "La garantía patrimonial y sus formas", RLJ, Núm. 5, Mayo/1972, Tomo LXIV, p. 565. Por su parte, RIERA AISA, L., indica también que <<la **finalidad perseguida por la garantía no es otra cosa que la de suministrar una seguridad, una protección o una defensa**>>, "Garantía", Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo X, Francisco Seix, S. A., Barcelona, 1960, p. 534. (Las negrillas son nuestras).

²⁴⁴ Sobre este tema, recuérdese lo estudiado para estos efectos en el Capítulo I de este trabajo. Vid. pp. 27 y ss.

La existencia de ese único deudor es suficiente, en principio, para que la obligación tributaria se cumpla, ya que dicho deudor **responde** con todos sus bienes, presentes y futuros de su cumplimiento²⁴⁵.

Con esta estructura subjetiva, es decir, con la presencia de un acreedor y un deudor, la obligación tributaria adopta la estructura que presenta cualquier obligación de Derecho privado o público.

Sin embargo, ese único deudor, esa única responsabilidad patrimonial, puede no ser suficiente a los ojos del Legislador, ya en cuanto al resultado (posible impago), o ya en cuanto a su previsión (posible insolvencia).

Por tanto, todo parece indicar que el riesgo y la inseguridad para la Hacienda acreedora son preocupantes.

Con motivo de esta preocupación, ocurre que el Legislador no quiere que la Hacienda Pública tenga el riesgo de que ese único deudor quiera (o pueda) cumplir con la obligación tributaria.

Así, el mismo Legislador se preocupa que ese riesgo sea el menor posible, emprendiendo la tarea de encontrar fórmulas que le permitan dotar de mayor seguridad el cumplimiento de la obligación tributaria.

Pues bien, para remediar esa (posible) inseguridad, lo que procede es -entre otras cosas- **reforzar** la situación de la Hacienda acreedora. **Pero**

²⁴⁵ Responsabilidad llamada **responsabilidad patrimonial universal**. Recuérdese el texto del artículo 1911 del Código civil español o sus correlativos en el CCDF.

¿cómo?, pues dotándola de mayores márgenes de maniobra, es decir, **garantizando la obligación tributaria**²⁴⁶.

Así es, todo resulta lógico si se admite que la garantía es un refuerzo de la posición jurídica del acreedor, toda vez que a través de ella se consigue ampliar el ámbito del poder jurídico del acreedor. Por tanto, <<toda garantía consiste en un nuevo derecho subjetivo o en una nueva facultad que se yuxtapone al derecho de crédito cuya satisfacción se quiere asegurar>>²⁴⁷.

Además, todo esto se acepta -sin reparo- si entendemos que el **deudor**, es el sujeto que debe (y puede) cumplir con la obligación tributaria, contando generalmente para ello con una responsabilidad patrimonial universal, por lo que parece lógico entonces que si **se crea otro vínculo obligatorio, con un deudor más, con una responsabilidad patrimonial más**, el crédito de la Hacienda acreedora tiene obviamente mayores expectativas de realizarse.

En efecto, ya hemos visto que la responsabilidad tributaria tiene como efecto el surgir de **un nuevo vínculo obligatorio**, distinto claro está del que justifica el nacimiento de la obligación tributaria material, lo que sin duda aumenta la **seguridad** de la Hacienda Pública de ver su crédito satisfecho.

De esta forma, el Legislador, al crear cada supuesto de responsabilidad, crea en realidad un vínculo obligatorio más, atándolo directamente a la satisfacción de una misma prestación, de manera que ese

²⁴⁶ <<La garantía sirve para proveer una medida contra el incumplimiento>>, FRAGALI, M., "Garanzia", op. cit., p. 461.

²⁴⁷ Cfr. DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", op. cit., p. 396.

nuevo vínculo obligatorio trae naturalmente a escena -cuando menos- al otro deudor que deseaba tener la Administración Tributaria, para ver así asegurado o reforzado su crédito.

Entonces, no cabe duda que <<en este reforzamiento consisten las garantías. Toda medida que tienda a hacer más segura la posición del acreedor puede ser considerada como una garantía>>²⁴⁸.

Por tanto, el nuevo vínculo obligatorio que implica la garantía, en nuestro caso, la responsabilidad tributaria, cumple la función de aumentar objetivamente las posibilidades de satisfacción de la obligación tributaria²⁴⁹.

Por ello, la doctrina²⁵⁰, no repara en considerar a toda garantía como un <<plus>> de la ordinaria responsabilidad patrimonial del deudor original, pues, supone, por un lado, la adición de una nueva deuda²⁵¹, así como una responsabilidad más (las del garante) y, por el otro, la ampliación del poder del acreedor, merced al cual puede éste obtener la satisfacción de su crédito.

²⁴⁸ Vid. AMOROS GUARDIOLA, M., "La garantía...", op. cit., p. 568. En el mismo sentido, FRAGALI, M., indica que <<la garantía ha estado individualizada en cualquier medio establecido por el ordenamiento jurídico para asegurar el cumplimiento de una obligación o el disfrute de un derecho>>, "Garanzia", op. cit., p. 449. (Las negrillas son nuestras).

²⁴⁹ En efecto, <<la garantía es una norma de derecho o un precepto de autonomía privada que viene a añadir al crédito algo que el crédito por sí mismo no tiene, de manera que es esta adición o yuxtaposición lo que refuerza al acreedor la seguridad de que su derecho será satisfecho>>, DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", op. cit., p. 395.

²⁵⁰ Vid. CASANOVAS MUSSONS, A., "La relación...", op. cit., p. 63; GUILARTE ZAPATERO, V., "De la fianza", op. cit., p. 6; AMOROS GUARDIOLA, M., "La garantía...", op. cit., p. 587.

²⁵¹ La garantía <<es una mayor protección del acreedor aumentando potencialmente la deuda>>, AMORTH, J., "La responsabilidad del deudor solidario", Colección Neveo, Barcelona, 1963, p. 32.

Dicho de otro modo, al ser la responsabilidad tributaria una garantía, es precisamente un <<plus>>, ya que agrega a la responsabilidad patrimonial del contribuyente (deudor principal), la de otro **deudor** (responsable tributario), permitiendo con ello a la Administración Tributaria contar con otro patrimonio más sobre el cual exigir la satisfacción de su crédito.

Efectivamente, por la responsabilidad tributaria la Hacienda Pública tiene **un deudor más**, con su correspondiente deber de prestación y su responsabilidad patrimonial, es decir, con **una nueva masa de bienes** a la que dirigirse para el caso de que el contribuyente no quiera o no pueda cumplir la obligación tributaria²⁵².

Ahora bien, mediante la vinculación de **un nuevo patrimonio** se elude -o al menos se atenúa porque también el nuevo patrimonio puede resultar insuficiente- el riesgo de insolvencia del contribuyente. Así, la Hacienda acreedora ahora puede dirigirse, en caso de incumplimiento de la obligación tributaria, contra dos patrimonios en vez de poder hacerlo sólo contra uno²⁵³.

De esta manera, por efecto de la garantía que ofrece la responsabilidad tributaria, la Hacienda Pública ya no es aquel sujeto dubitativo e inseguro. Al contrario, ahora aparece como un sujeto más seguro

²⁵² <<La garantía está, pues, en el **aumentar** o **reforzar** para un determinado acreedor la probabilidad de ser satisfecho y, por tanto, en el vigor normal de una singular obligación o en el **poder de agresión** que ésta obligación atribuye>>, FRAGALI, M., "Garanzia", op. cit., pp. 453 y 454. (Las negrillas son nuestras).

²⁵³ A su vez, la conexión de esa nueva masa patrimonial, objeto posible de ejecución, puede hacerse en forma simultánea o sucesiva, según que la responsabilidad venga articulada, respectivamente, de forma solidaria o subsidiaria.

y protegido, puesto que el Legislador le ha asegurado y reforzado su crédito²⁵⁴.

Además, si <<toda garantía encierra un privilegio del acreedor>>²⁵⁵, tenemos que, frente al acreedor normal, el acreedor con garantía es un **acreedor privilegiado**, pues, está dotado de mayores medios de protección de su crédito²⁵⁶.

Ahora bien, desde el lado del deudor principal, es decir, del contribuyente, la garantía que implica la responsabilidad tributaria representa un **aumento de su solvencia**. De ahí que también deba reconocerse al contribuyente, en principio, como beneficiario de la presencia de un responsable tributario²⁵⁷.

En suma, la responsabilidad tributaria es una garantía, toda vez que implica -como hemos acreditado- un aseguramiento o reforzamiento de la posición de la Hacienda acreedora²⁵⁸. Este reforzamiento se consigue al crear el Legislador una nueva relación obligatoria en favor de la propia Hacienda. Esta nueva relación viene a multiplicar teóricamente todo (cuando menos por dos). Es decir, se multiplica en número el derecho de crédito, la deuda, la

²⁵⁴ Esto explica por qué alguien ha dicho que <<la garantía mejora la calidad del crédito>>, LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros, "Elementos...", op. cit., p. 725.

²⁵⁵ Vid. AMOROS GUARDIOLA, M., "La garantía...", op. cit., p. 568.

²⁵⁶ Ante esto, resultan atinadas -en lo conducente- las siguientes palabras de LACRUZ BERDEJO y otros, <<la garantía constituye simplemente un contrato de beneficencia, un negocio a título gratuito, en cuanto que el acreedor no da nada y recibe una ventaja, es decir, mejora su condición de acreedor aumentando la probabilidad de ver satisfechas sus pretensiones>>, "Elementos...", op. cit., p. 745. (Las negrillas son nuestras).

²⁵⁷ En efecto, la garantía <<es un favor creditoris del tercero al deudor>>, NATUCCI, A., "Astrazione causale e contratto autonomo di garanzia", Cedam, Padova, 1992, p. 28.

²⁵⁸ <<La garantía es un refuerzo de la posición jurídica del acreedor>>, DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", op. cit., p. 396.

responsabilidad, la solvencia, la atribución patrimonial y la masa de bienes aprehensibles para el caso de incumplimiento de la obligación. En una palabra, se aseguran las expectativas de realización de una única prestación tributaria²⁵⁹.

En efecto, la garantía de la responsabilidad tributaria implica una nueva relación obligatoria, un nuevo derecho de crédito, cuyo contenido patrimonial es idéntico o equivalente al de la obligación principal. Por tanto, la responsabilidad tributaria garantiza la satisfacción de un derecho de crédito a través de la accesión de otro crédito.

No obstante esto, la Hacienda acreedora no tiene aquí un 100+100, sino un sólo 100, pero que puede ser cumplido ahora no sólo por un deudor, sino -cuando menos- por dos.

Es decir, ni el contribuyente viene a sufrir objetivamente un empobrecimiento, ni la Hacienda Pública obtiene un enriquecimiento, puesto que ni aquél da una suma mayor de la que debe, ni esta recibe más de lo que su derecho de crédito determina.

Por ello, el responsable tributario no es deudor de la obligación tributaria principal, sino de la suya propia; y cuando éste paga la deuda tributaria, cumple su propia obligación, no la del contribuyente, aunque por tal cumplimiento satisfaga por equivalencia el interés del acreedor.

²⁵⁹ <<Es propio de la garantía...que el acreedor vea reforzada su posición jurídica y goce de más expectativas de satisfacción del crédito superiores y añadidas a las propias de la relación jurídica principal>>, LAGO MONTERO, J. M., "Las liquidaciones cautelares en el Derecho tributario español", EDERSA, Madrid, 1990, p. 107.

Ahora bien, las consideraciones anteriores permiten llegar fundadamente a una conclusión: **la responsabilidad tributaria representa una garantía de la prestación tributaria, lo que permite asegurar el pago del tributo**²⁵⁰.

Sin embargo, antes de continuar queremos despejar una duda: **¿De qué tipo de garantía es la responsabilidad tributaria?**. Es decir, se trata de resolver dos cosas: 1) establecer de qué clase de garantía es la responsabilidad tributaria y; 2) si estamos ante una garantía en sentido estricto o por el contrario, sólo ante una forma indirecta y amplia de garantizar la deuda tributaria.

En cuanto a la primera cuestión, ya habíamos señalado en el apartado anterior que, según la doctrina más fiable²⁶¹, las garantías se clasifican en **reales** y **personales**. Las primeras refuerzan el vínculo obligatorio principal a través de la constitución de un derecho particular sobre un bien determinado (del propio deudor o de un tercero); en cambio, las segundas lo hacen con la constitución de una nueva obligación que asume un tercero²⁶².

²⁶⁰ Desde luego, esta finalidad es reconocida -con distinto alcance- por una amplia doctrina. Podemos citar, entre otros, a PARLATO, A., "Il responsabile...", op. cit., p. 83; HENSEL, A., "Diritto Tributario", op. cit., p. 94. Entre la doctrina española destacan CALVO ORTEGA, R., "La responsabilidad tributaria solidaria...", op. cit., p. 38; HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable tributario", op. cit., p. 185; SANCHEZ GALLANA, J. A., "El responsable...", op. cit., p. 662.

²⁶¹ Vid. BO, G., "Garanzia", op. cit., p. 192.

²⁶² Para DIEZ-PICAZO, L., las garantías **reales** son aquellas en las cuales se concede al acreedor un poder jurídico que recae sobre cosas concretas y determinadas. En cambio, las garantías de carácter **personal** son aquellas en que se confiere al acreedor un derecho de naturaleza personal o una facultad que no se dirige hacia una cosa concreta y determinada, sino hacia la misma persona del deudor o hacia la de un tercero, "Fundamentos...", op. cit., pp. 396 y 397.

Con base en estas clasificaciones, concluimos que **la garantía que ofrece la responsabilidad es de carácter personal**, toda vez que, en efecto, se conecta la obligación de un tercero (responsable tributario), con el fin de que el acreedor pueda, en caso de incumplimiento, actuar sobre su patrimonio, asegurándose así la obligación tributaria.

Más debatida aparece la segunda cuestión anunciada, es decir, si estamos en presencia de una garantía en sentido amplio o estricto.

Algún autor²⁶³, entiende que la expresión <<**garantía**>> se puede adoptar en un sentido **genérico**, es decir, como tutela del logro de un determinado interés del acreedor, o bien, en un sentido **específico y técnico**, o sea, como un medio para garantizar el cumplimiento de la obligación del deudor²⁶⁴.

Por su parte, para RODRIGUEZ BEREIJO²⁶⁵, las garantías en **sentido amplio** no pasan de ser una mera facultad que se integra en el derecho de crédito. En cambio, las garantías en **sentido estricto** constituyen una relación jurídica perfectamente distinta de la obligación principal.

Fijado lo anterior, veamos ahora en qué sentido se toma la responsabilidad tributaria por parte de la doctrina.

²⁶³ Vid. NATUCCI, A., "Astrazione...", op. cit., p. 16.

²⁶⁴ En parecidos términos se expresa PIAZZA, L., quien señala que <<en un **sentido muy general** o genérico, garantía indica cualquier medio que satisface la necesidad de seguridad advertida en el titular de un interés jurídicamente merecedor de tutela. En un **sentido más preciso**, por garantía se entienden los instrumentos, negociales o legales, dirigidos a garantizar el cumplimiento de una obligación: garantías de carácter personal o real>>, "Garanzia", Enciclopedia Giuridica Treccani, Volumen XIX, Roma, 1989, pp. 1 y 2. (Las negrillas son nuestras).

²⁶⁵ "Las garantías...", op. cit., p. 531.

Para CORTES DOMINGUEZ²⁶⁶, siguiendo fielmente a RODRIGUEZ BEREIJO²⁶⁷, la garantía, entendida en sentido general, esto es, como medida de tutela del crédito, es cualquier forma o modo especial de asegurar la efectividad de un crédito.

Con base en dicho concepto, CORTES DOMINGUEZ considera que, junto a la solidaridad y al sustituto, el responsable tributario es una garantía del crédito tributario **en sentido amplio**, pues es una medida o tutela que conduce a asegurar el cumplimiento de la obligación del sujeto pasivo²⁶⁸.

<<O para decirlo más exactamente -agrega el autor que citamos-, ninguna de las garantías aludidas constituyen una garantía en sentido estricto del crédito tributario, sino que forman un complejo de medidas tutelares que de manera **indirecta** cumplen la mencionada finalidad>>²⁶⁹.

Por su parte, PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ²⁷⁰, califican al responsable tributario como una garantía en **sentido amplio**, es decir, como un instrumento de seguridad al objeto de garantizar la efectividad del crédito tributario. Todo ello porque **las garantías en sentido estricto** son <<aquellas medidas tendentes a reforzar la efectividad de los créditos tributarios, consistente ya en un derecho de prelación, que asegure su satisfacción con preferencia a los derechos de otros acreedores que inciden

²⁶⁶ "Ordenamiento...", op. cit., pp. 460 a 463.

²⁶⁷ "Las garantías...", op. cit., p. 183.

²⁶⁸ "Ordenamiento...", op. cit., p. 461.

²⁶⁹ Ibid. p. 463.

²⁷⁰ "Curso...", op. cit., p. 299.

sobre el mismo patrimonio, ya en un derecho de persecución o retención sobre determinados bienes>>²⁷¹.

Sin embargo, otros autores²⁷², califican la responsabilidad tributaria como una garantía personal en **sentido estricto o técnico**, es decir, como aquéllas que constituyen una relación independiente o autónoma respecto de la relación obligatoria principal.

Por su parte, las legislaciones tampoco resuelven plenamente el problema. En efecto, la LGT española no incluye la responsabilidad tributaria dentro de la Sección Quinta, Capítulo V del Título II (artículos 71 a 76), denominada de "Las garantías" del crédito tributario, sino que lo hace en el capítulo dedicado a los sujetos pasivos. No obstante, lo extraño es que la citada Ley contiene en su artículo 72.1 un típico caso de responsabilidad tributaria como garantía de la deuda tributaria²⁷³.

²⁷¹ Ibid op y p. últ cit. También BERLINI entiende que la responsabilidad tributaria es una forma indirecta de aseguramiento del crédito tributario, pues, señala lo siguiente: << quando il legislatore rende corresponsabili del pagamento del tributo persone diverse dal contribuente più che di un rafforzamento della obbligazione d'imposta deve parlarsi di un rafforzamento del rapporto giuridico d'imposta in quanto accanto all'obbligazione d'imposta se ne pone un'altra, con carattere di parità, in caso di solidarietà, o di accessorietà, in caso di responsabilità sussidiaria>>, en su "Corso Istituzionale di Diritto Tributario", Volumen I, Giuffrè, Milano, 1974, pp. 217 y 218.

²⁷² Vid. ALLORIO, E., "Diritto...", op. cit., p. 145; MICHELI, G. A., "Corso...", op. cit., p. 279. Entre la doctrina española, CALVO ORTEGA, R., "La responsabilidad tributaria solidaria...", op. cit., p. 38 en nota a pie; HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable...", op. cit., p. 203; ARIAS ABELLAN, M. D., "El estatuto...", op. cit., p. 182; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., "Los responsables...", op. cit. 48.

²⁷³ El citado artículo dispone que <<Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código civil>>.

Igualmente, el CFF contiene en su artículo 141 el catálogo de garantías del interés fiscal, pero en ninguna de sus fracciones se establece la responsabilidad tributaria.

Como se ve, pues, no existe unanimidad en el panorama doctrinal y legislativo.

Sin embargo, a nuestro modo de ver, la controversia resulta estéril, pues en la responsabilidad tributaria se puede fácilmente observar el sentido amplio y estricto que se le da a las garantías.

En efecto, la responsabilidad tributaria es una garantía en sentido amplio desde el momento que se trata -como vimos- de **un medio para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria**. Pero, igualmente, la responsabilidad tributaria se puede considerar una garantía en sentido estricto, porque es **un instrumento articulado legalmente** -en forma de una relación obligatoria nueva- **para reforzar la expectativa de satisfacción de la prestación debida**.

Es más, consideramos que ambos sentidos sólo tienen valor desde el punto de vista teórico, pues ante un supuesto concreto de responsabilidad tributaria, aquellos sentidos se pierden y confunden²⁷⁴.

En todo caso, si tuviéramos que pronunciarnos frente al Derecho positivo, somos partidarios de seguir considerando a la responsabilidad

²⁷⁴ Así es, consideramos que en nada afecta integrar ambos sentidos en un sólo concepto de garantía, definiendo entonces a la responsabilidad tributaria como una nueva relación obligatoria constituida para reforzar la expectativa del acreedor al cumplimiento de la prestación tributaria.

tributaria como una garantía del crédito tributario **en sentido amplio**, puesto que su función básica es **asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria**.

Resuelto lo anterior, pasemos ahora a examinar la otra forma en que, desde nuestro punto de vista, se asegura el pago de la deuda tributaria.

b) Sancionando y exigiendo al sujeto responsable una reparación del daño patrimonial causado a la Hacienda Pública.

Como ya indicamos al final del apartado anterior²⁷⁵, si el ilícito que desata el mecanismo de la responsabilidad es imputable al propio responsable tributario, éste sería un **sujeto infractor** que vendría, como consecuencia de su comportamiento ilícito, **sancionado** con la responsabilidad, es decir, con la obligación de hacer frente a la deuda tributaria.

La conclusión anterior la hemos adoptado porque si entendemos por **sanción** <<la reacción del ordenamiento ante la violación del mismo, con la finalidad de conservarse y devenir efectivo>>²⁷⁶, no hay inconveniente para calificar de <<**infractor**>> al sujeto que viola el ordenamiento tributario, así como tampoco para calificar de <<**sanción**>> a la responsabilidad tributaria, como instrumento que tiende a hacer efectiva, mediante la extensión de la deuda tributaria al sujeto infractor, la obligación de reparar que nace como consecuencia del incumplimiento de la norma.

En efecto, cualquier concepto fundado que adoptemos sobre la sanción, nos obliga llegar a esta conclusión. Ya la definamos como

²⁷⁵ Supra. pp. 145 y ss.

consecuencia desfavorable prevista por el ordenamiento en relación a una actividad realizada en violación del mismo²⁷⁷; ya como el **remedio** al agravio u ofensa que causa un comportamiento humano contrario a aquél que la norma jurídica prevé o impone²⁷⁸; ya como el **deber** que surge en presencia y como consecuencia jurídica de un cierto comportamiento ilícito del sujeto²⁷⁹; o ya como todo aquel **medio** que sirve para aplicar la norma jurídica después de su violación²⁸⁰, constituyen bases suficientes -y obligadas- para concluir que, en los supuestos aludidos, **la responsabilidad tributaria adopta el carácter de una auténtica sanción**, puesto que es precisamente esa **consecuencia, remedio, deber o medio** a que aluden los conceptos anteriores²⁸¹.

Igualmente, pensamos que para el lector no resulta agresivo que calificuemos de <<infractor>> al responsable tributario, pues, pensamos que es el término más correcto.

Así es, hemos dicho que, en los supuestos que ahora estudiamos, la responsabilidad tributaria tiene su fuente en un acto ilícito, que es realizado directamente por el sujeto responsable. Ahora bien, si por **acto ilícito** entendemos toda acción u omisión contraria a Derecho, que causa una ofensa

²⁷⁶ Vid. BOBBIO, N., "Sanzione", op. cit., p. 531.

²⁷⁷ Vid. ANGELETTI, A., "Sanzioni amministrative", Novissimo Digesto Italiano, Volumen VI, Appendice, UTET, Torino, 1986, p. 939.

²⁷⁸ Vid. CESARINI SFORZA, W., "Risarcimento e sanzione", Idee e problemi di Filosofia Giuridica, Giuffrè, Milano, 1956, p. 75.

²⁷⁹ Vid. ALLORIO, E., "Osservazioni critiche sulla sanzione", Rivista di Diritto Civile, Num. 1, Gennaio-Marzo, Anno 1956, p. 4.

²⁸⁰ Vid. BENVENUTTI, F., "Sul concetto di sanzione", JUS, Rivista di Scienze Giuridiche, Num. 5, 1955, p. 229.

²⁸¹ Por lo obvio que resulta, consideramos que referir la responsabilidad tributaria a cada uno de los conceptos indicados en el texto, es innecesario. Además, pensamos que para el lector esto resultaría ocioso.

o agravio en la esfera de derechos de un sujeto²⁸², no parece posible adoptar otro término para el sujeto que realiza esa acción u omisión antijurídica que el de <<infractor>>²⁸³.

De la misma forma, el término <<infractor>> es correcto si lo referimos al sujeto que comete una infracción tributaria, pues ésta <<está constituida por la violación de una norma tributaria o, más exactamente, de los deberes establecidos en normas tributarias>>²⁸⁴, de manera que el responsable tributario, por el hecho de realizar una infracción tributaria, es un **sujeto-infractor**.

A pesar de todo esto, no es suficiente señalar que la responsabilidad tributaria es una **sanción**, pues, se hace necesario determinar la naturaleza de ella.

²⁸² Para BOBBIO, el <<acto ilícito es aquel no conforme a una norma>>, "Sanzione", op. cit., p. 535. En parecidos términos CESARINI SFORZA indica que <<acto ilícito es, pura y simplemente, el acto contrario al Derecho, o sea, antijurídico. Es decir, el acto (positivo o negativo) violador de un deber jurídicamente establecido>>, "Risarcimento e sanzione", op. cit., p. 73. En todo caso para mayor amplitud del significado del acto ilícito, recuérdese lo indicado para estos efectos en el Capítulo II de este trabajo. Sobre todo, pp. 46 y ss.

²⁸³ Con cierta justificación podrían adoptarse también los términos de <<ofensor>> o <<agraviador>>. Sin embargo, a nuestro juicio, dichos términos están semántica y jurídicamente más depreciados. En todo caso, no somos los primeros ni los únicos en llamar <<infractor>> al responsable tributario, pues -si bien en un sentido completamente diverso- parte de la doctrina ya emplea en sus elaboraciones dicho término. Vid. por ejemplo, ACOSTA ESPAÑA, R., "Artículo 40", Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II-A, Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, Madrid, 1985, p. 2; MARTINEZ LAGO, M. A., "Sobre la modificación parcial de la Ley General Tributaria, producida por la Ley 10/1985", Impuestos, Núm. 11, Noviembre, 1985, p. 331.

²⁸⁴ Vid. PEREZ ROYO, F., "Infracciones y sanciones tributarias", Estudios de Hacienda Pública, IEF., MH, Madrid, 1972, p. 54. Para ZORNOZA PEREZ, J. J., <<la infracción se define, sin más, como la violación del ordenamiento jurídico, con independencia de la sanción o consecuencia>>, en "El sistema de infracciones y sanciones tributarias" (Los principios constitucionales del Derecho sancionador), Civitas, Madrid, 1992, p. 173.

Pues bien, ya hemos dicho que si un determinado sujeto no atiende la acción u omisión que el ordenamiento tributario le exige adoptar, con el fin general de permitir la exacción del tributo, producirá con ello una infracción o ilícito²⁸⁵.

En efecto, se ha realizado una conducta ilícita o infracción porque existe una violación, por acción u omisión, de una norma del ordenamiento tributario.

Ahora bien, esa conducta ilícita -en la mayoría de los casos- produce un daño patrimonial injusto para la Hacienda Pública²⁸⁶.

Ante todo esto, **¿Cuál es la reacción del ordenamiento tributario?**

Pues nada menos que una **sanción**²⁸⁷, es decir, **la responsabilidad tributaria del sujeto actuante**.

Sin embargo, en nuestra opinión, todas las normas que contienen supuestos de responsabilidad tributaria en los que está de por medio una conducta ilícita del responsable, no contienen una sanción punitiva o penal²⁸⁸,

²⁸⁵ En este sentido, Vid. el criterio de la SCJN publicado en el SJF, Séptima Epoca, Volumen 32, Primera Parte, p. 13

²⁸⁶ Además, no se olvide lo que, para estos efectos, indicamos en el Capítulo II de este trabajo, en el sentido de que si no existe un daño patrimonial real y valorable, tampoco existe una verdadera responsabilidad jurídica. Vid. pp. 46 y ss.

²⁸⁷ <<La sanción es la reacción del ordenamiento contra la transgresión del mismo>>, ANGELETTI, A., "Sanzioni...", op. cit., p. 939.

²⁸⁸ Para un estudio amplio y aleccionador de este tipo de sanciones, pueden consultarse las obras ya citadas de PEREZ ROYO y ZORNOZA PEREZ.

sino de **carácter resarcitorio**, pues sólo persigue reparar o eliminar la lesión en el patrimonio ajeno (daño), provocado por aquella conducta (infracción)²⁸⁹.

En efecto, las **sanciones reparatoras** se imponen legalmente con toda la intención de satisfacer al titular del interés lesionado por la conducta ilícita, eliminando o minorando a través de una compensación económica, las secuelas negativas provocadas por la infracción en su posición jurídica²⁹⁰.

Además, la reacción del ordenamiento jurídico puede consistir, principalmente, en provocar el cumplimiento de la obligación incumplida, o bien, en colocar en el acto condiciones que permitan alcanzar, no obstante la transgresión, los objetivos que la norma violada se había fijado, objetivos equivalentes o subrogatorios²⁹¹.

Esto explica, en cierto modo, el hecho que cuando se hace efectiva una responsabilidad tributaria sobre el sujeto infractor (responsable tributario), el importe económico que obtiene la Hacienda Pública es, por equivalente, la deuda tributaria del contribuyente que no fue cubierta en su oportunidad y como consecuencia de la conducta ilícita del responsable.

Este simple hecho -visto en un sentido práctico muy general-, permite observar que la Hacienda Pública es **reparada** del daño patrimonial que causó la conducta ilícita del responsable tributario (sujeto infractor).

²⁸⁹ Esto se comprende fácilmente si se tiene en cuenta que, <<en general, el ofendido, cuando ha sido víctima de un mal al que se puede poner remedio, pretenderá obtener una reparación>>, BOBBIO, N., "Sanzione", op. cit., p. 534.

²⁹⁰ Vid. CAPILLA RONCERO, F., "La responsabilidad...", op. cit., p. 103. En todo caso, para una interesante clasificación de las sanciones, puede consultarse a CARNELUTTI, F., "Teoría General del Derecho", Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941, pp. 62 y 63.

²⁹¹ Vid. BOBBIO, N., "Sanzione", op. cit., p. 535.

Congruentemente con lo anterior, no dejaremos de considerar la responsabilidad tributaria como una medida **reparadora**, pues éstas pretenden eliminar o reducir la lesión patrimonial que la acción o la omisión ilícita han producido²⁹².

Sin embargo, se ha mantenido²⁹³, que la reparación o resarcimiento no entra en el número de las sanciones, puesto que encuentra su presupuesto específico en la dañosidad y no en la ilicitud del acto.

En otras palabras, CESARINI SFORZA separa la violación del daño del daño mismo, negando el carácter de sanción a todo aquello que no se apoye en la antijuridicidad, como el resarcimiento, que se funda -en opinión del citado autor- exclusivamente en el daño en sí y por sí considerado, es decir, incalificado.

A nuestro juicio, esta tesis es sólo un artificio, pues la antijuridicidad es un atributo del daño²⁹⁴, de manera que el resarcimiento pretende eliminar (o reducir) un daño que ha lesionado un interés jurídicamente protegido, es decir, un daño que presupone la violación de la norma protectora del interés.

²⁹² Ibid. p. 534.

²⁹³ Vid. CESARINI SFORZA, W., "Risarcimento e sanzione", op. cit., pp. 74 y 75.

²⁹⁴ Recuérdense aquí los argumentos que, para estos efectos, expresamos en el Capítulo II de esta investigación. Sobre todo, Vid. pp. 46 y ss.

De esto deducimos que, aún teniendo la responsabilidad tributaria en estos casos un fin meramente reparador, la misma responsabilidad es **una sanción**²⁹⁵.

Pero además, la responsabilidad tributaria, como medida reparadora, es **impuesta legalmente al responsable** de la injusta lesión del interés de la Hacienda acreedora, **imponiéndose como desfavorable consecuencia de la violación de la norma** protectora del mismo interés.

Por tanto, **la responsabilidad tributaria es una sanción reparadora**²⁹⁶.

Desde luego, no se nos escapa que en los ordenamientos tributarios no aparecen establecidas expresamente las **sanciones reparadoras**. Tampoco que no aparece la responsabilidad tributaria como sanción (ni civil, ni penal). Sin embargo, esto no afecta en nada nuestra tesis, pues, **<<la sanción puede ser implícita o explícita; pueden darse variedad de sanciones y, en particular, graduaciones de energía entre ellas>>**²⁹⁷.

²⁹⁵ Para CARNELUTTI, la primera clase de sanción es la **restitución**, definiéndola como el medio **<<propio para indicar el restablecimiento de la situación anterior a la inobservancia del precepto>>**, "Teoría...", op. cit., p. 63.

²⁹⁶ Funda esta conclusión las siguientes palabras de Adriano DE CUPIS: **<<La sanción resarcitoria asume vida concreta para realizar su propia función en relación al daño ocasionado, por lo tanto, es la consecuencia jurídica apta para reafirmar la preponderancia del interés lesionado frente al acto lesivo concreto>>**, "Il danno", Volumen Secondo, Giuffrè, Milano, 1970, p. 19. En contra, CICALA, F. B., quien también niega que la obligación de resarcimiento sea una sanción, ya que para él **<<obligación y sanción son categorías distintas que subsisten en dos esferas diversas: aquélla en la esfera de la normatividad; ésta en la de la coerción>>**, "Il rapporto giuridico", Giffre, Milano, 1959, pp. 568 y 569. (Las negrillas son nuestras).

²⁹⁷ Vid. CARNELUTTI, F., "Il valore della sanzione del Diritto", Rivista di Diritto Processuale, Parte I, Anno 1955, p. 247. (Las negrillas son nuestras).

Por otro lado, tampoco es justificada la restricción de la noción de <<sanción>> a la <<pena>>, puesto que ésta es sólo una especie de sanción. **Sanción de la violación de la norma es también la carga de la reparación del daño producido por la misma violación.** Más concretamente, **la carga del resarcimiento de tal daño**, de ahí que la reparación sea, por lo general, su equivalente.

En efecto, el resarcimiento es propio para reaccionar contra el daño producido por un acto prohibido y con la fuerza de una eficaz **sanción**. Es el **remedio sancionatorio** y apto para restaurar el orden jurídico alterado. Es, finalmente, una reparación adecuada de la lesión injusta²⁹⁸.

En todo caso, <<el fin común de toda sanción, sea civil o penal, es hacer que el precepto sea observado, actuando en vía de previsión, castigo o reparación>>²⁹⁹.

Igualmente, la naturaleza de **sanción** de la responsabilidad tributaria no puede ser negada sólo por el hecho de que el sacrificio o carga impuesta al responsable tenga un fin reparatorio que no sea exclusivamente proporcionado a la gravedad, mayor o menor, de la **culpa**.

Efectivamente, prescindir de tal proporción, si bien no es plenamente ignorado por el ordenamiento, sí resulta inadecuado, pues, en nuestra opinión, **es suficiente que la carga de la reparación impuesta se funde -como lo hemos repetido- sobre la violación de una norma, para que**

²⁹⁸ Vid. DE CUPIS, A., "Il danno", op. cit. p. 218.

²⁹⁹ BENVENUTTI, F., "Sul concetto di sanzione", op. cit., p. 224.

dicha medida reparadora asuma el carácter sancionador frente al responsable tributario.

Por otro lado, resulta extraño -y confuso- observar que el Legislador, en determinados supuestos de responsabilidad tributaria³⁰⁰, fije el alcance económico de ésta, en función al grado de culpabilidad observado en el sujeto responsable (negligencia, dolo, culpa), esto como si se tratara de supuestos de **responsabilidad por infracciones tributarias** en sentido estricto, es decir, infracciones previstas y sancionadas penalmente por el ordenamiento tributario.

Este complejo fenómeno ha hecho dudar también a parte de la doctrina³⁰¹, hasta el grado de observar en ella una evidente tentación de dirigir sus elaboraciones teóricas considerando -o confundiendo- la responsabilidad tributaria como una **sanción represiva o penal**. Sin embargo, nosotros nos alejamos, como se desprende de todo lo desarrollado en las páginas anteriores, de esta corriente.

En efecto, nosotros pensamos que si el Legislador hubiera querido sancionar -penalmente y de forma exclusiva- la conducta ilícita del responsable, lo hubiera hecho imponiendo la pena correspondiente. Sin embargo, consideramos que la intención del Legislador no ha sido ésta, sino sólo obtener, **a título de sanción**, la reparación del daño patrimonial de la

³⁰⁰ Recuérdense, por ejemplo, la fracción III, tercer párrafo, del artículo 26 del CFF.

³⁰¹ Por ejemplo, PUGLIESE, "Instituciones...", op. cit., p. 207; FERREIRO LAPATZA, "Curso...", op. cit., p. 381; GUIO MONTERO, "El responsable del tributo en la LGT y en el RGR", CT, Núm. 105, Diciembre, 1991, pp. 74 y 79; RUFIAN LIZANA, D. M., "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas", Impuestos, Núm. 3, Marzo, 1987, pp. 179 y ss.

Hacienda Pública ocasionado por la conducta ilícita del responsable. Con esto se realiza, por un lado, el fin de **aseguramiento del pago del tributo** que persigue la responsabilidad tributaria y, por el otro, la **sanción** al responsable por su conducta ilícita.

De lo anterior se deduce que nuestra posición no es, desde luego, negar el carácter de **sanción** a la responsabilidad tributaria. Lo sigue siendo (porque es la reacción del ordenamiento ante la conducta ilícita), pero no de naturaleza penal, sino -insistimos- **de carácter reparador**.

Pero además, en esta clase de supuestos no se puede (ni debe) seguir hablando de **garantía**, como lo hace la mayoría de la doctrina³⁰², ya que la **garantía** no es propiamente la consecuencia de la conducta ilícita, antes bien, nace primero y puede operar contra terceros no responsables de la conducta ilícita, mientras que la **sanción** opera generalmente frente al sujeto actuante³⁰³.

Por otra parte, consideramos que cuando el Legislador exija, dentro del presupuesto de hecho de la responsabilidad, la realización de una infracción tributaria por parte del sujeto responsable, el dolo o la negligencia serán requisitos exigidos para la infracción, **pero no para la responsabilidad** (aunque ésta, como hemos visto, puede requerir su propio grado de culpabilidad, ya que en estos supuestos -no se olvide- surge de una conducta ilícita realizada por el responsable).

³⁰² Entre otros, SANCHEZ GALIANA, J. A., "El responsable...", op. cit., pp. 643 y 644; HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable...", op. cit., p. 204; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., "Los responsables...", op. cit., pp. 47 y 48.

³⁰³ Cfr. FRAGALI, M., "Garanzia", op. cit., p. 463.

En todo caso, lo que sí es inadmisibles es que el Legislador pretenda equiparar la responsabilidad tributaria con una sanción tributaria en sentido estricto, ya que la figura de la responsabilidad no debe emplearse para sancionar penalmente conductas que más lógica y jurídicamente son encuadrables bajo el concepto de infracciones tributarias, toda vez que éstas deben ser castigadas a través de las sanciones represivas y punitivas que establece el ordenamiento tributario.

Si no fuera así, consideramos que la responsabilidad tributaria se desvirtuaría gravemente, dejando de ser un instrumento articulado para asegurar el pago del tributo, convirtiéndose en cambio en una figura al servicio del Derecho penal tributario.

A la vista de todo lo anterior, sólo nos queda concluir: **la responsabilidad tributaria tiene como finalidad primaria asegurar el pago del tributo.** Para conseguir este apreciable fin, el Legislador articula la responsabilidad tributaria como una **garantía** de la prestación tributaria, o bien, como una **sanción reparadora** que elimina -o disminuye- la lesión patrimonial de la Hacienda Pública sufrida por la conducta ilícita del responsable.

CAPITULO III (continuación)

E. GÉNESIS DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1. Orden de desarrollo.
2. Los presupuestos de hecho de la responsabilidad en la doctrina tributaria.
3. El <<presupuesto de hecho>> en la Teoría General del Derecho.
 - a) Consideraciones generales sobre las nociones de <<presupuesto de hecho>> y <<efecto jurídico>>.
 - b) La estructura del presupuesto de hecho.
 - c) El principio de la integridad del presupuesto de hecho.
4. El nacimiento de la obligación del responsable tributario.
5. Características legales de la obligación del responsable tributario.
 - a) Accesorio: dependiente y subordinada.
 - b) Subsidiaria.
 - c) No contributiva.

1. Orden de desarrollo.

Como juristas, sabemos que cualquier figura jurídica, una vez introducida en el Derecho positivo, pasa durante su vida -aplicación- por distintas etapas que, continuamente, el tráfico jurídico ve avanzar como si se tratara de vehículos transitando por una autopista.

En el presente apartado, como se deduce de su propio título, pretendemos examinar, por separado, cada una de las distintas fases de la vida jurídica de la responsabilidad tributaria, partiendo de la idea que dicha responsabilidad genera una relación obligatoria y que, como tal, representa un acontecimiento que posee una existencia histórica. De esta forma, nuestra pretensión es referir la relación obligatoria de la responsabilidad tributaria a sus distintos momentos o puntos temporales: el momento en que se produce y comienza a existir, los momentos en los cuales se determina, se exige y extingue.

Sin embargo, antes de proceder a lo anterior, debemos recordar que en el epígrafe inmediato anterior hemos abordado el tema referente al **fundamento extrajurídico** de la responsabilidad tributaria, es decir, la finalidad que el Legislador tributario pretende conseguir en cada supuesto específico de responsabilidad. Esta finalidad, como ya sabemos, no es otra que la de asegurar el pago de la deuda tributaria.

En contraposición a este fundamento extrajurídico o político, la doctrina³⁰⁴. al abordar el tema del **nacimiento de la responsabilidad tributaria**, parte de lo que ha dado en llamar el **fundamento jurídico** de la figura en estudio.

Sin embargo, la propia doctrina³⁰⁵ no parece justificar correctamente el empleo del término **fundamento jurídico de la responsabilidad tributaria**, concretándose a señalar -por mera costumbre- que dicho fundamento se agota en la existencia de dos presupuestos de hecho legales, esto es, el hecho imponible y un presupuesto de hecho distinto, de los que nacen, respectivamente, dos obligaciones, una a cargo del sujeto pasivo y otra a cargo del responsable tributario³⁰⁶.

En efecto, veamos en seguida cómo entiende la doctrina los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria.

³⁰⁴ Por ejemplo, SANCHEZ GALIANA, J. A., "El responsable", op. cit., p. 636; ARIAS ABELLAN, M. D., "El estatuto...", op. cit., p. 180.

³⁰⁵ Aunque no toda la doctrina habla expresamente de **fundamento jurídico** de la responsabilidad tributaria, sí existe una práctica unanimidad en sobrentender que dicho fundamento consiste en la existencia de dos presupuestos de hecho. Vid. entre otros, a GIANNINI, A. D., "Instituciones...", op. cit., p.126; PARLATO, A., "Il responsabile...", op. cit., p. 80; CALVO ORTEGA, R., "La responsabilidad tributaria solidaria...", op. cit., p. 43; CORTES DOMINGUEZ, M., "Ordenamiento...", op. cit., p. 386; HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable tributario", op. cit., p. 189; SANCHEZ GALIANA, J. A., "El responsable", op. cit., p. 645; DELGADO PACHECO, A., "Los responsables de las deudas tributarias en el Derecho español", CT, Núm. 2/1970, p. 6; FERREIRO LAPATZA, J. J., "Curso...", op. cit., p. 381; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., "La obligación del responsable en el RGR: Nacimiento y exigibilidad", CT, Núm. 62/1992, p. 68; ACOSTA ESPAÑA, R., "Comentarios a las...", op. cit. p. 330.

³⁰⁶ Quizá la razón de esta actitud pudiera encontrarse en que <<una de las nociones que en la dogmática del Derecho reciben mayor difusión, se encuentra, sin duda, aquella de la **fattispecie jurídica**, a la cual la doctrina recurre cada vez que trata de reconocer los eventos productivos de cualquier efecto jurídico, asumiendo así, en la dinámica del Derecho, una eficacia causal>>, SCOGNAMIGLIO, R., "Fatto giuridico e fattispecie complessa", Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile", Marzo, 1954, p. 331.

