

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



MAESTRIA: DERECHO FISCAL

TESIS

PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

PRESENTA:

LIC. JUAN ALFONSO GONZALEZ SANTOS

ASESOR

M.D.E. MYRNA ELIA GARCIA BARRERA

CD. UNIVERSITARIA

DICIEMBRE DE 2002

TM
K1
FDYC
2002
.G66



1020148438



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA**



MAESTRIA: DERECHO FISCAL

UANL
TESIS

PARA OBTENER EL GRADO DE
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEÓN
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

DIRECCIÓN GENERAL DE PRESENTACIÓN: IOTECAS

LIC. JUAN ALFONSO GONZALEZ SANTOS

A S E S O R

M.D.F. MYRNA ELIA GARCIA BARRERA

CD. UNIVERSITARIA

DICIEMBRE DE 2002

983620

TH
K1
FDYC
2002
.E66



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

®

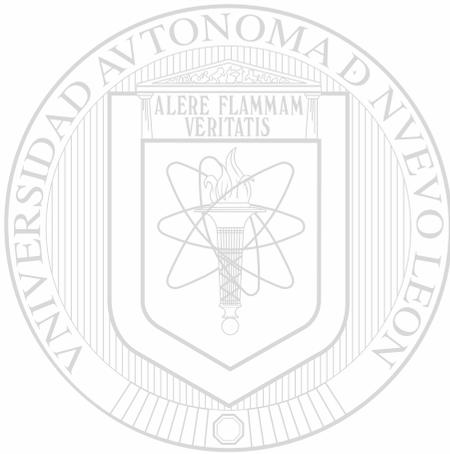
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



FONDO
TESIS

En Agradecimiento

A Dios por darme esta oportunidad.



A mis Padres por que se lo merecen.

UANL

A mis maestros Roberto Fliás y Villarreal Resendez por su valiosa

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN *enseñanza.*

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

A mi novia Claudia Ruiz Campa por su paciencia y comprensión.

“ESTUDIO DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL”

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

CAPITULO II

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.1 Generalidades.

2.2 El elemento pasivo de la obligación tributaria.

2.3 Domicilio del Sujeto Pasivo.

2.4 Clasificación de los Sujetos Pasivos según su la legislación y la doctrina.

2.4.1 Sujeto Pasivo Contribuyente.

2.4.2 Sujeto Pasivo Obligado Solidario.

2.4.3 Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución.

2.4.4 Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

2.5 La Responsabilidad Objetiva.

CAPITULO III

EL NACIMIENTO CAUSA U ORIGEN DEL CREDITO TRIBUTARIO.

3.1 Nacimiento.

3.2 La determinación o liquidación del credito fiscal.

3.3 La exigibilidad del crédito fiscal.

CAPITULO IV

RESPONSABILIDAD JURÍDICA

CAPITULO V

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

5.1 Legislación española.

5.1.1 Tipos de Responsabilidad.

5.1.1.2 Responsable subsidiario.

5.1.1.3 Responsable solidario.

5.1.1.4 Responsabilidad derivada de actos lícitos.

5.1.1.5 Responsabilidad derivada de actos ilícitos.

5.2 Legislación mexicana.

5.2.1 Concepto doctrinal.

5.3 Naturaleza Jurídica.

5.3.1 Debito y Responsabilidad.

5.3.2 El responsable tributario es un sujeto pasivo.

5.3.3 El responsable tributario no es un sujeto pasivo.

5.3.4 El responsable tributario como un fiador legal.

5.5 Finalidad o fundamento extrajurídico de la responsabilidad tributaria.

5.6 Génesis de la Responsabilidad Tributaria.

5.6.1 Los presupuesto de hecho de la responsabilidad en la doctrina tributaria.

5.6.1.1 El presupuesto de hecho en la Teoría General del Derecho.

5.6.2 Características legales de la obligación del responsable tributario.

5.7 Determinación de la Responsabilidad Tributaria. Alcance de la Responsabilidad.

5.8 Exigibilidad del pago de la prestación tributaria al responsable.

CAPITULO VI

CLASIFICACION DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

6.1 Clasificaciones doctrinales.

6.2 Ley General Tributaria.

6.3 El Modelo del Código Tributario para América Latina de 1967.

6.4 Código Fiscal de la Federación.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPITULO VII

PROPUESTAS DE REFORMA PARA EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

7.1 Necesidad de excluir al responsable tributario de la categoría de sujeto pasivo.

7.2 Necesidad de excluir los supuestos de retención a cuenta del ámbito de la responsabilidad tributaria, así como la hipótesis de garantía personal del crédito tributario del régimen de responsabilidad.