2. Los presupuestos de hecho de la responsabilidad en la doctrina tributaria.

<<La generación de la responsabilidad tributaria en sentido estricto deriva de un presupuesto de hecho imputable al responsable que aparece diferenciado del presupuesto de hecho que constituye el hecho imponible>>³⁰⁷.

En este sentido, el **fundamento jurídico** de la responsabilidad queda reducido a la existencia de dos presupuestos de hecho (el hecho imponible y el de la responsabilidad), de los que nacen dos obligaciones, una a cargo del sujeto pasivo y la otra sobre el responsable tributario.

De acuerdo con esto, la obligación del responsable nacería de la simple realización de un presupuesto de hecho establecido legalmente para producir dicho efecto³⁰⁸.

Ahora bien, aceptando en principio lo anterior, sentimos la necesidad de introducirnos de nuevo en la Teoría General del Derecho, a fin de determinar qué debemos entender por <<**presupuesto de hecho**>>.

Esta necesidad es producto de la apatía que se observa en la doctrina a la hora de armar sus elaboraciones teóricas sobre la responsabilidad tributaria³⁰⁹. En verdad, nos hemos sorprendido al descubrir que la doctrina no se esfuerza en adoptar previamente un significado claro y fundado sobre la

³⁰⁷ CALVO ORTEGA, R. "La responsabilidad tributaria solidaria...", op. cit., p. 43.

³⁰⁸ Así lo acepta gran parte de la doctrina. Véase la nota 305 anterior.

³⁰⁹ El lector sabrá que no mentimos cuando decimos que, con excepción de PARLATO ("El responsable...", op. cit.), ningún otro autor se ha ocupado, con la profundidad que esto requiere, de construir sus argumentaciones partiendo de un examen de la noción de <<**presupuesto de hecho**>>. Esta dejadez doctrinal ha sido, sin duda, una de las causas que, en nuestra opinión, han producido la anarquía que se observa en todos los órdenes de la responsabilidad tributaria.

noción de <<presupuesto de hecho>>. Antes bien, la doctrina da por sobrentendido lo que debe entenderse por <<presupuesto de hecho>>, como si éste instituto fundamental en la construcción del Derecho gozara de un significado claro y preciso en el lenguaje jurídico.

La crítica anterior no deja de tener sentido si se reconocen las grandes distancias que se observan en cada una de las distintas construcciones doctrinales que tratan el tema de la responsabilidad tributaria. Desde luego, el mismo fenómeno puede observarse en cada una de las Legislaciones positivas.

Ante este preocupante panorama, lo que procede de inmediato es, a nuestro juicio, intentar elaborar sistemáticamente un esquema general que nos permita articular las etapas existenciales de la responsabilidad tributaria desde la perspectiva del <<presupuesto de hecho>>.

3. El <<presupuesto de hecho>> en la Teoría General del Derecho.

En efecto, en las páginas siguientes intentaremos penetrar en el estudio de la noción de <<presupuesto de hecho>> o <<fattispecie>>, a fin de tener un punto de partida firme a la hora de determinar, sobre todo, el momento genético de la vida jurídica de la responsabilidad tributaria: **su nacimiento.**

a) Consideraciones generales sobre la noción de <<presupuesto de hecho>> y <<efecto jurídico>>.

Las nociones de presupuesto de hecho y efecto jurídico se presentan en la Teoría General del Derecho como dos figuras ciertamente complejas y con un significado todavía no plenamente firme.

Sin embargo, nuestra prioridad fundamental es sólo llegar a establecer algunos lineamientos generales que nos permitan contar con un campo de investigación propicio para, desde allí, obtener el mejor conocimiento posible de la aplicación, en el mundo jurídico, de la responsabilidad tributaria.

Pues bien, se ha dicho³¹⁰ que cualquier entidad que venga jurídicamente en consideración no puede pertenecer más que a una de las dos categorías siguientes: **elementos de mero hecho**, es decir, entidades que el ordenamiento no crea, sino que reenvía a la realidad a ellos preexistente, atribuyéndoles relevancia jurídica, esto es, coligándole la producción de efectos jurídicos; o bien, **efectos jurídicos**, es decir, entidades creadas por el ordenamiento para su aplicación en la vida social.

No obstante, todo parece indicar que la teoría del **hecho jurídico** se ha desarrollado en una doble vertiente: en un primer sentido, para aprovechar la específica naturaleza del presupuesto de hecho en el campo de la Teoría General del Derecho y, concretamente, en la Filosofía del Derecho y; en un segundo plano, para **aplicar su esquema en los diversos campos del Derecho a los fines de conocimiento y sistematización de los distintos fenómenos jurídicos**³¹¹.

³¹⁰ Vid. RUBINO, D., "La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari", Giuffrè, Milano, 1939, pp. 14 y 15.

³¹¹ Vid. SCOGNAMIGLIO, R., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 337.

Ante esta evidente importancia, la doctrina³¹², con ligeros matices, por **hechos jurídicos** entiende todos aquellos **acontecimientos** o **sucesos** que producen una modificación en la realidad jurídica, esto es, un **efecto jurídico** y, por tanto, son **jurídicamente relevantes**³¹³.

Esto es así, por la sencilla razón de que el Derecho, componiéndose de mandatos generales, sólo puede actuar si hace derivar de los hechos hipotéticamente previstos en sus normas, determinados efectos jurídicos³¹⁴.

De esta manera, los hechos jurídicos representan la forma de actuar del Derecho, por lo que para que éste logre su finalidad, debe formular sus normas diciendo algo así como esto: **si se realiza este hecho, se produce este efecto**.

Entonces, el **efecto jurídico** es producto de los **hechos jurídicos**, así como el efecto nace de la causa³¹⁵.

³¹² Entre otros, MESSINEO, F., "Manuale de Diritto Civile e Commerciale", Volumen I. Giuffrè, Milano, 1952, p. 433; MAIORCA, C., "Fatto giuridico-Fattispecie", Novissimo Digesto Italiano, Tomo VII, UTET, Torino, 1961, p. 112; CARNELUTTI, F., "Teoría...", op. cit., p. 214; PUGLIATTI, S., "La trascrizione", Giuffrè, Milano, 1957, p. 404; CICALA, F. G., "Il rapporto giuridico", Giuffrè, Milano, 1959, p. 314; SCOGNAMIGLIO, R., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 333; RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., p. 48.

³¹³ Tal es la importancia de los hechos jurídicos, que hay quien afirma que sin ellos <<el ordenamiento jurídico queda inerte y no habría ningún efecto jurídico>>, MESSINEO, F., "Manuale...", op. cit., p. 433. Por otra parte, los hechos jurídicos vienen tradicionalmente clasificados, según exista o no la voluntad, en **naturales** y **humanos**. A estos últimos se les llama **actos jurídicos**. Vid. MAIORCA, C., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 434.

³¹⁴ Del hecho jurídico nace el efecto jurídico; nace porque el ordenamiento lo toma en consideración, conectándole un efecto jurídico determinado. Vid. SCOGNAMIGLIO, R., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 435.

³¹⁵ <<Fattispecie y efectos jurídicos constituyen los dos polos en torno a los cuales gira toda la dinámica del Derecho: porque verificándose la **fattispecie (hecho causante)**, **deben producirse, asimismo, en línea inmediata y necesaria, las consecuencias jurídicas (situación efectual)**>>, SCOGNAMIGLIO, R., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 333. (Las negrillas son nuestras).

Esto nos lleva a recoger aquí lo que la doctrina ha dado en llamar el principio de la **causalidad jurídica**³¹⁶, que no es otra cosa que lo que acabamos de decir, esto es, que para que se produzca un efecto jurídico, es necesario que se actúe un hecho jurídico, conectados ambos con un **nexo de causalidad** que deriva del ordenamiento, ó, mejor dicho, de la norma³¹⁷.

Dicho en otras palabras, en toda norma, en el acontecer externo y actuando sobre sus destinatarios, aparecen dos momentos: el de la **causa** y el **efecto**³¹⁸. En realidad, la causa y el efecto son dos componentes que están incorporados en el lenguaje jurídico, es decir, en la estructura de la norma.

De esta forma, cada norma fija una relación entre dichos componentes o miembros, los cuales representan, respectivamente, el **hecho determinante** de donde surge el interés (vale decir, la **causa**) y los **resultados** previstos por la Ley para que se actúe el interés (vale decir, el **efecto**)³¹⁹.

³¹⁶ Sobre este tema en concreto, pueden consultarse las obras ya citadas de MESSINEO y PUGLIATTI.

³¹⁷ RUBINO explica mejor esto diciendo que el **nexo causal** entre el hecho y el efecto concreto es centralizado por la norma, de manera que para este autor el esquema sería: **hecho jurídico-norma-efecto jurídico**. Vid. "La fattispecie...", op. cit., p. 33. ALBALADEJO GARCIA, M., por su parte, señala que <<la causa se haya en la norma, y el hecho funciona sólo como **condición** de los efectos. Estos tienen lugar **porque** la norma los produce, pero ésta los produce **sólo** cuando se realiza el hecho>>, "El hecho jurídico", Universidad de Oviedo, Facultad de Derecho, Oviedo, 1955, p. 10.

³¹⁸ Tanto es así, que CARNELUTTI, F., advierte que <<**no es una inexactitud ni una metáfora decir que el Derecho actúa merced a la causalidad**; todo lo contrario, su actuación se manifiesta atribuyendo fuerza causal a las situaciones>>, "Teoría...", op. cit., 210. (Las negrillas son nuestras).

³¹⁹ Vid. FALZEA, A., "La condizione e gli elementi dell'atto giuridico", Giuffrè, Milano, 1941, p. 13. Este autor es aún más explícito cuando señala que <<en toda norma se distinguen dos momentos que se colocan en orden a una sucesión cronológica e ideal. **La causa, es el elemento preliminar. El efecto, es el momento sucesivo**>>. Ibid. p. 17. (Las negrillas son nuestras).

PUGLIATTI³²⁰, por su parte, no adopta los términos **causa-efecto**, sino la de **antecedente-consecuencia**, llegando, sin embargo, a las mismas conclusiones fundamentales.

En efecto, el autor citado indica que la norma jurídica es una proposición que tiene una estructura hipotética, puesto que, por un lado, se describen modelos de hechos o comportamientos de orden práctico y, por el otro, se incluyen las consecuencias que la realización de dichos hechos debe producir. Por ello, el esquema de la norma jurídica se concreta en una proposición que contiene la descripción del **antecedente** y de su **consecuencia**. Entonces, típicamente la norma refleja en su estructura las líneas de la fórmula de la **relación causal**. Por tanto, y aunque la norma se exprese en forma abstracta e hipotética, el entendido es este: **verificándose en la realidad las circunstancias de hecho previstas en la hipótesis normativa, la consecuencia jurídica (prevista asimismo en la proposición normativa), debe sobrevenir de inmediato**³²¹.

En parecidos términos se expresa Karl LARENZ³²², quien señala que la norma jurídica enlaza, como toda estructura lingüística o proposición, una cosa con otra. La norma asocia -dice este autor- al **hecho circunscrito** de modo general, el "supuesto de hecho", **una consecuencia jurídica** concreta. El sentido de esta asociación es el siguiente: siempre que se dé el hecho

³²⁰ "La trascrizione", op. cit., p. 403.

³²¹ Ibid. p. últ. cit.

³²² "Metodología de la Ciencia del Derecho", Editorial Ariel, Barcelona, 1980, p. 243.

señalado en el supuesto de hecho, tiene entrada la **consecuencia jurídica**, es decir, vale para el caso concreto³²³.

En nuestra opinión, las dos fórmulas (causa-efecto o antecedente-consecuencia), son fundadas y nos llevan a la misma conclusión.

Así es, cualquiera que sea la fórmula que adoptemos, lo cierto es que los **hechos jurídicos** son la causa (o antecedente) del **efecto jurídico** (o consecuencia). De manera que, ante la norma, **no hay efecto jurídico sin hecho jurídico que lo produzca**³²⁴.

Por otro lado, ya hemos señalado anteriormente que en el sistema normativo los hechos se formulan como modelos o esquemas abstractos³²⁵. Pues bien, cada uno de estos modelos es llamado por la doctrina <<presupuesto de hecho>> o <<fattispecie>>³²⁶.

³²³ LARENZ explica su argumento poniendo el ejemplo que resumidamente exponemos a continuación. El Legislador dispone que aquel que introduce materias dañinas en el agua ha de resarcir los daños al perjudicado de ese modo. Este es el **supuesto de hecho**. En cambio, la **consecuencia jurídica** consiste en que A es obligado a reparar los daños a B. Esta consecuencia jurídica sobreviene porque está dispuesta en una norma jurídica válida, sin que para ello dependa de nuevos factores. El enlance de un suceso factico, tal como está descrito en el supuesto de hecho de la norma, con una consecuencia jurídica, que reside en la región de lo jurídicamente vigente y que, por ello, "entra en vigor" con la realización del supuesto de hecho, es lo específico de la proposición jurídica como forma de expresión lingüística de la norma. Vid. "Metodología...", op. cit., p. 244.

³²⁴ Efectivamente, <<la existencia de un nexo entre el <hecho> y la <consecuencia> no se puede negar, así como tampoco que ésta última se resuelve en una <calificación> que viene históricamente real y concreta en cuanto el hecho, real y específicamente, venga a existir y, por tanto, queda condicionada al hecho. La <causalidad jurídica>, entonces, expresa un nexo de necesaria realización entre el antecedente, constituido por la norma y el hecho, y una consecuencia, prevista por la primera y realizada en virtud del segundo>>, PUGLIATTI, S., "La trascrizione", op. cit., p. 401, nota 3. (Las negrillas son nuestras).

³²⁵ <<La norma constituye un imperativo hipotético>>, RUBINO, D., "La fattispecie", op. cit., p. 35.

³²⁶ Vid. PUGLIATTI, S., "La trascrizione", op. cit., p. 404; RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., p. 33. Por su parte, LARENZ prefiere llamarle <<supuesto de hecho>>, "Metodología...", op. cit., p. 243.

En efecto, por **fattispecie** se entiende toda aquella figura o acontecimiento que viene previsto en una proposición normativa, integrada por un hecho o conjunto de hechos jurídicos (cuando se quiere distinguir entre fattispecie simple y fattispecie compleja), **necesarios para la aplicación de la norma y para que ésta produzca validamente sus efectos**³²⁷.

De los conceptos anteriores se desprende que, por un lado, **la fattispecie es propiamente un hecho jurídico** y, por el otro, que de ella derivan ciertos efectos jurídicos.

No hay duda, la fattispecie es un hecho jurídico, considerado como aquél al que se refiere la norma cuando conecta a su realización un efecto jurídico. Por tanto, **la fattispecie es una especie del género <<hecho jurídico>>**³²⁸.

No obstante, la fattispecie es algo más que un simple hecho jurídico³²⁹. La figura de la fattispecie aparece normalmente como un **hecho complejo**³³⁰, es decir, compuesto por varios hechos jurídicos³³¹.

³²⁷ Vid. MESSINEO, F., "Manuale...", op. cit., p. 433. Existen tantos conceptos de presupuesto de hecho como autores que se ocupan de su estudio. De los conceptos que, en nuestra opinión, son los más representativos, podemos citar los siguientes: <<Por presupuesto de hecho se entiende el **conjunto de elementos de hecho** necesarios para la producción de un efecto o grupo de efectos jurídicos>>, RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., p. 3; <<la fattispecie es el **conjunto ordenado de condicionantes de un efecto jurídico**>>, MAIORCA, C., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 115; el presupuesto de hecho <<es el **conjunto de elementos de hecho** que una o más proposiciones normativas correlativas ponen en consideración unitariamente y en relación a un determinado núcleo de experiencia práctica, es decir, a un interés determinado o a una pluralidad de intereses estrictamente coligados>>, PUGLIATTI, S., "La trascrizione...", op. cit., p. 407. (Las negrillas son nuestras).

³²⁸ Como su nombre lo dice, "La fattispecie o <<presupuesto de hecho>> es, precisamente esto, **un hecho**."

³²⁹ Esto es verdad. Sin embargo, hay autores que en nada distinguen la fattispecie del hecho jurídico. Vid., por ejemplo, CATAUDELLA, A., "Note sul concetto di fattispecie giuridica", Rivista Trimestrale de Diritto e Procedura Civile, Anno 1962, p. 443. Otros, en cambio, los

Por ello, en nuestra opinión, son más correctos los conceptos que parten de un conjunto de hechos jurídicos³³²; o bien, que adoptan un término que reconozca este fenómeno. Por ejemplo, <<esquema>>³³³, <<hipótesis>>³³⁴, <<entidad>>³³⁵, etc.

En todo caso, el moderno concepto de fattispecie ha superado y englobado al tradicional concepto de hecho jurídico, lo que no excluye que pueda seguirse hablando, con fines de simplificación, de <<hecho>>. Sin embargo, se debe dejar muy claro que ese <<hecho>> representa el **conjunto de hechos** que constituyen la peculiar fattispecie o **presupuesto de hecho**.

Ahora bien, la fattispecie, como todo hecho jurídico, es un hecho jurídicamente relevante³³⁶, esto es, **productor o generador de efectos jurídicos**³³⁷.

consideran términos sinónimos, por ejemplo, CICALA, para quien <<hecho jurídico es la fattispecie concreta ya verificada y conforme a aquella abstractamente regulada por el Derecho objetivo>>, "Il rapporto...", op. cit., p. 314. (Las negrillas son nuestras).

³³⁰ MAIORCA, C., "Fatto giuridico-fattispecie", op. cit., p. 113.

³³¹ RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., p. 55. SCOGNAMIGLIO, por su parte, adopta de partida el término <<fattispecie compleja>>, para designar precisamente la fattispecie normal, esto es, la formada por una pluralidad de hechos jurídicos. Vid. "Fatto giuridico...", op. cit., pp. 343 y ss.

³³² Además de los ya señalados en nota anterior, se puede citar, por ejemplo, el de ELTZBACHER, quien define la fattispecie como <<el conjunto de elementos de hecho a los que se coliga un efecto jurídico>>, citado por PUGLIATTI, "La trascrizione", op. cit., p. 406, nota 20; para MAIORCA, en cambio, la fattispecie <<es el conjunto o grupo de elementos abstractos, es decir, de hechos jurídicos>>, "Fatto giuridico...", op. cit., p. 127. (Las negrillas son nuestras).

³³³ Ibid. p. 127.

³³⁴ Vid. MASSINEO, F., "Manuale...", op. cit., p. 433.

³³⁵ Vid. RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., pp. 14 y 15.

³³⁶ Vid. MAIORCA, C., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 125; CATAUDELLA, A., "Note sul concetto...", op. cit., 443.

³³⁷ <<Por relevancia jurídica entendemos el dar lugar a consecuencias o efectos jurídicos>>, ALBALADEJO GARCIA, M., "El hecho jurídico", op. cit., p. 5.

El **efecto jurídico** forma parte de la estructura de la *fattispecie*³³⁸ y puede ser también singular o plural³³⁹, es decir, pueden ser uno o varios los efectos que vengan a producirse.

Además, el **efecto jurídico** es, como hemos visto, la consecuencia que se produce por la realización del **hecho jurídico** (causa)³⁴⁰, por lo que, entonces, será también la norma jurídica la fuente de la que derive el singular efecto jurídico.

El **efecto jurídico** es la específica transformación de la realidad jurídica y consiste en el nacimiento, modificación o extinción de una relación jurídica³⁴¹.

Efectivamente, el ordenamiento jurídico es, en principio, libre para establecer tanto los hechos como para ligar a éstos sus correspondientes efectos jurídicos, así como el necesario núcleo causal que debe existir entre unos y otros. Sin embargo, lo cierto es que los efectos jurídicos se reducen siempre a la constitución, modificación o extinción de una relación jurídica concreta³⁴².

³³⁸ Vid. MAIORCA, C., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 128.

³³⁹ Vid. RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., p. 46.

³⁴⁰ <<La relación entre hecho y efecto jurídico sólo puede definirse correctamente haciendo referencia a la idea de **causalidad**>>, SCOGNAMIGLIO, R., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 334. (La negrilla es nuestra).

³⁴¹ Vid. PUGLIATTI, S., "La trascrizione", op. cit., p. 411. En un sentido inverso al de PUGLIATTI, pero confirmando su afirmación, CICALA define la **relación jurídica** como aquella relación del individuo y las normas jurídicas, determinada por la realización de una de las singulares *fattispecies* previstas en el ordenamiento jurídico, Vid. "Il rapporto giuridico", op. cit., p. 22.

³⁴² RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., p. 64. Por su parte, ALBALADEJO GARCIA, M., prefiere seguir considerando al **efecto jurídico** como cualquier modificación en el mundo jurídico, es decir, cualquier alteración en la situación jurídica preexistente, en "El hecho jurídico", op. cit., p. 7.

b) **La estructura del presupuesto de hecho.**

De acuerdo a lo que venimos diciendo, queda claro que el **presupuesto de hecho** o **fattispecie** es un **conjunto de hechos jurídicos** coligados por el ordenamiento para que, si llegan a realizarse, produzcan determinados efectos jurídicos.

Sin embargo, los problemas no han tardado mucho en llegar: **¿Cómo se realiza ese coligamiento? ¿En qué posiciones se colocan los hechos jurídicos?.**

Estas preguntas -y más sus respuestas- nos introducen, necesariamente, en el examen de la **estructura del presupuesto de hecho.**

Pues bien, el estudio de la estructura del presupuesto de hecho o **fattispecie** origina un doble orden de dificultades³⁴³. Por un lado, se hace necesario proceder a la identificación o reconocimiento de todas las **proposiciones normativas** que concurren en la determinación de un supuesto de hecho y, por el otro, considerando que las normas pueden tener carácter diverso, es necesario determinar la función que asumen, en el ámbito del supuesto, los **singulares elementos de hecho**, relacionándolos con las proposiciones normativas en las cuales están previstos.

Planteadas así las cosas, cabría observar algunas situaciones que conviene destacar por separado.

³⁴³ Vid. PUGLIATTI, S., "La trascrizione", op. cit., pp. 405 y 406.

Primeramente, resulta evidente que un presupuesto de hecho no es algo aislado en el ordenamiento jurídico, antes bien, pueden ser varias proposiciones normativas las que integren un solo supuesto de hecho (complejo)³⁴⁴. De ahí que sea el tejido normativo quien intercambie o comunique las distintas proposiciones normativas, con el fin de que cada una de ellas tenga aplicación y produzca sus particulares efectos.

En segundo lugar, de aquel orden de dificultades se destaca también que cada presupuesto de hecho o fattispecie está constituido por una pluralidad de <<elementos>> simples que se denominan <<elementos de hecho>>³⁴⁵, de ahí que el presupuesto de un solo elemento de hecho constituya únicamente una noción teórica y en la práctica difícilmente realizable³⁴⁶.

Sin embargo, la doctrina no ha sido capaz de llegar a un acuerdo sobre la forma en que aparecen estructurados los diversos elementos de hecho en cada presupuesto.

³⁴⁴ Por ello, tiene razón ALBALADEJO GARCIA, M., cuando señala que un mismo acontecimiento puede formar parte de diferentes hechos complejos o puede, además de constituir un hecho simple por sí sólo, ser componente de uno de aquéllos. Vid. "El hecho jurídico", op. cit., p. 14.

³⁴⁵ MAIORCA se muestra más abierto en el uso de los términos, pues para él no hay inconveniente en llamarles <<elementos de la fattispecie>>, ó, simplemente, <<hechos>>, aunque advierte que en una acepción general coinciden con aquella de <<circunstancias de hecho>>, "Fatto giuridico...", op. cit., p. 127. CARNELUTTI, por su parte, prefiere hablar de <<requisitos>>, "Teoría...", op. cit., p. 238. (Las negrillas son nuestras).

³⁴⁶ Intente el lector, por ejemplo, imaginar un delito con un sólo hecho jurídico. Seguramente, el incluir en un sólo hecho todos sus elementos materiales, personales, de culpabilidad, etc., le será prácticamente imposible. Sin embargo, con esto no queremos decir que todos las figuras jurídicas necesiten innumerables hechos para su aplicación. Antes bien, lo que queremos advertir es únicamente que, a nuestro juicio, una fattispecie con un solo hecho es -por no decir imposible-difícilmente configurable. Es más, hasta las instituciones jurídicas más sencillas necesitan, al menos, de dos hechos jurídicos. Por ejemplo, la prescripción (tanto positiva como negativa), en la cual convergen dos hechos jurídicos claramente diferenciables (el transcurso del tiempo y la inercia del titular del derecho).

CARNELUTTI³⁴⁷, por ejemplo, señala que el presupuesto de hecho se resuelve en una multiplicidad de situaciones de las que la primera y la última pueden llamarse, respectivamente, **situación inicial** y **situación final**: entre una y otra hay un grupo más o menos numeroso de situaciones intermedias que en conjunto constituyen el **ciclo del hecho**.

La situación inicial -agrega el autor citado- se denomina **principio de hecho**. Es el punto de partida del ciclo. A la situación final se le da el nombre de **evento**. Evento es precisamente lo que procede de alguna cosa y, por tanto, la situación final última derivada de las precedentes³⁴⁸.

Según esta posición, entonces, la estructura del presupuesto de hecho se determina en función a un **aspecto temporal**, lo que va permitiendo la aparición y coligamiento progresivo de los distintos elementos de hecho, para llegar en su momento al **evento o situación final**³⁴⁹.

Por su parte, MAIORCA³⁵⁰, al examinar la estructura del presupuesto, encuentra que éste está constituido por una **serie de <<elementos>> colocados en posición concéntrica, de los más generales a los más específicos**, propios para conseguir un **efecto típico**. Con esto queremos decir -agrega este autor-, que algunos elementos condicionan de manera típica el particular efecto que viene normalmente en consideración,

³⁴⁷ "Teoría...", op. cit., p. 28.

³⁴⁸ Ibid. p. últ. cit.

³⁴⁹ Esta forma de observar la estructura y el desarrollo del presupuesto de hecho a través del tiempo, ha originado que la doctrina -como lo hace el propio CARNELUTTI- reconozca un **ciclo formativo** del presupuesto de hecho, es decir, una serie de etapas temporales en las que aparecen los hechos coligándose causalmente para producir los correspondientes efectos jurídicos. Vid. FALZEA, A., "La condizione...", op. cit., p. 43; PUGLIATTI, S., "La trascrizione", op. cit., p. 409.

³⁵⁰ Vid. "Fatto giuridico...", op. cit., p. 127.

mientras otros pertenecen a esquemas más generales o esencialmente a otro presupuesto³⁵¹.

De acuerdo con esta posición, pues, los **elementos de hecho** no vienen estructurados en función a un factor temporal, sino de **calidad**. Esto es, el presupuesto tendría en su estructura elementos de hecho **genéricos** y elementos de hecho **específicos**, coligados unos y otros desde un centro común, el llamado **efecto típico**.

Pero además, los elementos de hecho **específicos** (esenciales) son los que condicionan el efecto jurídico pretendido por la norma. Al contrario, los elementos de hecho **genéricos** (no esenciales) son aquéllos que, sin condicionar el efecto jurídico, forman parte de cada presupuesto, pero sólo como un complemento y colaborando desde el esquema normativo general o desde otro presupuesto.

En otras palabras, la posición que se examina, partiendo del mecanismo de producción de los efectos jurídicos, distingue en la estructura del presupuesto, por un lado, un grupo de elementos de hecho específicos para la producción del efecto jurídico, constituyendo entonces la causa directa de él y, por el otro, elementos genéricos que están fuera del **núcleo causal**, pero que al ser también hechos, son necesarios para la efectiva realización del efecto jurídico.

Muy próximo a esta última posición se encuentra FALZEA³⁵², quien distingue en la estructura de la fattispecie dos clases de elementos de

³⁵¹ Ibid. p. últ. cit.

hecho: **existenciales** y **marginales**. Los primeros son aquellos elementos indispensables para la adquisición de la juridicidad, es decir, aptos para provocar cambios en la esfera de la efectividad jurídica (causas de relevancia jurídica). En cambio, los segundos son necesarios para que tales cambios tengan existencia actual y, por tanto, presuponen la juridicidad de los primeros (causas de eficacia).

Este autor, explica mejor su posición señalando que para que el presupuesto sea jurídicamente relevante, deben realizarse sus **elementos existenciales**. En cambio, para que el presupuesto jurídicamente relevante sea eficaz, deben tener lugar los **elementos marginales**³⁵³.

Por último, PUGLIATTI³⁵⁴ reconoce que existen relaciones **fundamentales** y de carácter unitario, que se distinguen de otras relaciones **específicas** que, respecto de la relación fundamental o mayor, forman unidades **menores** o **elementales**. La unidad de la relación fundamental deriva de la concurrencia de todas las relaciones, de los efectos y de los vínculos entre ellos, es decir, de la **voluntas legis**³⁵⁵.

En nuestra opinión, todas las posiciones doctrinales -si bien en distinta medida- son válidas, en principio, para configurar la estructura del presupuesto de hecho o *fattispecie*.

³⁵² "La condizione...", op. cit., pp. 26 y 27.

³⁵³ Ibid. p. últ. cit.

³⁵⁴ "La trascrizione", op. cit., pp. 408 y ss.

³⁵⁵ Las posiciones anteriores no son los únicos esfuerzos que la doctrina hace para explicar la estructura de la *fattispecie*. Sin embargo, no podemos detenernos más en este punto. El lector, no obstante, puede encontrar un desarrollo más amplio -y siempre interesante- en las obras ya citadas de MAIORCA, FALZEA y PUGLIATTI.

Sin embargo, pensamos que, sea cual sea la fórmula que adoptemos para conseguir lo anterior, se debe acudir a dos instrumentos (distintos, pero también complementarios). Nos referimos, por un lado, a la tarea del intérprete y, por el otro, al criterio de la causalidad jurídica.

En efecto, consideramos que la tarea de determinación de la estructura del presupuesto de hecho, puede encontrar un buen apoyo en un correcto trabajo interpretativo³⁵⁶.

El intérprete, en principio, goza de una aparente libertad para elegir los elementos de hecho constitutivos del presupuesto de hecho o *fattispecie*. La razón de ello viene determinada por el propio sentido hipotético con que la norma formula los elementos de hecho, los efectos jurídicos, así como su nexo causal.

Sin embargo, pensamos que, precisamente por el carácter abstracto e hipotético con que la proposición normativa formula unos y otros elementos, el intérprete debe proceder, con criterios lógicos, a la búsqueda, individualización e integración de los elementos de hecho **constitutivos** de cada presupuesto³⁵⁷.

Ahora bien, para encontrar el sentido correcto de la norma, consideramos que el intérprete no debe perder de vista los intereses que el

³⁵⁶ Por las razones lógicas que el lector conoce, no nos podemos detener a examinar aquí el espinoso tema de la interpretación jurídica.

³⁵⁷ De hecho, somos de la opinión de que todas las fórmulas elaboradas por los autores recién estudiados, se deben, en gran medida, a un profundo trabajo interpretativo de las proposiciones normativas. En efecto, las <<situaciones inicial, intermedia y final>>; los <<elementos genéricos>> y <<específicos>>; <<existenciales>> y <<marginales>>; <<fundamentales>> y

ordenamiento jurídico intenta tutelar y, con relación a ellos, analizar detenidamente las proposiciones normativas que concurren precisamente a la tutela particular de cada interés³⁵⁸.

Asimismo, otro instrumento de indudable utilidad en la determinación de los componentes del presupuesto de hecho es, a nuestro juicio, el propio **criterio de causalidad**.

Efectivamente, el **criterio de causalidad** resulta ser el más idóneo para explicar la inmediatez y necesidad de la realización de la relación efectiva³⁵⁹. Esto que pudiera parecer una salida en falso es, sin embargo, un elemento de fundamental importancia.

El criterio referido -habría que repetirlo-, implica que al verificarse un hecho jurídico, la norma que lo contiene, une a él un **efecto jurídico**, coligando a ambos con un **nexo de causa-efecto** (o de antecedente-consecuencia). De manera que los elementos de hecho (causa o antecedente), deben identificarse por los efectos jurídicos que produzcan (efecto o consecuencia). Y, a la inversa, los efectos jurídicos deben identificarse por los hechos jurídicos que los produzcan. Sin olvidar, claro está, el nexo o vínculo causal que necesariamente debe unir a unos y a otros, como componentes del presupuesto de hecho o *fattispecie*.

<<elementales>>, etc., no son otra cosa que el producto de un trabajo interpretativo de las proposiciones normativas y de sus singulares presupuestos de hecho.

³⁵⁸ Por ello, pensamos que los sistemas de interpretación jurídica son una herramienta útil para el intérprete, a fin de que éste pueda encontrar en cada proposición normativa los referimientos lógicos a los elementos de hecho constitutivos de la *fattispecie*, sus efectos jurídicos y, desde luego, su nexo causal.

³⁵⁹ Vid. SCOGNAMIGLIO, R., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 339.

Pero, como hemos dicho, un correcto trabajo interpretativo es cosa distinta al criterio de causalidad. Sin embargo, también hemos advertido que son instrumentos complementarios.

Son complementarios -y deben ir de la mano-, porque el trabajo del intérprete debe siempre partir de la base de que **un efecto jurídico presupone siempre una causa idónea para producirlo, y que tal causa es, en todos los casos, un conjunto de hechos jurídicos.**

Es decir, el intérprete debe saber muy bien que en la proposición normativa los singulares elementos de hecho están considerados en su estático conjunto, mientras que en la realidad pueden realizarse en momentos y con características distintas. De manera que, respecto a cada una de estas circunstancias, es necesario revelar que viene a producirse una modificación en la realidad jurídica, y esto por la sencilla razón de que un determinado elemento de hecho (con relevancia jurídica) ha venido a realizarse.

De esta forma, los **efectos jurídicos** se ponen siempre en relación con un determinado grupo de elementos de hecho. Además, las proposiciones normativas, al describir los hechos jurídicos, deben permitir al intérprete identificar los efectos que, como consecuencias jurídicas, dichas proposiciones están destinadas a producir en la vida aplicativa del Derecho.

Por consiguiente, **la consecuencia jurídica** constituye un **quid novi** en la órbita de la realidad jurídica que, cualquiera que sea su naturaleza,

debe considerarse como efecto jurídico de la verificación de la fattispecie o presupuesto de hecho³⁶⁰.

c) El principio de la integridad del presupuesto de hecho.

La doctrina³⁶¹, considerando que el presupuesto está constituida por un conjunto de **elementos de hecho**, ha venido exigiendo, para que el supuesto normativo produzca materialmente sus efectos jurídicos, que **todos** esos elementos se hayan, real y efectivamente, realizado. En caso contrario, la propia doctrina considera que el <<ciclo del hecho>> no llega a completarse y, por consiguiente, el presupuesto de hecho deviene ineficaz, al no producir los efectos jurídicos que la norma pretendía³⁶².

En pocas palabras, la regla de la integridad del presupuesto de hecho significa, sin más, que los efectos jurídicos se producen sólo cuando **todos** los elementos de hecho se hayan realizado.

Esto significa, entonces, que **todos los elementos de hecho son igualmente necesarios para la producción del o los efectos jurídicos**³⁶³. De manera que cuando hay una completa coincidencia entre los elementos efectivamente realizados y la previsión legal (entendida en la parte hipotética

³⁶⁰ Vid. RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., p. 83.

³⁶¹ Vid. FALZEA, A., "La condizione...", op. cit., p. 43; CARNELUTTI, F., "Teoría...", op. cit., p. 238; RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., p. 83.

³⁶² Por ello, FALZEA es claro al advertir que <<faltando en la fattispecie un elemento constitutivo, ella queda absolutamente privada de relevancia jurídica frente a la norma que la disciplina: el ciclo formativo del presupuesto de hecho se ha cerrado imperfectamente y el acto no ha estado, por tanto, en grado de provocar la intervención de la norma>>, "La condizione...", op. cit., p. 43.

³⁶³ Vid. RUBINO, D., "La fattispecie...", op. cit., p. 83.

de la norma), es decir, cuando no falta ningún elemento de hecho del presupuesto, se dirá que éste es <<perfecto>>³⁶⁴.

Pues bien, una vez elaborado un esquema general sobre la noción de <<presupuesto>> o <<fattispecie>>, creemos estar en condiciones de examinar las fases existenciales de la responsabilidad tributaria, siguiendo al efecto el orden indicado al principio de este Capítulo.

4. Nacimiento de la obligación del responsable tributario.

Por nacimiento de la responsabilidad tributaria o, mejor dicho de la obligación del responsable, entendemos la causa o motivo por el cual surge, como figura jurídica, dicha obligación³⁶⁵.

Llevado esto a un interrogante, la pregunta se formularía así: **¿Qué es lo que produce el nacimiento de la obligación del responsable tributario?**

La doctrina, como hemos visto anteriormente, partiendo de lo que llama **fundamento jurídico de la responsabilidad**, es decir, de la existencia de dos presupuestos de hecho, el hecho imponible y el **presupuesto de hecho de la responsabilidad**, concluye que la obligación del responsable nace cuando se realiza, precisamente, éste último presupuesto.

³⁶⁴ Vid. FALZEA, A., "La condizione...", op. cit., p. 25.

³⁶⁵ Hablamos mejor de <<nacimiento de la obligación del responsable>>, en vez de <<nacimiento de la responsabilidad tributaria>>, por la sencilla razón de que la responsabilidad tributaria, como hemos dicho, es una especie de **responsabilidad jurídica**, por lo que su efecto en la vida aplicativa del Derecho, es el nacimiento de una obligación a cargo del sujeto responsable. De manera que, entonces, **la responsabilidad tributaria nace en la vida jurídica con la etiqueta de una obligación**. Recuérdense aquí las consideraciones que, para estos efectos, manifestamos en el Capítulo II de este trabajo. Principalmente, p. 53.

Examinando por partes lo anterior, habría que determinar, primeramente, si el empleo de la expresión <<**fundamento jurídico**>> de la responsabilidad es o no correcto.

A nuestro juicio, la doctrina no justifica en absoluto el uso de dicha expresión. Antes bien, se limita a sobrentender por ella la existencia de los dos presupuestos de hecho mencionados.

Buscando alguna justificación al empleo de la citada expresión, encontramos que se habla de <<**fundamento**> o <**criterio de calificación causal**> para hacer referencia a los elementos que constituyen el <núcleo> del presupuesto de hecho>>³⁶⁶.

De acuerdo con esto, habría que considerar a la responsabilidad tributaria como el núcleo del supuesto normativo, y a cada uno de los dos presupuestos (el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la responsabilidad), como elementos que convergen sobre el supuesto normativo³⁶⁷.

Sin embargo, el problema se presenta en el momento de conectar el principio de la causalidad que debe darse entre ambos elementos, puesto que

³⁶⁶ Vid. MAIORCA, C., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 127. Este autor para explicar su argumento señala que, por ejemplo, la <<culpa>> y el <<daño injusto>> forman parte del <<fundamento>> del ilícito. Más precisamente -agrega este autor-, la culpa representa el aspecto causal, mientras el daño injusto el aspecto eficaz del <<fundamento>> de tal presupuesto. Ibid. p. últ. cit.

³⁶⁷ Tomando en cuenta el razonamiento de MAIORCA indicado en la nota anterior, tenemos que el ejemplo quedaría como sigue: el <<hecho imponible>> y el <<presupuesto de hecho de la responsabilidad>> forman parte del <<fundamento>> del supuesto normativo <<responsabilidad tributaria>>.

uno de los dos presupuestos de hecho debe ser la causa del otro (que sería el efecto)³⁶⁸.

En nuestra opinión, el principio de la causalidad no opera en este ámbito. No opera porque ninguno de los dos presupuestos se coliga con el otro en una relación causal. Además, la causalidad habría que buscarla en los hechos jurídicos que den lugar a cada uno de dichos presupuestos, pero no entre éstos.

Por tanto, no es correcto, en nuestra opinión, que la doctrina hable de **fundamento jurídico de la responsabilidad**³⁶⁹. De ahí que, si se quiere destacar la importancia de ambos presupuestos, así como los casos más comunes de responsabilidad tributaria en que éstos aparecen, proponemos mejor hablar de supuestos de responsabilidad **típicos** y **atípicos** (cuando los dos presupuestos de hecho no coexistan)³⁷⁰.

Dejando a un lado la crítica anterior, debemos continuar con nuestro estudio, intentando determinar ahora por qué la doctrina asegura, por un lado, que en todo supuesto de responsabilidad tributaria *deben darse* <<dos>> presupuestos de hecho y, por otro, que uno de estos presupuestos de hecho necesariamente debe ser el <<**hecho imponible**>>, por cuya realización

³⁶⁸ ¿El hecho imponible es la causa del presupuesto de hecho de la responsabilidad?

³⁶⁹ En todo caso, si la expresión <<fundamento jurídico de la responsabilidad tributaria>> significa la necesaria existencia de dos presupuestos de hecho, el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la responsabilidad, veremos más adelante que dicha expresión quedaría vacía de contenido en determinados supuestos de responsabilidad, pues existen algunos en donde no aparece el hecho imponible, así como otros en los que no existe un presupuesto de hecho de la responsabilidad en sentido estricto.

³⁷⁰ Si esto último no es posible, entonces proponemos, cuando menos, que la expresión <<fundamento jurídico de la responsabilidad tributaria>>, sea privada del término <<jurídico>>, a fin de emplear el término <<fundamento>> en su significado corriente.

se origina la obligación tributaria material. El primero, pues, es un problema de **cantidad**. El segundo, de **calidad**.

En efecto, se ha dicho que <<para ser responsable es necesario actuar un presupuesto de hecho, precisamente aquel a cuya realización la Ley une el nacimiento de la obligación para el responsable. Este presupuesto de hecho es dependiente de la realización del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria. O lo que es lo mismo: **para que se dé un supuesto de responsabilidad tienen que darse dos presupuestos de hecho**>>³⁷¹.

En nuestra opinión, el asegurar sin reserva alguna que <<**para que se dé un supuesto de responsabilidad tienen que darse dos presupuestos de hecho**>>, representa evidentemente una opinión infundada y peligrosa.

Infundada porque olvida establecer una caracterización previa de la noción de <<presupuesto de hecho>>, a fin de justificar la exigencia de realización de <<**dos**>> presupuestos de hecho. Sin embargo, no lo hace así, de ahí que sólo se acepte como una regla general y de carácter elemental³⁷².

³⁷¹ "Notas de Derecho Financiero", Tomo I, Vol. 2º, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, dirigido por F. SAINZ DE BUJANDA, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1967, p. 739. (Las negrillas son nuestras). Comparten también esta idea, entre otros, ARIAS ABELLAN, M. D., "El estatuto...", op. cit., p. 180; CORTES DOMINGUEZ, M., "Ordenamiento...", op. cit., p. 387; FERREIRO LAPATZA, J. J., "Curso...", op. cit., p. 381. El Tribunal Supremo español es también de esta opinión: <<para que se de esa situación de <responsabilidad> es necesario que, además de realizarse el presupuesto de hecho (el hecho imponible) determinante de la obligación del sujeto pasivo, se produzca el presupuesto de hecho en cuya virtud se genera la obligación del responsable>>, Sentencia de 16 de mayo de 1991 (Aranzadi 4178).

³⁷² La aceptamos como regla general porque, según veremos adelante (y después de recordar lo que debe entenderse por presupuesto de hecho), ocurre que en la mayoría de las hipótesis de responsabilidad tributaria pueden efectivamente identificarse dos presupuestos de hecho. Pero esto -advírtase bien-, no justifica el desaire que hace la doctrina en el estudio de los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria.

Es peligrosa porque, así planteada, esta opinión en nada impide que sea <<un>> sólo presupuesto de hecho el que venga a realizarse. ó, peor aún, que sean **más de dos** los presupuestos de hecho que pongan en marcha la responsabilidad tributaria.

Por tanto, para determinar el <<número>> de presupuestos de hecho que se requieren para que, una vez realizados, hagan surgir la responsabilidad tributaria, habrá que recordar previamente qué debe entenderse por <<**presupuesto de hecho**>>³⁷³.

Según hemos visto, el **presupuesto de hecho** o **fattispecie** es un acontecimiento que viene previsto en una proposición normativa, integrado por el conjunto de hechos jurídicos necesarios para la aplicación de la norma y para que ésta produzca sus efectos.

De manera que el presupuesto de hecho es, en síntesis, un **conjunto de hechos jurídicos**, es decir, de hechos que producen efectos jurídicos³⁷⁴.

Sin perder esto de vista -puesto que para ello lo hemos estudiado aquí-, habría que proceder al examen particular de algunas normas que contienen, por declaración expresa de la Ley, supuestos de responsabilidad

³⁷³ Desde luego, estamos partiendo de la base de que para que surja la responsabilidad tributaria es necesario, en principio, la realización de uno (o varios) presupuestos de hecho, ya que sólo de éstos se puede originar el **efecto jurídico** de la responsabilidad, es decir, la obligación de pago de la prestación tributaria que implica dicha figura.

³⁷⁴ <<En su originaria y más difusa definición, <hecho jurídico> es aquel hecho, cualquier hecho, al que el ordenamiento reconoce consecuencias jurídicas>>, MAIORCA, C., "Fatto giuridico...", op. cit., p. 124.

tributaria, a fin de determinar si en cada una de ellas se establece o no un auténtico presupuesto de hecho.

A nuestro juicio, en la gran mayoría de los supuestos de responsabilidad es posible identificar, con relativa facilidad, el conjunto de hechos jurídicos que forman su presupuesto de hecho.

Sin embargo, consideramos que no en todos los supuestos legales de responsabilidad tributaria existe un presupuesto de hecho en sentido estricto.

Por ejemplo, en el supuesto del artículo 26, fracción IV, del CFF³⁷⁵, no alcanzamos a identificar ningún hecho jurídico auténtico, sino sólo una **situación jurídica subjetiva** (ser copartícipe o cotitular), que es, a nuestro juicio, la única razón por la que la Ley desata este supuesto de responsabilidad³⁷⁶.

En efecto, la responsabilidad tributaria prevista en el dispositivo legal citado, se origina, a nuestro juicio, no por la realización de un presupuesto de hecho en sentido estricto, pues no lo hay, sino sólo por un "status" o "**situación jurídica subjetiva**", cual es la de ser **padre o tutor** de un menor o incapacitado³⁷⁷.

³⁷⁵ Recuérdese que este precepto legal dispone que: "*Son responsables solidarios con los contribuyentes: quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado*".

³⁷⁶ La <<**situación jurídica**>> es cosa distinta a un <<**presupuesto de hecho**>>, pues aquélla implica sólo un "status" jurídico de un sujeto, mientras éste, como hemos visto, constituye un conjunto de hechos jurídicos. Además, <<**las situaciones jurídicas están fuera del presupuesto de hecho**>>, MAIORCA, C., "Fatto gurdico...", op. cit., p. 128.

³⁷⁷ Llegamos a esta conclusión porque -también el lector lo puede comprobar- observamos que el precepto citado no reconoce ningún hecho o acto jurídico que, una vez acaecido en la realidad,

En otras palabras, esta hipótesis de responsabilidad no necesita - como es normal- la realización de un presupuesto de hecho, sino sólo que exista una **situación jurídica subjetiva**, es decir, un sujeto (el presunto responsable) que sea **copartícipe** o **cotitular** de una Entidad jurídica o económica³⁷⁸.

Por tanto, en este supuesto de responsabilidad tributaria **no existen dos presupuestos de hecho**, sino sólo uno: el hecho imponible, que origina las <<obligaciones tributarias>> de las Entidades jurídicas o económicas y por las que responden sus copartícipes o cotitulares³⁷⁹.

De esta manera, la responsabilidad tributaria no siempre nace de la realización de dos presupuestos de hecho. Puede existir también por la realización de un sólo presupuesto. Este único presupuesto de hecho, sin embargo, deberá relacionarse, necesariamente, con una **situación jurídica subjetiva** establecida legalmente. Esta situación jurídica será la que, entonces, determine al responsable tributario.

Además, el único presupuesto de hecho que venga establecido, deberá ser un presupuesto de hecho propio para generar una prestación

produzca el nacimiento de la responsabilidad tributaria para los padres o tutores. Incluso, la pasividad e inercia del precepto saltan inmediatamente a la vista.

³⁷⁸ Por algo señala CARNELUTTI que <<al resultado de la manifestación **estática** le doy el nombre de **situación**, al de la **dinámica**, el de **hecho**>>, "Teoría...", op. cit., p. 16. (Las negrillas son nuestras).

³⁷⁹ Desde luego, esta conclusión no implica que así ocurra en todos los supuestos de responsabilidad. Antes bien, es sólo una excepción que queremos destacar, pues la regla general es que toda hipótesis de responsabilidad tenga su singular presupuesto de hecho.

tributaria. pues de ésta vendrá a responder el sujeto que se encuentre en la situación jurídica prevista por la Ley³⁸⁰.

En suma, **la responsabilidad tributaria, en estos casos, surge cuando la Ley así lo disponga.**

Analicemos ahora el problema de **calidad**.

La doctrina, como hemos visto³⁸¹, exige que uno de los dos (sic) presupuestos de hecho que se requieren para hacer surgir (sic) la responsabilidad tributaria, sea **necesariamente el hecho imponible**³⁸².

En nuestra opinión, esto tampoco es totalmente correcto.

En efecto, consideramos que existen en el Derecho positivo supuestos de responsabilidad en los que, junto al presupuesto de hecho de la responsabilidad (cuando éste exista), aparece un presupuesto de hecho distinto al hecho imponible³⁸³.

³⁸⁰ Es decir, ese único presupuesto de hecho puede ser el hecho imponible, el de la sustitución, el de la retención o, incluso, el de una infracción, puesto que de todos estos presupuestos viene a generarse una prestación tributaria. Asimismo, de la realización de cualquiera de estos presupuestos de hecho, viene a surgir el otro sujeto <<junto con>> el cual resulta obligado el responsable tributario.

³⁸¹ Véase nota 371 anterior.

³⁸² <<El antecedente necesario del presupuesto de hecho que genera la responsabilidad es la existencia de un hecho imponible y consiguientemente de un contribuyente>>, CALVO ORTEGA, R., "La responsabilidad tributaria subsidiaria...", op. cit., p. 161.

³⁸³ No parece necesario advertir -por lo obvio que resulta- que en los supuestos de responsabilidad en los que sea necesaria la realización del **hecho imponible**, el responsable tributario venga a quedar -en su momento- obligado a pagar la **deuda tributaria**, pues ésta surge, precisamente, de la realización de aquél hecho. A su vez, la existencia de la deuda tributaria implica la existencia de un **contribuyente**, **junto con** el cual respondería el sujeto responsable. En suma, **si se responde de la deuda tributaria, se responde con el contribuyente.**

Tal sería el caso, por ejemplo, del artículo 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación³⁸⁴, pues si se responde de las <<retenciones>>, no viene a realizarse propiamente el hecho imponible, sino sólo el **presupuesto de hecho de la retención**.

Por consiguiente, en este supuesto no se responde realmente con un contribuyente, sino con un **retenedor**.

De acuerdo con lo anterior, en esta hipótesis de responsabilidad no existe propia ante el hecho imponible, sino sólo un **presupuesto de hecho de la retención**. De dicha circunstancia, a nuestro juicio, surge la responsabilidad establecida en el precepto legal en examen.

Queda claro, a raíz de los ejemplos anteriores, que la opinión tradicional y mayoritaria de la doctrina es errónea, pues comete el error de considerar que el nacimiento de la responsabilidad tributaria necesita la realización de **dos** presupuestos de hecho: **hecho imponible** y el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Efectivamente, ha quedado acreditado, a nuestro juicio, que la responsabilidad tributaria no siempre nace de la realización de dos presupuestos de hecho, sino sólo cuando se realiza <<su>> presupuesto de hecho, o se den las situaciones jurídicas subjetivas previstas en la Ley.

³⁸⁴ Este precepto dice así: "*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*"

Igualmente, para el nacimiento de la responsabilidad tributaria no es imprescindible la realización del hecho imponible, ya que el presupuesto de hecho puede ser distinto.

En cambio, hay otros supuestos de responsabilidad -que podríamos considerar típicos- en los que, efectivamente, aparecen los dos presupuestos de hecho que menciona la doctrina y que aparecen en la mayoría de las distintas hipótesis legales, es decir, el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Así, por ejemplo, la hipótesis establecida en el artículo 26, fracción V³⁸⁵. En efecto, en este supuesto existe el **hecho imponible**, pues se responde de las <<contribuciones>> que vienen generadas por dicho presupuesto de hecho. De esta forma, tanto el hecho imponible como las <<contribuciones>>, determinan la existencia de un **contribuyente** (en este caso, los residentes en el extranjero).

Asimismo, también existe un presupuesto de hecho para generar la responsabilidad tributaria. En el ejemplo que se sigue, dicho presupuesto está integrado por todos los **hechos jurídicos que hagan que los representantes de personas no residentes en el extranjero no realicen las gestiones necesarias para que sus representados (residentes en el extranjero)**

³⁸⁵ Este dispositivo legal dispone lo siguiente: "*Son responsables solidarios con los contribuyentes: 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*".

cubran las contribuciones generadas por las actividades que realizan en nuestro país³⁸⁶.

Por consiguiente, en este tipo de supuestos legales tiene plena aplicación la noción de <<presupuesto de hecho>> que con carácter general desarrollamos en las páginas anteriores. Esto es, que existe un **conjunto de hechos jurídicos** (no realizar las gestiones necesarias...), que puestos en marcha por un sujeto, producen consecuentemente un **efecto jurídico**. Este efecto jurídico no es otra cosa que el **nacimiento de una relación obligatoria de deuda, es decir, de la responsabilidad tributaria**³⁸⁷.

A la vista de todo lo expuesto hasta este momento, parece oportuno concluir esta parte de la investigación. Nuestra conclusión tiene que ser formulada en un doble sentido:

1º) Si se establece legalmente un presupuesto de hecho, la responsabilidad tributaria nacerá, obviamente, cuando tenga lugar dicho presupuesto.

2º) Si no se establece un presupuesto de hecho, la responsabilidad tributaria nacerá, sin más, directamente de la **situación jurídica subjetiva que establezca la Ley**. Sin embargo, ésta situación jurídica debe relacionarse directamente con la realización de un presupuesto de hecho, que si bien puede

³⁸⁶ Si quisiéramos ser más sucintos, diríamos que esta hipótesis de responsabilidad necesita para su nacimiento dos presupuestos de hecho: **el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la conducta ilícita del responsable**.

³⁸⁷ Desde luego, el lector no dejará de reconocer en este último ejemplo, que entre los hechos y el efecto jurídico corre un indudable **nexo de causalidad**, así como tampoco que es necesario la realización de <<todos>> los elementos de hecho previstos en el presupuesto de esta hipótesis de

no ser necesariamente el hecho imponible, sí debe tratarse de un presupuesto de hecho capaz de generar una prestación tributaria.

De ambas conclusiones se deriva, además, que la obligación de la que es titular el responsable tributario es una obligación *ex lege*, es decir, que nace directamente de la Ley. De manera que en estos casos basta la producción o la aparición en la realidad social del **supuesto de hecho o situación prevista por la norma** para que automáticamente pueda considerarse como nacida la responsabilidad³⁸⁸.

5. Características legales de la obligación del responsable tributario.

En este apartado pretendemos determinar -una vez que ha nacido- las características legales que tiene la obligación del responsable tributario. Para ello, seguiremos como guía las aportaciones doctrinales que sobre este punto se han expresado.

La pretendida determinación tiene una importancia esencial, sobre todo a efectos de fundamentar el concepto de responsable tributario que hemos propuesto, así como la naturaleza jurídica que le atribuimos³⁸⁹.

responsabilidad, respetándose de esta forma el principio de la integridad del presupuesto de hecho que examinamos en el texto.

³⁸⁸ Sobre las obligaciones *ex lege*. Vid. DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", Cuarta Edición, op. cit., p. 154. Asimismo, puede consultarse, en lo aplicable, el apartado 2 del Capítulo I de este trabajo, referido al carácter *ex lege* de la obligación tributaria. Supra. pp. 16 y ss. Finalmente, como otro fundamento a nuestra tesis, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana, en el Amparo en Revisión 8302/61, establece que: <<La obligación tributaria, aparte de que, obviamente, puede ser exigida, en caso de incumplimiento, al deudor principal, también lo puede ser a la persona que conforme a derecho deba ser considerada como deudor solidario; pero para que esto suceda, es claro que previamente se finque en contra suya una obligación solidaria, la cual nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que originen esa obligación fiscal solidaria>>, SJF, volumen LXI, Sexta Epoca, p. 55.

³⁸⁹ Recuérdese por tanto nuestro concepto de responsable tributario. Supra. p. 74.

a) **Accesoria: dependiente y subordinada.**

La doctrina³⁹⁰, ha estimado que la obligación que deriva de la responsabilidad tiene carácter **accesorio**³⁹¹.

En efecto, <<la responsabilidad tributaria deriva, al igual que la obligación principal, directamente de la Ley, y surge cuando se produce su particular presupuesto de hecho, que tiene por base la existencia del presupuesto de la obligación principal. Por tanto, la **obligación del responsable del impuesto aparece, por lo que a su contenido se refiere, como obligación accesoria**>>³⁹².

De esta manera, la consideración de la obligación del responsable como una obligación accesoria, se atribuye por la relación de **dependencia** que dicha obligación tiene respecto a la obligación tributaria principal (deuda tributaria)³⁹³.

Por ello, <<la **dependencia** del presupuesto de hecho del que deriva la responsabilidad, respecto del hecho imponible, consiste en que aquél no puede realizarse -lógicamente- si no se ha producido éste último, porque el

³⁹⁰ Entre otros, ALLORIO, E., "Diritto...", op. cit., p. 145; SANCHEZ GALIANA, J. A., "El responsable", op. cit., pp. 636 y 637; CARRETERO PEREZ, A., "Derecho Financiero", op. cit., p. 432.

³⁹¹ Vid. PARLATO prefiere llamarle obligación <<secundaria>> o <<condicionada>>, "El responsable...", op. cit., pp. 93 y ss.

³⁹² Cfr. GIANNINI, A. D., "Instituciones...", op. cit., p. 126. (Las negrillas son nuestras).

³⁹³ Vid. BERLIRI, A., "Principios...", op. cit., p. 247; PARLATO, A., "El responsable...", op. cit., p. 80; SANCHEZ GALIANA, J. A., "El responsable", op. cit., pp. 636 y 637; HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable tributario", op. cit., p. 189; SAINZ BUJANDA, F., "Notas de...", op. cit., p. 739; DELGADO PACHECO, A., "Los responsables...", op. cit., p. 3.

primero está constituido, entre otros, por un hecho que es efecto jurídico derivado de la existencia del hecho imponible>>³⁹⁴.

Dicho en palabras más sencillas, la situación del responsable es dependiente de la existencia de la situación del contribuyente³⁹⁵.

Así, la **accesoriedad** y, por tanto, la **dependencia** de la obligación del responsable tributario, respecto de la obligación principal del contribuyente, aparece -con uno u otro matiz- aceptada por la doctrina.

Efectivamente, algunos de estos matices se observan desde el momento en que, mientras algunos³⁹⁶, señalan que la configuración de la obligación del responsable como una obligación **accesoria** y **dependiente** de la principal, se debe al **carácter garantista** de la responsabilidad tributaria. Otros³⁹⁷, en cambio, indican que la **accesoriedad** y **dependencia** se deben a que el responsable se coloca <<junto al>> sujeto pasivo, por lo que el presupuesto de hecho de la responsabilidad debe suponer la existencia de la obligación del sujeto pasivo, ya que no se puede colocar el responsable <<junto a alguien>>, si no existe ese <<alguien>>. Es decir, no puede existir la obligación del responsable, si no existe antes la obligación del sujeto pasivo³⁹⁸.

³⁹⁴ CORTES DOMINGUEZ, M., "Ordenamiento...", op. cit., p. 389.

³⁹⁵ Vid. ACOSTA ESPAÑA, R. "Comentarios...", op. cit., p. 332.

³⁹⁶ Por ejemplo, COMBARROS, V. E., "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación", Civitas, Núm. 23, Julio-Septiembre, 1979, p. 380.

³⁹⁷ Vid. ARIAS ABELLAN, M. D., "Modificaciones a la LGT en la regulación jurídica del responsable", Civitas, Núms. 47 y 48, Julio-Diciembre, 1985, p. 418; CORTES DOMINGUEZ, M., "Ordenamiento...", op. cit., p. 387.

³⁹⁸ Así también, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., "La obligación de los responsables tributarios en el RGR: nacimiento y exigibilidad>>, CT, Núm. 62/1992, p. 68.

Finalmente, la doctrina³⁹⁹ ha venido aceptando también que, como consecuencia de dicha dependencia, el presupuesto de hecho de la responsabilidad aparece **condicionado** o **subordinado** al hecho imponible. puesto que cualquier hecho jurídico que influya sobre la obligación principal, modifica consecuentemente también un elemento de hecho del presupuesto de la obligación del responsable.

Pues bien, en nuestra opinión, todas las consideraciones doctrinales anteriormente expuestas, no se pueden compartir plenamente.

El carácter accesorio de la obligación del responsable, como consecuencia de la supuesta dependencia y subordinación de su presupuesto de hecho, no debe generalizarse en los términos absolutos en que lo hace la doctrina.

Así es, ya hemos visto recientemente que el responsable tributario no siempre responde de la obligación o deuda tributaria, por lo que, entonces, no parece lógico hacer depender y subordinar la realización del presupuesto de la responsabilidad a algo que no siempre existe, como resulta ser el **hecho imponible**.

Además, al ocurrir lo anterior, tampoco se exigiría que el sujeto <<con>> el que responde el sujeto responsable sea siempre el contribuyente, pues -como se deriva de la propia Ley- también lo podría ser un sustituto, un retenedor o un sujeto infractor.

³⁹⁹ Vid. PARLATO, A., "Il responsabile...", op. cit., pp. 80 y 81; ALLORIO, E., "Diritto...", op. cit., p. 33.

Por ello, más lógico nos parece señalar que **la obligación del responsable es accesoria de una obligación que consista en una prestación tributaria**, que puede, o no, ser la deuda tributaria en sentido estricto (por ejemplo, la retención o una sanción pecuniaria derivada de una infracción tributaria).

En efecto, la **accesoriedad** en el Derecho puede definirse como <<la **dependencia** de una relación jurídica, real u obligatoria, de otra relación jurídica, normalmente obligatoria, que se encuentra **subordinada** a la misma. Las dos notas que, por tanto, definen la **accesoriedad** son **dependencia** y **subordinación**>>⁴⁰⁰.

Ahora bien, con base en lo anterior, es evidente que también en cualquier supuesto de responsabilidad hay dos obligaciones. Una que genera la prestación tributaria que se pretende asegurar (llamémosle a esta obligación, con fines de claridad expositiva, **obligación primitiva o principal**)⁴⁰¹. Esta obligación es debida normalmente por el contribuyente, aunque también puede estar a cargo de otro sujeto. Ahora bien, en compañía o **junto a** ésta obligación, aparece la obligación del responsable tributario, con carácter **accesorio** y a fines de asegurar la obligación primitiva⁴⁰².

⁴⁰⁰ ALVENTOSA DEL RIO, J., "Fianza: ámbito de responsabilidad", Editorial Comares, Granada, 1988, p. 87. En el mismo sentido, VATTIER FUENZALIDA, C., "Contribución al estudio de las obligaciones accesorias", RDP, Enero, 1980, p. 36.

⁴⁰¹ DIEZ-PICAZO, L., señala que debe ser considerada como prestación **principal** la que tenga por objeto la cosa principal y como obligación **accesoria** la que tenga por objeto la cosa o cosas accesorias, entendiéndose por tales aquellas que **cumplen una función de servicio respecto de la cosa principal**, "Fundamentos...", Cuarta Edición, op. cit., p. 315.

⁴⁰² <<Una cosa es la **accesoria de otra cuando se haya destinada al uso de ésta**>>, DEMOGE, R., "Ensayo de una Teoría General de los derechos accesorios", RDP, Num. 197, Febrero, 1930, p. 33. (Las negrillas son nuestras).

Por tanto, la obligación del responsable tributario **depende** de la existencia de la obligación primitiva. Es decir, para que exista la obligación del responsable debe existir, necesaria y previamente, la obligación primitiva⁴⁰³.

De esta forma, la obligación del responsable tributario es accesoria de la obligación primitiva, pues depende de su existencia. Y depende hasta tal punto de la obligación primitiva que sin la existencia de ésta no existiría aquélla. Además, no tendría sentido, por un lado, obligar al responsable tributario a pagar una prestación inexistente y, por otro, dotar a ésta prestación de una medida de aseguramiento como lo es la responsabilidad tributaria⁴⁰⁴.

Asimismo, la obligación del responsable tributario es accesoria porque queda **subordinada** a la obligación principal⁴⁰⁵. Es decir, cualquier alteración o consecuencia jurídica que sufra la obligación primitiva (por ejemplo, su extinción), repercute en la obligación accesoria, esto es, en la obligación del responsable tributario.

⁴⁰³ <<En cualquier caso, el nacimiento del **accesorio** tiene como presupuesto necesario la existencia de lo **principal**. Su propia calificación como accesorio del crédito implica, lógicamente, la existencia del crédito>>, CASANOVAS MUSSONS, A., "La relación...", op. cit., p. 9.

⁴⁰⁴ <<La **obligación accesoria** es la que **presupone otra principal**, de la que **depende** y en función de la que se **justifica**, tendiendo a **asegurarla** o a **completar sus efectos**>>, ALBALADEJO GARCIA, M., "Derecho Civil", Tomo II, Bosch, Barcelona, 1977, p. 116. Muy cerca a esta concepción, los tributaristas definen las obligaciones accesorias como <<aquellas que ligan al sujeto pasivo de la obligación tributaria o a un tercero con el sujeto activo del impuesto y son dirigidas a integrar o **reforzar** la obligación tributaria>>, BERLIRI, A., "Corso...", op. cit., p. 231. (Las negrillas son nuestras).

⁴⁰⁵ <<Las **obligaciones accesorias** son aquellas que nacen agregadas y **subordinadas** a las principales, como una consecuencia y un verdadero complemento de éstas>>, SANCHEZ ROMAN, F., "Estudios de Derecho Civil", Tomo IV, 2ª Edición, Est. Tipográfico <<Sucesores de Rivadeneyra>>, Madrid, 1899, pp. 22 y 23. (Las negrillas son nuestras).

En efecto, la nota común de la accesoriedad en la variedad de las singulares hipótesis, significa que un vínculo está **subordinado** a otro vínculo y, en los límites de la subordinación, sigue su suerte⁴⁰⁶. Sin embargo, el vínculo principal es independiente del vínculo accesorio que, como vínculo distinto, por cuanto subordinado, es también susceptible de vicisitudes propias⁴⁰⁷.

Pues bien, a la vista de las consideraciones anteriores, cabe concluir señalando simplemente lo siguiente: **la obligación del responsable tributario es accesoria de la obligación primitiva o principal, pues depende y se subordina a ésta**⁴⁰⁸.

b) Subsidiaria.

Otra característica legal de la obligación del responsable tributario que debe destacarse es, sin duda, su **carácter subsidiario**⁴⁰⁹.

Este carácter lo atribuimos por la sencilla razón de que -como vimos en el apartado inmediato anterior- la responsabilidad tributaria tiene como finalidad primaria la de asegurar el pago de la deuda tributaria, de

⁴⁰⁶ "Accessorium sequitur principale", dice el antiguo adagio.

⁴⁰⁷ Vid. NATUCCI, A., "Astrazione causale...", op. cit., p. 30.

⁴⁰⁸ <<El responsable tributario se encuentra, pues, en una posición subordinada a la de otro deudor que es el principal en cada caso>>, es la conclusión del joven y talentoso tributarista José María LAGO MONTERO, en su trabajo "Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos", publicado en lo que podría considerarse la obra colectiva más reciente en habla española sobre el tema: "Sujetos pasivos y responsables tributarios", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 63.

⁴⁰⁹ El lector no debe confundir este carácter de la obligación del responsable con una de las clases de responsabilidad tributaria, esto es, con la responsabilidad subsidiaria, pues ésta -como veremos adelante- es una especie de responsabilidad que se articula en función a la forma de **hacer exigible la obligación subsidiaria del responsable**. Vid. "Clasificación de la responsabilidad tributaria", pp. 256 y ss.

manera que la Hacienda acreedora no puede exigir -ni subsidiaria ni solidariamente- la obligación del responsable, sino hasta que sobrevenga el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del obligado principal.

En otras palabras, el carácter de **subsidiaria** que atribuimos a la obligación del responsable, no debe explicarse en función a la circunstancia de quién y en qué momento, o sea, si el responsable puede cumplir su obligación al mismo tiempo o después que el obligado principal la suya, y concluir que sólo en el segundo supuesto hay subsidiariedad, sino que la realidad de ésta ha de fundamentarse en que, inequívocamente y en cualquier caso, la obligación del responsable resulta ser de **distinto grado** que la principal o -si así se prefiere-, se encuentra en **distinto plano**.

Incluso, la doctrina⁴¹⁰ establece que la obligación del responsable es de grado distinto y posterior a la del deudor principal porque su ejecución presupone, siempre e inevitablemente, el incumplimiento de otra obligación, siendo entonces relevante, no que el responsable pueda (o deba) pagar al mismo tiempo (responsabilidad solidaria), o después (responsabilidad subsidiaria) que el obligado principal, **sino que lo hace en lugar de otro**⁴¹¹.

Por tanto, la subsidiariedad de la obligación del responsable envuelve una acción o responsabilidad que suple a otra principal, lo que

⁴¹⁰ <<La posición del sujeto pasivo frente a la Hacienda se caracteriza también por ser el inicialmente obligado ante ella, esto es, el primero al que ha de exigirse el cumplimiento de la obligación tributaria>>, MENENDEZ MORENO, A., "Los sujetos...", op. cit., p. 521.

⁴¹¹ En efecto, la subsidiariedad implica que un sujeto <<**se obliga por otro**; al cumplimiento, por tanto, de la **prestación debida por este otro**. Las diferencias entre las dos obligaciones no son de calidad, sino de **grado**. Y esta diversidad de grado se expresa por la contraposición de los términos "principal" y "subsidiaria">>, CASANOVAS MUSSONS, A., "La relación...", op. cit., p. 15. (Las negrillas son nuestras).

implica necesariamente que **ha de surgir antes el incumplimiento del deudor de la obligación que se pretende asegurar**, pues este hecho supone la deficiencia a suplir y la justificación del Legislador de llamar al responsable tributario. Además, como veremos más adelante⁴¹², el incumplimiento señalado es un requisito indispensable para dirigirse contra el responsable tributario.

Asimismo, ya ha quedado acreditada la existencia de una prestación tributaria (deuda tributaria, retención, sanción administrativa), así como el carácter accesorio de la obligación del responsable. Pues bien, estas circunstancias imponen una preferencia natural del obligado principal a la hora de hacer efectiva la prestación tributaria⁴¹³.

Por último, otra razón que funda el carácter de **subsidiaria** que atribuimos a la obligación del responsable, es el hecho que el Legislador, a través de la responsabilidad tributaria, viene realmente -como vimos en el apartado anterior- a agregar una nueva obligación a cargo del sujeto responsable, pero ésta nueva obligación **no puede modificar a la obligación principal en orden a su pago, puede sólo asegurarla**. Por tanto, es evidente

⁴¹² "Exigibilidad de la responsabilidad tributaria". Infra pp. 233 y ss.

⁴¹³ Por ello, los responsables tributarios son, en realidad, deudores **no principales**, supletorios, de segundo grado, complementarios o accesorios, respecto -claro está- del obligado principal. Incluso, así aparece en el artículo 10.1 y 2 del RGR, que por su importancia en este apartado, nos permitimos transcribir: "Están obligados al pago de las deudas tributarias como **deudores principales**, según los casos: a) Los sujetos pasivos, lo sean como contribuyentes o como sustitutos. b) Los retenedores y quienes deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo. c) Los sujetos infractores, estén o no comprendidos en las letras anteriores, por las sanciones pecuniarias que les sean impuestas. 2. A **falta de pago de las deudas tributarias por los deudores principales** están asimismo obligados al pago de las mismas, de acuerdo con los artículos siguientes de esta sección: a) Los **responsables solidarios**. b) Los adquirentes de explotaciones y actividades económicas. c) Los **responsables subsidiarios**, previa declaración de fallidos de los deudores principales".

la naturaleza secundaria o complementaria de la obligación del responsable y, en consecuencia, su carácter subsidiario⁴¹⁴.

En conclusión, la **subsidiariedad** es una nota institucional de la obligación del responsable tributario y plenamente armónica con su finalidad de aseguramiento de la deuda tributaria.

c) No contributiva.

Finalmente, otra característica de la obligación del responsable que debe destacarse, es su naturaleza **no contributiva**.

En efecto, la obligación del responsable tributario es de naturaleza **no contributiva** por la sencilla razón de que dicho sujeto no es el contribuyente, es decir, el sujeto realizador del hecho imponible y, por tanto, tampoco es el sujeto que manifiesta la capacidad económica susceptible de tributación⁴¹⁵.

En consecuencia, cuando se presenta el desafortunado caso de que el responsable tributario sea quien cubra la deuda tributaria, deberá gozar de una acción de reembolso que restablezca de inmediato el desequilibrio patrimonial provocado por la responsabilidad. Esta acción de reembolso se funda, precisamente, en la naturaleza **no contributiva** de la obligación del

⁴¹⁴ <<La subsidiariedad es el elemento que caracteriza a la responsabilidad tributaria>>, BAFILE, C., "Responsabile di imposta", op. cit., p. 633.

⁴¹⁵ Recuérdese aquí lo estudiado, para estos efectos, en el Capítulo I de este trabajo sobre el sujeto pasivo. Vid. pp. 20 y ss. También cabe considerar aquí lo señalado por el maestro Antonio JIMENEZ GONZALEZ, en el sentido de que sólo al sujeto titular de la capacidad contributiva y por consiguiente sólo al realizador del elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria conviene la calidad jurídica de contribuyente y, por lo tanto, sólo a él corresponde el deber de contribuir para los gastos públicos, "Lecciones...", op. cit., p. 270.

responsable y hará que el contribuyente sea quien en definitiva venga a contribuir para los gastos públicos⁴¹⁶.

Ahora bien, como la gran mayoría de las obligaciones, la obligación del responsable tributario nace ilíquida e inexigible. Por tanto, veamos en los apartados siguientes como se determina la cuantía económica de la responsabilidad, así como los requisitos legales para hacerla efectiva.

⁴¹⁶ Esta característica de la obligación del responsable, a nuestro juicio fundamental, así como la acción de reembolso que debe corresponder al responsable tributario, la examinaré también en un futuro trabajo cuyo tema será la responsabilidad tributaria frente al principio de capacidad contributiva.

CAPITULO III (continuación)

F. DETERMINACION DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

- 1. Planteamiento.**
- 2. El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria.**
 - a) Los recargos.**
 - b) Los gastos de ejecución.**
 - c) Las multas.**
 - d) La indemnización del artículo 21.**

1. Planteamiento.

El presente apartado tiene por objeto examinar el contenido o alcance económico de la responsabilidad tributaria.

En otras palabras, nuestra pretensión aquí es determinar los componentes económicos que integran la responsabilidad tributaria, partiendo de la normativa específica del Código Fiscal de la Federación.

2. El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria.

La primera particularidad que cabe destacar del Código Fiscal mexicano es que no contiene una noción de responsable tributario que establezca el alcance de la obligación de éste⁴¹⁷.

No obstante ello, las distintas fracciones del artículo 26 del CFF que establecen los supuestos de responsabilidad tributaria auténticos, sí se ocupan de determinar el alcance de dicha responsabilidad.

En efecto, las citadas fracciones, en la parte conducente, señalan lo siguiente:

"Son responsables solidarios con los contribuyentes:

⁴¹⁷ Recuérdese que el encabezado del artículo 26 del Código que se estudia sólo establece que: **"Son responsables solidarios con los contribuyentes..."**.

III...por las contribuciones que debieron pagarse a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaron durante su gestión.

...por las contribuciones causadas o no retenidas..., así como por las que debieron pagarse o enterarse...en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen...

IV...respecto de las contribuciones que se hubieran causado...en la negociación...sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V...hasta por el monto de dichas contribuciones.

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

X...de las contribuciones que se hubieran causado...por la sociedad...en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma...sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social..

XI...el impuesto sobre la renta causado...".

De las fracciones anteriores se desprende que, en realidad, el alcance de la responsabilidad se reduce al importe de las **contribuciones causadas**⁴¹⁸ y que no fueron pagadas en su oportunidad (fracciones III, IV,

⁴¹⁸ Quizá sea necesario comentar que en las contribuciones (tributos) son, según el artículo 2º del CFF, los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras (contribuciones especiales) y los derechos.

V, VI y X). Sin embargo, se observa también que en las fracciones III, IV y X, la responsabilidad se limita a un determinado valor. Finalmente, el alcance de la responsabilidad se reduce aún más en la fracción XI, pues sólo se pretende asegurar una contribución en particular, esto es, el impuesto sobre la renta causado.

De acuerdo con lo anterior, el reclamo de la Hacienda Pública sobre el responsable solidario debe, en principio, concretarse a lo que cada supuesto de responsabilidad determine, pues en dicho supuesto vienen consideradas las circunstancias de hecho que toma en cuenta el Legislador a fines de asegurar la correspondiente prestación tributaria.

Sin embargo, el último párrafo del artículo 26 del CFF dispone literalmente lo siguiente: "*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*".

Esto significa, entonces, que el alcance de la responsabilidad fijado particularmente en cada supuesto legal, sufre la agregación de los llamados <<accesorios>>.

Ahora bien, para determinar cuáles son esos <<accesorios>>, debe acudir al último párrafo del artículo 2º del CFF, puesto que este precepto señala expresamente que: "*Los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de*

este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas".

De esta manera, la responsabilidad solidaria prevista en el CFF alcanza a las **contribuciones y a los accesorios de éstas** que haya generado el propio responsable. Es decir, consideramos que el responsable tributario sólo debe responder de los accesorios (recargos, multas o gastos de ejecución) que él haya generado, más no de los que haya provocado el contribuyente, pues si no fuera así, se estarían reclamando accesorios a quien no incurrió en mora, no cometió infracción y no fue sometido al procedimiento administrativo de ejecución⁴¹⁹.

Por tanto, veamos en seguida -aunque sea brevemente- en qué consiste cada uno de los <<**accesorios**>> citados⁴²⁰.

a) Los recargos.

Los **recargos** constituyen realmente una medida compensatoria por la pérdida patrimonial ocasionada a la Hacienda acreedora por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria debida.

En efecto, según el artículo 21 del CFF "*Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales...deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco*

⁴¹⁹ En el mismo sentido, Vid. el criterio que aparece en el SJF, Tribunales Colegiados de Circuito, Séptima Época, Volumen 91-96, Sexta Parte, p. 165.

⁴²⁰ El lector seguramente ya se habrá dado cuenta que cuando el CFF señala que la responsabilidad solidaria alcanza a las <<**contribuciones**>>, en realidad se está refiriendo a la **cuota o deuda tributaria** en sentido estricto, es decir, al contenido económico de la obligación tributaria material.

federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones...la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos a partir del mes en que se debió hacer el pago y hasta aquel en que éste se efectúe. La tasa de recargos para cada uno de los meses de demora será la que resulte de incrementar en 50 por 100 la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión".

El presupuesto de hecho por cuya realización se generan los recargos, es el impago del crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado por las disposiciones tributarias. Es decir, la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los recargos, también existe una fuerte polémica en la doctrina mexicana, pues mientras alguna posición⁴²¹ les atribuye carácter indemnizatorio, otra⁴²², en cambio, asegura que difícilmente puede aceptarse doctrinariamente que tenga exclusivo carácter indemnizatorio, sino también punitivo, por su elevada tasa.

De cualquier manera, a nuestros fines sólo nos interesa destacar que los **recargos**, en términos del último párrafo del artículo 26 del CFF, forman parte también de la deuda tributaria que la Hacienda Pública -

⁴²¹ Vid. JIMENEZ GONZALEZ, A., "Lecciones de...", op. cit., p. 237.

⁴²² Vid. DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., p. 461. Este autor, además, señala que la relación jurídica de recargos es una relación **acesoria y ex lege**, puesto que, de un lado, su existencia depende de la de una obligación tributaria principal y, de otro, porque su nacimiento surge de la conjunción de la hipótesis legal y del hecho concreto e individual del retardo en el pago de una prestación fiscal concreta. Ibid. últ. p. cit.

cumplidos los requisitos legales- puede reclamar al responsable solidario, siempre y cuando éste los haya generado.

b) Los gastos de ejecución.

Los **gastos de ejecución**, como su nombre lo indica y según el artículo 150 del CFF⁴²³, son gastos que la Administración Tributaria se ve obligada a efectuar con motivo del desarrollo del procedimiento de apremio sobre el obligado principal o contribuyente.

Cabe destacar que para el artículo 2º del CFF los **gastos de ejecución son accesorios de las contribuciones**, es decir, de la cuota o deuda tributaria en sentido estricto⁴²⁴.

Sin embargo, aun ante la frialdad del artículo 2º del CFF, no aceptamos que los gastos de ejecución generados por el contribuyente, puedan ser exigidos al responsable solidario, sino sólo los que él haya generado.

c) Las multas.

⁴²³ Este artículo dispone que: "*Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican: I. Por el requerimiento de pago. II. Por la de embargo. III. Por la de remate, así como los extraordinarios por el transporte de los bienes embargados, avalúos, impresión y publicación de convocatorias y edictos, honorarios de depositarios, peritos...*", etc. Vid. también a este respecto el artículo 74-C del RCFF.

⁴²⁴ En nuestra opinión, y por más que así lo diga el Legislador, los gastos de ejecución, por su particular naturaleza, no pueden considerarse accesorios o componentes de la deuda tributaria. Más aún, cuando el importe de estos gastos no se destine a sufragar el gasto público, pues según el penúltimo párrafo del artículo 150 del CFF: "*Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines*".

Por lo que toca a las multas el problema es menor. El último párrafo del artículo 26 del CFF establece la regla a seguir: "*La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios*".

De esta manera, el principio de la personalidad de la pena se impone, evitando que las sanciones pecuniarias que tengan su origen en la comisión de infracciones tributarias por parte del contribuyente, sean trasladadas -en su momento- al responsable solidario.

Sin embargo, el responsable solidario sí podrá ser sancionado por sus propias conductas ilícitas, pero esto -no se olvide- quedará fuera del juego de la responsabilidad por la deuda tributaria, configurándose como responsabilidad por la infracción⁴²⁵.

d) La indemnización del artículo 21.

El artículo 21 del Código Fiscal establece literalmente que: "*El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste...la indemnización mencionada, el monto del cheque y, en su caso, los recargos, se exigirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en cada caso procediere*"⁴²⁶.

⁴²⁵ Con este criterio, Vid. el precedente que aparece en el SJF, Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Tomo XIV-Julio, Segunda Parte, p. 784.

⁴²⁶ El artículo 20 del CFF acepta como medios de pago los cheques certificados y los personales.

El precepto legal recién transcrito demuestra el desorbitado interés del Legislador de asegurar el crédito fiscal. Es el caso que el contribuyente -a sabiendas que no tiene fondos- gira un cheque a favor de la Hacienda con la aparente intención de pagar su deuda tributaria. Sin embargo, la Hacienda Pública no puede hacer efectivo el cheque ante el librado porque la cuenta del contribuyente (librador) carece de los fondos suficientes para ello. La Ley mercantil obliga al librador a cubrir al beneficiario o tenedor del cheque, en concepto de indemnización, el 20% del importe del título. Además, el artículo 387, fracción XXI, del CP tipifica esta conducta como constitutiva de un delito equiparable al fraude.

A nuestro juicio, no puede obligarse al responsable solidario a cubrir la indemnización referida, pues dicho responsable queda realmente a merced de la mala fe del contribuyente. Por tanto, pensamos que el Legislador debió excluir esta indemnización del alcance de la responsabilidad solidaria, dejando que la Hacienda Pública, en ejercicio de la acción penal que proceda, o a través del procedimiento administrativo de ejecución, se dirija contra el contribuyente, a fin de hacer efectivo el importe del cheque, así como la reparación de los daños y perjuicios correspondientes.

CAPITULO III (continuación)

G. EXIGIBILIDAD DEL PAGO DE LA PRESTACION TRIBUTARIA AL RESPONSABLE

- 1. Planteamiento.**
- 2. El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria.**
 - a) Nacimiento y liquidez de la obligación del responsable. Reenvío.**
 - b) Vencimiento del período voluntario de pago del contribuyente.**
 - c) Acto administrativo de derivación de la responsabilidad.**
 - d) Notificación del acto.**
 - e) Requerimiento de pago.**
 - f) Vencimiento del plazo concedido en apremio al responsable.**

1. Planteamiento.

Antes de iniciar este apartado, es obligado determinar qué entendemos por **exigibilidad**, a efecto de tener un punto de arranque firme que nos evite caer posteriormente en equívocos.

Pues bien, según los principios rectores de la disciplina de las obligaciones y las tradiciones jurídicas que en esta materia hemos heredado, el tiempo de la prestación o tiempo de pago determina el momento de la **exigibilidad** del crédito y marca el momento en el que el deudor, que se retrasa, se coloca o puede ser colocado en una situación de mora que desencadena una especial responsabilidad⁴²⁷.

De esta manera, la **exigibilidad** supone la existencia de una obligación con un plazo. Este plazo es el tiempo dentro del cual el deudor debe cumplir la prestación⁴²⁸.

Ahora bien, si llegado el plazo, es decir, si vencida la obligación, ésta no viene cumplida por el deudor, la propia obligación se hace **exigible**⁴²⁹. En suma, el tiempo sirve para indicar el momento de **exigibilidad** del

⁴²⁷ Vid. DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", Cuarta Edición, op. cit., p. 338.

⁴²⁸ Se advierte que nos estamos refiriendo a las obligaciones **a término** o **aplazadas**, aunque la misma consideración vale para las obligaciones **condicionales**, ya que en éstas, al aparecer la condición, la obligación queda vencida y se hace exigible.

⁴²⁹ <<Llegado el tiempo designado para el cumplimiento, de acuerdo con las previsiones de las partes o de la Ley, se produce el vencimiento y con él la **exigibilidad** de la obligación. El vencimiento indica el momento a partir del cual el deudor tiene que realizar el <deber de prestar> y el acreedor puede instar esa realización>>, CARDENAL FERNANDEZ, J., "El tiempo en el cumplimiento de las obligaciones", Editorial Montecorvo, S.A., Madrid, 1979, p. 41.

cumplimiento por parte del acreedor, por estimarse que la llegada de aquél produce el vencimiento de la obligación.

En este sentido, cuando la obligación ya cuenta con la cualidad de la **exigibilidad**, es decir, cuando se trata de una obligación **exigible**, el acreedor tiene la facultad de **exigir** al deudor el cumplimiento de su deber central y primario, esto es, el deber de realizar la prestación.

En la práctica, la facultad de **exigir** la prestación consiste en la posibilidad que tiene el acreedor de formular su pretensión frente al deudor moroso, reclamando de éste la adopción del cumplimiento debido.