7.3 Necesidad de excluir las hipótesis de garantía real de la deuda tributaria del campo de la responsabilidad.

CAPITULO VIII

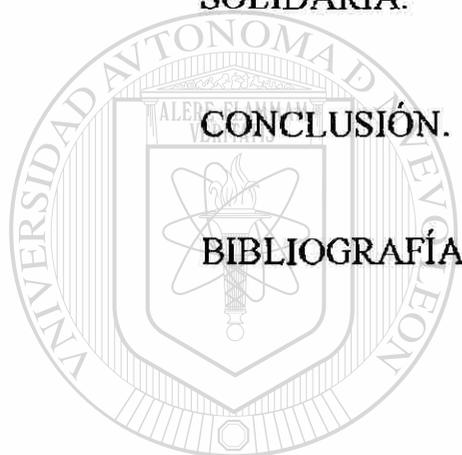
**ERRORES EN LA PRACTICA DE LA AUTORIDAD HACENDARIA
EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION EN
CONTRA DEL RESPONSABLE SOLIDARIO.**

CAPITULO IX

**PRINCIPALES JURISPRUDENCIAS SOBRE RESPONSABILIDAD
SOLIDARIA.**

CONCLUSIÓN.

BIBLIOGRAFÍA.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

INTRODUCCIÓN

La responsabilidad solidaria es la obligación que tiene una persona física o moral, de cubrir el pago de una contribución, cuando le sea requerido, a nombre o por cuenta del sujeto que realizó el hecho imponible y genero el tributo. La obligación se origina, por así prevenirlo la ley o por asumir esta carga en forma voluntaria ante la autoridad fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación nos hace referencia a esto dando su opinión quedando de la siguiente manera: La responsabilidad solidaria en el pago de impuestos, cuando se le atribuye el carácter de deudora solidaria a la empresa recurrente, no implica que dicho impuesto sea inconstitucional, en atención que es facultad del fisco, contenida de manera implícita en la fracción IV dentro de la relación tributaria compela que todo impuesto presupone, obligaciones que permitan controlar y hacer mas expedita la recaudación.

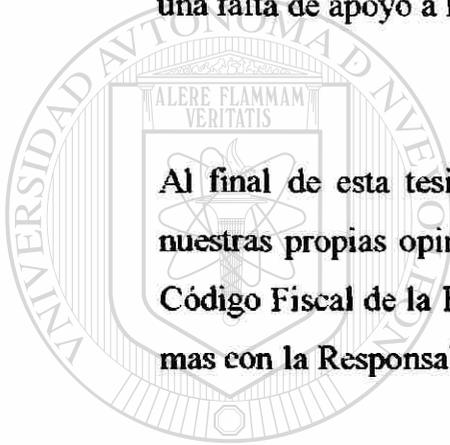
A la vista del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no nos da la misma opinión que la Jurisprudencia de la SCJN, en cuanto es pena que trascienda a terceras personas, no responsables de cumplir la obligación.

Esta reflexión de las posibles ilegalidades que pueden existir en nuestra ley, aunado a la mala redacción e interpretación por parte de los legisladores, en

cuanto al tema de la responsabilidad solidaria, partiremos para hacer nuestro estudio, investigación, análisis, propuestas y conclusiones finales.

La responsabilidad solidaria, nuestro tema de esta tesis, es una pequeña aportación que hacemos, en la cual recopilamos información de autores, tratadistas y legislaciones de Argentina, España, América Latina y por supuesto México. Nuestra legislación esta un poco atrasada en relación con los demás países; las causas no creemos que sea falta de interés, sino simplemente una falta de apoyo a los doctrinarios mexicanos, ya sea moral o económico.

Al final de esta tesis tenderemos un panorama más amplio, para atender a nuestras propias opiniones acerca de la constitucionalidad del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en algunas de sus fracciones que tiene que ver mas con la Responsabilidad Solidaria.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPITULO I

FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

“El presupuesto de Egresos, La Ley de Ingresos, la revisión de la Cuenta Pública y los requisitos constitucionales de los impuestos, son las reglas creadas en México para protección de los contribuyentes y para la organización de la función administrativa pública de crear y cobrar impuestos.”¹

Nuestra legislación esta influenciada por varios países como Francia y Estados Unidos de América, por ejemplo el Presupuesto de Egresos como la Ley de Ingresos, son elementos tomados de la práctica legislativa de Estados Unidos de América. Mientras tanto la revisión de la Cuenta Pública y los requisitos

constitucionales de los impuestos, son producto de la tradición constitucional de México, con lo cual se normatiza el pago de los ciudadanos a los diferentes niveles, ya sea a la Federación, Estados o Municipio. Recaudación de impuestos donde el mayor porcentaje se lo lleva la Federación, esto en mi opinión se debe a una centralización de la cual no hemos podido cambiar la organización o el sistema por el simple hecho que el gobierno Federal no es capaz de repartir el Poder, dejándolo en manos de algunos. La Constitución es muy clara de cómo se deben manejar los impuestos y su normatización, algo que no se ve reflejada en los derechos de los ciudadanos y específicamente en la Suprema Corte de Justicia,

¹ Orrantia Arellano, Fernando A. “Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal”. Ed. Porrúa. Mexico 1998 p. 8

ya que sabiendo que las Autoridades Administrativas muchas veces hacen caso omiso de nuestra Carta Magna, para favorecer a la mala recaudación de impuestos.