Por ello, algún autor⁴³⁰ entiende por **exigibilidad** de la obligación tributaria aquella cualidad en virtud de la cual la obligación es **cobrable** por la Administración financiera y puede, por consiguiente, en caso de no pago en período voluntario, dar lugar a su <<ejecución>> en vía de apremio.

De esta forma, la facultad de exigir la prestación deriva del específico ordenamiento jurídico, el que determina que, como **medida complementaria**, aquella facultad venga acompañada del poder de agresión sobre el patrimonio del deudor, a efecto que el acreedor pueda ver cumplidas finalmente sus pretensiones⁴³¹.

⁴³⁰ Vid. CLAVIJO HERNANDEZ, F., "El acto de liquidación", Civitas, Núm. 20, Octubre/Diciembre, 1978, p. 666.

⁴³¹ Vid. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., prefiere considerar la ejecutoriedad como algo no ya diferente de la exigibilidad, sino como un **medio subsidiario** a través del cual la obligación continua siendo exigible, una vez vencido el período de pago voluntario, por medio del procedimiento de apremio, "La exigibilidad de los tributos", Civitas, Núm. 30, Abril/Junio, 1981, p. 245.

Sin embargo, el propio ordenamiento jurídico hace de la **exigibilidad** un acto complejo, es decir, integrado por distintos **presupuestos** o **requisitos** que deben cubrirse previamente si se quiere obtener el cumplimiento de la prestación tributaria.

Pues bien, a estos **requisitos** son a los que nos referiremos en las líneas siguientes.

2. El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria.

El CFF no cuenta con una articulación detallada de los requisitos necesarios para **exigir** la responsabilidad solidaria que establece.

Esto nos obliga, por tanto, a efectuar una búsqueda en la normativa del CFF de los requisitos de la **exigibilidad** de la responsabilidad tributaria.

a) Nacimiento y liquidez de la obligación del responsable.

El primer requisito -de carácter lógico- para poder dirigirse contra el responsable a efectos de exigirle el cumplimiento de la deuda tributaria, es el **nacimiento y existencia de su obligación**, es decir, la aparición del vínculo jurídico que le une con la Hacienda acreedora.

Efectivamente, recordemos que la obligación del responsable tributario surge al actualizarse el presupuesto de hecho o situación jurídica prevista legalmente, quedando desde entonces obligado dicho sujeto.

No obstante, con el sólo nacimiento de la obligación del responsable, la Hacienda Pública no cuenta todavía con la facultad de **exigir** al responsable tributario el cumplimiento de dicha obligación, pues el propio ordenamiento legal fija determinados requisitos para abrir tal posibilidad.

En efecto, otro de los requisitos lógicos que se precisan para compeler al responsable solidario al pago de la obligación tributaria, es que esta obligación venga **determinada en cantidad líquida**, pues es indispensable que se conozca el importe económico de dicha obligación.

Por tanto, el responsable, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la Ley, no puede ser considerado como un tercero extraño a la relación tributaria, sino el sujeto pasivo de una obligación que está pendiente de ser determinada y, por tanto, de pasar de una situación de iliquidez a la de ser una obligación líquida y exigible.

Este último punto nos conduce al tema del alcance de la responsabilidad tributaria que ya hemos determinado en la letra F anterior y al cual nos remitimos⁴³².

b) Vencimiento del período voluntario de pago del contribuyente.

Como hemos dicho, el CFF mexicano no cuenta con una articulación sistemática sobre la exigibilidad de la responsabilidad. Sin embargo, creemos que existen en el CFF principios jurídicos suficientes para construir esta etapa fundamental en la vida de la obligación del responsable.

⁴³² Supra. pp. 224 y ss.

En efecto, uno de estos principios está establecido, sin duda, en el cuarto párrafo del artículo 6º del citado Código, pues en él se dispone que "*las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas*"⁴³³.

En este sentido, la llegada del día señalado para el cumplimiento determina el momento en que han de comenzar los efectos de la obligación, entendiéndose por tales el derecho del acreedor a **exigir** y el deber del deudor de prestar aquello que es específicamente objeto de la obligación⁴³⁴.

Por tanto, la inexigibilidad del crédito no significa inexistencia del derecho de crédito o existencia de un derecho sin acción, sino simplemente aplazamiento de su ejercicio. La llegada del *dies* no opera como un requisito del nacimiento del derecho de crédito, sino como un presupuesto de su ejercicio. El derecho existe, aunque no pueda todavía ser ejercitado⁴³⁵.

Por otra parte, ya indicamos anteriormente que el CFF contiene como única clase de responsabilidad la de carácter **solidario**. No obstante, no aparece indicado en dicho Código qué debe entenderse por <<**responsabilidad solidaria**>>. Esto nos obliga, dado que el artículo 5º del propio Código así lo permite, a aplicar supletoriamente los artículos 1987⁴³⁶ y

⁴³³ El artículo 1953 del Código civil establece que "*Es obligación a plazo aquella para cuyo cumplimiento se ha señalado un día cierto*".

⁴³⁴ Vid. CARDENAL FERNANDEZ, J., "El tiempo...", op. cit., p. 42.

⁴³⁵ Vid. DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", Cuarta Edición, op. cit., p. 325. Con parecidas palabras, BELTRAN DE HEREDIA indica que <<la no exigibilidad "actual" no quiere decir no existencia actual del derecho. No es que no tenga exigibilidad, sino que está aplazada a una fecha cierta que no es de existencia, sino de exigencia>>, "El cumplimiento de las obligaciones", Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1956, p. 261.

⁴³⁶ "*Habrá solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida*".

1989⁴³⁷ del Código civil, de manera que, con ello, la Hacienda acreedora, una vez vencido el plazo de pago de la obligación tributaria y con base en la solidaridad, podrá **exigir** la satisfacción de la deuda, indistintamente, a cualquiera de los deudores, esto es, al contribuyente o al responsable solidario⁴³⁸.

c) Acto administrativo de derivación de la responsabilidad.

A pesar de que el CFF no lo diga expresamente, se puede admitir que dicho ordenamiento legal exige, para derivar la responsabilidad solidaria a un sujeto, la emisión previa de un acto administrativo.

En efecto, el artículo 38 del Código tributario referido dispone que *"Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos: 1) constar por escrito; 2) señalar la autoridad que lo emite; 3) estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate;...si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad"*.

Por su parte, dentro de la escasa doctrina mexicana ARRIAGA MAYES⁴³⁹ destaca que la Administración requerirá la adopción de un acto

⁴³⁷ "Cada uno de los acreedores o todos juntos pueden exigir de todos los deudores solidarios, o de cualquiera de ellos, el pago total o parcial de la deuda..."

⁴³⁸ <<Debe entenderse que el pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que para hacerlo da la Ley y no se ha hecho>>, DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., p. 578.

⁴³⁹ "La responsabilidad solidaria en el Derecho tributario", op. cit., p. 80. También la Segunda Sala de la SCJN, refiriéndose a la responsabilidad solidaria, ha establecido que "se requiere que la autoridad fiscal dicte resolución que la establezca", SJF, Quinta Epoca, Volumen LXXXVI, p. 1381.

administrativo debidamente fundado y motivado en el cual se exprese la causa de la extensión de la responsabilidad solidaria a cargo del tercero y con motivo de una deuda ajena, en el cual conste la liquidación del crédito y el plazo dentro del cual deberá formularse el pago.

De acuerdo con lo anterior, no hay duda que para derivar la responsabilidad solidaria es ineludible un acto administrativo que así lo determine. Incluso, según el precepto legal recién transcrito, se trata de una auténtica "**resolución administrativa**".

El contenido de dicha resolución es el que el propio artículo señala, destacándose que debe expresarse también la <<**causa legal de la responsabilidad**>>, lo que, a nuestro juicio, quiere dar a entender que la responsabilidad para entonces ya ha surgido, al haberse actualizado la <<**causa legal**>>, esto es, su presupuesto de hecho.

d) Notificación del acto.

Otra de las condiciones que debe satisfacer la Hacienda Pública antes de dirigir la acción de cobro sobre el responsable solidario es, en todos los casos, la **notificación del acto de determinación de la responsabilidad**.

Efectivamente, es necesario que la responsabilidad solidaria, una vez concretada a través de un acto administrativo, le sea debidamente **notificada** al tercero, deudor solidario, a fin de que conozca los alcances de su responsabilidad y de la obligación determinada a su cargo⁴⁴⁰.

⁴⁴⁰ Vid. ARRIAGA MAYES, E., Ibid. últ. p. cit.

Esta exigencia no viene reconocida expresamente por el CFF, sin embargo, la deducimos de la interpretación lógica y sistemática de algunos de sus preceptos.

Por ejemplo, el artículo 134, fracción I, dispone que "*Las notificaciones de los actos administrativos se harán: 1. Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos*".

De acuerdo con el artículo anterior, en nuestra opinión, el acto de derivación de la responsabilidad llevará en su contenido el **requerimiento de pago** para el responsable solidario, pues precisamente lo que quiere la Hacienda Pública es que el responsable <<**pague**>> la deuda tributaria, por lo que, entonces, el acto referido debe notificarse personalmente a dicho responsable⁴⁴¹.

Asimismo, el acto de derivación de responsabilidad solidaria constituye un <<**acto que puede ser recurrido**>>, toda vez que en él se determina una contribución y sus accesorios, lo que permite su impugnación bien a través del recurso de revocación establecido en el artículo 117, fracción I, del CFF⁴⁴², o por medio del juicio de nulidad en términos del artículo 11 de

⁴⁴¹ Además, el artículo 65 del CFF establece que "*Las contribuciones omitidas deberán pagarse o garantizarse...dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación*".

⁴⁴² Este precepto dispone que "*El recurso de revocación procederá contra las resoluciones que: 1) Determinen contribuciones o accesorios*". Por su parte, el artículo 121 establece que el escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación. Para un examen de este y otros recursos administrativos que proceden en materia fiscal en México, puede consultarse nuestro trabajo "Algunas críticas al artículo 274 de la Ley del Seguro Social y al

la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación⁴⁴³.

Por tanto, resulta imprescindible que el acto de derivación de la responsabilidad solidaria sea **notificado** al sujeto responsable⁴⁴⁴.

e) Exigibilidad de la deuda tributaria y requerimiento de pago.

Una vez vencido el plazo establecido en el artículo 65 del CFF, la deuda tributaria se hace exigible⁴⁴⁵ y la Hacienda Pública podrá requerir el pago de la deuda tributaria al responsable tributario a través del procedimiento administrativo de ejecución. El requerimiento de pago se hace acompañar de un apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal.

De esta manera, el **requerimiento de pago** es un acto condicionante para la Hacienda Pública, pues si ésta pretende hacer efectiva la deuda tributaria sobre el responsable solidario, deberá **requerirle** a éste el pago de dicha deuda⁴⁴⁶.

recurso de inconformidad", publicado en la Revista Análisis Fiscal Hoy, Núm. 38, Noviembre, 1991.

⁴⁴³ Para un estudio general de esta instancia impugnativa, puede consultarse nuestro trabajo "La ampliación de la demanda en el juicio contencioso administrativo", publicado en el Boletín de Estudios de Derecho y Ciencias Sociales del Foro Sonorense, Colegio de Abogados, Núm. 15, Noviembre, 1990, México.

⁴⁴⁴ <<La notificación es el acto formal del órgano destinado a comunicar a los interesados...una resolución administrativa. En los procedimientos administrativos tributarios las notificaciones tienen gran importancia, pues por ellas y desde ellas se producen los efectos del acto que se comunica>>, DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., p. 712.

⁴⁴⁵ El primer párrafo del artículo 145 del CFF establece que "*Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución*".

⁴⁴⁶ Así lo establece el artículo 151 del CFF: "*Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue: 1) A embargar bienes suficientes...*".

f) Vencimiento del plazo concedido en apremio al responsable.

Al requerirse de pago al responsable, debe conceder a éste un plazo para que efectúe el pago y evite la ejecución. En la práctica suelen otorgarse seis días para este efecto.

Ahora bien, si el responsable tributario a quien se le **exige** el pago del crédito fiscal no lo cubre dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, la deuda tributaria quedará incurso en apremio, pudiendo continuarse contra dicho responsable el procedimiento administrativo de ejecución⁴⁴⁷.

⁴⁴⁷ Las normas que regulan el procedimiento de apremio están contenidas en los artículos 145 a 196 del CFF.

CAPITULO III (continuación)

H. LA EXTINCION DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1. Planteamiento.

2. El Código Fiscal de la Federación. Reenvío.

a) El pago.

b) La prescripción.

c) La caducidad.

d) Otros medios de extinción:

a') La compensación.

b') La condonación.

1. Planteamiento.

Todo lo que nace, tiene que morir. Por tanto, la obligación de la que es titular el responsable tributario, como figura que surge en su día a la vida jurídica, no escapa a esta conclusión lógica⁴⁴⁸.

En otras palabras, admitiendo lo que los civilistas llaman la "**biología de la obligación**", no hay duda que toda relación obligatoria que nace y se reproduce, debe también extinguirse.

Este fenómeno aparece, igualmente, en el caso de la obligación del responsable tributario, ya que -como hemos visto en las páginas precedentes- ésta obligación surge a la vida jurídica cuando se realiza la situación jurídica o de hecho prevista por la Ley, por lo que, entonces, debe también, en su día, fallecer.

Por ello, en el presente apartado pretendemos examinar la extinción o, mejor dicho, las **formas o medios de extinción de la obligación del responsable** que reconoce el Código Fiscal de la Federación.

Antes de ello, sin embargo, conviene advertir desde ahora que, en realidad, el CFF no contempla -como tales- determinadas formas de extinción

⁴⁴⁸<<La vida de la obligación tiene como momento inicial el nacimiento y como final la extinción. El nacimiento y la extinción, como hitos de la vida de la obligación, se producen en el tiempo>>, CARDENAL FERNANDEZ, J., "El tiempo...", op. cit., p. 39.

de la obligación del responsable del impuesto⁴⁴⁹, sino que sólo hablan de la extinción de la obligación tributaria material.

No obstante ello, a estas alturas ya estamos en condiciones de comprender que la obligación del responsable tiene, en principio, el mismo objeto que la obligación tributaria. Este fenómeno se debe -como vimos en su lugar y oportunidad- a que la obligación del responsable tiende a **asegurar** la obligación o deuda tributaria.

Además, no debe olvidarse tampoco el carácter **accesorio** de la obligación de la que es titular el responsable, lo que lleva a que dicha obligación tenga que sufrir las vicisitudes de la obligación tributaria principal. Así, la naturaleza accesoria de la obligación del responsable llevará su extinción cuando se produzca la de la obligación tributaria principal.

Ahora bien, estas dos notas, es decir, la finalidad de aseguramiento y la accesoriidad de la obligación del responsable, expresan en este tema su máxima importancia, puesto que si se extingue la obligación tributaria principal, debe también extinguirse -lógica y necesariamente- la obligación **accesoria** del responsable tributario.

⁴⁴⁹ En nuestra opinión, esta circunstancia constituye una grave omisión del Legislador que merece repararse cuanto antes, pues el responsable tributario no puede permanecer con un régimen jurídico que sólo se ocupa de establecer agresivamente cargas y obligaciones, olvidando por completo salvaguardar sus derechos e intereses legítimos. Además, estamos plenamente convencidos que un régimen jurídico sistemáticamente elaborado, vendría a disminuir las vacilaciones de la doctrina en esta materia, así como gran parte de las controversias que en la práctica se observan.

De esta manera, las formas o medios de extinción de la obligación tributaria principal son aplicables -con las diferencias del caso que destacaremos en seguida- a la obligación accesoria del sujeto responsable.

De cualquier manera, ambas obligaciones, principal y accesoria, tienen idéntica estructura jurídica, esto es, sujetos activo y pasivo, vínculo jurídico y objeto, por lo que, entonces, nada impide que puedan extinguirse -cumplidos los requisitos legales correspondientes- por las mismas causas o medios reconocidos por la Ley.

Sin embargo, nuestra atención especialmente estará puesta en lo que la doctrina⁴⁵⁰ considera como las causas más frecuentes de extinción de la obligación tributaria, esto es, el pago y la prescripción.

Trazado así el camino, pongámonos de inmediato en marcha.

2. El Código Fiscal de la Federación.

Como hemos advertido, el CFF no contiene una sección o capítulo dedicado a regular particularmente las formas de extinción de la obligación tributaria. Más bien, lo que hace el referido Código es mantener dispersas las normas que sancionan cada una de las referidas formas.

No obstante, y por las razones expresadas al inicio de este apartado, nos ocuparemos de examinar fundamentalmente el pago y la prescripción, comentando brevemente también el resto de las formas de extinción de la obligación tributaria que el CFF reconoce, esto es, la

caducidad (art. 67); la **compensación** (art. 23), así como la **condonación** (art. 39.1).

a) **El pago.**

El **pago**, a pesar de ser la forma normal de extinción de la obligación tributaria⁴⁵¹, carece de una regulación sistemática por parte del CFF⁴⁵².

Por su parte, el primer párrafo del artículo 20 del Código en examen dispone que "*Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional*". Asimismo, el pago puede realizarse en moneda extranjera al tipo de cambio autorizado⁴⁵³.

En cuanto al **tiempo de pago** de la obligación tributaria, el artículo 6º del CFF señala que "*Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas*".

Los preceptos anteriores, nos permiten deducir que cuando el contribuyente cumple la obligación tributaria, ésta quedará **extinguida**, quedando en consecuencia liberado dicho sujeto⁴⁵⁴. Cuando esto ocurra, es

⁴⁵⁰ Vid. GIANNINI, A. D., "Instituciones...", op. cit., p. 275.

⁴⁵¹ <<El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión crediticia del sujeto activo>>, DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., p. 595.

⁴⁵² El artículo 2062 del Código civil, de aplicación supletoria a las disposiciones fiscales, dispone que el "*Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida...*".

⁴⁵³ El mismo artículo 20 prescribe que se aceptan como **medios de pago**, los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios, así como los cheques personales que cubran los requisitos que se establecen reglamentariamente.

⁴⁵⁴ <<El efecto del pago es la extinción de la obligación tributaria y, por consiguiente, la liberación del deudor>>, DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., p. 610. (Las negrillas son nuestras).

obvio que la obligación del responsable tributario, accesoria y con finalidad de aseguramiento de la obligación principal, quedará igualmente **extinguida**.

Desde luego, el responsable tributario, si el procedimiento de cobro se dirigió contra él, en el momento que cubra la deuda tributaria, **extinguirá** no sólo su propia obligación, sino también la del contribuyente, quedando ambos sujetos liberados de sus respectivas obligaciones.

b) La prescripción.

El artículo 146 del CFF dispone que "*El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años*"⁴⁵⁵.

Sin embargo, el CFF no define la **prescripción**, debiendo aplicarse supletoriamente el Código civil, tal y como lo autoriza el artículo 5º de aquél Código.

De esta forma, los artículos 1135 y 1136 del Código civil disponen que la **prescripción** es un medio de adquirir bienes (prescripción positiva) o de **liberarse de obligaciones (prescripción negativa)**, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la Ley.

Asimismo, el Código civil establece en su artículo 1158 el carácter automático de la **prescripción negativa**, al establecer que ésta "*se verificará por el sólo transcurso del tiempo fijado por la Ley*".

⁴⁵⁵ Según este dispositivo legal, el término de la **prescripción** se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de

Ahora bien, con estos antecedentes estamos en actitud de asegurar que cuando tengan lugar los requisitos fijados legalmente para que opere la **prescripción**, la obligación tributaria principal dejará de existir, quedando, en consecuencia, liberado el contribuyente de su pago⁴⁵⁶.

Al ocurrir esto último, es decir, al prescribir la obligación tributaria principal, la obligación accesoria del responsable solidario quedará asimismo **extinguida**, considerándose a partir de este momento liberado el sujeto responsable de dicha obligación.

Hipótesis distinta es cuando la prescripción opera directamente frente a la obligación del responsable solidario. En efecto, en estos casos la Administración Tributaria, después de notificar al responsable el crédito fiscal y requerirle su pago, deja transcurrir, sin hacer efectivo dicho crédito, los **cinco años** que la Ley establece para ejercitar dicha potestad, operando de esta manera la **extinción por prescripción** de la obligación del responsable y, de paso, la liberación de éste sujeto de cara a dicha obligación.

El problema que ahora se presenta está en determinar cómo afecta el transcurso del tiempo el derecho que tiene la Hacienda Pública para declarar la responsabilidad solidaria frente a un sujeto.

Para el CFF la **prescripción** no es un medio de extinción de las **facultades de la Hacienda Pública**, sino sólo del **crédito fiscal**, esto es, de la obligación tributaria expresada en cantidad líquida y exigible.

cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

En efecto, el CFF establece como medio de extinción de las facultades de la Administración Tributaria a la caducidad⁴⁵⁷.

c) La caducidad.

De acuerdo con el artículo 67 del CFF⁴⁵⁸, la **caducidad** es un medio de extinción de las facultades de determinación de la Administración Tributaria. Esto significa, entonces, que la Hacienda Pública no puede hacer efectiva una deuda tributaria que se haya determinado fuera del plazo de cinco años que la Ley concede para dicho efecto, pues ha operado la **caducidad** de dicha facultad y, por tanto, la referida deuda se ha extinguido.

Pues bien, la pregunta que cabe plantearse ahora es la siguiente:
¿La facultad para derivar la responsabilidad tributaria, queda sujeta a la caducidad?

⁴⁵⁶ Así lo admite también la doctrina mexicana. Vid. JIMENEZ GONZALEZ, A., "Lecciones...", op. cit., p. 239; DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., pp. 623 y ss.

⁴⁵⁷ <<Por consecuencia, en el CFF operan ambas instituciones, perfectamente diferenciadas, la prescripción y la caducidad>>, DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., p. 625. (La negrilla es nuestra). Para un estudio serio y relevante sobre las analogías y diferencias entre la prescripción y la caducidad, el lector puede consultar el trabajo ya citado de VEGA HERRERO, M., "La prescripción de la obligación tributaria", Lex Nova, Valladolid, 1990, pp. 19 y ss.

⁴⁵⁸ Este dispositivo legal dispone que "*Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que: I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga la obligación de hacerlo...; II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales...*". El anterior es el plazo genérico de la caducidad. Sin embargo, en el mismo artículo 67 hay dos plazos específicos. Uno de diez años y otro que conviene destacar: "*En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente*".

El CFF, como se desprende de su artículo 67 transcrito a pie, sólo habla de **facultades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por la comisión de infracciones fiscales**, pero no para derivar la responsabilidad tributaria a un sujeto.

A nuestro modo de ver, la facultad de la Hacienda Pública para derivar la responsabilidad tributaria sobre un sujeto, **debe quedar sujeta al plazo de caducidad**⁴⁵⁹.

El fundamento para llegar a la conclusión anterior radica en que la **caducidad** es el medio de extinción de las facultades de la Administración Tributaria, tanto para determinar la existencia de obligaciones fiscales, así como para fijar éstas en cantidad líquida⁴⁶⁰, razón por la cual debe aplicarse igualmente al caso del responsable tributario, pues a través del acto de derivación de la responsabilidad también se determina la existencia de una obligación y se cifra su alcance económico.

Además, no hay que olvidar que el responsable tributario es un **obligado al pago**, lo que implica que sobre él la Hacienda Pública puede perfectamente ejercitar sus facultades de comprobación y liquidación de la obligación que a dicho sujeto le imputa la Ley.

Por tanto, si dentro del plazo de **caducidad** no se determina la responsabilidad tributaria, independientemente que se hubiere determinado la

⁴⁵⁹ Afortunadamente en la escasa doctrina mexicana hay alguien que comparte esta opinión. Vid. ARRIAGA MAYES, E., "La responsabilidad...", op. cit., p. 89.

⁴⁶⁰ En el mismo sentido, DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., p. 633.

obligación tributaria principal, se habrán **extinguido** las facultades de la Hacienda Pública para ese efecto y, en consecuencia, la deuda tributaria que se pretenda hacer efectiva sobre el sujeto responsable, debe también estimarse **extinguida** y sin ningún efecto jurídico.

d) Otros medios de extinción.

a') La compensación.

El CFF acepta también como forma de extinción de la obligación tributaria a la **compensación**. En efecto, la primera parte de su artículo 23 dispone que "*Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por **compensar** las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios*".

Con base en el dispositivo anterior, puede deducirse que cuando se cubran los requisitos que hagan operar la **compensación**, la obligación tributaria vendrá a **extinguirse**, quedando liberado de ella el contribuyente⁴⁶¹.

Al ocurrir esto último, la obligación del responsable tributario, accesoria y con finalidad de aseguramiento de la obligación tributaria principal, encontrará también en la **compensación** efectuada, su forma de **extinción**.

⁴⁶¹ El CFF no señala expresamente el efecto de la **compensación**, sin embargo, el artículo 2186 del Código civil, de aplicación supletoria a las disposiciones fiscales, establece que "*El efecto de la **compensación** es **extinguir** por ministerio de la Ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor*".

Por otro lado, interesa destacar ahora si el responsable tributario puede extinguir directamente su obligación de pago a través de la **compensación**.

Pues bien, a pesar de que el artículo 23 del CFF sólo habla de **contribuyentes**⁴⁶², somos de la opinión de que el carácter de **obligado al pago** que tiene el responsable tributario es suficiente para que éste, si es el caso, **extinga** su obligación a través de la **compensación** de una cantidad que tenga a su favor frente a la Hacienda Pública.

b') La condonación.

El artículo 39, fracción I, del CFF establece lo siguiente: "*El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. **Condonar** o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios...cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias*".

Como se ve, pues, la **condonación** de la deuda tributaria se puede conceder no a través de una Ley, sino por medio de una resolución de carácter

⁴⁶² Incluso, podemos decir que la limitación va más allá, pues no todos los **contribuyentes** están legitimados para optar por la compensación, sino sólo los "**obligados a pagar mediante declaración**".

general, esto es, de un **Decreto del Ejecutivo Federal**, debiendo justificarse, desde luego, las circunstancias especiales que la motivan⁴⁶³.

Colocándonos en la hipótesis de que la **condonación** opera frente a una obligación tributaria concreta, ésta quedará **extinguida**, liberándose de esta forma el contribuyente de su pago. Si esto sucede así, la obligación del responsable tributario, accesoria y con clara finalidad de aseguramiento de aquélla, tendrá la misma suerte. Por tanto, si la obligación tributaria principal se ha extinguido, la prestación debida desaparece y, con ella, la obligación del responsable tributario.

Igualmente, pensamos que, en principio, no hay impedimento para que un Decreto conceda la **condonación** de la deuda tributaria del responsable, **extinguiéndose** así su obligación, quedando de paso dicho sujeto liberado de su pago. Todo quedará, pues, a la voluntad del Ejecutivo Federal.

Hasta aquí la extinción de la obligación del responsable tributario. Veamos en seguida los criterios que permiten elaborar la clasificación de la responsabilidad tributaria que proponemos.

⁴⁶³ El artículo 2209 del CCDF establece que "*Cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le sean debidas, excepto en aquellos casos en que la Ley lo prohíba*". Sin embargo, no deja de sorprender que se permita al Ejecutivo Federal -y no a la Ley- conceder la condonación de deudas tributarias de las que no es titular.

CAPITULO III (continuación)

I. CLASIFICACION DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

- 1. Orden de desarrollo.**
- 2. Clasificaciones doctrinales.**
 - a) Clasificación de PUGLIESE.**
 - b) Clasificación de PARLATO.**
 - c) Clasificación de CALVO ORTEGA.**
- 3. Clasificaciones reconocidas en las legislaciones tributarias.**
 - a) La Ley General Tributaria.**
 - a') La responsabilidad solidaria.**
 - b') La responsabilidad subsidiaria**
 - b) El Modelo de Código Tributario para América Latina. La responsabilidad solidaria. Reenvío.**
 - c) El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria. Reenvío.**
- 4. Nuestra propuesta de clasificación.**
 - a) Responsabilidad según su nacimiento.**
 - a') Responsabilidad directa.**
 - b') Responsabilidad indirecta.**

- b) Responsabilidad según su alcance.**
 - a') Responsabilidad solidaria.**
 - b') Responsabilidad limitada.**
 - c') Responsabilidad parciaria.**
- c) Responsabilidad según su exigibilidad.**
 - a') Responsabilidad por ejecución primaria.**
 - b') Responsabilidad por ejecución secundaria.**

1. Orden de desarrollo.

Tal y como anunciamos al final del epígrafe anterior, en el presente apartado pretendemos elaborar una propuesta de clasificación de la figura objeto de investigación.

Para ello, hemos considerado conveniente repasar primeramente -si bien de manera breve- las clasificaciones doctrinales más destacadas en la doctrina. Nos referimos a las clasificaciones de los profesores italianos Mario PUGLIESE y Andrea PARLATO, así como a la del profesor español Rafael CALVO ORTEGA. Estas clasificaciones son, a nuestro juicio, las que mejor han dividido la responsabilidad tributaria e, incluso, las que mayor influencia han ejercido en el resto de la doctrina.

Posteriormente, y antes de formular nuestra propuesta de clasificación, pensamos que es imprescindible examinar los distintos tipos de responsabilidad que aparecen en las legislaciones tributarias que venimos estudiando, es decir, en la Ley General Tributaria española, el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967, así como en el Código Fiscal de la Federación mexicano.

Ahora bien, los criterios de clasificación que proponemos pueden aplicarse, a nuestro juicio, a todos los supuestos de responsabilidad que se establecen -hasta este momento- en las legislaciones tributarias que serán objeto de nuestra atención.

Finalmente, conviene advertir -como pensamos queda plenamente justificado en el lugar oportuno- que no se trata sólo de un cambio de nombre a las clasificaciones que aparecen tanto en la doctrina como en las legislaciones citadas, sino que -es esta nuestra verdadera intención- pretendemos **sugerir** algunos criterios de clasificación distintos de aquéllas, fundados en las consideraciones que hemos expresado a lo largo de este trabajo y, principalmente, en los momentos de existencia de la responsabilidad tributaria.

2. Clasificaciones doctrinales.

a) Clasificación de PUGLIESE.

Este autor⁴⁶⁴, señala que los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden ser someramente clasificados como sigue:

"I. A. Sujetos pasivos por deuda propia con **responsabilidad directa:**

1. El contribuyente deudor directo del tributo.

2. El causante del contribuyente:

a) Mortis causa.

b) Inter vivos.

⁴⁶⁴ Vid. "Instituciones...", op. cit., pp. 190 a 192.

B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con **responsabilidad directa**.

C. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con **responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria**:

1. Los contratantes y las partes en un juicio.

2. Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.

3. Los coherederos.

II. Sujetos pasivos por deuda ajena con **responsabilidad sustituta**:

1. Las personas obligados al pago del tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.

2. En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.

III. Sujetos pasivos por deuda ajena con **responsabilidad solidaria**:

1. Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etc.

2. En general, los co-responsables solidarios.

IV. Sujetos pasivos por deuda ajena con **responsabilidad objetiva**.

1. Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales.

2. Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal.

3. Los sucesores en la administración de empresas".

Dejando a un lado la crítica que merece la adopción de la teoría de la disgregación entre la **deuda** y la **responsabilidad**, así como el empleo amplio e indiscriminado del término <<sujeto pasivo>>⁴⁶⁵, podemos observar que para PUGLIESE existen cuatro clases de responsabilidad tributaria: **directa, sustituta, solidaria y objetiva**.

La **responsabilidad directa** la tiene -en opinión del citado autor- el principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el **deudor directo del tributo**, sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aún cuando otras personas estén obligadas al pago del tributo, por el derecho de repetición el gravamen debe siempre quedar a cargo de dicho **deudor directo**.

De acuerdo con ello, todo hace pensar que PUGLIESE atribuye la **responsabilidad directa** al único y auténtico sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto es, al **contribuyente**⁴⁶⁶.

Sin embargo, pensamos que si bien el contribuyente, al ser un obligado tributario (y, por tanto, un deudor), es también un responsable (pues no hay deuda sin responsabilidad, ni viceversa), no debe, a nuestro juicio, vincularse con la responsabilidad tributaria en sentido estricto.

⁴⁶⁵ Esta crítica ya ha sido expresada en su tiempo y lugar oportuno. Vid. Supra. pp. 96 y ss.

⁴⁶⁶ Sobre nuestra noción de **sujeto pasivo**, véase el Capítulo I de esta investigación. Supra, pp. 22 y ss.

Es decir, basta con llamar al <<**deudor directo**>> sujeto pasivo o contribuyente, para así identificar a dicho sujeto, sin necesidad de intentar refundir a todos los sujetos tributarios -entre éstos al contribuyente- en el ámbito de la responsabilidad tributaria.

Además, resulta difícil aceptar que PUGLIESE, siendo un celoso defensor de la teoría de la separación entre la **deuda** y la **responsabilidad**, atribuya también responsabilidad al titular de la deuda!⁴⁶⁷.

No obstante, aún hay más. El autor que se cita⁴⁶⁸, incluye entre los sujetos con **responsabilidad directa** al <<**causahabiente del contribuyente**>>, tanto **mortis causa** como **inter vivos**⁴⁶⁹.

En el caso de la **sucesión mortis causa**, PUGLIESE⁴⁷⁰ señala que <<si el heredero acepta la herencia, queda **como sujeto pasivo de la obligación que pesaba sobre el de cuius**, pero la obligación única del autor de la herencia se fracciona en tantas obligaciones cuantos son los herederos, en proporción a su porción hereditaria>>.

⁴⁶⁷ Esta confusión no se salva aunque se le añada al término responsabilidad el calificativo de <<**directa**>>, pues entonces PUGLIESE debió diferenciar al resto de las responsabilidades, por ejemplo, llamándoles <<**indirectas**>>.

⁴⁶⁸ "Instituciones...", op. cit., p. 194.

⁴⁶⁹ No deja de llamar la atención observar al autor que se cita incluir en lo que él llama **responsabilidad directa**, tanto al **deudor directo** como al **sucesor en la deuda tributaria**. Quizá dicho autor haya sufrido la influencia del antiguo artículo 1029 (hoy 754) del Código civil italiano, precepto que señalaba lo siguiente: "*Los herederos están obligados frente a los acreedores al pago de las deudas y cargas de la herencia personalmente en proporción a su cuota hereditaria...*". Decimos esto porque el adverbio <<**personalmente**>> significa "en persona o por sí mismo", lo que induce a pensar que sea de un modo **directo**.

⁴⁷⁰ Ult. op. y p. cit.

En cambio, la transmisión **inter vivos** -según el autor que se examina⁴⁷¹- ocurre por donación **ex contractu**. PUGLIESE explica esto argumentando que, en principio, el Derecho tributario nunca admite la sustitución del sujeto pasivo de la obligación por voluntad del contribuyente, y por eso sigue obligado aquel a quien compete originariamente la obligación, cualquiera que sean las relaciones que se hayan establecido con terceras personas. Así -agrega el autor-, la Ley afecta a esas transmisiones **inter vivos**, haciéndolo siempre en interés y para provecho exclusivo del Fisco, **a fin de agregar un responsable más al pago de la obligación del deudor directo** (por ejemplo, cesión de una empresa), sin que éste último se libere⁴⁷².

Como se ve, pues, no queda muy claro si para el autor que se comenta el <<**causahabiente mortis causa o inter vivos**>> del contribuyente, tiene la llamada <<**responsabilidad directa**>> porque dicho sujeto es un **deudor directo**, o porque es un **responsable**.

Por otra parte, pensamos que PUGLIESE incurre también en una grave contradicción, porque si dichos sujetos son <<**sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa**>>, no debió hablarse entonces de la **deuda de otro** (la que pesaba sobre el **de cuius** o deudor directo).

Además, si el <<**responsable directo**>> es el sujeto **sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal**>>, no parece lógico que los sucesores **mortis causa o inter vivos** vengan a considerarse como tales, pues se ha reconocido que su deuda es de otro (la que pesaba sobre el **de cuius** o deudor directo).

⁴⁷¹ "Instituciones...", op. cit., p. 195.

Finalmente, si para PUGLIESE⁴⁷³ <<el supuesto previo de la atribución de la responsabilidad es siempre una relación particular entre el responsable y el **deudor del tributo**, o la **sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho** o la violación de una obligación legal...>>, la deuda de los <<**causahabientes del contribuyente**>> no debió ser <<**propia**>>, pues son sólo <<**responsables**>>. Asimismo, tampoco su responsabilidad debió calificarse de <<**directa**>>, pues ésta sólo la tiene el <<**deudor del tributo**>>.

Más difícil de comprender son los casos de deudas y responsabilidades **mixtas**⁴⁷⁴. Efectivamente, PUGLIESE⁴⁷⁵ habla de sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (es decir, **propia** y **ajena**) con **responsabilidad directa**.

El autor citado⁴⁷⁶, señala que se trata de una **hipótesis intermedia** cuyos rasgos característicos pueden verse en las obligaciones tributarias que pesan directamente sobre la persona que la Ley considera deudora del impuesto. No obstante, la deuda no tiene carácter estrictamente personal, situación que se justifica por la disponibilidad de un cierto grupo económico de bienes que pertenecen a varias personas físicas.

⁴⁷² Ibid.

⁴⁷³ "Instituciones...", op. cit., p. 189.

⁴⁷⁴ Recuérdese que en el número I, incisos A y B de la clasificación de PUGLIESE, las responsabilidades **directa** y **solidaria** pueden mezclarse y tener carácter parcial, lo que permite reconocer la existencia de casos de **responsabilidad parcialmente directa** y **parcialmente solidaria**.

⁴⁷⁵ Ibid. p. 191.

⁴⁷⁶ "Instituciones...", op. cit., p. 196.

El ejemplo que empuja a PUGLIESE a adoptar la conclusión anterior, es la hipótesis de la antigua tributación de las rentas familiares, en donde el jefe de familia era considerado por la Ley el **deudor directo**. Sin embargo, todos los miembros de la familia también eran sujetos pasivos, por lo que <<no puede decirse que el adeudo sea exclusivamente del jefe de familia o de los otros miembros que forman el grupo familiar; por esto la hemos definido como una deuda de **carácter mixto**>>⁴⁷⁷.

No obstante, en opinión del citado autor, la **responsabilidad fiscal recae exclusiva y directamente sobre el jefe de familia**, pues en la mayor parte de los casos es él quien recibe las rentas familiares. Además, el jefe de familia no tiene necesidad de ejercer formalmente una acción de repetición para recobrar lo que haya pagado por los otros miembros del grupo familiar e, incluso, está exento de la obligación de rendir cuentas⁴⁷⁸.

A nuestro juicio, no se pueden compartir los argumentos anteriores. La razón fundamental de ello es que aceptar el argumento de PUGLIESE es tanto como admitir que un sujeto puede ser, al mismo tiempo, <<**deudor del tributo**>> y <<**responsable directo**>>, es decir, sujeto pasivo y responsable tributario⁴⁷⁹.

Sin embargo, ya hemos justificado en otro lugar⁴⁸⁰, que no es correcto -por lo aberrante que resulta- admitir, sobre un mismo sujeto, la existencia simultánea de las dos titularidades tributarias.

⁴⁷⁷ Ibid. pp. 196 y 197.

⁴⁷⁸ "Instituciones...", últ. pp. cit.

⁴⁷⁹ Esto sin formular -aquí y de nuevo- nuestro absoluto rechazo a la aplicación de la teoría de la distinción entre la **deuda** y la **responsabilidad**.

⁴⁸⁰ Vid. Supra, pp. 64 y ss.

En efecto, se es sujeto pasivo, o no se es. Igualmente, se es responsable tributario, o no se es.

Así, en el ejemplo que se describió, no se fue capaz de reconocer que <<todos>> los miembros de la familia eran **sujetos pasivos**, sin necesidad de llamar al jefe de familia <<responsable tributario>>, pues con su carácter de sujeto pasivo basta para atribuirle también la responsabilidad de la deuda tributaria, pues todo sujeto pasivo es responsable **per se**⁴⁸¹.

Además, lo que no se puede hacer, en nuestra opinión, es aceptar que por una parte de la deuda se es sujeto pasivo, mientras que por la parte que no se es sujeto pasivo, se es responsable tributario (directo)⁴⁸².

En definitiva, el hecho que la Ley tributaria señale que uno de los sujetos pasivos sea quien represente a los demás, no significa que éste tenga toda la responsabilidad (y sólo parte de la deuda), pues los otros miembros de la familia, al ser deudores del tributo, no necesitan más responsabilidad que la de ser realmente los sujetos pasivos.

El otro supuesto de **deuda y responsabilidad mixtas** aparece cuando PUGLIESE⁴⁸³ reconoce la existencia de <<sujetos pasivos en parte por deuda **propia** y en parte por deuda **ajena**, con **responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria**>>.

⁴⁸¹ Sin duda, todo este embrollo se debe a la insistencia de aplicar la discutida teoría de la distinción entre la **deuda** y la **responsabilidad**. Este es un claro ejemplo de sus males.

⁴⁸² En verdad, admitir la tesis de PUGLIESE, además de llevarnos a un juego de palabras sin sentido, impediría contar con un campo propicio para efectuar una investigación profunda sobre el responsable tributario.

⁴⁸³ "Instituciones...", op. cit., p. 191.

En efecto, el autor citado⁴⁸⁴ argumenta que esta hipótesis aparece cuando exista un crédito que, aún cuando originariamente sea único, puede dividirse entre varios sujetos en las partes que les correspondan, no necesariamente iguales, porque grava a una pluralidad de deudores distintos. Es decir, el Estado es titular de un crédito único contra varios deudores.

En estos casos -agrega el autor citado- la Ley otorga al Fisco el derecho de dirigirse a un sólo deudor para obtener el pago de la deuda íntegra. El deudor referido responde de una deuda propia, y más allá de ésta, también de una deuda ajena, en virtud de una **responsabilidad parcialmente directa** (deuda propia) y **parcialmente solidaria** (deuda ajena), sin perjuicio de su derecho de reembolso⁴⁸⁵.

Como ejemplo de este insólito supuesto, el autor que se comenta señala, entre otros, la hipótesis de los socios comanditarios en las sociedades en comandita por acciones, quienes <<son **responsables solidariamente** por el pago de impuestos **adeudados por la empresa**. Trátese de una **deuda social** que debería, a título subsidiario, estar a cargo de los socios y de los participantes, en proporción a su aportación. El vínculo de solidaridad...los obliga a responder del total, sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución a los otros socios y participantes>>⁴⁸⁶.

Como puede verse, PUGLIESE se empeña en sobreponer al sujeto pasivo o contribuyente el carácter de responsable tributario (solidario). En efecto, el propio autor reconoce que el **sujeto pasivo es la empresa**, pues ésta

⁴⁸⁴ Ibid. p. 197.

⁴⁸⁵ "Instituciones...", op. cit., p. 199.

⁴⁸⁶ Ibid. p. 201.

es la que debe hacer frente a los <<impuestos adeudados>>. Por tanto, los socios serían los **responsables solidarios**, razón suficiente para sostener que los <<impuestos adeudados>> (deuda tributaria) no es nunca una deuda de ellos, sino del contribuyente, es decir, de la sociedad.

En este sentido, no puede sostenerse que los socios (responsables solidarios) son sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena. La deuda tributaria es una y debe ser cubierta por la sociedad. Correlativamente, la responsabilidad tributaria atañe a los socios, sin que sea correcto abstraerla de ellos para llevarla posteriormente a la sociedad, pues, ésta es el sujeto pasivo. Lo de más, es una mezcla de términos que sólo confunde.

El segundo tipo de responsabilidad tributaria que reconoce PUGLIESE es -como adelantamos- la **sustituta**. Veamos en qué consiste.

El autor que se sigue⁴⁸⁷ señala que se trata de otra categoría de sujeto pasivo <<respecto a los cuales no existe en absoluto responsabilidad por deuda propia...se refiere a quienes la Ley considera como tales, por una **completa sustitución de los deudores directos**, hasta el punto de que en caso de incumplimiento, el Fisco reclama directamente el pago al **responsable sustituto del verdadero deudor** sin afectar a éste, si se logra el pago. Pero sólo cuando sea insolvente el **deudor directo primitivo**, podrá el Fisco dirigirse contra el deudor sustituto (naturalmente siempre que éste no haya pagado la deuda), que siempre queda en último análisis como el deudor real del tributo en un sentido práctico, porque es solamente respecto a él que se

⁴⁸⁷ "Instituciones...", op. cit. p. 201.

encuentra una **causa** específica (capacidad contributiva) justificativa del cobro, que falta en relación con el deudor original sustituido, por hipótesis insolvente>>⁴⁸⁸.

Avanzando por partes, tenemos que lo primero que se observa es que PUGLIESE no tiene claro quién es el deudor directo del tributo, si el que manifiesta la capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible, o un sujeto que, sustituyendo al **deudor directo primitivo**, paga la deuda tributaria de éste. Esta duda, en el sentido que se resuelva, genera otra duda todavía más grave, pues ahora no se sabe si el sustituto es el deudor directo, el responsable tributario o el <<sustituto>>, es decir, un sujeto distinto a éstos.

Lo que sí resulta más evidente es que no se pretende hacer <<responsable tributario>> a quien en realidad es contribuyente, sino ahora al **sustituto de éste**. En efecto, parece que en esta hipótesis se confunde el término <<**sustituto del contribuyente**>> con el de <<**responsable tributario**>>.

Esta conclusión se retuerza no sólo por los argumentos ya transcritos, sino también porque los ejemplos que el autor señala en su obra así lo acreditan. Efectivamente, se cita el ejemplo de los patronos a los que se les exige el pago del impuesto sobre la renta a cargo de sus empleados. De manera que <<al atribuirse al deudor o al patrono la calidad de sujeto pasivo, se quiere garantizar la recaudación del tributo y hacerlo más fácil y rápido que

⁴⁸⁸ Reconociendo que es una cita larga, hemos querido transcribirla sólo con el objeto de que el lector observe las contradicciones y equívocos del autor citado.

si no se cobrara en la fuente misma, pero el deudor verdadero es siempre el acreedor, el empleado>>⁴⁸⁹.

Sea como sea, lo cierto es que el <<sustituto del contribuyente>> no necesita ser, además, <<responsable tributario>> para que los contribuyentes sustituidos cumplan sus obligaciones tributarias, así como tampoco para que la Hacienda Pública pueda tener mayor facilidad y rapidez en el cobro de las deudas correspondientes.

Por otro lado, PUGLIESE⁴⁹⁰ reconoce como tercera especie de responsabilidad a la **solidaria**, señalando que los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden de una **deuda tributaria ajena**, como consecuencia de un **vínculo común** que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Estos sujetos -agrega el autor citado- nunca son deudores directos ni siquiera por una parte del gravamen. Pero para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, el Legislador se inspiró en fines prácticos de garantía del Fisco y en motivos particularmente disciplinarios y represivos, de manera que en muchos casos se podría hablar de una responsabilidad verdadera de carácter represivo.

El autor que citamos⁴⁹¹, señala que el ejemplo más típico de esta responsabilidad es el caso de los notarios, a quienes la Ley del Impuesto de Registro los hace responsables solidariamente con las partes, cuando no soliciten el registro de los actos y escrituras que se celebren ante su ministerio, omitiendo efectuar además el pago del impuesto respectivo. Hay aquí -

⁴⁸⁹ "Instituciones...", op. cit., pp. 205 y 206.

⁴⁹⁰ Ibid. pp. 207 y 208.

⁴⁹¹ "Instituciones...", op. cit., p. 208.

concluye el autor citado- una **violación de obligaciones** que derivan de la responsabilidad para satisfacer una deuda ajena. Esto significa que los notarios se hacen sujetos pasivos de la obligación sólo **condicionalmente**, lo que subraya más el carácter represivo de la responsabilidad solidaria sancionada por la Ley.

Pues bien, salvo la aplicación nociva de la teoría de la distinción entre la **deuda** y la **responsabilidad**, pensamos que PUGLIESE acierta cuando señala que el ejemplo anterior constituye un supuesto de responsabilidad tributaria.

En efecto, existe un tercero (Notario) a quien la Ley tributaria le fija una obligación (proceder al registro de los actos y efectuar el pago del impuesto a cargo de las partes o contribuyentes), con el objeto de asegurar el pago del gravamen.

Es en este caso -quizá el único- donde PUGLIESE respeta su propio argumento fundamental: <<el supuesto previo de la atribución de la responsabilidad es siempre una relación entre el responsable y el deudor del tributo, o la sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho o la **violación de una obligación legal**>>⁴⁹², pues en el ejemplo reseñado ya no se confunde al responsable tributario ni con el sujeto pasivo, ni con el sustituto. Tampoco se fracciona, en un mismo supuesto, la responsabilidad en directa, sustituta o solidaria. Además, también se respeta aquello ya señalado, relativo a que el **deudor directo del tributo** es aquel <<sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal>>.

⁴⁹² Ibid. p. 189.

Por último, <<vamos a ver, en fin, la última categoría de sujetos pasivos: los que deben pagar una deuda ajena por virtud de un vínculo de **carácter objetivo**>>⁴⁹³.

Esta categoría -dice PUGLIESE- aparece cuando la propiedad o aun la simple posesión de un inmueble hacen que el propietario o el poseedor sean responsables hacia el Fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor o la renta del predio, no obstante que debió haber sido cubierto personalmente por quien fue propietario o poseedor en la época en que se causó el impuesto⁴⁹⁴.

Según PUGLIESE, esta responsabilidad es de carácter **objetivo**, ya que <<recae sobre cualquier persona o empresa que se encuentre en la relación de hecho con el inmueble prevista por la Ley>>⁴⁹⁵.

Que se trata sólo de una responsabilidad -agrega el autor- se comprueba por el hecho de que el nuevo propietario del inmueble que haya pagado los tributos atrasados siempre puede, como subrogatario, exigir la devolución de los impuestos a quien le haya transmitido el dominio sobre ese inmueble y a su vez esta persona puede llegar hasta quien era dueño en el período en que la obligación tributaria nació, o sea, hasta el deudor efectivo. Más esta categoría de sujetos pasivos se distingue normalmente de las otras por un rasgo peculiar: la **garantía objetiva** del Estado sobre el inmueble. Esta garantía de la Administración Financiera para el cobro del tributo -siempre según PUGLIESE- es un **privilegio especial**, muy distinto de un derecho real.

⁴⁹³ "Instituciones...", op. cit., p. 209.

⁴⁹⁴ Ibid.

⁴⁹⁵ "Instituciones...", op. cit., p. 209.

Con base en este privilegio, cuando no se paga el tributo, el Fisco procede al cobro por medio del procedimiento coactivo, llegando, si se requiere, al remate del inmueble en relación con el cual se causó el impuesto⁴⁹⁶.

Además, en opinión del autor que seguimos, la atribución de responsabilidad que pesa sobre los <<**sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva**>>, se distingue de las otras categorías porque no deriva de una **relación personal** inmediata o mediata entre el deudor y el tercero, ni de la personal participación del responsable en un acto o hecho jurídico dado, sino de una **relación objetiva** entre el tercero y la cosa que constituye el objeto del privilegio, de manera que el tercero debe pagar la deuda, no tanto porque un precepto legislativo le imponga directamente esta obligación, sino para evitar el ejercicio del privilegio que lo privaría de la cosa. Si cesa la relación entre el tercero y el objeto del privilegio, cesa también la responsabilidad del tercero por el pago del tributo, pues éste no es personalmente un sustituto del deudor⁴⁹⁷.

El autor citado pone como ejemplo, entre otros, la hipótesis del artículo 62 de la Ley del Impuesto de Transacciones Mercantiles, en el que se establece que el privilegio del Estado sobre ese tributo se extiende al causado también en el año anterior, en relación con el ejercicio de un comercio, industria, arte o profesión, y **afecta a los muebles que se usan para el ejercicio de estas actividades, así como a las mercancías que se encuentran en los locales respectivos**, de manera que si el adquirente o nuevo propietario del negocio no paga el impuesto causado por el antiguo

⁴⁹⁶ Ibid. pp. 211 y 212.

⁴⁹⁷ "Instituciones...", op. cit., p. 212.

propietario, los bienes y mercancías se venden en remate para pagar a la Hacienda Pública.

En nuestra opinión, PUGLIESE debió haber excluido esta hipótesis de la figura de la responsabilidad tributaria, pues ésta siempre vincula a personas y no a objetos o bienes determinados. Estos objetos -como el propio autor lo reconoce- constituyen una **garantía real** o privilegio de la Administración Tributaria para el cobro del tributo. De manera que si se pretendía hacer a alguien responsable, se debió haber dejado que esta responsabilidad derivara del juego de la garantía real y no de la responsabilidad tributaria en sentido estricto.

Dicho lo anterior, nos queda sólo concluir: la clasificación que PUGLIESE hace de los sujetos pasivos se funda sobre la separación entre la carga -en sentido económico- de soportar el tributo y la obligación de pagar a la Hacienda Pública el gravamen. La **carga** la tiene el llamado <<**deudor directo**>>. La obligación la tienen los <<**responsables directos, sustitutos y solidarios**>>.

En este sentido, el criterio de clasificación de la responsabilidad tributaria empleado por PUGLIESE es el criterio del **origen de la deuda**. Si la deuda es <<**propia**>>, se tiene la **responsabilidad directa**. En cambio, si la deuda es <<**ajena**>>, aparece cualquiera de las otras especies de responsabilidad, esto es, **sustituta, solidaria u objetiva**. Sólo los sujetos pasivos con <<**deuda propia**>> y **responsabilidad directa**, pueden tener, asimismo, parcialmente una <<**deuda ajena**>>, así como una **responsabilidad solidaria**.

Por lo demás, a nuestro juicio, la clasificación de PUGLIESE tiene el mérito de constituir -sin duda- el punto de partida y antecedente obligado de cualquier intento de clasificación de los responsables tributarios⁴⁹⁸.

b) Clasificación de PARLATO.

Una segunda clasificación que se destaca en la doctrina es la de PARLATO⁴⁹⁹.

El criterio clasificativo que adopta este autor hace referencia a los presupuestos de hecho a los que cada norma coliga, como efecto jurídico, la extensión de la obligación tributaria a un sujeto distinto del sujeto pasivo.

Según este novedoso criterio, los presupuestos de hecho de la responsabilidad vienen clasificados relacionándose con los elementos estructurales que los componen. Es decir, la clasificación se efectúa mediante el reconocimiento de todas las proposiciones normativas que concurren en la determinación de cada hipótesis de responsabilidad. De manera que la división en grupos (o tipos) tiene lugar sobre la base de la igualdad de los elementos de hecho, los que, puestos en correlación con las proposiciones normativas en las que se contienen, caracterizan a cada supuesto de responsabilidad.

⁴⁹⁸ La influencia que la clasificación de PUGLIESE ha ejercido en la doctrina ha sido enorme y nadie la discute, sobre todo, en los países iberoamericanos. Vid., entre otros, ALBIÑANA G. QUINTANA, C., "Responsabilidades patrimoniales tributarias", Editorial Revista de Derecho Financiero, Madrid, 1951, p. 140 y ss.; JARACH, D., "El hecho imponible", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, pp. 181 y ss.; FLORES ZAVALA, E., "Elementos de finanzas públicas mexicanas", Porrúa, México, 1985, pp. 90 y ss.; MARGAIN MANAUTOU, E., "Introducción...", op cit., p. 287. También la Segunda Sala de la SCJN sigue esta clasificación. Vid. SJF, Sexta Epoca, Volumen CXXVII, p. 26.

⁴⁹⁹ "Il responsabile d'imposta", op. cit., pp. 49 y 50. Este autor mantiene su clasificación en trabajos posteriores: "Responsabilità d'imposta", Enciclopedia Giuridica Treccani, Tomo XXVII,

Bajo este esquema -original y metodológicamente muy valioso-, Andrea PARLATO⁵⁰⁰ reconoce tres especies de responsabilidad:

- I. La responsabilidad dependiente de la función.
- II. La responsabilidad de los sujetos a quienes se demanda el cuidado de un interés ajeno.
- III. La responsabilidad por las modificaciones subjetivas relativas al presupuesto del tributo".

Analicemos brevemente cada una de estas especies.

En cuanto a la primera clase de responsabilidad, es decir, a la **responsabilidad dependiente de la función**, PARLATO toma como punto de partida el antiguo artículo 80 (hoy 57) del Texto Unico de la Ley del Impuesto de Registro, que establecía que la obligación de solicitar el registro de los actos y de proveer al pago del impuesto correspondía, entre particulares límites, a los notarios, cancilleres, funcionarios judiciales, así como a los secretarios o delegados de la Administración Pública.

Ahora bien, PARLATO⁵⁰¹ reconoce que el funcionario público que ha intervenido en la formalización del acto, en el ejercicio de las funciones que le son propias, asume **ex lege** la obligación de proveer al registro del acto, así como al mismo tiempo de recaudar el impuesto correspondiente. De

Roma, 1991, pp. 1 y ss.; "Il responsabile ed il sostituto d'imposta", Trattato di Diritto Tributario, Volume Secondo, Cedam, Padova, 1994, pp. 393 y ss.

⁵⁰⁰ "Il responsabile...", op. cit., pp. 99 y ss.

⁵⁰¹ "Il responsabile...", op. cit., p. 102.

manera que la obligación de los funcionarios públicos está enderezada a un fin claramente determinado: hacer posible el registro, pues éste conduce al pago del impuesto.

Asimismo, queda claro que la responsabilidad de los sujetos indicados puede asumirse de una sola manera: como efecto del incumplimiento de la obligación de proveer al registro en los términos indicados.

Con base en los datos anteriores, puede justificarse el empleo por parte de PARLATO de la expresión <<**responsabilidad dependiente de la función**>>, pues el presupuesto de hecho de esta especie de responsabilidad contiene, como elementos de hecho expresados en la proposición normativa, la presencia de un sujeto que <<**en ejercicio de su función pública**>> debe <<**solicitar**>> el registro de los actos que constituyen el objeto del impuesto, así como <<**recaudar**>> el tributo correspondiente. En caso contrario, esto es, cuando no se cumpla la obligación referida, y como consecuencia o efecto jurídico, surgirá para el funcionario público la responsabilidad, quedando solidariamente obligado con las partes a pagar la deuda tributaria respectiva.

Una segunda clase de responsabilidad tributaria reconocida por PARLATO es la <<**responsabilidad de los sujetos a quienes se demanda el cuidado de un interés ajeno**>>⁵⁰².

Para llegar a esta segunda especie de responsabilidad, el autor citado parte de la idea de que el fenómeno representativo se constituye para

⁵⁰² Ibid. pp. 113 y ss.

facilitar el <<cuidado del interés ajeno>>, así como también de que la esencia de la representación consiste en el poder participar en un negocio jurídico en nombre del representado y con efectos únicamente para este último. Por tanto, si los efectos jurídicos sólo afectan en definitiva al representado, éste será el único obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias que pudiera generar.

Sin embargo, en las leyes tributarias aparece que los representantes, legales o voluntarios, de determinados sujetos (personas jurídicas, menores de edad, etc.), queden obligados al cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como al pago de los impuestos generados por sus representados.

Por ello, PARLATO⁵⁰³ cita, como ejemplo, el caso de la Ley del Impuesto sobre Aseguramientos, en donde aparece que los representantes, mandatarios y similares, están obligados solidariamente con la sociedad que representan por el pago del impuesto, sobretasas y penalidades establecidas por la Ley.

En esta hipótesis, los sujetos directamente obligados son las sociedades de seguros y los asegurados, en cuanto partes contrayentes. En cambio, los representantes de la sociedad (y las personas a ellos equiparados), son responsables solidarios con aquéllos sujetos del pago del impuesto correspondiente.

⁵⁰³ "Il responsabile...", op. cit., pp. 129 a 131.

Además del caso reseñado, PARLATO⁵⁰⁴ incluye en esta clase de responsabilidad a los procuradores, tutores, administradores de la herencia y ejecutores testamentarios.

Pues bien, según las leyes relativas, a todos estos sujetos se le encarga <<el **cuidado del interés ajeno**>>, dotándolos para ello de la representación legal o voluntaria. Así, esta representación permitirá que los distintos sujetos participen en los actos y negocios jurídicos en nombre de su representado (sociedad, herederos, menores de edad, etc.), aunque los efectos jurídicos que se desprendan de dichos actos sólo afecten a los representados.

De acuerdo con ello, tenemos que PARLATO de nuevo acude a los elementos de hecho que integran cada supuesto de responsabilidad, pues en los casos recién reseñados, aparece con claridad que la responsabilidad tributaria se atribuye a los representantes, es decir, a sujetos a quienes se les encomienda el <<**cuidado del interés ajeno**>>, de ahí el nombre que el citado actor emplea para agrupar estas hipótesis de responsabilidad.

Finalmente, PARLATO⁵⁰⁵ reconoce la existencia de una tercera clase de responsabilidad: la <<**responsabilidad por las modificaciones subjetivas relativas al presupuesto del tributo**>>.

El autor citado formula esta clase de responsabilidad, reconociendo que, en ocasiones, la Ley tributaria se basa en la posición que se tiene frente a una <<**cosa**>>, para individualizar así al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sin embargo, cuando hay una <<**modificación en la titularidad**>>

⁵⁰⁴ Ibid. pp. 150 y ss.

de dicha posición, la relación jurídica debe constituirse con el nuevo titular y desde la fecha en que el cambio ha producido efectos jurídicos, pues no se puede desproteger el derecho de la Hacienda Pública de percibir el tributo.

Así, la norma tributaria asume como presupuesto de hecho la <<**modificación subjetiva en la titularidad de la cosa**>>, enlazándose como consecuencia jurídica el nacimiento de la responsabilidad solidaria para el nuevo titular, en los límites y formas que se fijen legalmente.

Mediante tal mecanismo normativo, la modificación en la titularidad patrimonial del sujeto enajenante y del adquirente, no afecta la exacción del tributo, porque ambos sujetos quedan obligados solidariamente al cumplimiento de la obligación tributaria. Uno (enajenante), a título de sujeto pasivo o contribuyente, pues éste fue el que percibió y dispuso de la renta gravada. El otro (adquirente), a título de responsable tributario, pues éste sujeto ostenta ahora la titularidad del patrimonio afectado, ofreciendo a la Hacienda Pública la seguridad de que la deuda tributaria vendrá a cumplirse.

Como ejemplos de esta clase de responsabilidad, PARLATO⁵⁰⁶ menciona el caso del <<**cesionario de la empresa**>>, pues éste sujeto está llamado por la Ley a responder del pago de las deudas tributarias imputables al anterior titular en cuanto se generan antes de que ocurra la modificación subjetiva en la titularidad de la empresa.

De acuerdo con lo anterior, se observa claramente que PARLATO acude una vez más a la figura del **presupuesto de hecho** para establecer esta

⁵⁰⁵ "Il responsabile...", op. cit., pp. 155 y ss.

clase de responsabilidad. En efecto, el presupuesto de hecho en estos casos está representado por la **modificación subjetiva de la titularidad de la empresa**, cuyo efecto jurídico es el nacimiento de la responsabilidad solidaria para el nuevo titular, es decir, la obligación de pago de las deudas tributarias que no hayan sido cubiertas por el sujeto pasivo.

Dicho esto, queda sólo concluir: para PARLATO existen tres clases de responsabilidad tributaria. Sin embargo, el criterio de clasificación es sólo uno: la estructura orgánica del presupuesto de hecho que genera la responsabilidad, es decir, el conjunto de elementos de hecho que aparecen en cada hipótesis de responsabilidad.

Por lo que resta, no nos queda más que adherirnos a las voces de la doctrina⁵⁰⁷, en el sentido de que la clasificación de PARLATO presenta notables ventajas, tanto desde el punto de vista teórico como práctico, constituyendo el mayor esfuerzo de sistematización de una figura elaborada en términos meramente conceptuales y sin adecuadas comprobaciones en el terreno de la experiencia jurídica.

c) Clasificación de CALVO ORTEGA.

Otra clasificación que presenta méritos suficientes para proceder a su examen y conocimiento, es la del profesor CALVO ORTEGA⁵⁰⁸.

⁵⁰⁶ Ibid. p.157 y ss.

⁵⁰⁷ Vid. D'AMATI, N., "Derecho Tributario", Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1989, p. 373.

⁵⁰⁸ Vid. "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", op. cit., pp. 39 y ss; "La responsabilidad tributaria subsidiaria", op. cit., pp. 134 y ss.

En efecto, el autor citado señala que los **presupuestos de hecho** que en su realización originan la responsabilidad tributaria son muy numerosos, de manera que una construcción unitaria levantada inmediatamente sobre la base que nos ofrece el ordenamiento tributario no es posible.

Por tanto, CALVO ORTEGA⁵⁰⁹ propone que los **presupuestos de hecho de la responsabilidad** que regula el ordenamiento tributario se clasifiquen, principalmente, en razón de tres criterios distintos:

1) El primero, hace referencia a la **existencia o no del beneficio de excusión en favor del responsable**. Aparecen así dos clases de **presupuestos** que dan lugar a **responsabilidad subsidiaria** y a **responsabilidad solidaria**⁵¹⁰.

2) La segunda clasificación obedece al **criterio de extensión de la responsabilidad**. La regla general es que, siendo el responsable tributario un auténtico deudor, responda con todos sus bienes presentes y futuros⁵¹¹. Sin embargo, existen determinados supuestos de responsabilidad en los que ésta aparece limitada⁵¹².

⁵⁰⁹ Vid. "La responsabilidad tributaria solidaria...", op. cit., pp. 43 y ss.

⁵¹⁰ Al ser esta la clasificación adoptada por la Ley General Tributaria española, procederemos a su examen en el número 3 siguiente. *Infra*. pp. 286 y ss.

⁵¹¹ "Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros", dice el artículo 1911 del Código civil español. Igual prescripción normativa se contiene en el artículo 10.5 del RGR, con la única diferencia de que en este dispositivo se habla de "obligados al pago de las deudas tributarias", entre los que se encuentran, desde luego, los responsables tributarios.

⁵¹² En un trabajo posterior, CALVO ORTEGA denomina a estas clases de responsabilidad "responsabilidad universal" y "responsabilidad limitada", respectivamente. Vid. "La responsabilidad tributaria subsidiaria...", op. cit., p. 134.

El autor que se cita⁵¹³, reconoce como ejemplo de este último tipo de responsabilidad el supuesto del artículo 74 de la LGT, según el cual el responsable no responde con su patrimonio, sino con los bienes y derechos transmitidos que quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones.

3) La tercera sistematización de la responsabilidad hace referencia al **criterio de imputación** elegido por el Legislador para la atribución de la responsabilidad tributaria a un sujeto; aparecen así, una **responsabilidad culposa** y una **responsabilidad** que, por ausencia absoluta de negligencia, habría que calificar de **objetiva**⁵¹⁴.

Es decir, concretándonos a este tercer criterio de sistematización - agrega el autor⁵¹⁵- nos encontramos con un primer grupo de casos de responsabilidad en los que el **presupuesto de hecho** está constituido por una **conducta culposa del responsable**⁵¹⁶. Se trata de supuestos de culpabilidad que aparecen con una matización muy diferente, que va desde una conducta dolosa y, por tanto, dirigida directa e inmediatamente a producir un resultado que supone necesariamente la lesión de un bien jurídico, hasta una conducta meramente negligente. Además -según el mismo autor-, son los supuestos de responsabilidad más numerosos y los que presentan una problemática jurídica

⁵¹³ "La responsabilidad tributaria solidaria...", op. cit., p. 43.

⁵¹⁴ En su trabajo "La responsabilidad tributaria subsidiaria", CALVO ORTEGA prefiere hablar, respectivamente, de **responsabilidad por actos ilícitos** y **responsabilidad por actos lícitos**, op. cit., p. 134.

⁵¹⁵ "La responsabilidad tributaria solidaria...", op. cit., pp. 44 y 45.

⁵¹⁶ Vid. CALVO ORTEGA cita como ejemplo de este tipo de responsabilidad, entre otros, el supuesto contenido en el artículo 38.1 de la LGT, al tenor del cual "*Responderán solidariamente de*

más interesante, dado que el hecho generador de la responsabilidad es un hecho ilícito.

El otro grupo de supuestos de responsabilidad (atendiendo al criterio de imputación señalado), está constituido -dice CALVO ORTEGA⁵¹⁷- por los casos de **responsabilidad tributaria objetiva**, es decir, casos independientes de toda idea de culpa por parte del sujeto responsable⁵¹⁸.

Desde luego, la clasificación del autor citado es sumamente ejemplificadora de la regulación que sobre la responsabilidad tributaria aparece en la normativa tributaria española. Además, sus cualidades didácticas resultan a todas luces merecedoras del mejor reconocimiento.

Sin embargo, la clasificación de CALVO ORTEGA, en nuestra opinión, adolece de un grave error de origen. Nos explicamos. El autor referido parte de la idea de que <<la generación de la responsabilidad tributaria en sentido estricto deriva de un presupuesto de hecho imputable al responsable que aparece diferenciado del presupuesto de hecho que constituye el hecho imponible>>⁵¹⁹. Por ello, este autor parte de los distintos **presupuestos de hecho** que generan la responsabilidad para elaborar la clasificación que propone⁵²⁰.

las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria", Ibid. p. 44 en nota 27.

⁵¹⁷ "La responsabilidad tributaria solidaria...", op. cit., p. 45.

⁵¹⁸ Como ejemplo de esta especie de responsabilidad, el autor que ahora se comenta señala la hipótesis del artículo 39 de la LGT: "*Los coparticipes o cotitulares de las Entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la LGT responderán solidariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas Entidades*".

⁵¹⁹ "La responsabilidad tributaria solidaria...", op. cit., p. 43.

⁵²⁰ Incluso, este autor señala literalmente que <<Los presupuestos de responsabilidad que regula el ordenamiento tributario pueden sistematizarse, principalmente, en razón de tres criterios distintos>>. Estos criterios son los reseñados recientemente en el texto.

No obstante, ¿Qué tiene que ver el presupuesto de hecho de la responsabilidad con el beneficio de excusión?. Asimismo, ¿Qué tiene que ver ese presupuesto con el hecho que la responsabilidad quede limitada al valor de ciertos bienes?.

El **presupuesto de hecho** de la responsabilidad no tiene nada que ver con la existencia o no del <<**beneficio de excusión**>>. Por tanto, es un error decir que ese beneficio es un **presupuesto de hecho de la responsabilidad** que permite clasificar ésta en **subsidiaria** y **solidaria**, según que se conceda o no ese beneficio al sujeto responsable.

Igualmente, la circunstancia de que la responsabilidad afecte a todo el patrimonio del sujeto, o, al contrario, sólo a ciertos bienes, no puede decirse que dicha circunstancia constituya un presupuesto de hecho que permita clasificar la responsabilidad en **universal** o **limitada**.

Consecuentemente, salvo el tercero, los criterios de clasificación adoptados por CALVO ORTEGA debieron aislarse, a nuestro juicio, de toda idea de presupuesto de hecho de la responsabilidad, pues éste presupuesto sirve para determinar, fundamentalmente, el nacimiento de la propia responsabilidad, con independencia de la forma de hacerla efectiva o al alcance de ella.

Dicho esto, veamos ahora las clasificaciones que sobre la responsabilidad aparecen en las legislaciones tributarias que venimos examinando.

3. Clasificaciones reconocidas en las legislaciones tributarias.

a) La Ley General Tributaria.

El artículo 37.1 de la LGT dispone expresamente que "*La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente*".

Pues bien, resulta claro que de acuerdo al precepto anterior, la LGT clasifica la responsabilidad tributaria en **solidaria** y **subsidiaria**⁵²¹.

Analicemos estas especies de responsabilidad de forma separada.

a') La responsabilidad solidaria.

La LGT no proporciona concepto alguno de responsabilidad, ni solidaria ni subsidiaria. Sin embargo, de la regulación normativa que aparece en uno u otro caso, podemos abstraer algunos caracteres que identifican y distinguen cada especie de responsabilidad.

De esta forma, de los distintos supuestos que aparecen en la LGT⁵²², se observa que se emplea la <<**responsabilidad**>> para obligar a determinados sujetos al pago de particulares prestaciones tributarias, cuando tengan lugar las situaciones jurídicas o de hecho que expresamente se establecen para producir ese efecto.

⁵²¹ Desde luego, no sólo del citado artículo 37.1 se desprende esta afirmación, sino que también son distintos los preceptos legales y reglamentarios que la fundamentan. Por ejemplo, los artículos 37.2 a 40.2 de la propia LGT, así como los artículos 10, 12 y 14 del RGR.

⁵²² Nos referimos a las hipótesis contenidas en sus artículos 38.1 y 2, 39, 89.4 y 131.4.

La obligación de pago que surge a cargo del sujeto considerado responsable se coloca <<junto a>> la de otro sujeto tributario (no necesariamente la del sujeto pasivo). De manera que se pretende que el sujeto responsable, en su calidad de deudor, venga a asegurar el pago del crédito fiscal correspondiente.

Hasta aquí todo parece correcto y no genera mayores dudas. Sin embargo, los problemas aparecen cuando se agrega a esa <<responsabilidad>> el calificativo de <<solidaria>>.

En este punto el silencio de la LGT es todavía más acusado. No hay indicios claros para concluir que se trata de la solidaridad del Derecho común. Tampoco para concluir abiertamente lo contrario.

No obstante, erraríamos si no aceptáramos que la <<solidaridad>> es un término que tiene su cuna en el Derecho civil.

Por tanto, no queda otro camino que examinar en qué consiste la **solidaridad del Derecho común**, para después determinar si ésta figura tiene aplicación en los supuestos de responsabilidad <<solidaria>> reconocidos por la LGT.

Pues bien, la doctrina⁵²³ admite que los elementos estructurales de la obligación solidaria son los siguientes:

⁵²³ Entre otros, GANGI, C., "Le obbligazioni", Giuffrè, Milano, 1951, pp. 135 y ss.; RUBINO, D., "Delle obbligazioni in solido", Commentario del Codice Civile a cura di Antonio Scialoja e Giuseppe Branca, Libro Quarto, Bologna-Roma, 1957, pp. 129 y ss.; AMORTH, G., "L'obbligazione solidale", Giuffrè, Milano, 1959, pp. 8 y ss.; GIORGIANNI, M., "Obbligazione solidale e parziaria", Novissimo Digesto Italiano, XI, UTET, 1965, pp. 675 y ss.; TRABUCCHI, A., "Istituzioni di Diritto Civile", Cedam, Padova, 1992, pp. 491 y 492. Entre la doctrina española

1ª) **Pluralidad de sujetos.** La obligación solidaria es una especie del género de las llamadas **obligaciones subjetivamente complejas**, es decir, obligaciones en las que interviene una pluralidad de sujetos (dos o más) en la misma parte de la relación obligatoria, esto es, todos como **deudores** o todos como **acreedores**⁵²⁴.

Si la pluralidad de sujetos se presenta en la parte deudora, aparece la **solidaridad pasiva**. A la inversa, si la pluralidad existe en la parte acreedora, estamos frente a la **solidaridad activa**⁵²⁵.

2ª) **Eadem res debita** (identidad en la prestación). Es decir, la prestación debida por cada uno de los deudores no sólo debe ser **idéntica** para todos, sino constituir también la prestación común. Por consiguiente, no existen tantas prestaciones cuantos sean los deudores que participan en la relación obligatoria, sino que se trata de una sola prestación que viene a vincular a todos ellos.

3ª) **Eadem causa obligandi.** Para que exista la obligación solidaria pasiva, es necesario que para todos los deudores la obligación surja del mismo

podemos destacar, entre otros, a HERNANDEZ GIL, A., "La solidaridad en las obligaciones", RDP, Núm. 351, 1946, pp. 380 y ss.; PUIG Y FERRIOL, L., "Régimen jurídico de la solidaridad de deudores", Libro-Homenaje a Ramón M^o. Roca Sastre, Vol. II, Junta de Decanos de los Colegios Notariales, Madrid, 1976, pp. 433 y ss.; SOTO NIETO, F., "Caracteres fundamentales de la solidaridad pasiva", RDP, Julio-Agosto, 1980, pp. 784 y ss.; LACRUZ BERDEJO, J.L., y otros, "Elementos de Derecho Civil", Vol. I, Parte General, Barcelona, 1985, pp. 51 y ss.; CAFFARENA LAPORTA, J., "De las obligaciones mancomunadas y de las solidarias", Comentario del Código Civil, Tomo II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, pp. 118 y ss.

⁵²⁴ El artículo 1137 del Código civil español dispone, en la parte conducente, lo que sigue: "*La concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación...*".

⁵²⁵ Por razones obvias, la solidaridad que aquí nos interesa es la **pasiva**, es decir, aquella en la que existen dos o más **deudores**. Por tanto, nuestro discurso vendrá, a partir de ahora, referido exclusivamente a esta clase de solidaridad.

hecho jurídico, o, cuando menos, de hechos distintos, siempre y cuando exista entre éstos una particular relación que sirva para unificarlos⁵²⁶.

Sin embargo, la noción de **obligación solidaria pasiva** no queda completa si no se examina la parte relativa a su aspecto funcional, esto es, al **cumplimiento** de dicha obligación, pues, a nuestro juicio, es en esta parte - quizá la más importante- donde se encuentran los elementos distintivos -y al mismo tiempo más controvertidos- de dicha figura.

Para ello, resulta indispensable traer de nuevo el contenido del artículo 1137⁵²⁷, así como 1144⁵²⁸ y 1145⁵²⁹ del Código civil español.

Por lo que toca al primero de los dispositivos anunciados, tenemos que ese <<cada deudor>> significa tanto como <<todos>>, aunque quiere decir también <<uno solo>>. Por tanto, ese <<cada deudor>> implica que <<sobre todos>> recae la (única) obligación. De manera que para el acreedor <<todos>> los deudores son potencialmente idóneos para efectuar la **totalidad** de la prestación⁵³⁰.

⁵²⁶ Así, en el caso de pluralidad de deudores, <<los tres requisitos indicados son suficientes para atribuir a la obligación naturaleza solidaria>>, RUBINO, D., "Delle obbligazioni...", op. cit., p. 137.

⁵²⁷ "La concurrencia de dos o más...deudores en una sola obligación no implica que cada uno de éstos deba prestar, **íntegramente** las cosa objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de **solidaria**".

⁵²⁸ "El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos **simultáneamente**. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo".

⁵²⁹ "El pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación".

⁵³⁰ Este **totum** equivale a la expresión <<**íntegramente las cosas objeto de la obligación**>> que se contiene en el artículo 1137 que se describe. A su vez, esta expresión impide, por sí misma, que el deudor elegido por el acreedor pueda invocar a su favor el **beneficium divisionis**, resultando por tanto inútil que dicho deudor demuestre al acreedor cuál es su <<parte>> en lo interno de la obligación.

Así es, en la solidaridad pasiva **todos los deudores deben el todo**, ya que el contenido total de la relación obligatoria es igual a la deuda que a cada uno incumbe. El **todo**, en este caso, es igual a cada una de las partes. No hay división de deudas porque se debe el **todo**⁵³¹.

Por su parte, el artículo 1144 del Código citado establece la plena libertad del acreedor a la hora de dirigirse frente a la pluralidad de deudores con el objeto de reclamar satisfacción a la prestación debida⁵³².

En efecto, el acreedor es libre de elegir al deudor que más le plazca para que éste sea quien cumpla -si es el caso- con la obligación asumida⁵³³. Incluso, este **ius electionis** llega al grado de permitir al acreedor dirigirse <<contra todos los deudores **simultáneamente**>>.

Sin embargo, aún hay más. El acreedor no sólo tiene absoluta libertad de elección del deudor a quien reclamar la totalidad de la prestación, sino que también cuenta con un pleno **ius variandi** al respecto. Es decir, si el acreedor no encuentra en el patrimonio del primer deudor elegido, la satisfacción íntegra de la prestación, puede dirigirse posteriormente contra cualquiera de los otros⁵³⁴.

⁵³¹ Vid. HERNANDEZ GIL, A., "La solidaridad...", op. cit., p. 364.

⁵³² "*El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios...*", dice el artículo referido.

⁵³³ Así, sobre cada deudor <<pende la espada de Damocles de la reclamación del **totum** por parte del acreedor; está sujeto a dicha reclamación sin poder pretender limitar su prestación y, mucho menos, sin poder denunciar a los otros codeudores obligados. excluyéndose a sí mismo>>, AMORTH, G., "L'obbligazione solidale", op. cit., p. 28.

⁵³⁴ "*Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo*", así lo dispone el artículo 1144 del Código multicitado.

Entonces, si cada deudor puede ser constreñido al cumplimiento de la totalidad de la prestación, esto significa que cada deudor está obligado virtualmente a tal cumplimiento. Virtualmente decimos porque, por ejemplo, si existen dos deudores y se deben \$100, la solidaridad no significa que cada deudor deba pagar \$100 (\$200 en total), sino que, uno solo o entre los dos, paguen los mismos \$100.

Por otro lado, el primer párrafo del artículo 1145 dispone que *<<el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación>>*.

Ahora bien, para comprender el alcance de esta última expresión, habría que hacer -si bien brevemente- referencia a la naturaleza de la obligación solidaria.

Pues bien, según la posición doctrinal que más nos convence⁵³⁵, la solidaridad es un modo de ser de la obligación en virtud del cual **múltiples vínculos**, con una misma causa y prestación, se reúnen en uno solo fajo. De la unidad derivan iguales efectos que inciden tanto en uno como en otro vínculo. En cambio, de la pluralidad deriva la insensibilidad de los vínculos frente a otros efectos⁵³⁶.

En este sentido, al ser única la relación obligatoria y múltiples los vínculos que convergen en ella (tantos cuantos deudores existan), resulta lógico comprender que el cumplimiento por cualquiera de los deudores hace cesar la relación frente a los demás y, de paso, extingue la obligación.

⁵³⁵ AMORTH, G., "L'obbligazione...", op. cit., p. 79.

⁵³⁶ Para un examen más amplio de esta vieja y controvertida cuestión, puede resultar útil consultar las obras citadas anteriormente.

Esta extinción está en estricta armonía con el hecho que la prestación es la <<misma>> y, por tanto <<única>> para todos los deudores, de manera que cuando el acreedor se vea satisfecho por alguno de éstos, el deudor que cumplió, así como el resto, deben considerarse liberados de la obligación, pues ésta ya ha cumplido sus fines⁵³⁷.

Finalmente, sobre el fundamento de la solidaridad, el acuerdo de la doctrina parece unánime⁵³⁸, pues se reconoce que si el acreedor tiene el poder de reclamar la totalidad a uno u otro de los deudores, a su voluntad, resulta evidente que el riesgo e incomodidad de exacción disminuyen para el acreedor. Esto es así porque si, por ejemplo, fueran dos deudores, no responde de la obligación sólo un patrimonio, sino dos patrimonios distintos, de manera que si un deudor es insolvente, bien puede no serlo el otro; si un deudor se encuentra distante del acreedor, el otro puede ser vecino; si uno es impuntual y litigioso, el otro puede ser puntual y enemigo de los abogados. Así, el acreedor podrá dirigirse contra el deudor que considere más solvente y cómodo, o dirigirse contemporáneamente frente a ambos, según sea lo que estime más oportuno.

⁵³⁷ <<He aquí el nexo unitario de la obligación, el punto de soldadura de todos los vínculos: paga uno solo (o se paga a uno solo). La pluralidad potencial de los vínculos se disuelve y da paso a una concreta unidad de pago>>, esto dice el siempre atinado AMORTH, G., "L'obbligazione...", op. cit., p. 29.

⁵³⁸ Vid. RUBINO, D., "Delle obbligazione", op. cit., pp. 140 a 142; TRABUCCHI, A., "Istituzioni...", op. cit., p. 493; AMORTH, G., "L'obbligazione...", op. cit., pp. 83 y 84.

En este orden de cosas, se observa con claridad un aumento en la **seguridad y facilidad de exacción para el acreedor**, el que mediante la solidaridad podrá quedarse más tranquilo de ver cumplida la obligación⁵³⁹.

Por tanto, la solidaridad es el instituto creado en favor del acreedor para protegerlo mejor del riesgo del incumplimiento y para facilitarle la exacción del crédito. Este es, sin duda, el fundamento de la solidaridad⁵⁴⁰.

Estas son, a nuestro modo de ver, las características fundamentales de la obligación solidaria pasiva. Veamos ahora si la llamada <<**responsabilidad solidaria**>> debe su nombre a la adopción de aquella obligación.

En cuanto al primer elemento estructural de la obligación solidaria, esto es, a la **pluralidad de sujetos**, vemos que en todos los casos de responsabilidad solidaria que se establecen en la LGT, aparecen varios sujetos: de un lado, el sujeto pasivo, retenedor o infractor y; de otro, el (o los) sujeto (s) responsable (s).

Todos estos sujetos están colocados en la parte pasiva de la obligación tributaria, pues vienen obligados a pagar la prestación correspondiente.

⁵³⁹ Con la solidaridad <<se trata, fundamentalmente, de conseguir un refuerzo de la posición del acreedor>>, son palabras de DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", op. cit., p. 207.

⁵⁴⁰ También los tributaristas reconocen este fundamento. Entre otros, AZZARITI, G., "La solidarietà nelle obbligazioni tributarie", Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, 1961, p. 615; VANONI, E., "Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria", Opere Giuridiche, Tomo II, Giuffrè, Milano, 1962, p. 199; FANTOZZI, A., "La solidarietà nel Diritto Tributario", UTET, Torino, 1968, p. 58; COCIVERA, B., "Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda tributaria", RDFHP, Núm. 37, Marzo/1960, p. 14.

Por tanto, parece que este primer requisito se cumple sin mayores problemas.

Por lo que toca a la **Eadem res debita** (idéntica prestación), todo indica que la responsabilidad solidaria también supera este elemento, ya que todos los deudores vienen obligados a cubrir la misma prestación, esto es, la deuda tributaria.

En efecto, es evidente que todos los deudores vienen legalmente vinculados con el objeto de satisfacer una prestación común: la deuda tributaria.

Sin embargo, alguien podría objetar que el responsable solidario no está obligado a pagar la deuda tributaria, sino sólo su **equivalente**, por lo que entonces ya no estaríamos frente a una obligación solidaria, al no existir identidad en la prestación.

A nuestro juicio, los argumentos de esta posición no tienen el suficiente peso para doblar la conclusión adoptada. Sobre todo, porque si el responsable solidario no viniese obligado a cubrir la misma prestación, entonces tampoco se extinguiría la deuda tributaria. Consecuentemente, tampoco quedaría dicho responsable liberado de la obligación.

No obstante, ya hemos visto que el pago efectuado por cualquiera de los deudores (sujeto pasivo o responsable tributario), extingue la obligación tributaria y libera a éstos de su cumplimiento⁵⁴¹.

⁵⁴¹ Recuérdese el texto del artículo 44.1 del RGR: "*El pago realizado con los requisitos exigidos por este Reglamento extingue la deuda y libera al deudor y demás responsables*".

Por lo que respecta a la **Eadem causa obligandi**, debemos aceptar que los distintos deudores no vienen obligados por la realización de un mismo hecho jurídico. Esto porque mientras el deudor principal (contribuyente, sustituto, retenedor o infractor) viene obligado por realizar el presupuesto de hecho que genera la prestación tributaria que se pretende asegurar, la obligación que pesa sobre el responsable solidario, en cambio, tiene su origen en la realización de la situación jurídica o de hecho prevista por la Ley para producir el efecto de la responsabilidad.

Sin embargo, a nuestro juicio, ambas obligaciones vienen coligadas legalmente para producir un efecto común: el pago de la deuda tributaria.

En efecto, los hechos o situaciones jurídicas que integran cada presupuesto están conectadas por la Ley para que cada una de las obligaciones generadas, tenga como fin último la satisfacción de la prestación tributaria. Por tanto, es la **relación de deuda**, de una y otra obligación, la que permite unificarlas.