Nuestra tradición constitucional ha mantenido desde la independencia, en condiciones jurídicas muy semejantes, la obligación a cargo de los ciudadanos de pagar impuestos, quedando el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución vigente de la siguiente manera:

Artículo 31.- Son obligaciones de los ciudadanos:

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

De aquí se desprende, la obligación tributaria que tienen los sujetos para la obligación de contribuir al gasto público, siempre y cuando se den los principios de derecho estipulados en la Constitución y que se den los requisitos constitucionales de los impuestos los cuales son:

- a) Los impuestos a cuyo pago están obligados los mexicanos, deben ser establecidos por una ley federal o estatal
- b) Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos
- c) El dinero recaudado por los impuestos debe destinarse al gasto público federal, estatal o municipal

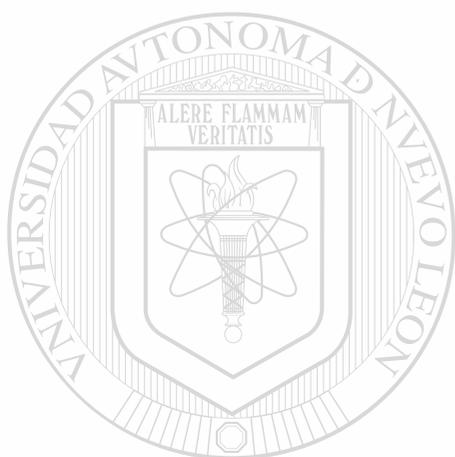
La Suprema Corte interpreta esto en su jurisprudencia de 1984, la cual a la letra dice:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez Constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a los estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos,

que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria. en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo de las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los Tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que

no se encuentren en la misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.²



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

² Tesis 173. Apendice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia. Tomo I. Materia Constitucional. Ed. Themis. Mexico 1995. pp. 173 y 174.

CAPITULO II

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.1 Generalidades.

Primero daremos paso a la definición de obligación en forma simple, aseverando Borja Soriano, que consiste en “La relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual una de ellas, queda sujeta para otra, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor”³, ahora bien la definición de obligación tributaria, aunque es redundante y simple encierra la base con la que partiremos, la cual es la obligación de pagar el tributo. Hay dos formas de obligación, la cual la primera es voluntaria, ya que nace del deudor y la segunda que nace de la ley, de un hecho jurídico. Como lo define SAINZ DE BUJANDA, es una obligación ex lege, o sea cuando se da el presupuesto de hecho previsto en la ley.⁴

Esto lo prevé la Ley General Tributaria española la cual reconoce abiertamente el carácter ex lege de la obligación tributaria, en su artículo 28 el que dispone “El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para obligación tributaria”. Así mismo, el artículo 18 del Modelo del Código Tributario para América Latina de 1967, 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”. El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación 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”. Tomando en cuenta lo anterior

³ Arteaga Nava, Elisur Derecho Constitucional. Ed. Oxford, University Press Harla México. Mexico. 1997. p 872. La definición de Borja Soriano viene implícita en este libro de Arteaga Nava.

⁴ Sanz de Bujanda F. “Nacimiento de la obligación Tributaria”. Hacienda y Derecho. Tomo IV Centro de Estudio Constitucionales. Madrid 1966. pp. 11y 12.

podremos decir que la obligación tributaria, no se va a dar hasta que tenga lugar el presupuesto de hecho previsto en la ley.

2.2 El elemento pasivo de la obligación tributaria.

Definiremos primero lo que se entiende por sujeto pasivo de la obligación tributaria, la cual tomaremos de Alvarado Esquivel en donde se define como “ la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se le coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.”

El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, nos señala que “Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes Fiscales respectivas...”

Ahora bien, como lo explica Alvarado Esquivel, dentro del sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de un tributo.⁵ El sujeto pasivo en su condición de contribuyente (destinatario del Impuesto en cuanto es el adquirente de los bienes, derechos y percepciones en general) ha adquirido una importancia. Por su residencia habitual se constituye en el eje del Impuesto.

Así tomando como referencia el impuesto sobre la renta, asumen el papel del contribuyente, sujetos pasivos o causantes del impuesto sobre la renta:

- a) Todas las personas físicas domiciliadas en territorio nacional que perciban en dicho territorio, ingresos, rendimientos o utilidades gravables;

⁵ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. “La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal” Ed. Porrúa . Mexico 2000. p. 43

- b) Todas las personas físicas domiciliadas en territorio nacional que perciban ingresos gravables en el extranjero;
- c) Todas las personas morales organizadas y existentes conforme a las leyes de la República Mexicana, que se encuentren en cualquiera o en ambos de los supuestos a que se refieren los párrafos inmediatamente precedentes:
- d) Las personas físicas o morales residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuentes tributarias ubicadas en territorio nacional.
- e) Las agencias, sucursales, subsidiarias o filiales de empresas extranjeras, establecidas en México;
- f) Los llamados establecimientos permanentes que tengan extranjeros en el país.