Dicho esto, veamos ahora cómo operan en la responsabilidad solidaria los aspectos funcionales de la obligación solidaria de Derecho común.

En relación al primer punto, es decir, a la exigencia de que <<todos>>, <<cada uno>> o <<uno solo>> de los deudores sean potencialmente capaces de efectuar la prestación, parece que no cabe ninguna duda.

Así es, tanto el obligado principal como el responsable solidario asumen legalmente el carácter de **deudores** de la obligación tributaria⁵⁴². En consecuencia, sobre estos sujetos pesa la carga de cumplir con la única e idéntica obligación, esto es, la obligación tributaria.

Sin embargo, los problemas no tardaron en aparecer.

En efecto, según las prescripciones legales y doctrinales de la obligación solidaria que resumidamente indicamos líneas atrás, los deudores deben cumplir **íntegramente** la prestación, es decir, el **totum** de ésta⁵⁴³.

No obstante -y ante nuestra incredulidad-, en la mayoría de los supuestos de responsabilidad solidaria contenidos en la LGT, la Hacienda acreedora no puede reclamar del responsable la <<**totalidad**>> de la deuda tributaria, sino sólo **hasta** el importe de un determinado valor.

Ciertamente, de los cinco supuestos de responsabilidad solidaria que se encuentran en la LGT, sólo dos cumplen la exigencia del **totum**. Nos referimos a las hipótesis de los números 1 y 2 del artículo 38, pues aquí se permite reclamar del responsable solidario la <<**totalidad**>> de la prestación tributaria⁵⁴⁴.

⁵⁴² El artículo 35.1 de la LGT dispone que "*La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria*". Asimismo, el artículo 37.1 de la Ley codificadora citada establece que "*La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria...*".

⁵⁴³ Incluso, la doctrina se muestra muy celosa al no permitir, so pena de destruirla, la ausencia de ninguno de los elementos que caracterizan la solidaridad. Por ejemplo, AMORTH pregunta <<Basti pensare del resto che, ove si tolgano le caratteristiche della nozione della solidarietà relegandole nel campo degli effetti, che cosa sarebbe la solidarietà?. Un puro nome, una parola senz'anima (Amleto direbbe: <<parole, parole, parole>>) >>, "L'obbligazione...", op. cit., p. 10.

⁵⁴⁴ En el número 1 se responde de las <<**obligaciones tributarias**>>. En cambio, en el número 2 se responde de las <<**infracciones tributarias**>>. En este último supuesto, si bien no se responde

Por su parte, en las hipótesis de los artículos 39, 89.4 y 131.4, no se permite a la Hacienda acreedora constreñir al responsable solidario al cumplimiento <<íntegro>> de la deuda tributaria⁵⁴⁵.

Ello implica, es evidente, que ahora el término que identifica la <<solidaridad>> ya no es <<íntegramente>> o <<totalidad>>, sino es, simplemente, <<hasta>>.

Este <<hasta>> nos lleva a un dilema: o seguimos llamando a esta responsabilidad <<solidaria>>, contraviniendo desde luego las prescripciones legales y doctrinales de la obligación solidaria de Derecho común, ó, a la inversa, negamos que dicha responsabilidad sea solidaria.

Por la letra de la Ley civil, así como por la solidez de la doctrina examinada, nos declaramos partidarios de adoptar la segunda solución⁵⁴⁶.

Por tanto, habría que encontrar un término más correcto para denominar a los supuestos de responsabilidad <<solidaria>> que rechazamos, así sea sólo con el objeto de no seguir llamando solidaridad a lo que no es.

de la deuda tributaria en sentido estricto, hay que entender que las <<infracciones tributarias>> constituyen el importe <<íntegro>> de la prestación tributaria que se pretende asegurar.

⁵⁴⁵ En el artículo 39 se responde hasta el importe de las <<respectivas participaciones>>; en el supuesto del artículo 89.4 <<hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado>>; finalmente, en la hipótesis del artículo 131.4 se responde <<hasta el límite del importe levantado>>.

⁵⁴⁶ Además, como aliento recibimos las siguientes palabras: <<La precisión terminológica es primordial para la elaboración de toda ciencia>>, BOBBIO, N., "Teoria della scienza giuridica", UTET, Torino, 1950, p. 200.

Pues bien, la doctrina⁵⁴⁷ distingue entre las especies de obligaciones con pluralidad de deudores las obligaciones mancomunadas, solidarias y las **parciarias**,

Estas últimas, aparecen cuando la prestación y como consecuencia la deuda, quedan **divididas** en tantas deudas u obligaciones cuantos deudores existan.

Sin embargo, en este tipo de obligaciones no se responde del **totum** (como en las solidarias), ni tampoco **a pro rata** (como en las mancomunadas), sino que, como consecuencia de la división o fragmentación (ordenada por la Ley o convenida por las partes), **cada deuda es una deuda distinta, autónoma**.

Por tanto, cada deuda fragmentada estará sometida a un régimen independiente y propio, de manera que el deudor que pague su parte quedará desde ese momento liberado⁵⁴⁸.

En contrapartida, **el acreedor sólo puede exigir de cada deudor la parte que le corresponda**. Por consiguiente, queda privado de toda justificación cualquier otro reclamo⁵⁴⁹.

⁵⁴⁷ Entre otros, GIORGIANNI, M., "Obbligazione...", op. cit., p. 675; AMORTH, G., "L'obbligazione...", op. cit., pp. 28 a 32; DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", op. cit., p. 197.

⁵⁴⁸ <<En la obligación parciaria pasiva cada uno de los deudores está obligado, frente al acreedor, al cumplimiento de una parte de la prestación>>, GIORGIANNI, M., "Obbligazione...", op. cit., p. 675. (La negrilla es nuestra).

⁵⁴⁹ <<La obligación subjetivamente compleja parciaria existe cuando una sola (e idéntica) es la prestación debida, pero el acreedor no puede reclamar la totalidad, porque la Ley, los usos o la convención, establecen el cumplimiento parcial>>, AMORTH, G., "L'obbligazione...", op. cit., p. 28. (Las negrillas son nuestras).

En este sentido, aquel principio del **beneficium divisionis** que negábamos rotundamente al deudor solidario frente al acreedor, debemos concederlo -ahora y sin ningún reparo- al **deudor parciario**, pues éste sólo está obligado **pro parte**⁵⁵⁰.

En efecto, configurando gráficamente la **obligación solidaria**, nos encontramos con lo siguiente:

Deudor

Deudor § (prestación) { **Acreedor**

Deudor

Esto es así -recordémoslo- porque en la obligación solidaria existe una pluralidad de deudores, una única prestación y varios vínculos que convergen sobre ésta. Además, **todos los deudores deben el todo de la prestación**, de manera que el acreedor puede transitar libremente por cualquiera de los vínculos existentes a fin de encontrar el **totum** de la prestación. Por último, si algún deudor paga, la obligación se extingue para todos.

En cambio, el esquema gráfico de la **obligación parciaria** sería, en principio, el siguiente:

⁵⁵⁰ En todo caso, a falta de uno u otro criterio, se aplicaría, en nuestra opinión, el principio con base al cual las deudas se presumen, **iuris tantum**, iguales. Así dice el artículo 1138 del Código civil español: "*Si del texto de las obligaciones...no resulta otra cosa, el crédito o la deuda se presumirán divididas en tantas partes iguales como...deudores haya, reputándose créditos o deudas distintos unos de otros*".

Deudor S

Deudor S (prestación) {Acreedor

Deudor S

Nótese que en este supuesto la unidad de la prestación es sólo formal, pues, en realidad, vendrá a ser la **suma de todas las partes** la que permita llegar a la <<**totalidad**>> de la prestación.

Sin embargo, hemos dicho que en la **obligación parciaria** los vínculos tienen absoluta autonomía, por lo que, entonces, la gráfica debe ser, en definitiva, la siguiente:

Deudor S (prestación)

Deudor S (prestación) {Acreedor

Deudor S (prestación)

De esta manera, cada prestación es realmente independiente. Ninguna condiciona a la otra. Por tanto, si <<cada deudor sólo está obligado a pagar su parte, ningún beneficio ni maleficio recibe por el cumplimiento o incumplimiento de otro deudor>>⁵⁵¹.

⁵⁵¹ Cfr. AMORTH, G., "L'obbligazione...", op. cit., pp. 31 y 32.

Pues bien, con base en lo anterior, somos de la opinión que los supuestos contenidos en los artículos 39, 89.4 y 131.4 de la LGT no son de **responsabilidad** solidaria, sino **parciaria**.

En efecto, al responderse sólo **hasta** el importe de <<sus respectivas participaciones>> (art. 39); <<**hasta** el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado>> (art. 89.4); o, <<**hasta** el límite del importe levantado>> (art. 131.4), la Hacienda acreedora no puede constreñir a los responsables al cumplimiento de la **totalidad** de la prestación tributaria, sino sólo <<**hasta**>> la parte o porción que les corresponda⁵⁵².

Además, el lector estará también de acuerdo en que el **fundamento de la solidaridad**, consistente en una mayor seguridad y facilidad en la exacción de la prestación, no aparece claramente en estos casos. Quizá mejor sería aceptar lo contrario.

Efectivamente, no es difícil que, por ejemplo, los coparticipes o cotitulares de las Entidades sin personalidad jurídica sean varios, y todos ellos con participaciones exiguas e insignificantes, por lo que, entonces, el trabajo de la Hacienda Pública vendría sin duda a multiplicarse y, consecuentemente, la seguridad y facilidad en la exacción de la prestación tributaria que ofrece la solidaridad auténtica, quedarían en el vacío.

Sin embargo, los problemas aún no terminan. Se presentan ahora con el **ius electionis** del acreedor, es decir, en la libertad del sujeto activo a la

⁵⁵² Obviamente, si esta parte o porción alcanza para cubrir la totalidad de la prestación tributaria, entonces se hablará de cumplimiento total de ésta, pero ello quedará -como el lector estará de acuerdo- al margen del fenómeno de la solidaridad.

hora de elegir al deudor que quiere que cumpla, en su totalidad, la prestación tributaria.

Decimos esto porque los artículos 10.2, 11.1 y 12.1 del RGR afectan sensiblemente al **ius electionis** de la Hacienda acreedora, pues se exige que ésta se dirija -en todos los casos- **primeramente** al deudor principal y, a falta de cumplimiento de la prestación tributaria por parte de éste, **pueda** dirigirse posteriormente al **responsable solidario**.

Así es, el artículo 10.2, inciso a) del RGR, en la parte conducente, dispone expresamente que "*A falta de pago de las deudas tributarias por los deudores principales están asimismo obligados al pago de las mismas...a) los responsables solidarios*".

Por su parte, el artículo 11.1 del citado Reglamento establece que "*La deuda tributaria deberá ser satisfecha en primer lugar por el contribuyente, el sustituto, el que deba ingresar a cuenta o el retenedor...*".

Finalmente, el artículo 12.1 del RGR sanciona que "*En los supuestos de responsabilidad solidaria previstos por las leyes, a falta de pago de la deuda tributaria por el deudor principal y sin perjuicio de la responsabilidad de éste, la Hacienda Pública podrá reclamar de los responsables solidarios, si los hubiere, el pago de la deuda*"⁵⁵³.

⁵⁵³ Esto sin contar que de acuerdo con el artículo 12.3, inciso 1 del propio RGR, la Administración Tributaria tiene la imposibilidad de dirigirse directamente frente al responsable solidario, ya que si "*Los plazos de ingreso para el responsable solidario serán los establecidos en este Reglamento para los ingresos en periodo ejecutivo*", la misma Administración debe primeramente **notificar** al responsable el requerimiento de pago. Después, debe conceder y esperar que se agote el **plazo de ingreso de la deuda apremiada** que se establece en el artículo 108 del RGR.

Pues bien, de acuerdo con los preceptos reglamentarios anteriores, no cabe duda que la Hacienda Pública, una vez vencida la obligación tributaria, no tiene un verdadero **ius electionis**, pues no puede dirigirse **indistintamente** frente a cualquiera de los deudores, es decir, contra el **deudor principal** o responsable "solidario", sino que -so pena de ilegalidad- debe dirigirse primeramente contra el deudor principal y, ante la **falta de pago** por éste de la deuda tributaria, **podrá** hasta entonces dirigirse frente al responsable⁵⁵⁴.

Estos condicionantes no existirían si se tratara de una solidaridad auténtica, pues ésta figura, una vez vencida la obligación, permite al acreedor dirigirse libre e indistintamente contra el deudor que le parezca⁵⁵⁵.

Esta peculiar circunstancia -como vimos-, hace que la obligación del responsable tributario aparezca articulada como una obligación de **carácter subsidiario**, es decir, de segundo grado, razón por la cual el acreedor debe dirigirse, a efectos de conseguir el pago, directamente sobre el primer grado, esto es, sobre el deudor principal⁵⁵⁶.

⁵⁵⁴ Nótese que los preceptos reglamentarios citados en el texto hablan de <<**deudor principal**>>, lo que significa que ni siquiera la Hacienda Pública, después de dirigirse, por ejemplo, contra el contribuyente, puede constreñir al responsable solidario, pues si existiese un sustituto o un retenedor, también debe requerir de pago primero a éstos antes de hacerlo frente al responsable solidario.

⁵⁵⁵ <<La primera consecuencia de los principios rectores de la solidaridad pasiva es el carácter indistinto del deber de prestación. Si indistinto es el deber de prestación, lo es también la prestación o la facultad del acreedor para reclamar y obtener el cobro de su crédito. Por consiguiente, el acreedor tiene derecho de elección del sujeto pasivo de su prestación>>, DIEZ-PICAZO, L., "Fundamentos...", op. cit., 208.

⁵⁵⁶ Esto significa que, durante el período de pago en voluntaria, el responsable solidario no es, en realidad, un obligado al cual la Hacienda Pública pueda requerir y hacer efectivo el pago de la obligación tributaria, sino que será el incumplimiento del deudor principal, vencido aquél período de pago sin efectuarse, lo que haga aparecer en la escena tributaria a dicho responsable.

Sin embargo, esta articulación origina que la solidaridad pierda la inmediatez y efectividad que tiene en el Derecho civil, ya que la Hacienda acreedora debe esperar a que se produzca la falta de pago de la deuda tributaria por parte de los deudores principales, para así poder encaminar **posteriormente** la gestión de cobro frente a los responsables "solidarios".

Esto significa, por tanto, que se establece un **orden sucesivo** que choca frontalmente con el **ius electionis** que para las acciones del acreedor concede la solidaridad del Derecho común.

En consecuencia, no estamos, a nuestro juicio, frente a una responsabilidad solidaria auténtica, sino ante una **responsabilidad de segundo grado o de suplencia** y, por ello, de efectos limitados en su ejercicio y sin el automatismo de la solidaridad del Derecho civil.

Efectivamente, la presencia de este **orden sucesivo** aniquila otro de los caracteres típicos de la obligación solidaria, pues la Hacienda acreedora no tiene la plena libertad de elección del deudor a constreñir al cumplimiento de la obligación tributaria, sino que debe sujetarse a una **serie progresiva** determinada legalmente.

Además, esta exigencia viene a colocar de hecho a los deudores en **grados distintos y sucesivos**, circunstancia que no permitiría la solidaridad en sentido estricto.

En efecto, <<No existe obligación solidaria cuando entre los deudores hay, respecto al pago, no paridad, sino graduación, es decir, donde existe la obligación de que el pago debe ser requerido en primer lugar a un

determinado deudor, y sólo después de que ha sido inutilmente requerido éste, pueden ser requeridos los otros>>⁵⁵⁷.

En realidad, sólo se exige que la Hacienda acreedora espere a que el deudor principal no cumpla la prestación tributaria dentro del período de pago en voluntario, para poder elegir libremente a cualquiera de los deudores (al propio deudor principal o al responsable "solidario"), sin que tenga por tanto que ejecutar sin éxito y declarar fallido al deudor principal, tal y como - según veremos- ocurre en la responsabilidad subsidiaria.

En otras palabras, la Administración Tributaria, para poder dirigirse indistintamente contra cualquiera de los deudores, no debe agotar todo el procedimiento ejecutivo frente al deudor principal, sino sólo debe esperar a que éste no efectúe el pago dentro del período voluntario. Por tanto, será hasta que esto ocurra cuando la solidaridad venga a desarrollar plenamente sus efectos, permitiendo a la Hacienda acreedora elegir al deudor a constreñir para que cumpla con la obligación tributaria.

Frente a esta problemática, somos de la opinión que si bien no estamos frente a una responsabilidad subsidiaria (que exige la plena falencia del deudor principal), tampoco estamos frente a una responsabilidad solidaria (al fijarse legalmente una graduación entre los deudores).

Ante esto, pensamos que esta clase de responsabilidad debe considerarse como una responsabilidad **solidaria** <<temperada>> o <<impropia>>⁵⁵⁸.

⁵⁵⁷ RUBINO, D., "Delle obbligazioni...", op. cit., p. 145.

Por tanto, **la responsabilidad solidaria en sentido estricto no existe en la LGT**. Existe sólo una **responsabilidad solidariamente temperada o impropia**, así como supuestos de **responsabilidad parciaria**.

Dicho esto, veamos ahora qué ocurre con la otra especie de responsabilidad prevista en la LGT.

b') La responsabilidad subsidiaria.

Como hemos dicho, la LGT no define tampoco la responsabilidad subsidiaria. Sin embargo, dicha Ley sí establece con claridad la característica fundamental de esta clase de responsabilidad.

Efectivamente, el número 3 del artículo 37 dispone expresamente que *"En los casos de responsabilidad subsidiaria será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo"*.

Sin embargo, no tenemos la plena seguridad de que el fallido sea sólo el **sujeto pasivo**, pues el artículo 10.2, inciso c) del RGR habla de *"previa declaración de fallido de los deudores principales"*, término que incluiría también a los **retenedores e infractores**. Pero, el problema se complica mucho más al descubrir que el artículo 14.1, inciso a) del propio Reglamento, señala que los fallidos deben ser los *"deudores principales y responsables solidarios"*.

⁵⁵⁸ Esto siempre y cuando se permita a la Hacienda Pública reclamar la **totalidad** de la prestación tributaria, pues si faltara además este requisito fundamental, se destruiría totalmente la esencia de la solidaridad. Por consiguiente, a nuestro juicio, sólo los supuestos contenidos en el artículo 38 de la LGT serían de solidaridad <<temperada>> o <<impropia>>. En cambio, las hipótesis de los artículos 39, 89.4 y 131.4 de la citada Ley son, simplemente, supuestos de responsabilidad **parciaria**.

Con toda honestidad, nos resulta difícil resolver este conflicto, aunque lo que sí resulta claro es que no parece correcto que un Reglamento venga a imponer prestaciones patrimoniales de carácter público a distintos sujetos, ya que no hay duda que estos preceptos reglamentarios rozan con el principio de legalidad tributaria.

En efecto, esto que pudiera favorecer al **responsable subsidiario** (ya que sería llamado en último lugar en la ejecución), no lo es tanto, por ejemplo, para un retenedor o un responsable solidario, pues, en realidad, los responsables subsidiarios vendrían a ser éstos últimos (por expresa disposición **reglamentaria**) y no los auténticos responsables subsidiarios.

Sea como sea, lo que interesa por ahora es destacar que la **responsabilidad subsidiaria** exige que la Hacienda Pública, antes de dirigirse al responsable subsidiario, agote sin éxito el procedimiento ejecutivo sobre el deudor principal y, en su caso, responsables solidarios, declarando **fallidos** a éstos sujetos y al crédito **incobrable**⁵⁵⁹.

Ahora bien, una vez que se ha **declarado fallido** al deudor principal y, en su caso, responsables solidarios, la Administración Tributaria podrá dirigir la acción de cobro sobre el responsable subsidiario⁵⁶⁰.

⁵⁵⁹ Recuérdese que la **declaración de fallido** es una auténtica resolución administrativa debidamente fundada y motivada que acredita la insolvencia del sujeto ejecutado. Vid. artículos 163 a 167 del RGR.

⁵⁶⁰ Sobre la **exigibilidad** de la responsabilidad subsidiaria, véase el apartado G anterior, pp. 234 y ss.

Por tanto, la característica fundamental de la responsabilidad subsidiaria es que exige la previa ejecución de determinados sujetos antes de llegar a la puerta del responsable subsidiario⁵⁶¹.

En otros términos, el responsable subsidiario goza del **beneficium excussionis** para repeler la acción de cobro de la Hacienda Pública. En efecto, ésta no podrá proceder contra el responsable subsidiario si no acredita a éste que el patrimonio de los deudores principales y, en su caso, responsables solidarios, ha sido incapaz o insuficiente para cubrir la prestación tributaria. Por tanto, es a este déficit a lo que se reduce la responsabilidad subsidiaria⁵⁶².

Esto significa, además, que la responsabilidad impone a la Administración Tributaria el deber o carga de ejecutar previamente a los deudores principales y, en su caso, responsables solidarios⁵⁶³.

De manera que, en realidad, el responsable subsidiario es el último deudor de la fila: paga <<en vez>>, <<en lugar>> o <<en defecto>> de los deudores a quienes infructuosamente se les persiguieron sus bienes.

⁵⁶¹ La doctrina española mantiene un acuerdo absoluto en este punto. Vid. entre otros: AMOROS RICA, N., "Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria", RDFHP, Núm. 53, Marzo/1964, p. 409; DE LA HUCHA CELADOR, F., "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", CT, Núm. 63/1992, p. 46; DELGADO PACHECO, A., "Los responsables...", op. cit., p. 7.

⁵⁶² Los autores son muy proclives a encontrar la diferencia entre la responsabilidad solidaria y la subsidiaria, precisamente en que ésta ofrece al sujeto responsable el beneficio de excusión, mientras que para el solidario no se concede. Vid. entre otros, LOPEZ MARTINEZ, J., "Los responsables...", op. cit., p. 25; DELGADO PACHECO, A., "Los responsables...", op. cit., p. 7; SANCHEZ GALIANA, J. A., "El responsable", op. cit., pp. 659 y 660.

⁵⁶³ <<La subsidiariedad atañe al **ordo procedendi** en la ejecución, quedando el acreedor obligado a respetar, por efecto del **beneficium excussionis**, un determinado orden, sin poder dirigirse contra los deudores **ad libitum**>>, AMORTH, G., "L'obbligazione...", op. cit., p. 18. (Las negrillas son nuestras).

Por ello, la **subsidiariedad** es acción o responsabilidad que **suple a otra principal**, lo que implica necesariamente que ha de surgir antes el incumplimiento definitivo de los deudores principales y, en su caso, responsables solidarios, pues dicho incumplimiento es el presupuesto ineludible de esta especie de responsabilidad.

En suma, la responsabilidad subsidiaria que se establece en la Ley General Tributaria española exige la ejecución previa de los sujetos pasivos. Sin embargo, el **beneficium excusionis** reglamentariamente se extiende a los "deudores principales y, en su caso, responsables solidarios". Esta circunstancia amerita una pronta aclaración, pues **la responsabilidad subsidiaria podría quedar en sujetos distintos a los que legalmente se establece**.

b) El Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967. La responsabilidad solidaria. Reenvío⁵⁶⁴.

Según el artículo 28 del MCTAL "*Son responsables solidarios en calidad de representantes: 1º) Los padres, tutores y los curadores de los incapaces; 2º) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida...La responsabilidad establecida en esta artículo se limita al valor de los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si ellos hubieran actuado con la debida negligencia*"⁵⁶⁵.

⁵⁶⁴ En lo que resulte aplicable, y para evitar repeticiones superfluas, remitimos al apreciable lector a las consideraciones y conceptos que desarrollamos en la letra a') anterior, pp. 286 y ss.

⁵⁶⁵ Este artículo no es el único que establece supuestos de "responsabilidad" en el MCTAL. En efecto, se recordará que el artículo 29 habla de "**responsables solidarios en calidad de sucesores**

De acuerdo con el precepto anterior, en el MCTAL existe, aparentemente, sólo un tipo de responsabilidad tributaria: la **solidaria**.

A diferencia de la LGT, el Modelo citado sí se ocupa de establecer los efectos de la solidaridad. Efectivamente, en su artículo 23 se establece que "*La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo*".

En este sentido, el MCTAL respeta, en principio, las características estructurales y funcionales de la solidaridad del Derecho común, esto es, reconoce la posibilidad de exigir el **totum** de la prestación debida, así como el **ius electionis** de la Hacienda acreedora, ya que ésta -como señala expresamente el precepto- puede exigir el pago a **cualquiera** de los deudores **a su elección**⁵⁶⁶.

Sin embargo, el problema aparece a la hora de exigir precisamente la deuda a los responsables solidarios, pues el artículo 28 citado dispone que "*La responsabilidad...se limita al valor de los bienes que administren, a menos que los responsables hubieran actuado con dolo*". De manera que sólo a los responsables a quienes se les acredite haber actuado con dolo, se les podría reclamar la totalidad de la deuda tributaria. Si esto no ocurre así, la responsabilidad deberá **limitarse** al valor de los "bienes que administren".

a título particular", mientras que en el artículo siguiente se establece el supuesto de "responsabilidad directa en calidad de agentes de retención". Sin embargo, ya hemos advertido que tales hipótesis no son de responsabilidad tributaria, sino de sucesión en la deuda tributaria y retención a cuenta, respectivamente. Por tanto, este equívoco nos evita considerar a tales figuras supuestos de responsabilidad tributaria en sentido estricto.

⁵⁶⁶ La doctrina latinoamericana también es de esta idea. Vid. por todos, VILLEGAS, E., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 235.

En efecto, en este supuesto se observa claramente que, por ejemplo, el administrador responde de la deuda tributaria **"en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen"**, de manera que, en definitiva, la Hacienda Pública debe primero dirigirse al patrimonio de la sociedad mercantil⁵⁷⁸. Ahora bien, si este patrimonio no alcanza a cubrir la deuda tributaria, entonces podrá dirigirse contra al responsable **subsidiario**, no solidario.

Además, en este supuesto la responsabilidad es **limitada**, pues los responsables tributarios responden sólo de una parte (**la que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen**)⁵⁷⁹.

Por lo que toca al supuesto contenido en la fracción X del Artículo 26 del CFF⁵⁸⁰, tenemos que si los socios o accionistas responden de **"la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad"**, entonces su responsabilidad no es solidaria, sino **subsidiaria**.

Efectivamente, hay que agotar primeramente el procedimiento ejecutivo contra la sociedad, a fin de determinar hasta dónde alcanzan sus

dichas sociedades durante su gestión, así como 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...".

⁵⁷⁸ <<Cuando el acreedor deba seguir un determinado orden en la ejecución de los deudores, ahí no hay solidaridad pasiva>>, MESSINEO, F., "Manuale de Diritto Civile e Commerciale", Giuffrè, Vol. II, Parte Seconda, Milano, 1950, p. 410.

⁵⁷⁹ Para un examen particular de este supuesto de responsabilidad, puede consultarse nuestro trabajo "La responsabilidad fiscal de los directivos de las sociedades mercantiles", Análisis Fiscal Hoy, Núm 46, Mayo/1993, México, pp. 44 y ss.

⁵⁸⁰ "Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad...sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate".

Sobre esta línea, cuando estemos en presencia de un responsable que haya actuado con dolo, la responsabilidad que se atribuya al sujeto tendrá el carácter de **responsabilidad solidaria** en sentido estricto. Al contrario, cuando no se acredite ese actuar culposo del responsable, la responsabilidad no será solidaria, sino **limitada**.

Por tanto, la responsabilidad tributaria que aparece en el MCTAL debe ser clasificada, según los casos, en **solidaria** y **limitada**.

Finalmente, veamos lo relativo en el CFF mexicano.

c) El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria. Reenvío⁵⁶⁷.

El artículo 26 del CFF establece como única especie de responsabilidad la de carácter **solidario**.

Sin embargo, el Código Fiscal citado no proporciona noción alguna de qué debemos entender por responsabilidad solidaria. Asimismo, tampoco nos señala los efectos de tal responsabilidad.

Esto nos obliga a aplicar supletoriamente las disposiciones del Derecho común⁵⁶⁸, de manera que aquí tendrían plena aplicación los artículos 1987⁵⁶⁹, 1989⁵⁷⁰ y 1990⁵⁷¹ del Código Civil para el Distrito Federal.

⁵⁶⁷ En lo que resulte aplicable, y para evitar repeticiones innecesarias, remitimos al lector a las consideraciones y conceptos que desarrollamos en la letra a') anterior, pp. 286 y ss.

⁵⁶⁸ Así lo obliga el artículo 5º del CFF: "*A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho federal común*".

⁵⁶⁹ "...habrá **solidaridad pasiva** cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su **totalidad**, la prestación debida".

Con estos antecedentes, en nuestra opinión, sólo son supuestos de responsabilidad solidaria en sentido estricto las hipótesis contenidas en las fracciones III, primera parte⁵⁷², V⁵⁷³, VI⁵⁷⁴ y XI⁵⁷⁵ del artículo citado.

Esto es así porque en dichos supuestos tienen plena aplicación los elementos estructurales y funcionales de la solidaridad de Derecho común. Es decir, se responde de la **totalidad** de la prestación tributaria y el acreedor puede dirigirse, **indistintamente**, contra cualquiera de los deudores solidarios⁵⁷⁶.

En cambio, la hipótesis contenida en la fracción III, segunda parte⁵⁷⁷, del artículo 26 del CFF es, en nuestra opinión, un supuesto de responsabilidad **subsidiaria y limitada**.

⁵⁷⁰ "Cada uno de los acreedores puede exigir de todos los deudores solidarios, o de cualquiera de ellos, el pago total o parcial de la deuda".

⁵⁷¹ "El pago hecho a uno de los acreedores solidarios extingue totalmente la deuda".

⁵⁷² "Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión".

⁵⁷³ "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".

⁵⁷⁴ "Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado".

⁵⁷⁵ "Las sociedades que, debiendo escribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, escriban a personas físicas que no comprueban haber retenido o enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo".

⁵⁷⁶ <<La solidaridad permite al Fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto contribuyente, al llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate>>, ARRIOJA VIZCAINO, A., "Derecho Fiscal", Themis, México, 1997, p.185. Por su parte, el Pleno de la Suprema Corte ha emitido el siguiente criterio: "CREDITO FISCAL. INTERES JURIDICO DEL DEUDOR SOLIDARIO. La figura jurídica del deudor solidario, tiene como nota característica el que, por voluntad del legislador, la autoridad tributaria quede facultada para exigirle al igual que al deudor o causante principal del impuesto, el cobro total del débito fiscal, sin importar que el hecho generador del gravamen sea atribuible al sujeto pasivo principal", consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo 205-216, Primera Parte, p. 31.

⁵⁷⁷ "La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por

bienes para cubrir la deuda tributaria, pues del importe restante es de lo que, en realidad, vendrán a responder sus socios o accionistas.

Sin embargo, esta ejecución previa es lo que determina que la responsabilidad de los socios o accionistas no sea solidaria, pues si fuera así la Administración Tributaria no tendría la necesidad de ejecutar previamente los bienes de la sociedad⁵⁸¹. Por tanto, la responsabilidad de los socios o accionistas no . . . de carácter solidario, sino **subsidiario**.

Asimismo, la responsabilidad de estos sujetos es de naturaleza **parciaria**, pues la responsabilidad no puede exceder "de la **participación** que tenían en el capital social de la sociedad"⁵⁸².

En suma, por más que se empeñe el Legislador, no todos los supuestos de responsabilidad establecidos por el artículo 26 del CFF, son de naturaleza **solidaria**. Existen claramente también hipótesis de responsabilidad **subsidiaria, limitada y parciaria**.

Formulemos, por último, nuestra propuesta de clasificación.

4. Nuestra propuesta de clasificación.

⁵⁸¹ <<La libre elección entre los codeudores del acreedor no puede ser frustrada por una previa ejecución de uno de aquéllos, si no es con el fin de destruir el carácter solidario de la obligación>>, BARASSI, L., "Teoria Generale delle obbligazioni", Vol. I, Giuffrè, Milano, 1948, p. 225.

⁵⁸² <<La obligación con pluralidad de sujetos es **parciaria** (pasiva) cuando cada deudor puede ser constreñido a pagar sólo su **parte**, por lo que si el acreedor quiere obtener el entero, entonces deberá actuar frente a todos>>, GALGANO, F., "Diritto Civile e Commerciale", Vol. II, Tomo I, Cedam, Padova, 1990, p. 23.

Después de examinar las clasificaciones doctrinales más destacadas, así como las que aparecen en las legislaciones que venimos examinando, intentaremos elaborar ahora nuestra propuesta de clasificación.

La clasificación que proponemos se formula con base en los **momentos de existencia** de la responsabilidad tributaria. Más concretamente, sobre su nacimiento, determinación y exigibilidad.

a) Responsabilidad según su nacimiento.

Si atendemos al **nacimiento** de la responsabilidad tributaria podemos distinguir dos especies de responsabilidad:

a') Responsabilidad directa, cuando la responsabilidad aparece directamente por una conducta (acción u omisión) propia del responsable. Son los casos donde la responsabilidad tiene naturaleza de **sanción reparadora**.

Pertenecen a esta categoría los supuestos contenidos en el artículo 26, fracciones III, V y XI del CFF.

b') Responsabilidad indirecta, cuando la responsabilidad se origina no por una conducta del responsable, sino simplemente por el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo. La responsabilidad aparece aquí con un carácter de **garantía** de la prestación tributaria.

Quedan comprendidos en esta especie de responsabilidad las hipótesis de las fracciones IV, VI y X del artículo 26 del CFF.

b) Responsabilidad según su determinación.

Si acudimos a su **determinación o alcance**, nos encontramos con los siguientes tipos de responsabilidad:

a') Responsabilidad solidaria, cuando la responsabilidad alcanza la totalidad de la prestación tributaria, quedando facultada la Hacienda Pública a reclamar dicho importe.

Ejemplos de esta responsabilidad son los supuestos contenidos en las fracciones III, primera parte, V, VI y XI del artículo 26 del CFF.

b') Responsabilidad limitada, cuando la responsabilidad alcanza hasta un cierto límite determinado legalmente.

Ejemplos de este tipo de responsabilidad aparecen en supuestos contenidos en las fracciones III, segunda parte y IV del artículo 26 del CFF.

c') Responsabilidad parciaria, cuando el responsable sólo deba cubrir la parte que legalmente le corresponda

Supuesto de esta especie de responsabilidad lo encontramos en el artículo 26, fracción X del CFF.

c) Responsabilidad según su exigibilidad.

Si atendemos a la **exigibilidad** de la responsabilidad tributaria, podemos clasificar a ésta como sigue:

a') **Responsabilidad por ejecución primaria o inmediata**, cuando se puede ejecutar indistinta o primeramente al responsable tributario, sin necesidad de hacerlo antes frente al obligado principal.

Pertencen a esta categoría de responsabilidad las hipótesis contenidas en el artículo 26, fracciones III, primera parte, IV, V, VI y XI del CFF.

b') **Responsabilidad por ejecución secundaria o mediata**, cuando se ejecuta después de constreñir coactivamente y sin éxito al deudor principal.

Ejemplos de esta especie de responsabilidad son los supuestos contenidos en el artículo 26, fracciones III, segunda parte y X del CFF.

Pues bien, quedan así establecidos los criterios que, en nuestra opinión, permiten clasificar la responsabilidad tributaria⁵⁸³.

Después de todo lo expuesto hasta este momento, pasaremos a exponer ahora las recomendaciones que cabría hacer a la regulación que el CFF hace de la responsabilidad tributaria.

⁵⁸³ Desde luego, se trata sólo de una propuesta de clasificación que pretende ser un primer escalón para llegar a sistematizar técnicamente la responsabilidad tributaria. De cualquier manera, el lector puede encontrar otras clasificaciones en las obras siguientes: ALBIÑANA G^o. QUINTANA, C., "Responsabilidades...", op. cit., pp. 140 y ss.; ROSSY, H., "El sujeto de la relación jurídico tributaria", RIOIT, Núm. 209, Octubre/1960, pp. 466 y ss.; GIULIANI FONROUGE, C. M., "Derecho Financiero", Depalma, Buenos Aires, 1987, pp. 480 y ss.; DE LA GARZA, S. F., "Derecho...", op. cit., pp. 499 y ss.

CAPITULO IV

PROPUESTAS DE REFORMA PARA LA LEGISLACION TRIBUTARIA MEXICANA

- A. Finalidad de este apartado.
- B. Necesidad de excluir al responsable tributario de la categoría de sujeto pasivo.
- C. Necesidad de excluir los supuestos de retención a cuenta del ámbito de la responsabilidad tributaria.
- D. Necesidad de excluir los supuestos de sucesión en la deuda tributaria del marco de la responsabilidad.
- E. Necesidad de excluir los supuestos de garantía personal del crédito tributario del régimen de la responsabilidad.
- F. Necesidad de excluir las hipótesis de garantía real de la deuda tributaria del campo de la responsabilidad.
- G. Necesidad de excluir de la responsabilidad los supuestos de sustitución tributaria con retención.
- H. Necesidad de establecer expresamente las especies de responsabilidad subsidiaria, limitada y parciaria.
- I. Propuestas formales: establecimiento de un régimen jurídico del responsable tributario.

A. Finalidad de este apartado.

La introducción de este apartado obedece a una obligación del autor de este trabajo. Como jurista y mexicano, nos sentimos obligados a hacer todo lo que está en nuestras manos para corregir los retrasos y errores que, dentro de nuestra actividad, observemos en la normativa de nuestro país.

Por ello, en el presente apartado se pretende proponer una reforma en la regulación que sobre la responsabilidad tributaria hace el Código Fiscal de la Federación mexicano.

B. Necesidad de excluir al responsable tributario de la categoría de sujeto pasivo.

La primera propuesta que haríamos a la legislación mexicana -y de paso a la doctrina que sigue su esquema-, es la de clasificar a los sujetos tributarios, distinguiendo cada categoría en función a su relación con el hecho imponible o con la obligación tributaria que de éste deriva.

Así, el **sujeto pasivo** debe ser aquel que ponga en acción al hecho imponible y, por tanto, titular de la capacidad económica (salvo en el caso de los impuestos tipo IVA, donde proponemos se establezca una hipótesis de sustitución tributaria y se reconozca la existencia de un sujeto pasivo repercutido)⁵⁸⁴.

⁵⁸⁴ Si esto no es posible, y sólo con el fin de que la Ley del Impuesto al Valor Agregado de México no siga llamando **contribuyente** al realizador de los supuestos de hecho que generan dicho tributo, proponemos que se reconozca la existencia de un contribuyente de hecho (titular de la capacidad económica), así como de un contribuyente de derecho (realizador del hecho imponible).

Ahora bien, la definición de sujeto pasivo que se introduzca debe servir para no confundirlo con el responsable tributario, ya que éste sujeto debe ser identificado como el titular no del hecho imponible, sino de una obligación no inmediatamente contributiva, cuya finalidad es la de asegurar el pago de la prestación tributaria.

C. Necesidad de excluir los supuestos de retención a cuenta del ámbito de la responsabilidad tributaria.

El artículo 26 del CFF es un precepto que mezcla indebidamente distintos sujetos tributarios, calificando a todos de "**responsables solidarios**".

Sin embargo, esto no debe seguir así, ya que cada figura tributaria subjetiva tiene su propia esencia y caracteres, lo que permite distinguirla de las demás.

Así debe ocurrir con las hipótesis de las fracciones I, II y XIII del artículo 26 citado⁵⁸⁵, ya que en ellas, a nuestro juicio, no se establecen

⁵⁸⁵ *"Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los **retenedores** y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones; II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos; XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución".* Esta última fracción debe ponerse en relación con el cuarto párrafo del artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana: *"Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo (por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes) se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la **retención**..."*. De manera que, aplicando este último precepto, las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero ("responsables"), que tengan un establecimiento permanente en el país y que usen o gocen temporalmente los bienes, deben **retener** mensualmente a las personas arrendadoras de dichos bienes (contribuyentes), la prestación tributaria correspondiente.

supuestos de responsabilidad tributaria en sentido estricto, sino de **retención a cuenta**.

En efecto, dentro del concurrido campo de la subjetividad tributaria pasiva, pueden identificarse claramente las figuras del retenedor y del responsable.

El **retenedor** es un obligado tributario cuya obligación (deuda) surge al realizar dicho sujeto el presupuesto de hecho al cual la Ley vincula el alumbramiento de la retención. Este presupuesto de hecho viene constituido por el **pago o abono de rendimientos sujetos a un impuesto personal sobre la renta**.

Para comprender esto, tenemos que la disciplina de la retención a cuenta se contiene principalmente en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁵⁸⁶.

En estas hipótesis, pues, el hecho (imponible) del que deriva la presumible obligación tributaria está constituido por la obtención de renta por el contribuyente⁵⁸⁷, el período impositivo es el año natural y el impuesto nace o se devenga el 31 de diciembre de cada año⁵⁸⁸.

Contrariamente, la **retención a cuenta** constituye una obligación que nace de forma instantánea, es decir, cada vez que se realiza el presupuesto

⁵⁸⁶ *"Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo (sueldos o salarios), están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual"*.

⁵⁸⁷ El artículo 74 de la LISR establece que *"Están obligados al pago del impuesto...las personas...que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito..."*.

⁵⁸⁸ Vid. el artículo 139 de la LISR.

de hecho consistente en el pago de rendimientos sujetos a retención, surgiendo para el retenedor la obligación de detraer parte de dichos rendimientos a efecto de proceder a su posterior ingreso en el Tesoro Público.

Ahora bien, la realización por parte del retenedor del presupuesto de hecho de la retención, es decir, el pago de rendimientos sujetos al tributo, convierte al retenedor en un **deudor principal** y a **título propio**, ya que es el único obligado a efectuar la prestación económica, esto es, a efectuar la retención e ingreso de las cantidades correspondientes.

La deuda del retenedor, entonces, deriva de la obligación legal de retener e ingresar las sumas respectivas. Esta obligación es distinta de la obligación tributaria material, cuyo titular es el contribuyente, es decir, el perceptor de la renta.

De esta forma, la retención efectuada tiene el carácter de pago anticipado, provisional y a cuenta de la obligación tributaria que eventualmente pueda surgir al final del período impositivo. Por tanto, el objeto de la retención es en realidad una parte de los rendimientos sujetos al impuesto sobre la renta, pero no la deuda tributaria en sentido estricto, puesto que cuando surge el deber de retener, todavía no se sabe si dicha obligación llegará a existir, teniendo en ese momento sólo el carácter de una obligación tributaria futura e incierta⁵⁸⁹.

En otros términos, cuando el retenedor efectúa la retención, la obligación o deuda tributaria aun no tiene existencia legal, pues todavía no se

ha realizado el hecho imponible, ya que no se ha cumplido el período impositivo. Por tanto, el presupuesto de hecho de la retención se realiza y produce sus efectos jurídicos con independencia y al margen del hecho imponible.

Por otro lado, el carácter de **deudor principal** y a **título propio** del retenedor, hace que el contribuyente -haya o no habido retención- quede liberado de la obligación de pago de las cantidades que legalmente debieron retenerse, ya que la retención -repetimos- es una actividad impuesta en forma exclusiva al retenedor. Así, el retenedor está obligado a ingresar aunque no haya efectuado la retención⁵⁹⁰.

En consecuencia, cuando el retenedor no efectúa la retención -o la efectúa pero no la ingresa en las cajas de la Hacienda Pública-, ésta última puede proceder de inmediato a exigir la prestación tributaria mediante el procedimiento ejecutivo correspondiente⁵⁹¹.

Hasta aquí la descripción de los caracteres esenciales del retenedor⁵⁹². Interesa recordar ahora lo relativo al sujeto responsable

⁵⁸⁹ Esto significa que la retención a cuenta opera antes de haberse realizado el hecho imponible y, por tanto, antes de haber llegado a nacer la obligación tributaria material.

⁵⁹⁰ El artículo 60.3 del Reglamento del IRPF establece que "*Los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta*". Asimismo, el artículo 6º del CFF mexicano dispone que "*En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido*".

⁵⁹¹ Claro está que si la retención tuvo lugar, pero no se ingresó, las acciones de la Hacienda Pública pueden ir aun más lejos, pues en términos de los artículos 81, fracción IV y 109, fracción II, del CFF, la conducta descrita da origen también a una infracción tributaria y a un delito equiparado a la defraudación fiscal.

⁵⁹² Se trata de un rápido repaso a las características generales del retenedor, pues, para los efectos de nuestra investigación, con ello es suficiente. Sin embargo, la inquietud del lector sobre este tema puede encontrar plena satisfacción estudiando a CASADO OLLERO, G., y Otros,

Pues bien -como sabemos-, el responsable tributario es un sujeto que viene obligado legalmente, junto al sujeto pasivo, a pagar la deuda tributaria.

Por regla, la obligación del responsable tributario surge también de un presupuesto de hecho que legalmente se establece para producir dicho efecto. Así, desde que el presupuesto de la responsabilidad se actualiza jurídicamente, el sujeto involucrado entra en la escena tributaria con el papel de responsable.

Por otra parte, la finalidad del Legislador al establecer cada supuesto de responsabilidad es obvia: asegurar el pago de la deuda tributaria. Esto es así porque el responsable tributario viene a multiplicar todo por dos; en vez de existir un deudor, existen dos; en vez de disparar sobre un patrimonio, el arma de la acción de cobro de la Hacienda Pública puede disparar sobre dos patrimonios, aumentando así las posibilidades de hacer blanco.

En cuanto al procedimiento para hacer efectiva la obligación del responsable, ya hemos visto⁵⁹³ que se trata de un procedimiento administrativo compuesto por una serie de etapas que deben agotarse si se quiere derivar y exigir la responsabilidad tributaria sobre un sujeto. Dicho procedimiento está compuesto por particulares exigencias y requisitos que nada tienen que ver

"Cuestiones tributarias prácticas", op. cit., pp. 215 y ss.; PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ, "Curso...", op. cit., pp. 243 y 244. Con un carácter más elemental, aunque sobre la misma línea, puede consultarse nuestro trabajo ya citado "La retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta", pp. 43 y ss.

⁵⁹³ Cfr. Capítulo III, apartado G "La exigibilidad del pago de la prestación tributaria al responsable", pp. 233 y ss.

con el procedimiento que debe agotarse frente al retenedor que no ingresó en el Tesoro Público las cantidades que legalmente correspondían. Incluso, podríamos señalar que cada supuesto de responsabilidad tiene su propio procedimiento de exigibilidad, pues todo supuesto contiene singulares elementos de hecho que no se contienen en el resto de las hipótesis de responsabilidad.

En síntesis, el responsable tributario es un deudor junto al sujeto pasivo. Además, el responsable tiene el deber de cumplir la obligación tributaria material, esto es, la deuda tributaria en sentido estricto.

Ahora bien, una vez que hemos señalado las características esenciales y distintivas del retenedor y del responsable tributario, nos damos cuenta que ambas figuras no pueden ser -como piensa el Legislador mexicano- una misma cosa.

Retenedor y responsable tributario son dos figuras subjetivas a las que la Teoría General de los tributos ha reconocido una serie de rasgos y peculiaridades que determinan una clara autonomía entre una y otra figura.

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

Por tanto, para que el retenedor y el responsable tributario sean el mismo sujeto, la obligación del impuesto sobre la renta -entre sujeto activo y

contribuyente- y la obligación de retención -entre obligado a retener y Hacienda Pública- también deben ser la misma cosa.

Sin embargo, ya hemos visto que la obligación del sujeto responsable precisa la realización del hecho imponible, ya que dicha obligación se articula para asegurar la obligación tributaria que se origina por la realización de dicho hecho. En cambio, la obligación del retenedor aparece y se desarrolla con independencia y al margen del hecho imponible, de manera que el retenedor -a diferencia del responsable- no viene constreñido a cubrir la obligación tributaria en sentido estricto, sino sólo una prestación anticipada, provisional y a cuenta de esta -futura e incierta- obligación.

Este último fenómeno produce que el retenedor sea -valga la expresión- un sujeto obligado prematuramente, es decir, antes que nazca la deuda tributaria y aparezca un auténtico contribuyente. A la inversa, el responsable tributario no puede aparecer en la escena tributaria mientras no exista con antelación tanto la deuda tributaria como su sujeto pasivo, pues no se olvide que el sujeto responsable es un obligado, **junto al sujeto pasivo**, a pagar la citada deuda.

Por otro lado, resulta inconcebible que el Legislador mexicano prefiera refundir los supuestos de retención a cuenta en las hipótesis de responsabilidad tributaria, pues, en nuestra opinión, la figura de la retención -a diferencia de la responsabilidad tributaria- ofrece mayor garantía y celeridad en su exigibilidad, ya que las retenciones no ingresadas pueden exigirse directamente en la vía ejecutiva, sin necesidad de agotar un procedimiento tan lento y complejo como el de derivación de responsabilidad.

Ahora bien, a la vista de todo lo expuesto hasta este momento, parece oportuno proponer una reforma a la legislación tributaria. Nuestra propuesta es muy sencilla: excluir los supuestos de retención a cuenta (fracciones I, II y XIII) del ámbito de la responsabilidad tributaria, es decir, del artículo 26 del CFF.

Desde luego, esta propuesta exigiría un esfuerzo de nuestro Legislador, a efecto de introducir en la esfera subjetiva tributaria pasiva al retenedor, determinándole de paso su régimen jurídico particular. Sin embargo, nuestra propuesta -con seguridad- haría que la legislación mexicana se fuera adaptando a los moldes que, a los largo de los años, ha elaborado la Teoría General en nuestra materia.

D. Necesidad de excluir los supuestos de sucesión en la deuda tributaria del marco de la responsabilidad.

Proponemos también la exclusión de las fracciones VII⁵⁹⁴ y XII⁵⁹⁵ del artículo 26 del Código Fiscal mexicano, ya que no contienen supuestos de responsabilidad, sino de **sucesión en la deuda tributaria**.

En efecto, sabido es que toda relación jurídica se modifica cuando sufre un cambio respecto al sujeto o al objeto: la modificación, por tanto, puede ser subjetiva u objetiva⁵⁹⁶.

⁵⁹⁴ "Son responsables solidarios con los contribuyentes: 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".

⁵⁹⁵ "Son responsables solidarios con los contribuyentes: XII. Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con la *transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente*, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital social de cada una de ellas al momento de la escisión".

Así, la **modificación subjetiva** consiste en la sustitución de un sujeto por otro que lo reemplaza en la misma situación jurídica, dando lugar al fenómeno de la **sucesión**, en la cual cambia el sujeto titular, pero queda invariado el contenido de la relación⁵⁹⁷.

Ahora bien, al sujeto que es sustituido por otro en la titularidad de la relación, se le llama <<**autor de la sucesión**>> o <<**dante causa**>>. En cambio, al sujeto que sustituye al otro en dicha titularidad, se le denomina <<**sucesor**>> o <<**avente causa**>>⁵⁹⁸.

Por otro lado, según la doctrina en la que confiamos plenamente⁵⁹⁹, la sucesión puede ser **por acto entre vivos (inter vivos)** si la transmisión de la relación se efectúa mediante un acto entre vivos, o sea, mediante **donación** o cualquier otro contrato traslativo de propiedad o de otro derecho, de modo que produzca sus efectos jurídicos durante la vida de los titulares; o **a causa de muerte (mortis causa)** si el traspaso sucede como consecuencia de la muerte del titular de la relación jurídica: la muerte es el presupuesto fundamental del traspaso; **a título universal** -llamada también **herencia**- si pasa al sucesor -heredero- la totalidad del patrimonio del autor; **a título particular** -que en la sucesión hereditaria se llama también **legado**- si el sucesor -**legatario**- sustituye al autor de la sucesión sólo en una relación jurídica determinada y

⁵⁹⁶ Vid. CALLEGARI, D., "Istituzioni di Diritto Privato", Giappicheli, Torino, 1954, p. 69.

⁵⁹⁷ Ibid.

⁵⁹⁸ Vid. ALLARA, M., "Pagine di Teoria delle vicende del rapporto giuridico", Giuffrè, Milano, 1983, p. 97.

⁵⁹⁹ Vid. CALLEGARI, D., "Istituzioni...", op. cit., pp. 69 y 70; ALLARA, M., "Pagine...", op. cit., pp. 120-136.

concreta, como la propiedad de un bien mueble o inmueble, una suma de dinero o un derecho⁶⁰⁰.

A la vista de lo expuesto hasta este momento, podemos sentar dos conclusiones: 1ª) La <<sucesión>> implica que dentro de una relación jurídica determinada, un sujeto viene a colocarse en el puesto que ocupaba otro, asumiendo el nuevo sujeto los derechos y cargas del sujeto sustituido; 2ª) El **legatario** es un **sucesor** a causa de muerte y a título particular, mientras que el **donatario** a título particular es un **sucesor** por acto entre vivos.

Ahora bien, el fenómeno de la sucesión tiene plena aplicación en nuestra materia, ya que <<de sucesión en la deuda tributaria sólo puede hablarse con exactitud cuando una persona sustituye a otra en las obligaciones inherentes a una determinada y todavía existente relación impositiva>>⁶⁰¹.

En este sentido, la sucesión en la deuda tributaria origina que el antiguo deudor o contribuyente desaparezca de la escena tributaria, viniendo el sucesor a ocupar su lugar, que es el que queda vinculado con la Hacienda Pública⁶⁰².

Este sería el caso de la fracción VII del artículo 26 del CFF, es decir, de los **"legatarios y donatarios a título particular"**, operando para los primeros la sucesión "mortis causa", mientras para los segundos la sucesión "inter vivos".

⁶⁰⁰ En general, la extensión de la relación transmitida encuentra aplicación en las donaciones, de manera que también podemos hablar de donatario a título universal y donatario a título particular.

⁶⁰¹ Vid. GIANNINI, A. D., "I concetti...", op. cit., p. 244.

En efecto, los legatarios y los donatarios <<suceden>> al autor de la herencia o donante, asumiendo por tanto la posición jurídica que tenían éstos, es decir, la posición de contribuyentes⁶⁰³. Así, la deuda tributaria del *dè cuius* o del donante no se extingue por la muerte o donación, sino que la reciben los <<sucesores>>, o sea, los herederos o donatarios, consiguiéndose de esta forma una continuidad en la tributación.

Lo mismo ocurre con el supuesto de la fracción XII del propio artículo 26 del CFF, ya que, en nuestra opinión, también es una hipótesis de **sucesión en la deuda tributaria (inter vivos)**, toda vez que por la escisión desaparece la sociedad escidente, **transmitiendo** -como el propio precepto señala- su activo y pasivo a las sociedades escindidas, las que por cierto vendrán a ocupar la posición deudora de aquélla y, por tanto, quedarán directamente vinculadas con la Administración Tributaria⁶⁰⁴.

En cuanto al procedimiento para hacer efectivas las deudas que se han visto involucradas por el fenómeno sucesorio, es decir, deudas que se transmiten a los sucesores, pensamos que debe iniciarse directamente con el requerimiento de pago a dichos sujetos, sin olvidar que la Hacienda Pública sólo puede reclamar del sucesor una cantidad equivalente al valor de los bienes transmitidos.

⁶⁰² <<La sucesión presupone que los sujetos sucedido y sucesor son contribuyentes, y que son sujetos pasivos de la obligación tributaria el uno después del otro>>, PEREZ DE AYALA, J. L., y E. GONZALEZ, "Curso...", op. cit., p. 240.

⁶⁰³ <<La nota característica de esta institución es la que el sucesor se coloca en la posición de su predecesor>>, GONZALEZ SANCHEZ, M., "La sucesión en la deuda tributaria", Editorial Aranzadi, Pamplona, 1993, p. 27. (Las negrillas son nuestras).

⁶⁰⁴ <<La escisión produce *ipso iure* y simultáneamente los siguientes efectos: a) La transmisión de la totalidad del patrimonio activo y pasivo de la sociedad escindida a las sociedades beneficiarias; b) La sociedad escindida deja de existir>>, SANCHEZ OLIVAN, J., "La fusión de sociedades" (Estudio económico, jurídico y fiscal), EDERSA, Madrid, 1993, p. 236.

Ahora bien, como lógica consecuencia del examen anterior, se advierte que no es de buena técnica mezclar -por simple capricho- dos figuras perfectamente diferenciadas en el Derecho. Nos referimos a la sucesión en la deuda tributaria y a la responsabilidad.

En efecto, mientras el sucesor es un contribuyente que sustituye a otro, el responsable tributario es un obligado al pago de la deuda tributaria junto a aquél. Por tanto, el responsable tributario exige la existencia del contribuyente (o sucesor de éste) y resulta obligado junto a dicho sujeto.

Además, por la sucesión el sucesor viene a asumir -por subrogación- la titularidad en el hecho imponible. En cambio, el responsable nunca llega a asumir dicha titularidad⁶⁰⁵.

En consecuencia, la deuda del sucesor se origina por el cambio de titularidad del hecho imponible producido por la desaparición de su anterior titular. Contrariamente, la deuda del responsable tributario deriva, por regla, de la realización de un presupuesto de hecho que siempre es distinto del hecho imponible⁶⁰⁶.

En suma, los legatarios o donatarios a título particular, así como las sociedades escindidas, no son responsables tributarios, sino sucesores, ya que

⁶⁰⁵ Esto significa que el sucesor es, en realidad, el titular de la obligación tributaria principal, mientras que el responsable es -como vimos- titular de una obligación accesoria (dependiente y subordinada) de la obligación principal.

⁶⁰⁶ Esta diferencia lleva a reconocer, a su vez, otra distinción: mientras el sucesor viene a cumplir una función de continuidad en el pago de la deuda tributaria y, por tanto, carece de un derecho de reembolso; el responsable tributario tiene como finalidad asegurar el pago de la obligación tributaria, pero contando con una acción de regreso.

vienen a colocarse en la posición del contribuyente, es decir, del autor de la sucesión, donatario o sociedad escidente⁶⁰⁷.

Por tanto, proponemos que el Legislador excluya del régimen de la responsabilidad a los sucesores en la deuda tributaria, dotando a éstos sujetos de autonomía propia en el campo de la subjetividad tributaria pasiva, sin olvidar, por supuesto, hacer referencia al acto de aceptación del legado o donación, así como al beneficio de inventario, pues mientras el legatario o donatario a título particular no acepten el legado o donación, las leyes tributarias y los actos de la Hacienda Pública carecen de eficacia frente al mismo sucesor e, incluso, tendrían limitados efectos cuando éste haga uso del beneficio citado.

E. Necesidad de excluir los supuestos de garantía personal del crédito tributario del régimen de la responsabilidad.

La hipótesis de la fracción VIII del artículo 26 del CFF⁶⁰⁸ no es de responsabilidad tributaria en sentido estricto, sino que constituye, a nuestro juicio, una **garantía personal de la deuda tributaria y de carácter voluntario**⁶⁰⁹.

⁶⁰⁷ El profesor Gregorio RODRIGUEZ MEJIA, autor que como hemos visto rechaza la distinción entre sujetos pasivos por deuda ajena y sujetos pasivos por deuda propia, se pregunta al hablar del heredero ¿quien hace los pagos está cubriendo una deuda ajena?, y dice: <<la respuesta lógica es que está haciendo los pagos en virtud de una situación de presunto dueño, lo que lo hace obligado "por deuda propia">>, "Teoría...", op. cit., pp. 11 y 12.

⁶⁰⁸ "Son responsables solidarios con los contribuyentes: VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria".

⁶⁰⁹ <<Las garantías personales son prestadas por una persona que se obliga a cumplir la obligación del deudor principal, y, a diferencia de las garantías reales, las cuales atribuyen un derecho inmediato sobre la cosa, se hacen valer directamente contra la persona que resulta obligada, la cual responde con su patrimonio>>, CALLEGARI, D., "Istituzioni...", op. cit., p. 703. (Las negrillas son nuestras).

En efecto, la hipótesis en estudio constituye una garantía personal de la deuda tributaria, ya que la fracción IV del artículo 141 del propio CFF establece que: "Los contribuyentes podrán **garantizar** el interés fiscal en alguna de las **formas** siguientes: IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia"⁶¹⁰.

No hay duda, entonces, que estamos en presencia de una hipótesis de garantía personal de la deuda tributaria, y no de responsabilidad tributaria.

Además, esta garantía personal es de **carácter voluntario**, pues un **tercero se ofrece como garante de la deuda tributaria y para el caso que el contribuyente no la cumpla**.

Esto es así porque la potencial obligación de este tercero no deriva de la realización de un presupuesto de hecho tipificado por la Ley como generador de responsabilidad tributaria, sino de un simple acto declarativo de voluntad⁶¹¹.

Por tanto, los "avalistas o fiadores solidarios" no constituyen verdaderos y propios responsables tributarios en sentido técnico jurídico, sino -repetimos- elementos subjetivos de una garantía personal del crédito tributario⁶¹².

⁶¹⁰ Nótese que el tercero debe comprobar su "idoneidad y solvencia", de manera que la Hacienda Pública tiene todo a su alcance para asegurar debidamente el crédito fiscal correspondiente.

⁶¹¹ Efectivamente, el artículo 64 del Reglamento del CFF establece que "*para que un tercero asuma la obligación de **garantizar** el interés fiscal, deberá...manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante Notario Público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal...*".

⁶¹² Incluso, pensamos que este supuesto de "responsabilidad solidaria" no hace sino demostrar la poca inteligencia del Legislador mexicano, pues el primer párrafo del artículo 143 del CFF dispone

En consecuencia, recomendamos que el supuesto de la fracción VIII sea excluido de donde está, es decir, del artículo 26 del CFF, ya que no constituye una hipótesis de responsabilidad tributaria en sentido estricto, sino una garantía personal y voluntaria del crédito tributario⁶¹³.

F. Necesidad de excluir las hipótesis de garantía real de la deuda tributaria del campo de la responsabilidad.

Continuando con esta tarea de depuración de los supuestos de responsabilidad tributaria, recomendamos a la legislación mexicana la exclusión de la fracción IX del artículo 26 del CFF⁶¹⁴, ya que -como salta rápidamente a la vista- no se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria, sino también de una **garantía de la deuda tributaria**, aunque esta es de **carácter real**, ya que se constituye un depósito, prenda, hipoteca o secuestro sobre ciertos bienes que quedan sujetos al pago de la deuda tributaria.

que "*Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones... y IV del artículo 141 de este Código, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución*". De manera que el crédito fiscal queda garantizado plenamente, pues, de un lado, se comprueba la "**idoneidad y solvencia**" del tercero y, de otro, se cuenta con la vía rápida y directa del procedimiento ejecutivo para -en caso de incumplimiento- hacer efectiva la deuda tributaria. Por tanto, cualquier acreedor se sentiría más que satisfecho por esta garantía. Sin embargo, no comprendemos por qué el Legislador atribuye la responsabilidad solidaria al garante, pues, en nuestra opinión, lo único que vendría a hacer la responsabilidad tributaria es a complicar sin sentido las cosas, ya que exigiría aplicar todo el procedimiento de derivación de la responsabilidad sobre el tercero, con todas sus actuaciones y contratiempos. En cambio, la garantía del tercero - máxime cuando éste es **idóneo y solvente**- puede hacerse efectiva de inmediato, es decir, mediante la vía ejecutiva! ¿No habrá aquí un celo exagerado en pretender garantizar el crédito tributario?

⁶¹³ ARRIOJA VIZCAINO identifica a estos supuestos como sujetos obligados por garantía, señalando que éstos son los únicos sujetos pasivos que no asumen tal papel por disposición de la ley, sino por voluntad propia, criticando al legislador por incurrir en el error de técnica jurídica de incluir a dichos sujetos dentro del rubro general de "responsables solidarios", "Derecho...", op. cit., pp. 188 y ss.

⁶¹⁴ "*Son responsables solidarios con los contribuyentes: IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado*".

independientes ("responsables"), están obligados a retener el 30% del ingreso que paguen al residente en el extranjero (contribuyente) y sin deducción alguna.

De manera que las personas que reciban los servicios personales subordinados o independientes son en realidad **sustitutos**, ya que deben cumplir "**en lugar**" del residente en el extranjero (contribuyente) el impuesto sobre la renta causado⁶¹⁹.

Por tanto, la fracción XIV debe excluirse del artículo 26 del CFF, ya que no constituye un supuesto de responsabilidad tributaria en sentido estricto, sino **de sustitución con retención**⁶²⁰.

H. Necesidad de establecer expresamente las especies de responsabilidad subsidiaria, limitada y parciaria.

Según el encabezado del artículo 26 del CFF (Son responsables **solidarios** con los contribuyentes), la única especie de responsabilidad que existe legalmente es la solidaria.

⁶¹⁷ "Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país...El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido...la tasa del 15%...La persona que efectúe los pagos deberá efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento o base fija en México con el que se relacione el servicio...".

⁶¹⁸ "Tratándose de ingresos...por la prestación de un servicio personal independiente...el impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido...la tasa del 15%...la persona que efectúe los pagos deberá efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento o base fija en México con el que se relacione el servicio".

⁶¹⁹ Sobre la figura del sustituto, véase lo que, para estos efectos, comentamos en el Capítulo II de este trabajo. Supra. pp. 45 y ss.

⁶²⁰ ARRIJOJA VIZCAINO critica también al legislador porque <<comete el error ya apuntado de incluir a los sujetos pasivos obligados por sustitución dentro del grupo de los reponsables solidarios>>, "Derecho...", op. cit., p. 187. Compartimos la crítica, más no la atribución de la calidad de sujeto pasivo en sentido estricto al sustituto.

Efectivamente, según el artículo 141 del CFF⁶¹⁵, las figuras citadas constituyen **garantías del crédito tributario en sentido estricto**, de ahí que, de acuerdo con el artículo 143 del propio CFF, se hacen efectivas directamente a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Además, dichas garantías surgen de un simple acto declarativo de voluntad del tercero que las presta, pero no de un presupuesto de hecho que legalmente se articule para derivar la responsabilidad tributaria.

Por tanto, proponemos a la legislación mexicana una reforma que expulse del artículo 26 del CFF la fracción IX, pues ésta no constituye una hipótesis de responsabilidad tributaria, sino supuestos de **garantías reales del crédito tributario**, garantías que -como vimos- cuentan con su regulación específica en el artículo 141 del propio CFF.

G. Necesidad de excluir de la responsabilidad los supuestos de sustitución tributaria con retención.

En nuestra opinión, la hipótesis contenida en la fracción XIV del artículo 26 del CFF⁶¹⁶ no es de responsabilidad tributaria, sino de **sustitución con retención**.

Así es, según los artículos 145⁶¹⁷ y 147⁶¹⁸ de la Ley del ISR mexicana, las personas que reciban los servicios personales subordinados o

⁶¹⁵ "Los contribuyentes podrán **garantizar** el interés fiscal en alguna de las **formas** siguientes: I. Depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto; II. prenda o hipoteca; V. Embargo en la vía administrativa".

⁶¹⁶ "Son responsables solidarios con los contribuyentes: 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".

Sin embargo, a nuestro juicio, la responsabilidad que se establece en los distintos supuestos del artículo 26 del CFF, es decir, en las fracciones III, IV, V, VI, X y XI, **no siempre es solidaria**.

Efectivamente, por lo que toca al supuesto de responsabilidad contenido en el tercer párrafo de la fracción III⁶²¹, consideramos que no tiene el carácter de solidaria, sino **subsidiaria**.

Así es, la norma citada establece que, por ejemplo, el **director general** de una sociedad mercantil será responsable por las contribuciones causadas o no retenidas por dicha sociedad durante su gestión, en la **parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirige**.

Tal redacción implica, es evidente, que la responsabilidad del directivo social no es de carácter solidaria, sino **subsidiaria**, ya que la Hacienda Pública no puede dirigirse **indistintamente** contra cualquiera de los codeudores "solidarios" (sociedad mercantil o directivo), sino que debe acudir primero a los bienes de la sociedad para pretender hacer efectivo el crédito fiscal, y si dichos bienes no alcanzan a cubrir el crédito, será hasta entonces cuando la propia Hacienda pueda dirigirse contra el responsable **subsidiario**, es decir, contra el directivo social.

⁶²¹ "La persona o personas cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección 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".

Pero además, la responsabilidad del director general tampoco puede ser solidaria, ya que está limitada al déficit de los bienes de la sociedad, y no hasta el **importe total** de la deuda tributaria, que es lo que implica la solidaridad.

En otras palabras, el directivo social no responde de la totalidad de la deuda tributaria, sino sólo de la parte de la deuda que los bienes de la sociedad no alcancen a cubrir. Por tanto, la responsabilidad del directivo no es solidaria, sino **subsidiaria y limitada**⁶²².

Igualmente, la fracción X del artículo 26 del CFF⁶²³ no constituye, a nuestro juicio, una hipótesis de responsabilidad solidaria, sino **parciaria y de carácter subsidiario**.

En efecto, del texto de esta fracción se desprende claramente que los **socios o accionistas** responden de las contribuciones que hubiere causado la sociedad, **en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma y sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad**

Ante esto, es lógico que la responsabilidad del socio o accionista no es solidaria, sino **subsidiaria**, porque la Hacienda Pública debe dirigirse

⁶²² Para un examen más amplio y crítico de este supuesto, puede consultarse nuestro trabajo ya citado "La responsabilidad fiscal de los directivos de las sociedades mercantiles", pp. 42 y ss.

⁶²³ "Son responsables solidarios con los contribuyentes: X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma...sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o la fecha de que se trate".

primeramente a los bienes de la sociedad para hacer efectiva la deuda tributaria insoluta.

Ahora bien, si dichos bienes no son suficientes para satisfacer la deuda, la Hacienda acreedora podrá posteriormente dirigirse al **responsable subsidiario**, es decir, al socio o accionista.

Asimismo, esta responsabilidad no es solidaria, sino **parciaria**, ya que el socio o accionista no responde de la **totalidad** de la deuda tributaria, sino -como dice la propia fracción X- **hasta el importe de la "participación que tenían en el capital social"**⁶²⁴.

Por tanto, nuestra propuesta de reforma va en el sentido de establecer la responsabilidad subsidiaria, limitada y parciaria, a fin de refundir en estas clases de responsabilidad los supuestos examinados, dejando de llamar responsables solidarios a quienes no lo son.

I. Propuestas formales: establecimiento de un régimen jurídico del responsable tributario.

La actual regulación que el Código Fiscal mexicano hace de la responsabilidad tributaria es -como hemos visto- defectuosa e insuficiente. De manera que proponemos que el Legislador mexicano emprenda de inmediato la tarea de establecer un completo régimen jurídico del responsable tributario, es decir, el catálogo de derechos y obligaciones de este sujeto.

⁶²⁴ Sobre el concepto y caracteres de la responsabilidad parciaria, remitimos al lector al apartado I del Capítulo III de esta investigación. Supra. pp. 316 y ss. Asimismo, para un análisis particular y crítico de este supuesto de responsabilidad, puede verse nuestro trabajo ya citado "La responsabilidad fiscal de los socios o accionistas de las sociedades mercantiles", pp. 19 y ss.

La reforma debe ser de tal magnitud, que debe servir para llenar el grave vacío que la legislación mexicana tiene respecto al concepto, naturaleza jurídica, finalidad, nacimiento, formas de extinción y procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad tributaria, reconociéndose al efecto un derecho de audiencia del responsable.

Sin embargo, a pesar que la reforma es urgente y necesaria, no debe realizarse precipitadamente, sino más bien inspirarse en todo momento en el respeto a los principios constitucionales tributarios.

Igualmente, la reforma que recomendamos debe reconocer, expresamente en la legislación fiscal, el derecho de reembolso en favor del responsable que haya hecho frente a la deuda tributaria. Así terminaría de hacerse patente -cuando menos- el egoísmo del Legislador que ve satisfecho el tributo, pero que olvida que éste no proviene del único obligado a cubrirlo definitivamente, es decir, del contribuyente. Esta recomendación hay que entenderla con independencia de que, por vía supletoria, el responsable tenga alguna acción para conseguir el reembolso.

Finalmente, consideramos que el derecho de reembolso debe no sólo establecerse expresamente, sino también protegerse con instrumentos idóneos y hacerse lo más expedito posible para que el responsable tributario tenga éxito en su ejercicio.

**CONCLUSIONES
GENERALES**

CONCLUSIONES GENERALES

En verdad, nada nuevo vamos a agregar aquí que no haya sido objeto tanto de su tratamiento como de su correspondiente justificación. Por ello, sólo nos limitaremos a señalar, con carácter general, las conclusiones más relevantes de entre las contenidas a lo largo de esta investigación.

I. La palabra <<responsabilidad>> es un término equívoco en el lenguaje común, que exige en el campo del Derecho una mayor precisión terminológica, pues constituye un concepto fundamental en las relaciones jurídicas, especialmente en las obligatorias.

En nuestra tarea de búsqueda de un significado jurídico que fuera válido y general de <<responsabilidad>>, encontramos que es útil acudir a su propio significado etimológico. Así, descubrimos que esta palabra deriva del latín *respondere*, expresión que implica la previa ruptura de un orden o equilibrio normativo, pero también su <<respuesta>>, es decir, una acción reparadora o aflictiva para dicha ruptura.

Por tanto, la responsabilidad jurídica es la obligación de atender la respuesta (reparadora o sancionatoria) que se genera por la realización de una conducta (acción u omisión) que produce la ruptura del equilibrio normativo (ilicitud). En este sentido, <<responsable>> es el titular de la respuesta, o sea, el sujeto a quien puede (y debe) exigirse un pago o remedio a las consecuencias e inconvenientes que con su actuar ilícito ha causado en la esfera de derechos e intereses legítimos de un tercero.

Consecuentemente, la **responsabilidad jurídica** implica la necesaria existencia de tres elementos: a) Un **daño** efectivamente producido; b) Un **comportamiento culposo**; y, c) Un **nexo causal** entre ambos elementos. De esta forma, el sujeto contrae responsabilidad jurídica cuando causa un daño mediante un acto ilícito que se materializa en un incumplimiento o en el cumplimiento defectuoso de sus obligaciones, sean éstos un acto o una omisión.

II. Ahora bien, una vez conocidos los datos esenciales que ofrece la Teoría General en cuanto a la responsabilidad jurídica, debe examinarse seguida y brevemente la obligación o deuda tributaria, pues, a nuestro juicio, esta figura constituye uno de los instrumentos fundamentales sobre el que se establecen todos los elementos subjetivos que participan en la aplicación de los tributos.

Así, encontramos que, en un sentido amplio, la obligación tributaria es la obligación de pagar el tributo. Se trata de una obligación **ex lege**, es decir, una obligación que tiene su alumbramiento cuando se realiza el presupuesto de hecho previsto por la Ley y al cual se incorpora ese efecto jurídico. Además, la obligación tributaria es una obligación **de dar**, pues su objeto es siempre la entrega -a título de tributo- de una suma de dinero.

Sin embargo, la identificación del elemento pasivo de la obligación tributaria no parece ser una cuestión fácil de resolver, ya que tanto para el Legislador como para gran parte de la doctrina científica, dicho elemento no es un lugar exclusivo de un sólo sujeto, sino que en él tienen cabida distintos sujetos que -por uno u otro motivo- se prefiere denominar **sujetos pasivos de la deuda tributaria**.

De esta forma, tenemos que el "sujeto pasivo" es también un sujeto que se coloca "**en lugar**" del sujeto pasivo (sustituto); un "sujeto pasivo" que es deudor "**junto a**" los sujetos pasivos (responsable); o un contribuyente que no es sujeto pasivo (repercutido).

En verdad, el tema de los sujetos pasivos es un cierto caos. Todo porque el Legislador -y la doctrina que así lo admite- tiene el empeño de llamar sujeto pasivo a cualquier sujeto, como si el sólo calificativo <<**sujeto pasivo**>> bastara para alcanzar el objetivo tributario deseado. En nuestra opinión, las relaciones entre el Estado-Fisco y los particulares, son -obviamente- **relaciones obligatorias**, de ahí que éstos últimos sean **obligados tributarios**. Por tanto, el camino correcto no es seguir aumentando -si todavía se puede- el número de "sujetos pasivos", sino el de introducir y graduar el término **obligados tributarios**.

Este planteamiento, a nuestro juicio más viable que el criticado anteriormente, haría respetar el molde tradicional de la obligación tributaria, es decir, de considerar como único sujeto pasivo de ésta al **contribuyente**, esto es, al titular del hecho imponible; al único sujeto que manifiesta capacidad contributiva susceptible de tributación; el único que con ello hace surgir la obligación tributaria y, en consecuencia, el único deudor de ella.

III. Entrando ya en materia de responsabilidad tributaria, nuestro primer objetivo ha sido llegar a un concepto de responsable tributario. Del examen previo de la legislaciones estudiadas, así como de la doctrina a éstas vinculada, encontramos que no existe un concepto que permita aglutinar todas y cada una de las características que se desprenden de las normas legales.

Antes bien, los supuestos de responsabilidad recogidos en los distintos textos normativos desbordan, por completo, los conceptos o nociones que sobre el responsable tributario se establecen.

Sin embargo, para llegar a un concepto de responsable tributario a la luz de las normas del CFF, fue necesario previamente hacer un esfuerzo de depuración de los supuestos contenidos en su artículo 26, pues, a nuestro juicio, no todos constituyen hipótesis de responsabilidad en sentido estricto, llegándose incluso al extremo de calificar de responsable tributario al propio contribuyente. Sin embargo, atendiendo a las hipótesis de responsabilidad tributaria auténticas, comprobamos que es falso que el carácter de codeudor solidario sea -como dice el CFF- un elemento esencial del responsable tributario.

Toda esta problemática llevó a decidimos por un concepto que atendiera más a la esencia del responsable tributario, es decir, a su naturaleza jurídica y finalidad. De esta forma, nuestra investigación nos permitió llegar al siguiente concepto: **<<responsable tributario es el sujeto titular de una obligación accesoria (dependiente y subordinada), subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria, o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado por determinadas conductas ilícitas>>**.

IV. Desde luego, la debida comprensión de nuestro concepto precisa considerar varios elementos. Uno de estos elementos es la naturaleza jurídica que debe adjudicarse al responsable tributario. Sobre esta importante cuestión,

después de examinar y considerar insuficientes las teorías más relevantes que se han planteado en la doctrina, preferimos efectuar un análisis de los supuestos de responsabilidad que se contienen en las normativas examinadas, para posteriormente determinar la naturaleza jurídica que a nuestro juicio debe atribuirse a la figura objeto de investigación.

Del análisis efectuado, encontramos que no es posible determinar para todos los supuestos de responsabilidad tributaria una naturaleza jurídica unitaria, sino **mixta**.

En efecto, si el origen y contenido del presupuesto de hecho o situación jurídica por la que surge la responsabilidad es ajeno a la noción de conducta ilícita, el responsable tributario es un **sujeto-garantía de la prestación tributaria**, pues la deuda que asume legalmente el responsable, así como la anexión de su patrimonio, constituyen un nuevo vínculo obligatorio que refuerza las expectativas de realización del crédito de la Hacienda Pública.

En cambio, si el presupuesto de hecho de la responsabilidad tiene su origen en un ilícito, el responsable tributario es un **sujeto-infractor "sancionado" con la imputación de la deuda tributaria sobre él**. Esto es así porque -según quedó acreditado- el responsable asume el carácter de **sujeto-infractor** por el hecho de realizar la conducta ilícita que desata sobre él la responsabilidad, asumiendo ésta la calidad de una "sanción", pues constituye la reacción del ordenamiento jurídico tributario ante la violación del mismo. Sin embargo -y mientras el Legislador no diga otra cosa-, la responsabilidad tributaria en estos supuestos no tiene la naturaleza de una

sanción tributaria en sentido estricto, sino **de carácter reparador**, pues sólo se persigue reparar o eliminar la lesión patrimonial sufrida por la Hacienda Pública como consecuencia de la conducta ilícita del responsable.

V. De lo anterior deriva que la finalidad o fundamento extrajurídico de la responsabilidad tributaria no sea otra que **asegurar el pago del tributo**. En efecto, el aseguramiento se obtiene porque la responsabilidad es, según el caso, una **garantía o una sanción reparadora de la deuda tributaria**.

Garantía, porque si por ésta debe entenderse cualquier medio articulado para asegurar el cumplimiento de una obligación, no hay duda que la responsabilidad tributaria -en los supuestos correspondientes- asume dicho carácter, pues constituye un nuevo vínculo obligatorio que se liga a la satisfacción de una misma prestación, de manera que ese nuevo vínculo trae naturalmente a escena -cuando menos- a un deudor más, con una nueva masa de bienes a disposición de la satisfacción de la deuda tributaria. Por tanto, la responsabilidad tiene como finalidad garantizar la prestación tributaria, lo que permite asegurar el pago del tributo.

Igualmente, cuando la responsabilidad tributaria tiene el carácter de una **sanción reparadora**, también se asegura el pago del tributo, pues si la función de este tipo de sanciones es precisamente reparar o eliminar la lesión en el patrimonio ajeno -en el caso, el de la Hacienda Pública-, provocado por la conducta ilícita del responsable, no hay duda que a través de este medio viene a conseguirse tal aseguramiento. Por ello, cuando se hace efectiva la responsabilidad, es decir, la sanción reparadora, la Administración Tributaria viene a recibir el importe equivalente a la deuda tributaria que no fue cubierta

en su oportunidad y como consecuencia de la conducta ilícita del responsable, asegurándose así el pago del tributo.

VI. Por lo que hace al nacimiento de la obligación del responsable tributario, nuestra investigación ha llevado a estimar parcialmente correcta la opinión tradicional y mayoritaria de la doctrina, pues, a nuestro juicio, el nacimiento de la responsabilidad tributaria no siempre necesita la realización de dos presupuestos de hecho: el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

En efecto, pensamos haber dejado plenamente acreditado que si bien el planteamiento de la doctrina es aplicable a la mayoría de las hipótesis de responsabilidad establecidas legalmente, hay en cambio otras en las que dicho planteamiento no opera validamente.

Sin embargo, este único presupuesto de hecho viene vinculado con una **situación jurídica subjetiva** establecida legalmente, siendo ésta situación jurídica la que, en consecuencia, determine al responsable tributario.

Además, en nuestra opinión, ese único presupuesto de hecho no necesariamente debe tratarse del hecho imponible, sino que también puede ser el de la sustitución, retención o, incluso, el de una infracción tributaria, puesto que de todos estos presupuestos viene a generarse la prestación tributaria que se pretende asegurar, así como el sujeto <<**junto con**>> el cual resulta obligado el responsable tributario.

VII. Por otro lado, respecto a la determinación del alcance cuantitativo de la responsabilidad tributaria, el CFF se mantiene claramente la regla que cada

supuesto de responsabilidad solidaria sea quien determine el alcance de la obligación del responsable. En general se responde de las <<contribuciones causadas>>. es decir, de la cuota tributaria en sentido estricto. Sin embargo, el propio Código extiende la responsabilidad a los <<accesorios>> de las contribuciones, o sea, a los recargos moratorios, gastos de ejecución y a la indemnización del 20% del importe del cheque rechazado a la Hacienda Pública por la institución librada.

No obstante, pensamos que resulta excesivo obligar al sujeto responsable a cubrir la indemnización referida, pues dicho sujeto queda prácticamente a merced de la mala voluntad del contribuyente. Por tanto, consideramos que el Legislador debió excluir esta indemnización del alcance de la responsabilidad. Sobre todo, porque la Hacienda Pública cuenta con otras acciones -civiles o penales- para repararse y sancionar la conducta del contribuyente.

VIII. Por otra parte, nuestra investigación acredita que está articulado para que el momento culminante de la exigibilidad de la obligación del responsable tributario se manifieste, sin duda, a partir de la notificación a éste del acto derivativo de la responsabilidad. Por tanto, a partir de la notificación del acto que deriva a un sujeto la responsabilidad tributaria, la obligación es líquida, pagable para el responsable y, en contrapartida, cobrable para la Hacienda Pública.

Igualmente, el CFF establece que si el responsable tributario no cubre la deuda tributaria requerida, la exigibilidad dará paso a su momento

patológico, esto es, a la ejecutoriedad de la deuda a través de la vía de apremio.

Sin embargo, cabe destacar la total ausencia de un procedimiento expreso que determine los presupuestos o requisitos que deben cumplirse para exigir al responsable el pago de la deuda tributaria. Esta carencia legislativa obliga a interpretar e integrar las aisladas normas existentes a efecto de determinar el procedimiento que debe seguirse si se quiere exigir el cumplimiento de la deuda tributaria sobre el responsable.

IX. Igualmente, nuestro examen determina que la obligación del responsable se extingue cuando se extinga la obligación tributaria principal, como consecuencia del pago o cualquier otra forma de extinción admitida legalmente. La razón de ello está en que, en principio, la obligación del responsable tiene el mismo objeto que la deuda tributaria, ya que, precisamente, aquélla obligación se establece para asegurar esta deuda.

Además, frente a la obligación tributaria principal, la obligación de la que es titular el responsable es **accesoria**, lo que lleva a que esta obligación sufra las vicisitudes de aquélla obligación.

Por ello, estas dos notas, es decir, la finalidad de aseguramiento y la accesoriidad de la obligación del responsable, expresan en este tema una importancia fundamental, puesto que si se extingue la obligación tributaria principal, debe también extinguirse -lógica y necesariamente- la obligación accesoria del responsable.

Sin embargo, la obligación del responsable también se puede extinguir, no por la vía de la extinción previa de la obligación tributaria principal, sino cuando operen sobre ella el pago, prescripción o cualquier otra figura de extinción de las obligaciones reconocidas por la legislación tributaria, pues al contar con la misma estructura jurídica, esto es, sujeto activo y pasivo, vínculo jurídico y objeto, nada impide que puedan operar las mismas causas o medios de extinción reconocidos por la Ley.

X. Entrando en el tema de la clasificación de la responsabilidad tributaria, nuestra investigación se ha detenido en el examen de las clasificaciones doctrinales más destacadas, así como en las adoptadas por las legislaciones estudiadas.

La clasificación de PUGLIESE se funda sobre la separación entre la carga -en sentido económico- de soportar el tributo y la obligación de pagar a la Hacienda Pública el gravamen. La **carga** la tiene el llamado <<**deudor directo**>>. La **obligación** la tienen los titulares de las responsabilidades <<**objetiva, sustituta y solidaria**>>. En este sentido, el criterio de clasificación de la responsabilidad tributaria empleado por PUGLIESE es el **origen de la deuda**. Si la deuda es <<**propia**>>, se tiene la <<**responsabilidad directa**>>. En cambio, si la deuda es <<**ajena**>>, aparece cualquiera de las otras especies de responsabilidad, esto es, **sustituta, solidaria u objetiva**.

Para PARLATO existen tres clases de responsabilidad tributaria. Sin embargo, el criterio de clasificación es sólo uno: **la estructura orgánica del presupuesto de hecho que genera la responsabilidad**, es decir, el

conjunto de elementos de hecho que aparecen en cada hipótesis de responsabilidad.

En cambio, CALVO ORTEGA, tomando como base los **presupuestos de hecho de la responsabilidad**, llega a tres criterios de clasificación: 1) Existencia o no del beneficio de excusión en favor del responsable (responsabilidad subsidiaria o solidaria); 2) Extensión de la responsabilidad (responsabilidad universal o limitada); 3) Existencia o no de una conducta culposa del responsable (responsabilidad por actos ilícitos o culposa y responsabilidad por actos lícitos u objetiva).

Por lo que hace a las legislaciones examinadas, encontramos que si bien la LGT clasifica la responsabilidad tributaria en solidaria y subsidiaria, la verdad es que, en sentido estricto, sólo existe la subsidiaria, ya que los supuestos de responsabilidad solidaria establecidos en dicha Ley (arts. 38.1 y 2, 39, 89.4 y 131.4), deben dividirse, según el caso, en responsabilidad solidaria **impropia o temperada**, así como en responsabilidad **parciaria**.