En pocas palabras si la persona física o moral se encuentra con su domicilio en México y obtiene un ingreso de fuente de riqueza en México, adquiere el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuesto sobre la renta.

2.3 Domicilio del Sujeto Pasivo.

“Para el derecho tributario, dice Sergio F de la Garza, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de que autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos cumplir con sus obligaciones.”⁶

⁶ De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa S.A. 7ª ed. página 537. México 1970.

Sobre este particular el Artículo 10 del Código Fiscal establece lo siguiente:

--Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando se realizan actividades empresariales el local en que se encuentre el principal asiente de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.- En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el País, el local donde se encuentre la administración principal del negocio;
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponde de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto; Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.”

El código nos hace referencia a los domicilios donde el contribuyente tiene su asiento principal del negocio y donde se desarrolla las actividades del mismo contribuyente.

Para otros autores existen más variedad de sujetos pasivos, caso el del jurista mexicano Joaquín B. Ortega, nos habla de: Agentes de Liquidación, Agentes de Retención, Agentes de Recaudación y Agentes de Verificación; Mario Pugliese, siguiendo una terminología por demás compleja, los cuales son el sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria, sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta y sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Por su parte la Legislación Tributaria hace una clasificación muy sencilla en el cual regula dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el responsable solidario, a lo que no se esta de acuerdo con esta postura, la cual analizaremos mas adelante en el siguiente capítulo, pero lo que si se puede mencionar es que es una clasificación que crea muchas confusiones tanto para la Autoridad como para los contribuyentes, ya que no puede ser que el legislador haya englobado a los afianzadores, retenedores, etc, en una sola responsabilidad solidaria, pero si podemos decir que aunque tenga errores esta definición, es un poco mas clara que nuestro Código Fiscal Federal.

El abogado Arrijo Vizcaino hace una división más práctica y más sencilla, apegándose un poco más a la legislación tributaria, pero no dando ningún argumento valido y fundamentado del por que para el los demás autores antes mencionados son complejos. Su clasificación es la siguiente:

- 1.- Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo
- 2.- Sujeto Pasivo Obligado Solidario;
- 3.- Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y
- 4.- Sujeto Pasivo Obligado por Garantía. ⁷

⁷ Arrijo Vizcaino, A. "Derecho Fiscal". Ed. Themis p. 81 Mexico 1997.

La última clasificación de Arrijoja Vizcaíno, se puede entender como la mas completa, ya que divide el concepto de la legislación mexicana, el de responsable solidario, en tres grandes clasificaciones, las cuales son, el solidario, sustituto y por garantía, dejando una pequeña laguna en lo que se refiere al retenedor, ya que no expresa en que clasificación exactamente entra esta figura, siendo a nuestro parecer en la sustitución, como mas adelante lo explicaremos.

Antes de entrar al estudio de las clasificaciones del sujeto pasivo haremos un pequeño paréntesis sobre la definición de sujeto pasivo. por ejemplo en el artículo 30 de la LGT española 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 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”.⁸ Estas definiciones antes mencionadas, a nuestro parecer no están lo suficientemente completas, ya que faltaria definir el momento o el presupuesto de hecho. Nuestra legislación tributaria no expresa claramente lo que se entiende por sujeto pasivo englobando el concepto de contribuyente y responsable solidario en un mismo artículo, lo cual a nuestro parecer es incorrecto ya que la ley en su artículo 6 del Código Fiscal de la Federación nos indica que será la persona que haya realizado el hecho generador, por lo tanto el responsable solidario no esta inmerso dentro de esta definición de la ley tributaria, teniendo que hacer por parte de los legisladores una modificación dejando bien en claro que tipo de sujeto pasivo es el responsable tributario, ya que hay un empleo de la terminología jurídica que no es precisa, ni rigurosa ni adecuada.

⁸ MCTAL. Modelo de Código Tributario para América Latina.

2.4 Clasificación de los Sujetos Pasivos según su la legislación y la doctrina.

2.4.1 Sujeto Pasivo Contribuyente.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos, y por ende, es el primer destinatario de las normas jurídico- tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, sea el único que propiamente pueda denominársele “causante”, ya que al cabo directamente los hechos generadores “causa” o provoca el cobro del gravamen. También es el único al que propiamente puede denominársele “contribuyente” a sufragar los gastos públicos. Situaciones que no se presentan en los casos de los sujetos obligados solidariamente, subsidiariamente o por garantía, quienes, como lo veremos a continuación, llegan a colocarse en tales situaciones debido a una serie de circunstancias que en nada se relacionan con la realización del hecho imponible.

2.4.2 Sujeto Pasivo Obligado Solidario.

Tomaremos como referencia la definición que da Arrijo Vizcaino la cual la define como la persona, física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.⁹

De lo anterior el autor Alvarado Esquivel obtiene las siguientes conclusiones:

1.- Estamos en la incorporación al Derecho Fiscal de la institución de la solidaridad pasiva prevista en el Artículo 1987 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, que a la letra establece “...habrá solidaridad pasiva

⁹ Arrijo Vizcaino. Op. Cit p. 83

prevista cuando dos o mas deudores reporten la obligación de prestar, cada uno por sí, en su totalidad, la prestación debida". El acreedor tiene el derecho, en todo caso, de demandar al deudor que escoja. Todos se encuentran en la misma línea en su calidad de deudores principales, esto según Planiol.

2.- Siguiendo los lineamientos básicos de la solidaridad pasiva, el sujeto de esta clase que entera un tributo tiene derecho de recuperar su importe, demandando, en la vía civil o mercantil, según sea el caso, al contribuyente directo.

3.- Con base en los mismos lineamientos, cuando el obligado directo satisface la prestación fiscal adeudada, el responsable solidario queda relevado de toda responsabilidad, ya que al no ser causante, la ley simplemente le atribuye el papel de instancia alternativa de cobro para asegurar al máximo las posibilidades de percepción efectiva del ingreso tributario de que se trate.

4.- La obligación solidaria sólo podrá existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente. En este caso nos referimos expresamente al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación donde aparece en sus diversas fracciones la solidaridad pasiva en materia fiscal y la elegibilidad a favor del Fisco para hacer efectivo el crédito.¹⁰

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Arrijo Vizcaino nos comenta en su libro titulado "El Derecho Fiscal", que el Fisco o la Autoridad Hacendaria podrá hacer efectivo el crédito indistintamente con cargo al patrimonio de cualquiera de los dos sujetos pasivos, según convenga a los intereses de las autoridades hacendarias. Al leer este fragmento del autor citado nos damos cuenta que si esto ocurriera así, que el Fisco podría ir contra cualquier patrimonio ya sea el sujeto pasivo contribuyente u obligado directo o el responsable solidario, no le estuviéramos respetando el principio de legalidad y sus garantías al responsable solidario, ya que la Hacienda tiene que seguir un proceso el cual tiene que estar bien fundamentado y motivado, es decir, primero

¹⁰ Alvarado Esquivel. Op cit p.73

tiene que comprobar que el sujeto pasivo directo no cuenta con el suficiente patrimonio para pagar el crédito fiscal, de hecho esto es uno de los errores más notables que la Administración Hacendaria comete al momento del procedimiento administrativo de ejecución.

2.4.3 Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución.

Son los sujetos que se encargan de recaudar los impuestos, los que retienen los impuestos en donde la ley los obliga a una responsabilidad si no acatan bien la legislación tributaria, por un ejemplo tenemos los notarios, funcionarios, públicos, retenedores, recaudadores, etc.

El artículo 26, fracción I del Código Tributario nos indica lo que es el responsable sustituto, pero no aparece específicamente ya que lo engloba dentro de la responsabilidad solidaria, hecho que es un error dentro de nuestra ley fiscal, ya que al parecer el legislador no quiso batallar y englobó todos los tipos de responsabilidades en un solo quedando de la siguiente manera “ 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”.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Nos habla Alvarado Esquivel que en algunos casos puede llegar a presentarse una triple opción para el Fisco, al exigir un crédito al obligado directo, responsable solidario y al responsable sustituto, es el caso del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles que establece:

“Artículo 6.- En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad. lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. En los demás casos los contribuyentes pagarán el

impuesto mediante declaración ante la oficina autorizada que corresponda a su domicilio fiscal. Se presentará declaración por todas las adquisiciones aun cuando no haya impuesto a enterar.

Los fedatarios no estarán obligados a enterar el impuesto cuando consignen en escrituras públicas operaciones por las que ya se hubiera pagado el impuesto y acompañen a su declaración copia con la que se efectuó dicho pago.

El enajenante responde solidariamente del impuesto que deba pagar el adquirente.....”

Como se puede observar, el Erario Federal puede dirigir indistintamente su acción recaudadora en contra de las siguientes personas: el adquirente del bien inmueble; el vendedor de dicho bien, el Notario Público o Fedatario que autorice la operación sin cerciorarse del correcto pago del gravamen.

Esto nos da una idea de lo peligroso que puede llegar hacer, al momento del cobro de un crédito fiscal por parte de la Autoridad hacendaria, ya que se deja en un estado de indefensión a los contribuyentes, ya que no es posible que la Hacienda tenga tantas privilegios para los cobros. ®

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

2.4.4 Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

Es una persona física o moral que responde voluntariamente a nombre del contribuyente, ya sea por un contrato anterior o similar y responde sobre el total del pago que no se ha liquidado parcial o totalmente.