En efecto, los supuestos del artículo 38 son de responsabilidad solidaria temperada o impropia porque la Hacienda Pública puede reclamar la **totalidad** de la prestación tributaria, pero en cambio, no tiene un verdadero **ius electionis**, pues no puede dirigirse **indistintamente** frente a cualquiera de los deudores, es decir, contra el deudor principal o responsable "solidario", sino que -so pena de ilegalidad- **debe** dirigirse primeramente contra el deudor principal y, ante la falta de pago por éste de la deuda tributaria, **podrá** entonces dirigirse frente al responsable. Consecuentemente, no estamos, a nuestro juicio, frente a una responsabilidad solidaria auténtica, sino ante una

solidaridad más modesta, es decir, de efectos condicionados en su ejercicio y sin el automatismo de la solidaridad del Derecho común.

En cambio, en los supuestos de los artículos 39, 89.4 y 131.4 los caracteres esenciales de la solidaridad (facultad de reclamar el **importe total** de la deuda tributaria, así como el de elegir **indistintamente** al deudor a constreñir al pago), se pierden plenamente, pues si sólo se responde **hasta** el importe de <<sus respectivas participaciones>>; <<**hasta** el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado>> o <<**hasta** el límite del importe levantado>>, respectivamente, la Hacienda Pública no puede constreñir a los responsables al cumplimiento de la **totalidad** de la prestación tributaria, sino sólo <<**hasta**>> la parte o porción que les corresponda. Por tanto, la responsabilidad en estos casos no es solidaria, sino **parciaria**.

Por lo que toca a la responsabilidad subsidiaria establecida en la LGT, encontramos que exige el fracaso de la ejecución previa sobre los **sujetos pasivos**. Sin embargo, el RGR extiende el beneficium excusionis a los "**deudores principales y, en su caso, responsables solidarios**". A nuestro juicio, esta alteración amerita una pronta aclaración -legislativa o jurisprudencial-, pues la responsabilidad subsidiaria podría quedar en sujetos distintos a los que legalmente se establece.

En cambio, aunque el **ICTAL** contiene sólo la responsabilidad solidaria y reconoce los caracteres esenciales de la solidaridad, los problemas aparecen a la hora de exigir precisamente la deuda a los sujetos responsables, pues el artículo 28 del citado Modelo dispone categóricamente que "**La responsabilidad...se limita al valor de los bienes que administren, a menos**

que los responsables hubieran actuado con dolo". De manera que sólo a los responsables a quienes se les acredite haber actuado con dolo, se les podría reclamar la totalidad de la deuda tributaria. Pero si esto no ocurre así, la responsabilidad deberá **limitarse al valor de los "bienes que administren"**.

En este sentido, cuando estemos en presencia de un responsable que haya actuado con dolo, la responsabilidad que se atribuya al sujeto tendrá el carácter de **responsabilidad solidaria** en sentido estricto. Al contrario, cuando no se acredite ese actuar culposo del responsable, la responsabilidad no será solidaria, sino **limitada**. Por tanto, la responsabilidad tributaria que aparece en el MCTAL debe ser clasificada, según los caso, en **solidaria y limitada**.

Por último, el CFF también sólo reconoce expresamente como única responsabilidad a la solidaria. Sin embargo -y por más que se empeñe el Legislador-, no todos los supuestos contenidos en el artículo 26 del referido Código son de naturaleza solidaria. Existen claramente supuestos de responsabilidad **subsidiaria, limitada y parciaria**.

Efectivamente, la hipótesis contenida en la fracción III, segunda parte, del artículo 26 del CFF es, en nuestra opinión, un supuesto de responsabilidad **subsidiaria y limitada**, pues, de un lado, la Hacienda Pública, antes de dirigirse contra el directivo social (responsable tributario), debe dirigirse primero al patrimonio de la sociedad mercantil (contribuyente) y, de otro, la responsabilidad se limita a la cantidad que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad.

Igualmente, el supuesto contenido en la fracción X del mismo artículo 26 no es un supuesto de responsabilidad solidaria, sino **subsidiaria y parciaria**, pues, por una parte, se exige también a la Administración Tributaria acudir primero a los bienes de la sociedad mercantil (contribuyente), y si éstos no alcanzan a cubrir la deuda tributaria, entonces podrá seguirse la acción recaudatoria frente a los socios o accionistas (responsables tributarios); y, por la otra, estos sujetos no responden de la totalidad de la prestación tributaria, sino sólo de su parte correspondiente, es decir, del valor de la participación que tenían en el capital social de la sociedad.

Pues bien, todas las anomalías descubiertas en la legislaciones examinadas, así como las deficiencias observadas en las clasificaciones doctrinales estudiadas, nos obligaron a formular una propuesta de clasificación. Esta clasificación se formula con base en los momentos de existencia de la responsabilidad tributaria, es decir, en su nacimiento, determinación y exigibilidad, pues consideramos que es en estos momentos donde pueden identificarse con claridad distintos tipos de responsabilidad.

Sin embargo, conviene advertir que no se trata -como pensamos queda plenamente justificado en el lugar oportuno- de un simple cambio de nombre a las clasificaciones que aparecen tanto en la doctrina como en las legislaciones examinadas, sino que -es esta nuestra verdadera intención- pretendemos sugerir algunos criterios distintos de aquéllos, fundados en las consideraciones que se expresan a lo largo de esta investigación y, principalmente, en los momentos de existencia de la responsabilidad tributaria.

XI. Finalmente, obligados por nuestra nacionalidad y actividad, hemos elaborado una propuesta de reforma para la actual regulación que el Código Fiscal de la Federación hace de la responsabilidad tributaria solidaria que establece. Esta regulación -con pena lo decimos- es sumamente defectuosa e insuficiente.

Ahora bien, nuestra propuesta exige tomar dos caminos: 1º) Efectuar una depuración a fondo del artículo 26 del CFF y, 2º) Establecer un régimen jurídico del responsable tributario.

La depuración del artículo 26 precisa expulsar de sus normas todas aquellas posiciones subjetivas pasivas que no son de responsabilidad tributaria en sentido estricto, tales como las del retenedor a cuenta, sucesor en la deuda tributaria, sustitución con retención, así como los supuestos de garantía personal y real que indebidamente se confunden con la responsabilidad. A nivel del precepto legal citado, esta depuración significaría que de sus 14 fracciones, sólo permanecieran en él las fracciones III, IV, V, VI, X y XI, debiendo substraerse el resto por ser incompatibles con la figura objeto de investigación.

Además, esta depuración debe dejar establecido que el supuesto contenido en la fracción III, segunda parte, no es de responsabilidad solidaria, sino subsidiaria y limitada, mientras que la hipótesis de la fracción X lo debe ser de naturaleza subsidiaria y parciaria.

En cuanto al establecimiento de un régimen jurídico del responsable tributario, es decir, su catálogo de derechos y obligaciones, la

reforma precisa ser de tal magnitud, que debe llenar el grave vacío que la legislación mexicana tiene respecto al concepto, naturaleza jurídica, finalidad, nacimiento, formas de extinción y procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad, sin dejar de reconocer un derecho de audiencia y de reembolso efectivo para el sujeto responsable.

Desde luego, sabemos perfectamente que la reforma propuesta exige una compleja y lenta labor técnico-jurídica. Sin embargo, con toda modestia, pensamos que esta investigación -con sus virtudes y defectos- puede ser útil a dicha tarea. Si esto es así, este trabajo comenzará a cumplir parte de su objetivo.

**BIBLIOGRAFIA
CONSULTADA**

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- ABELLA POBLET, E. J., "La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo", CT, Núm. 46/1983.
- ABBAMONTE, G., "Principi di Diritto finanziario", Liguori Editore, Napoli, 1975.
- ACOSTA ESPAÑA, R., "El sujeto pasivo", Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo I, EDERSA, Madrid, 1982.
- *"Artículo 40", Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo II-A, EDERSA, Madrid, 1985.
- ALBALADEJO GARCIA, M., "El hecho jurídico", Universidad de Oviedo, Facultad de Derecho, Editorial IDAG, Oviedo, 1955.
- *"Derecho civil", Tomo II, Bosch, Barcelona, 1977.
- ALBIÑANA G. QUINTANA, C., "Responsabilidades patrimoniales tributarias", Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1951.
- *"La responsabilidad de los copartícipes", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, MEH, IEF, Madrid, 1991.
- *"El representante tributario de los no-residentes", Impuestos, Núm. 1, Enero, 1992.

- *"Artículo 31", Comentarios a la leyes políticas. Constitución Española. Tomo III, EDERSA, Madrid, 1984.
- *"Sistema tributario español y comparado", Tecnos, Madrid, 1986.
- ALESSI, R. y G. STAMMATI, "Istituzioni di Diritto Tributario", UTET, Torino, 1965.
- ALONSO FERNANDEZ, J., "El débito y la responsabilidad", RIJ, Núm. 107, Abril, 1952.
- ALONSO GONZALEZ , L. M., "Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.
- *"El sustituto: primer acercamiento a un sujeto pasivo conflictivo", RDFHP, Núm. 205, Enero-Febrero, 1990.
- *"Jurisprudencia constitucional tributaria", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- ALVENTOSA DEL RIO, J., "La fianza: ámbito de responsabilidad", Editorial Comares, Granada, 1988.
- ALLARA, M., "Pagine di Teoria delle vicende del rapporto giuridico", Giuffrè, Milano, 1983.
- ALLER, C., "La derivación de la acción recaudatoria, en el caso de responsabilidad solidaria o subsidiaria", CT, Núm. 18/1976.

*"La responsabilidad por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas", CT, Núm. 8/1974.

-ALLORIO, E., "Osservazioni critiche sulla sanzione", Rivista di Diritto Civile, Gennaio-Marzo, 1956.

*"Diritto processuale tributario", UTET, Torino, 1962.

*"La portata dell'art. 23 della Costituzione e la incostituzionalità delle leggi sui contributi turistici", Diritto e Pratica Tributaria, Parte Seconda, Anno 1957.

-AMOROS GUARDIOLA, M., "La garantía patrimonial y sus formas", RLJ, Núm. 5, Mayo, 1972.

-AMOROS RICA, N., "Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria", RDFHP, Núm. 53/1964.

*" Responsabilidades tributarias", RDFHP, Núm. 86/1970.

* "Derecho tributario" (Explicaciones), Editorial de Derecho Financiero, Segunda Edición, Madrid, 1970.

*"La responsabilidad de los órganos de los entes colectivos por deudas e ilícitos tributarios en "situaciones de liquidación", Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Tomo II, II Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Madrid, 1968.

-AMORTH, G., "La responsabilidad del deudor solidario", Colección Nereo, Barcelona, 1963.

*"L'obbligazione solidale", Giuffrè, Milano, 1959.

-ANDREOZZI, M., "Derecho tributario argentino", Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.

-ANGELETTI, A., "Sanzioni amministrative", Novissimo Digesto Italiano, Vol. VI. Appendice, UTET, Torino, 1986.

-ANTONINI, E., "La soggettività tributaria", Morano Editore, Napoli, 1975.

*"Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Parte I, Anno 1963.

-ARIAS ABELLAN, M. D., "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español", Civitas, Núm. 42, Abril-Junio, 1984.

*"Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable", Civitas, Núms. 47-48, Julio-Diciembre, 1985.

-ARRIAGA MAYES, E., "La responsabilidad solidaria en el Derecho tributario", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Núm. 5 extraordinario, Primera Epoca, 1971.

-ARRIOJA VIZCAINO, A., "Derecho Fiscal", Themis, México, 1997.

- AZUARA, E., "Comentarios sobre las reformas al Código Fiscal de la Federación", RECEA, Núm. 74/1967.
- AZZARITI, G., "La solidarietà nelle obbligazioni tributarie", Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, Anno 1961.
- BAFILE, C., "Responsabile di imposta", Novissimo Digesto Italiano, Vol. VI UTET, Torino, 1986.
- BARASSI, L., "Teoria General delle obbligazioni", Vol. I, Giuffrè, Milano, 1948.
- BARBERENA BELZUNCE, I., "La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación", Impuestos, Tomo II, 1991.
- BARBERO, D., "Criterio di nascita e criteri di propagazione della responsabilità per fatto illecito", Rivista di Diritto Civile, Parte Seconda, Anno 1960.
- BARRERA DE IRIMO, A., "La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios de aquellas", Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Tomo II, II Jornadas Luso Hispano-Americanas, Madrid, 1968.
- BASANTA DE LA PEÑA, J., "El sujeto pasivo tributario", Estudios de Derecho Tributario, Vol. I, MH, IEF, Madrid, 1979.

*"La responsabilidad de las empresas y sus órganos por el ilícito tributario", Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Tomo II. II Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios. Madrid, 1968.

-**BAYOD PALLARES, R. G.**, "El sujeto pasivo sucesor de actividades económicas en el impuesto de personas físicas", CT, Núm. 39/1981.

-**BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y M. T. SOLER ROCH**, "Derecho Financiero", Librería Compás, Vol. II, Alicante, 1989.

-**BELTRAN DE HEREDIA y CASTAÑO, J.**, "El cumplimiento de las obligaciones", Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1956.

-**BENITEZ DE LUGO Y GILLEN, F.**, "Responsabilidad fiscal objetiva en la adquisición de bienes afectos al pago de un impuesto", CT, Núm. 43/1982.

* "Sujetos pasivos y responsables solidarios y subsidiarios en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados", Impuestos, Núm 3, Marzo. 1985.

-**BENVENUTI, F.**, "Sul concetto di sanzione", JUS, Rivista di Scienze Giuridiche, N. 5, Fascicolo I, Anno 1955.

-**BERCOVITZ y RODRIGUEZ CANO, R. y E. VALLADARES RASCON**, "Artículos 1158 y 1159", Comentarios al Código Civil y Compilaciones forales, Tomo XVI, Vol. I, Editorial Revista de Derecho Privado, EDERSA, Madrid, 1991.

-**BERLIRI, A.**, "Principios de Derecho tributario". Tomo II. Traducción, estudio preliminar y notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

*"Corso istituzionale di Diritto tributario", Volumen I, Giuffrè, Milano, 1974.

-**BETTI, E.**, "Teoria Generale delle obbligazioni", Tomo II, Giuffrè, Milano, 1953.

-**BLANCO RAMOS, I.**, "Derecho tributario" (Parte general y legislación española), Ariel, Barcelona, 1973.

-**BLUMENSTEIN, E.**, "Sistema di Diritto delle imposte", Giuffrè, Milano, 1954.

-**BO, G.**, "Garanzia", Nuovo Digesto Italiano, Tomo XVI, UTET, Torino, 1938.

-**BOBBIO, N.**, "Sanzione", Novissimo Digesto Italiano, Tomo XVI. UTET, Torino, 1969.

*"Teoria della scienza giuridica", UTET, Torino, 1950.

-**BOERI, G.**, "Sui limiti soggettivi di efficacia dell'accertamento tributario rispetto ai condebitori solidali", Rivista Italiana di Diritto Finanziario, Parte Prima, 1943.

- CAFFARENA LAPORTA, J., "De las obligaciones mancomunadas y de las solidarias". Comentario del Código civil, Tomo II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.
- CALVO ORTEGA, R., "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", HPE, Núm. 5/1970.
- *"La responsabilidad tributaria subsidiaria", HPE, Núm. 10/1971.
- CALLEGARI, D., "Istituzioni di Diritto privato", Giappichelli, Torino, 1954.
- CAPILLA RONCERO, F., "La responsabilidad patrimonial universal y el fortalecimiento de la protección del crédito", Fundación Universitaria de Jerez, Cádiz, 1989.
- CARDENAL FERNANDEZ, J., "El tiempo en el cumplimiento de las obligaciones", Editorial Montecorvo, Madrid, 1979.
- CARNELUTTI, F., "Il valore della sanzione del Diritto". Rivista di Diritto Processuale, Parte Prima, Anno 1955.
- *"Teoría General del Derecho", Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941.
- CARRASCO PERERA, A., "Fianza, accesoriedad y contrato de garantía", La Ley, Madrid, 1992.

- CARRETERO PEREZ, A.**, "Derecho Financiero", Ediciones Santillana, Madrid, 1968.
- CASADO OLLERO, G.; FALCON Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMON ACOSTA, E.**, "Cuestiones tributarias prácticas", La Ley, Madrid, 1990.
- CASANOVAS MUSSONS, A.**, "La relación obligatoria de fianza", Bosch, Barcelona, 1984.
- CASTAN TOBEÑAS, J.**, "Derecho civil español, común y foral", Tomo II, Reus, Madrid, 1988.
- CATAUDELLA, A.**, "Note sul concetto di fattispecie giuridica", Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, Anno 1954.
- CESARINI SFORZA, W.**, "Norma e sanzione", Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto, Fascicolo I, Gennaio-Marzo, Anno 1921.
- ***"Risarcimento e sanzione"**, Idée e problemi de filosofia giuridica, Giuffrè, Milano, 1956.
- CICALA, F.**, "Il rapporto giuridico", Giuffrè, Milano, 1959.
- CLAVIJO HERNANDEZ, F.**, "El acto de liquidación", Civitas, Núm. 20, Octubre-Diciembre, 1978.
- COCIVERA, B.**, "Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda tributaria", RDFHP, Núm. 37/1960.

- COLMENAR VALDES, S.**, "La responsabilidad solidaria en la tributación de no residentes: sus elementos estructurales", CT, Núm. 67/1993.
- COLLADO YURRITA, M. A.**, "La retención a cuenta en el IRPF", Civitas, Madrid, 1992.
- *"Los intereses de demora en la LGT", Civitas, Núm. 56, Octubre-
Noviembre, 1987.
- COMBARROS, V. E.**, "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación", Civitas, Núm. 23, Julio-Septiembre, 1979.
- CORTES DOMINGUEZ, M.**, "Ordenamiento tributario español", Tomo I, Civitas, Madrid, 1985.
- *"El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", RDFHP, Núm. 60, Diciembre, 1965.
- CORTINA GUTIERREZ, A.**, "La obligación tributaria y sus elementos". Estudio preliminar a la obra Instituciones de Derecho Financiero de Mario Pugliese, Editorial Porrúa, México, 1976.
- CRISTOBAL MONTES, A.**, "El pago o cumplimiento de las obligaciones", Tecnos, Madrid, 1986.
- CHIRONI, G. P.**, y **L. ABELLO FRATELLI**, "Trattato di Diritto civile italiano", Vol. II, Fratelli Bocca Editori, Torino, 1904.

- D'ALESSIO, U., "Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle obbligazioni a struttura soggettiva plurima", Diritto e Pratica Tributaria, Parte I, Anno 1968.
- D'AMATI, N., "Derecho Tributario", EDERSA, Madrid, 1989.
- DE ANGEL YAGUEZ, R., "Tratado de responsabilidad civil", Universidad de Deusto-Civitas, Madrid, 1993.
- DE CASTRO, F., "La acción pauliana y la responsabilidad patrimonial. Estudio de los artículos 1911 y 1111 del código civil", RDP, Núms. 226 y 227, Julio-Agosto, 1932.
- *"Temas de Derecho civil", Madrid, 1972.
- DE CUPIS, A., "Il danno" (Teoria Generale della responsabilità civile), Volume Secondo, Giuffrè, Milano, 1970.
- DE LA ESPERANZA MARTINEZ-RADIO, A., "La responsabilidad patrimonial universal. Aspectos de la limitación permitida por el artículo 140 de la Ley Hipotecaria", RDN, Núm. 1, 1958.
- DE LA GARZA, S. F., "Derecho financiero mexicano", Editorial Porrúa, México, 1988.
- DE LA HUCHA CEJADOR, F., "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: I. La responsabilidad solidaria", CT, Núm. 61/1992.

- *"Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", CT, Núm. 63/1992.
- DE LA ROSA VELEZ, R. S., "La responsabilidad tributaria" (Aspectos generales), Tribunal Fiscal de la Federación, Obra conmemorativa de los 45 años al servicio de México, Tomo I, México, 1982.
- DE LUCA, G., "Diritto tributario", Edizioni Simone, Napoli, 1991.
- DE MITA, E., "La solidarietà passiva nel debito d'imposta", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Parte Seconda, Anno 1960.
- DEMOGUE, R., "Ensayo de una Teoría General de los derechos accesorios", RDP, Núm. 197, Febrero, 1930.
- DE URIARTE Y ZULUETA, M. M., "Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio", HPE, Núm. 2/1970.
- DELGADO PACHECO, A., "Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español", CT, Núm. 41/1987.
- DIACHARA VAZQUEZ, S., "Nacimiento y extensión de la responsabilidad por deudas u obligaciones y por ilícitos tributarios", Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Tomo II, II Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios 1967, Madrid, 1968.
- DIEZ-ALEGRIA FRAX, M., "La extinción de la obligación tributaria", RDFHP, Núm. 68, Marzo-Abril, 1976.

- DIEZ-PICAZO, L.**, "La extinción de la deuda tributaria", RDFHP, Núm. 53, Marzo, 1964.
- *"Fundamentos del Derecho civil patrimonial", (Las relaciones obligatorias), Tomo II, Civitas, Madrid, 1993.
- DOMINGUEZ RODICIO, J. R.**, "El sujeto pasivo en la Ley General Tributaria", CT, Núm. 50/1984.
- DUQUE DOMINGUEZ, J. F.**, "Las cartas de patrocinio", Nuevas entidades, figuras contractuales y garantías en el mercado financiero, Consejo General de los Colegios Oficiales de Corredores de Comercio en colaboración con la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1990.
- DORADO MONTERO, D. P.**, "Responsabilidad", Enciclopedia Jurídica Española, Tomo XXVII, Francisco Seix, Editor, Barcelona, 1910.
- DURAN-SINDREU BUXADE, A.**, "Comentarios en torno a la Modificación Parcial de la Ley General Tributaria", Bosch, Barcelona, 1986.
- ESEVERRI MARTINEZ, E.**, "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", Estudios de Derecho y Hacienda, Vol. II, MEH, Madrid, 1987.
- ESPINOSA LOPEZ, F.**, "Derechos, obligaciones y responsabilidades de los administradores de las sociedades anónimas", RTT, Núm 15, Octubre-Diciembre, 1991.

- ESQUIVEL VAZQUEZ, G. A.**, "Enajenación de acciones por residentes en el extranjero (responsabilidad solidaria)", *Prontuario de Actualización Fiscal*, Núm. 137, Junio/1995.
- FAIREN, M.**, "Patrimonio y responsabilidad patrimonial", *RDN*, Núm. 36, 1962.
- FALCON Y TELLA, R.**, "La solidaridad tributaria", *CT*, Núm. 5/1984.
- *"La responsabilidad de los copartícipes de las entidades sin personalidad", *Impuestos*, Núm. 7, Julio, 1985.
- *"La prescripción en materia tributaria", *La Ley*, Madrid, 1992.
- FALZEA, A.**, "La condizione e gli elementi dell'atto giuridico", Giuffrè, Milano, 1941.
- FANTOZZI, A.**, "La solidarietà nel Diritto tributario", *UTET*, Torino, 1968.
- *"Diritto tributario", *UTET*, Torino, 1991.
- FERNANDEZ GONZALEZ, C.**, "Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria", *CT*, Núm. 62/1992.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.**, "Curso de Derecho financiero español", Marcial Pons, Madrid, 1992.
- *"Sujetos pasivos y capacidad económica", *Civitas*, Núm. 71, Julio-Septiembre, 1991.

*"Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *civitas*, Núm., 72. Octubre-Diciembre, 1991.

*"La extinción de la obligación tributaria", *RDFHP*, Núm. 77, Septiembre-October, 1968.

-**FLORES ZAVALA, E.**, "Elementos de finanzas públicas mexicanas", Editorial Porrúa, México, 1985.

-**FORNESA RIBO, R.**, "Las responsabilidades tributarias en las disoluciones de sociedades", *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Tomo II, II Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Madrid, 1968.

-**FRAGALI, M.**, "Garanzia", *Enciclopedia del Diritto*, Tomo XVIII, Giuffrè, Varese, 1969.

-**GAFFURI, G.**, "Lezioni di Diritto tributario" (Parte Generale), Cedam, Padova, 1989.

*"L'attitudine alla contribuzione", Giuffrè, Milano, 1969.

-**GALGANO, F.**, "Diritto civile e commerciale", Vol. II, Tomo I, Cedam, Padova, 1990.

-**GANGI, C.**, "Debito e responsabilità nel Diritto nostro vigente", *Rivista di Diritto Civile*, Anno 1927.

*"Le obbligazioni", Giuffrè, Milano, 1951.

-GARRETA SUCH, J. M., "La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades", Marcial Pons, Madrid, 1991.

-GIANNINI, A. D., "Instituciones de Derecho Tributario" EDEPSA, Madrid, 1957.

*"I concetti fondamentali del Diritto tributario", UTET, Torino, 1956.

-GUILARTE ZAPATERO, V., "De la fianza", Comentarios al Código civil y Compilaciones forales, Tomo XXIII, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1979.

-GIORGETTI, A., "I nuovi limiti della solidarietà tributaria", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, No. 1, Anno 1969.

-GIORGIANNI, M., "L'obbligazione", Giuffrè, Milano, 1951.

*"Obbligazione solidale e parziaria", Novissimo Digesto Italiano, Tomo XI, UTET, 1965.

-GIULIANI FONROUGE, C. M., "Derecho Financiero", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987.

-GIUSSANI, B., "Il produttore di beni soggetti ad imposta di consumo ha natura giuridica di "responsabile di imposta?", Diritto e Pratica Tributaria, Parte I, Anno 1960.

-GONZALEZ GARCIA, E., "Los esquemas fundamentales del Derecho tributario", RDFHP, Núm. 114, Noviembre-Diciembre, 1974.

*"El hecho imponible", Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Vol. I, EDERSA, Madrid, 1982.

-GONZALEZ SANCHEZ, M., "Los sujetos pasivos en el IVA", Estudios de Hacienda Pública, MH, IEF, Madrid, 1976.

*"El interés de demora en materia tributaria", CT, Núm. 55/1985.

*"La sucesión en la deuda tributaria", Editorial Aranzadi, Pamplona, 1993.

-GUIO MONTERO, F., "El responsable del tributo en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación", CT, Núm. 105, Diciembre, 1991.

*"El acto administrativo de derivación de responsabilidad", CT, Núm. 128, Noviembre, 1993.

-GUTIERREZ DEL ALAMO, J., "Responsabilidades tributarias", XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965.

-HENSEL, A., "Diritto tributario", Giuffrè, Milano, 1956.

-HERNANDEZ GIL, A., "La solidaridad en las obligaciones", RDP, Núm. 351, 1946.

*"Derecho de obligaciones", Obras completas, Tomo III, ESPASA-CALPE, Madrid, 1988.

-HERNANDEZ MORENO, A., "El pago del tercero", Bosch, Barcelona, 1983.

-HERRERA MOLINA, P. M., "Obligados" y "legitimados" al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación", Ca. T, Núm. 137, Mayo, 1991.

-HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable tributario", Civitas, Núm. 26, Abril-Junio, 1980.

-IBAÑEZ GARCIA, I., "Reflexiones en torno a la figura del sustituto del contribuyente", Impuestos, Núm. 14, Julio, 1991.

-JARACH, D., "Curso superior de Derecho tributario", Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

*"El hecho imponible". Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

-JIMENEZ GONZALEZ, A., "Lecciones de Derecho tributario", ECASA, México, 1991.

-KELSEN, H., "Teoría pura del Derecho", Universidad Nacional Autónoma de México, 1979.

-KRUSE, H. W., "Derecho Tributario" (Parte General), EDERSA, Madrid, 1978.

-**LACRUZ BERDEJO, J. L.**, "Notas sobre el enriquecimiento sin causa", RCDI, Núm 472, Mayo-Junio, 1969.

*"La causa en los contratos de garantía", RCDI, Núm. 542, Enero-Febrero, 1981.

-**LACRUZ BERDEJO J. L. y Otros**, "Elementos de Derecho civil" (Derecho de obligaciones), Vol I, Parte General, Bosch, Barcelona, 1985.

-**LAGO MONTERO, J. M.**, "Las liquidaciones cautelares en el Derecho tributario español", EDERSA, Madrid, 1990.

*"Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos", en la obra "Sujetos pasivos y responsables tributarios", XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario. Cartagena de Indias, Octubre, 1995, publicado por IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.

-**LARENZ, K.**, "Derecho de obligaciones", Tomo II, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1959.

*"Metodología de la Ciencia del Derecho", Ariel, Barcelona, 1980.

-**LAVAGNA, C.**, "Teoria dei soggetti e Diritto tributario", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Parte I, Anno 1961.

-**LEJEUNE VARCARCEL, E.**, "La sucesión "mortis causa" de las obligaciones tributarias y la intransmisibilidad de las sanciones por igual

título". Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo II-A, EDERSA. Madrid. 1985.

-LEON ALONSO, J. R., "La categoría de la obligación "in solidum", Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Serie: Derecho, Núm. 35/1978, Sevilla, 1978.

-LOPEZ DIAZ, A., "La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

-LOPEZ DE ARRIBA y GUERRI, A., "El retenedor y el sustituto", Impuestos, Núm. 9, Mayo, 1989.

-LOPEZ GETA, J. M., "Responsabilidad y sucesión en las deudas tributarias", Impuestos, Núm. 24/1989.

*"Disolución y liquidación de sociedades: responsabilidad de socios, liquidadores y administradores", Impuestos, Núm. 2, Enero, 1990.

-LOPEZ MARTINEZ, J., "Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión", Civitas, Núm. 74, Abril-Junio, 1992.

-LUQUI, J. C., "La obligación tributaria", Depalma, Buenos Aires, 1989.

-MAIORCA, C., "Responsabilità" (Teoria Generale), Enciclopedia del Diritto, Tomo XXXIX, Giuffrè, Varese, 1988.

*"Fatto giuridico-fattispecie", Novissimo Digesto Italiano, Tomo VII, UTET, 1961.

- MARCHETTI, A.**, "Sulla responsabilità per fatto altrui", *Rivista del Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle obbligazione*, Parte I, Anno 1961.
- MARGAIN MANAUTOU, E.**, "Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano", Porrúa, México, 1996.
- MARTIN OVIEDO, J. M.**, "La tecnificación del concepto de responsabilidad jurídica (Su reflejo en el Derecho tributario)", *RDP*, Febrero, 1968.
- MARTIN PEREZ, A.**, "Sobre la determinabilidad de la prestación obligatoria", *RGLJ*, Núms. 1 y 2, Julio-Agosto, 1958.
- MARTIN QUERALT, J. y C. LOZANO SERRANO**, "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Tecnos, Madrid, 1991.
- MARTINEZ LAFUENTE, A.**, "Derecho tributario" (Estudios sobre la jurisprudencia tributaria), Civitas, Madrid, 1985.
- MARTINEZ LAGO, M. A.**, "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *RDFHP*, Núm. 60, Diciembre, 1965.
- *"Sobre la modificación parcial de la Ley General Tributaria, producida por la Ley 10/85", *Impuestos*, Núm. 11, Noviembre, 1985.
- MATEU-ROS CEREZO, R. y P. A. RAMON y CAJAL A.**, "Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del IRPF", *CT*, Núm. 53/1985.

-MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., "El régimen jurídico de los responsables solidarios", Estudios de Derecho Tributario en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

*"La obligación de los responsables tributarios en el RGR: nacimiento y exigibilidad", CT, Núm. 62/1992.

* "Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria", CT, Núm. 64/1992.

* "Los responsables tributarios", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994.

*"La exigibilidad de los tributos", Civitas, Núm. 30, Abril-Junio, 1981.

-MENENDEZ MORENO, A., "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", Comentarios a la Ley General Tributaria líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, MEH, IEF, Madrid, 1991.

-MENENDEZ MORENO, A. y S. ANIBARRO PEREZ, "Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios", CT, Núm. 66, 1993.

-MESSINEO, F., "Manuale di Diritto civile e commerciale", Volume Primo, Giuffrè, Milano, 1952.

- MERINO JARA, I.** "Responsabilidad ante el Tesoro de contribuyente y retenedor en el IRPF", Impuestos, Núm. 9, Septiembre, 1985.
- MICHELI, G. A.**, "Corso di Diritto tributario", UTET, Torino. 1970.
- *"Corso di Diritto Tributario", Sesta Edizione, UTET, Torino, 1981.
- MORILLO MENDEZ, A.**, "Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/85 de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria", CT, Núm. 53/1985.
- *"Deberes de colaboración en el procedimiento de la imposición de los tributos: la intervención obligatoria y los terceros", Impuestos, Núm. 7/1987.
- *"Obligaciones solidarias y acciones de regreso entre sujetos pasivos del IRPF, sus herederos y legatarios", CT, Núm. 39/1981.
- MOYA-ANGELER SANCHEZ, J.**, "Las obligaciones y responsables tributarios en sus distintas formas y modalidades: hipoteca legal tácita, efección de bienes y derecho de prelación de la Hacienda", CT, Núm. 89, Agosto, 1990.
- NATUCCI, A.**, "Astrazione causale e contratto autonomo di garanzia", Cedam, Padova, 1992.

-**NAVARRO FAURE, A.**, "Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español" (I), RDFHP, Núms. 225-226 Mayo-Agosto, 1993.

* "Los supuestos de responsabilidad solidaria en el ordenamiento tributario español" (II), RDFHP, Núm. 227, Septiembre-October, 1993.

-**NICOLAS LOPEZ, J.**, "La garantía de legalidad tributaria en México y en España", RDFHP, Núm. 229, Enero-Febrero, 1994.

-**OCHOA TREPAT, M^a. L.**, "La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas", GF, Núm. 75, Marzo, 1990.

-**PABON DE ACUÑA, J. M.**, "Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa", Estudios de Derecho tributario, Vol. II, MH, IEF, Madrid, 1979.

-**PALAO, C.**, "Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades", Impuestos, Núm 23, Diciembre, 1990.

-**PARLATO, A.**, "Il responsabile d'imposta", Giuffrè, Milano, 1963.

*"Responsabilità d'imposta", Enciclopedia Giuridica Treccani, Volumen XXVII, Roma, 1991.

**"Il responsabile ed il sostituto d'imposta", Trattato di Diritto tributario, Volume Secondo, Cedam, Padova, 1994.

- PELLEGRINI, F., "Responsabilità", Nouvo Digesto Italiano, Tomo XVIII. UTET, Torino, 1939.
- PEREZ CARRILLO, A., "La responsabilidad jurídica", Conceptos dogmáticos y teoría del Derecho, UNAM, México, 1979.
- PEREZ DE AYALA, C., "Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar", Civitas, Núm. 49, Enero-Marzo, 1986.
- PEREZ DE AYALA, J. L., "Derecho Tributario", Tomo I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- *"La soggettività tributaria", Trattato di Diritto tributario, Volume Secondo, Cedam, Padova, 1994.
- PEREZ DE AYALA, J. L. y E. GONZALEZ, "Curso de Derecho Tributario", Vol. I, EDERSA, Madrid, 1991.
- PEREZ ROYO, F., "La sucesión en la deuda por el impuesto de sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria". CT, Núm. 3/1972.
- * "Derecho financiero y tributario", Parte General, Civitas, Madrid, 1992.
- *"El pago de la deuda tributaria por un tercero", Civitas, Núm. 2, Abril-Junio, 1974.
- *"Infracciones y sanciones tributarias", Estudios de Hacienda Pública, IEF, MH, Madrid, 1972.

- *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria", IEF, Madrid, 1986.
- PEREZ RUIZ, E., "Estructura jurídica de la sustitución tributaria", Civitas, Núm. 5, Enero-Marzo, 1975.
- * "El contribuyente y sustituto en el Reglamento de Recaudación", Civitas, Núm. 6, Abril-Junio, 1975.
- PERULLES BASSAS, J. J., "Manual de Derecho fiscal", (Parte General), Bosch, Barcelona, 1961.
- PESENTI, A., "La rilevanza giuridica del contribuente di fatto", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Parte I, Anno 1956.
- PIAZZA, L., "Garanzia", Enciclopedia Giuridica Treccani Volumen XIX, Roma, 1989.
- PRAENA REQUENA, A., "Aplicación del principio de solidaridad tributaria", CT, Núm. 1/1972.
- PUGLIATTI, S., "La trascrizione", Giuffrè, Milano, 1957.
- PUGLIESE, M., "Instituciones de Derecho financiero", Traducción y estudio preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez, Editorial Porrúa, México, 1976.
- PUIG BRUTAU, J., "Caducidad y prescripción extintiva", Bosch, Barcelona, 1986.

- PUIG y FERRIOR, L.**, "Régimen jurídico de la solidaridad de deudores", Libro-Homenaje a Ramón M^a. Roca Sastre, Vol. II, Junta de Decanos de los Colegios Notariales, Madrid, 1976.
- QUINTANA VALTIERRA, J. y J. ROSAS YANEZ**, "Derecho tributario mexicano", Editorial Trillas, México, 1988.
- RAMALLO MASSANET, J.**, "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", Civitas, Núm. 20, Octubre-Diciembre, 1978.
- REITANO, U.**, "In tema di obbligazioni solidali tributarie: rapporti tra la potestà finanziaria dello Stato ed il Codice civile", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, No. 1, Anno, 1969.
- RIERA AISA, L.**, "Garantía", Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo X, Editorial Francisco Seix, Barcelona, 1960.
- ROCA SASTRE, R. M. y J. PUIG BRUTAU**, "El concepto de derecho de crédito", Estudios de Derecho privado, Tomo I, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1948.
- *"El principio de la responsabilidad patrimonial universal", Ibid.
- *"Responsabilidad por débito ajeno", Ibid.
- *"Pago de lo indebido", Ibid.
- *"El enriquecimiento sin causa", Ibid.

- RODRIGUEZ BEREJO, A.**, "La sucesión en las relaciones tributarias", RDFHP, Núm. 57, Marzo, 1965.
- *"Las garantías del crédito tributario", Civitas, Núm. 30, Abril-Junio, 1981.
- RODRIGUEZ BERMUDEZ, A.**, "Responsabilidad fiscal de los administradores y liquidadores en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada", CT, Núm. 21, 1977.
- RODRIGUEZ LOBATO, R.**, "Derecho Fiscal", Editorial Harla, México, 1989.
- RODRIGUEZ MEJIA, G.**, "Teoría General de las Contribuciones", Porrúa-UNAM, México, 1994.
- RODRIGUEZ PEREZ, H.**, "Las responsabilidades tributarias", XII semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965.
- ROJO FERNANDEZ-RIO, A. J.**, "El aval de la letra de cambio", Derecho cambiario. Estudios sobre la Ley Cambiaria y del Cheque, Civitas, Madrid, 1986.
- ROSSY, H.**, "El sujeto de la relación jurídico tributaria", RIOIT, Núm. 209, Octubre, 1960.

- RUBINO, D.**, "Fattispecie e gli effetti giuridici preliminari", Giuffrè, Milano, 1939.
- *"Delle obbligazioni in solido", Commentario del Codice Civile a cura di Antonio Scialoja e Giuseppe Branca, Libro Quarto, Bologna-Roma, 1957.
- RUFIAN LIZANA, D. M.**, "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas", Impuestos, Núm. 3, Marzo, 1987.
- RUSSO, P.**, "Lezioni di Diritto tributario" (Parte Generale), Giuffrè, Milano, 1992.
- SAINZ DE BUJANDA, F.**, "Lecciones de Derecho financiero", Universidad Complutense. Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1993.
- *"Notas de Derecho financiero", Tomo I, Vol. 2º, Seminario de Derecho Financiero, Director, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1967.
- *"Sujetos responsables en el impuesto del timbre", IV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1956.
- *"La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", REFE, Núm. 30/1969.

*"La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas", Civitas, Núm. 70. Abril-Junio, 1991.

*"En torno al concepto y al contenido del Derecho penal tributario", Hacienda y Derecho, Tomo V, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1967.

*"Nacimiento de la obligación tributaria", Hacienda y Derecho, Tomo IV, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1966.

*"La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios", Hacienda y Derecho, Tomo V, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.

-**SALINAS MARTINEZ, A.**, "El nuevo Código Fiscal de la Federación", RECEA, Núm., 74, Abril, 1967.

-**SANCHEZ AYUSO, I.**, "La responsabilidad solidaria por el IRPF", GF, Núm. 10. Abril. 1984.

-**SANCHEZ GALIANA, J. A.**, "El responsable", Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, Vol. I, MEH, IEF, Madrid, 1991.

*"Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios", Impuestos, Tomo II, La Ley, Madrid, 1986.

- SANCHEZ OLIVAN, J., "La fusión de sociedades" (Estudio económico, jurídico y fiscal). EDERSA, Madrid, 1993.
- SANCHEZ ROMAN, F., "Estudios de Derecho civil", Tomo IV. Est. Tipográfico <<Sucesores de Rivadeneyra>>, Madrid, 1899.
- SANTOS BRIZ, J., "La responsabilidad civil", Editorial Montecorvo, Madrid, 1989.
- SAVIGNY, F., "Sistema del Derecho romano actual", F. Góngora y Compañía, Editores, Madrid, 1878.
- SCOGNAMIGLIO, R., "Fatto giuridico e fattispecie complessa", Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, Marzo, 1954.
- SEMERARI, G., "La sanzione como forza y la libertà del Diritto", Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto, Fascicolo V, Settembre-Ottobre, 1959.
- SIERRA BRAVO, R., "De los obligados al pago", Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo XVI, EDERSA, Madrid, 1983.
- *"Comentarios a las leyes tributarias y Financieras", Tomo XVI, Procedimiento recaudatorio, EDERSA, Madrid, 1983.
- SIMON ACOSTA, E., "El Derecho financiero y la Ciencia jurídica", Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.
- SOARES MARTINEZ, P. M., "La obligación de impuesto: concepto y encuadramiento jurídico", RDFHP, Núm. 9, Marzo, 1953.

- SOLER ROCH, M. T.**, "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al IRPF", Civitas, Núm. 25, Enero-Marzo, 1980.
- *"Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública", IEF, MH, Madrid, 1974.
- SOTO NIETO, F.**, "Caracteres fundamentales de la solidaridad pasiva" RDP, Julio-Agosto, 1980.
- SOURDAT, M. A.**, "Traité General de la responsabilité", Tomo I, Imprimerie et Librairie Générale de Jurisprudence Marchal, Billard, Paris, 1876.
- TAMAGNO, R.**, "El contribuyente", Editorial Perrot, Buenos Aires, 1953.
- TRABUCCHI, A.**, "Istituzioni di Diritto Civile", Cedam, Padova, 1992.
- TRUJILLO GONZALEZ, E.**, "Las responsabilidades tributarias: su robustecimiento normativo", CT, Núm. 10/1974.
- *"Responsabilidad de los cesionarios de empresas por los débitos fiscales de los transmitentes", CT, Núm. 28/1979.
- VANONI, E.**, "Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria", Opere Giuridiche, Tomo II, Giuffrè, Milano, 1962.
- VATTIER FUENZALIDA, C.**, "Sobre la estructura de la obligación", Universidad de Palma de Mallorca, Palma de Mallorca, 1980.

*"Contribución al estudio de las obligaciones accesorias". RDP.
Enero. 1980.

-**VEGA HERRERO, M.**, "La prescripción de la obligación tributaria". Lex
Nova, Valladolid, 1990.

-**VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.**, "Elemento cuantitativos de la
obligación tributaria", RDFHP, Núm. 60, Diciembre, 1965.

-**VILLEGAS, H.**, "Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario",
Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987.

-**ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A. y Otros**, "Recaudación" (Aspectos
sustantivos y procedimentales), Editorial CISS, Valencia, 1991.

-**ZAMORA SITGES, F.**, "El aseguramiento de las obligaciones", RDP, núm.
360, Marzo, 1947.

-**ZORNOZA PEREZ, J. J.**, "El sistema de infracciones y sanciones
tributarias", Civitas, Madrid, 1992.