Las partes integrantes de estas definiciones se explican a través de los siguientes elementos:

1.- El obligado por garantía puede ser tanto una persona física como una persona moral. En la practica la gran mayoría de las garantías fiscales son otorgadas por

instituciones de fianzas debidamente organizadas y autorizadas con arreglo a la Ley de la materia, las que normalmente revisten el formato jurídico de sociedades mercantiles.

2.- El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad.

3.- Esta figura tributaria tiene su origen en el célebre principio del Derecho Procesal Fiscal, que se expresa mediante el aforismo latino “solve et repete” (Literalmente: Paga y repite), que en esencia significa que el Fisco jamás litiga sin garantía.

En el artículo 26 fracciones VIII y IX del Código Fiscal de la Federación, hacen referencia a “Quienes manifiestan su voluntad de asumir responsabilidad solidaria”; a y “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..” y la fracción III del artículo 141 del mismo ordenamiento señala que, entre las formas de garantizar el interés fiscal se encuentra la: “fianza otorgada por institución autorizada a la que no gozará de los beneficios de orden y excusión”.

2.5 La Responsabilidad Objetiva.

Esta responsabilidad cuenta con los siguientes argumentos:

- a) La responsabilidad fiscal de referencia recibe el nombre de objetiva, en atención a que existe y se fija en función de un objeto y no de una persona.
- b) Por consiguiente, la responsabilidad debe hacerse efectiva en contra de la persona que aparezca como propietaria del objeto en el momento en el que la acción recaudatoria sea ejercida, independientemente de que el respectivo

hecho generador se haya verificado con anterioridad no sólo al ejercicio de la propia acción recaudatoria sino a la adquisición del objeto por parte del destinatario de dicha acción.

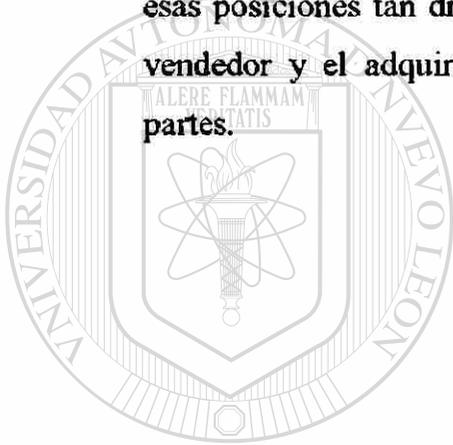
- c) Consecuentemente la figura jurídico – tributaria de la responsabilidad objetiva tiene a asegurar el interés fiscal ante todo, convirtiendo al nuevo adquirente en sujeto pasivo obligado directo en forma automática y evitando así la pérdida de esfuerzo y dinero en la localización del propietario anterior, así como la realización de algunos actos de simulación jurídica encaminados a la defraudación fiscal.

En este punto, se me hace un poco injusta este tipo de responsabilidad, primero por ser muy cómoda para la autoridad, en segundo, antes de perseguir al nuevo propietario, tendría que hacerse un procedimiento antes al notario o la persona que funja como legatario del cambio de propietario. A todas luces es claro que la Responsabilidad Objetiva es una acción ilegal, que va en contra de todos los principios jurídicos fundamentales. Para empezar las consecuencias inmediatas sería que el nuevo adquirente tengo un doble trabajo al momento de adquirir el bien, ya que necesitaría investigar los antecedentes, los certificados fiscales de no adeudo relativos a los diversos tributos que inciden sobre la negociación. ordenar la práctica de auditorías y verificaciones contables, a fin de conocer de antemano la situación fiscal de la negociación, se tendría que asegurar una pequeña cantidad en calidad de deposito al vendedor o al dueño del bien.

Referente a esto Alvarado Esquivel da su opinión a lo que comenta que por una parte se tendría que analizar cual es el fundamento de la Hacienda Pública para cobrar adquirente del bien, ya que como se sabe la Administración cobrará la omisión del pago del crédito fiscal a la persona que resulte responsable y no a la persona que tiene el bien por el cual se adeuda dicha cantidad a la Hacienda Pública. Casi todos los autores concuerdan que esta figura – jurídico no se

debería incluir como un quinto tipo de sujeto pasivo, ya que es fundado el hecho de que no debería obligarse a pagar tributos generados con anterioridad a la fecha en que se adquirieron sus respectivos bienes o negociaciones.

Para concluir con este tema, lo que pretende la Hacienda Pública es facilitar su trabajo, reducir costos y recaudar fondos a costas de personas ajenas al crédito fiscal, sin embargo hay una posibilidad de una defraudación fiscal por parte de los contribuyentes, pero no es razón para que la Administración Hacendaría tome esas posiciones tan drásticas, mejor sería que se interpusiera un juicio contra el vendedor y el adquiriente, por si hubiera una posible responsabilidad por las partes.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPITULO III

EL NACIMIENTO, CAUSA U ORIGEN DEL CREDITO TRIBUTARIO.

3.1 Nacimiento.

Acerca del nacimiento del crédito fiscal, Flores Zavala comenta: “No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito”.¹¹

Complementando la anterior definición del autor, cabe mencionar que la obligación fiscal se causa conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

3.2 La determinación o liquidación del crédito fiscal.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación nos indica lo siguiente:

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, dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la causación.

¹¹ Flores Zavala “Finanzas Mexicanas” Ed. Porrúa. México 1995. p. 153

Cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, tenemos lo que se llama el crédito fiscal, la cual vemos plasmada en el segundo párrafo del artículo 6 del Código en comento.

Los sujetos pasivos son los encargados de determinar el crédito fiscal en primera instancia, pero cuando lo ordenan las leyes fiscales las autoridades se harán cargo de la determinación. El Tribunal Fiscal en el fallo en que se transcribe a continuación señalo y separo las etapas o fases del crédito fiscal las cuales son:

“La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida y finalmente su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento con la determinación en cantidad líquida o sea el accertamento según la expresión de la doctrina italiana y la exigibilidad.”

Hay independencia entre las primeras dos funciones y así es como si no se aciertan las bases para liquidar el crédito, esa omisión no desvirtúa, no menos destruye, el crédito que nace perfecto desde que se realiza la situación que prevé la ley para la generación de la obligación. Una de estas situaciones es cuando la autoridad declara que alguien es contribuyente.

En este caso, se realiza el accertamento del nacimiento de la obligación, pues se considera que el afectado está dentro de la situación prevista en la ley, pero no existe accertamento de las bases para la liquidación del crédito, por que aquella declaración general no es suficiente. La medida de la obligación depende de la aplicación de muchas disposiciones de la ley tributaria y de la consideración de las circunstancias en que se encuentre el contribuyente.

El licenciado Sergio F. De la Garza nos da el siguiente concepto de liquidación: “la liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y

personal, base imponible) con la siguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente”.

Giuliani Fonrouge, también confecciona una definición de la determinación o liquidación de la obligación fiscal diciendo que “consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.”¹²

El tratadista Sergio F. De la Garza, hace un resumen muy acertado de los procedimientos de liquidación o determinación diciendo: “En nuestro derecho, así como en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos extranjeros, pueden señalarse cuatro clases de procedimientos de determinación o liquidación:

1.- La liquidación la realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal; este procedimiento es llamado por algunos autores italianos, impropriamente autodeterminación, y por algunos autores españoles autoimposición.

2.- La liquidación que realiza la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, y que es considerado en Europa como el procedimiento normal de liquidación. Es el caso del Impuesto Estatal sobre Espectáculos Públicos, en que las autoridades fiscales nombran interventores para que en tratándose de contribuyentes ocasionales, estos liquiden el impuesto por conducto del interventor al terminar la función.

3.- La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor, es llamada liquidación de oficio, determinación de oficio, o liquidación estimativa.”

¹² Gregorio Sánchez Leon. Derecho Fiscal Mexicano. La cita viene inmersa en el libro de Sanchez de Leon p. 18º.

4.- La liquidación o determinación que se hace por virtud de un acuerdo, convenio o contrato celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo.

3.3 La Exigibilidad del Crédito Fiscal.

Los artículos 6 y 145 del Código Fiscal, disponen que la falta de pago o garantía de un crédito fiscal, en la fecha o dentro del plazo señalado por la ley, determina que se haga exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Según lo previsto por el artículo 6 del Código Fiscal, a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

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

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

Las formas de extinción son las siguientes: El pago, la compensación, la condonación, la cancelación, el remate, la adjudicación fiscal de bienes y la prescripción. De los modos de extinción del derecho privado no aplicables a la materia fiscal que nos cita Sergio. F. De la Garza son la rescisión, el mutuo disenso, la novación extintiva y la muerte del obligado.

El principal medio de extinción es el pago. Respecto del pago el artículo 21 del Código Fiscal establece:

“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 federal por la falta de pago oportuno..”

A su vez el artículo 20 dispone: “Las contribuciones y sus accesorios causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deben efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate”.

Medios de pago. De acuerdo con lo previsto por el artículo 20 del Código Fiscal, se aceptarán como medios de pago: la moneda nacional o efectivo; los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios, los cheques personales no certificados únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal.

Orden de aplicación de los pagos. Según el artículo 20 del Código Fiscal, los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos mas antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de Ejecución; II. Recargos; III. Multas; y IV. La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código. ®

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Tratándose de materia fiscal existen las siguientes clases de pago:

- 1.- Espontáneo, liso y llano
- 2.- En garantía
- 3.- En defensa
- 4.- Provisional
- 5.- De anticipos
- 6.- Definitivo
- 7.- Extemporáneo
- 8.- A plazos.

CAPITULO IV

RESPONSABILIDAD JURIDICA.

“El responsable no es un sujeto pasivo, aunque sea un deudor tributario: El responsable es un deudor que debe pagar la deuda tributaria en función de garantía, a falta de pago del deudor principal”^{12bis}. La definición de Alvarado Esquivel nos dice que el responsable es un obligado diferenciado de los deudores principales, que debe pagar la deuda tributaria como deudor que es de una obligación de garantía nacida de la Ley. Como características principales de esta figura tenemos:

- a) Debe fijarse por ley.
- b) El responsable es un deudor que ocupa una posición de sujeción junto a los sujetos pasivos.
- c) Es un deudor en nombre propio, en virtud del presupuesto de hecho propio de cada clase de responsabilidad.
- d) Responderá a falta de pago del deudor principal.
- e) Se precisa de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance.
- f) Desde la notificación de dicho acto, se confieren al responsable los derechos del deudor principal.
- g) La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, exceptuando a las sanciones.
- h) El responsable solo responde cuando la deuda no es satisfecha por cualquiera de los deudores principales.

Pero ¿qué se entiende por "responsabilidad jurídica"?

La idea de responsabilidad, guarda una estrecha o íntima relación con la de "obligación" y la de "garantía" en materia civil. En el Código Civil en el capítulo

^{12bis} Alvarado Esquivel op cit. pag. 20

relativo a los delitos y cuasidelitos, el legislador usa el término responsabilidad y en la materia puramente contractual, la ley se refiere en caso de violación de una cláusula contractual, a la "responsabilidad" o "garantía" a cargo del deudor de la ejecución de la misma.

En términos concluyentes la "Responsabilidad Jurídica" no puede concebirse sin la existencia concreta de un perjuicio. Este daño físico, moral o material, necesariamente debe ser sufrido por la sociedad organizada o por una persona física o moral en particular. Cuando el perjuicio sufrido afecta el orden público, la responsabilidad del autor del perjuicio es de naturaleza penal y por consiguiente, se hace necesario investigar su culpabilidad a base del sistema de la prueba moral y una vez comprobada ésta, sea posible el autor de sufrir el castigo de una pena impuesta por una jurisdicción competente en donde se hayan observado todas las reglas concernientes al debido proceso.

Cuando el perjuicio lo sufre una persona física o una persona jurídica, estamos en presencia de un caso de responsabilidad civil, que obliga al autor del mismo a repararlo (art. 1382 del C.C.). En la responsabilidad civil no se le exige al agente una intención moral como ocurre en la responsabilidad penal, sino la comisión de una falta; que esa falta sea la causa eficiente o determinante del perjuicio causado a la víctima y que entre el hecho imputable al autor y el daño sufrido por la parte agraviada, haya existido evidentemente una relación de causalidad y efecto debidamente comprobada.

Por consiguiente, el fundamento de la responsabilidad civil descansa, en principio, en la "Teoría Clásica de la Falta Probada o Presumida Legalmente"; aunque otros doctrinarios del pensamiento jurídico moderno, considera que su fundamento descansa en la "Teoría del Riesgo" y no en la falta; o en la llamada "Teoría de las Garantías".

En definitiva lo importante es saber que la sociedad civilizada se rige por normas jurídicas de convivencia y de orden general que hacen posible la preservación del bien colectivo y la protección debida de los derechos humanos. El Derecho,

definido como la "Regla Social Obligatoria" frena los abusos y las arbitrariedades y crea un equilibrio social entre todos los seres humanos.^{13bis}

Por tanto, el Derecho considerado por pensador filosófico como la "conciencia y la voluntad colectivas sustituyendo a las conciencias y a las voluntades individuales para determinar las prerrogativas, los derechos subjetivos de cada uno" debe ser objeto de la mayor reverencia por todos los seres humanos, quienes están obligados a ello dada su naturaleza social para que no se siga comprobando lo que ya otros pensadores sabios y justos han constatado: que "tan pronto como los hombres viven en sociedad, la igualdad que existía entre ellos cesa, y el estado de guerra comienza".

El significado etimológico de la palabra "responsabilidad, se encuentra en el libro "La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal", en el cual concluyen que el origen etimológico de la palabra responsabilidad está en el latín responderé, término que implica la fractura de un orden o equilibrio y, consecuentemente, una acción reparadora de dicha fractura.

Responsabilidad en un término tradicional se refiere al compromiso que tiene la persona y en el consiguiente riesgo, en relación con determinados actos o eventos dentro de las leyes de causalidad. El ser humano es racional y libre, que se tiene que enfrentar a su propia ética, a su valoración moral de sus actos.

Con esto tenemos los varios tipos de responsabilidad tradicional. la cual puede ser moral o cuando la norma es violada es la jurídica, esto producirá la responsabilidad jurídica.

Por esta razón "responsable", en el sentido jurídico, será aquel sujeto a quien exigimos una respuesta, un pago de equivalente, una reparación proporcional a un remedio equitativo de las males e injustas consecuencias que con su actuar ilícito

^{13bis} Arroja Vizcaino, Adolfo, op. cit p. 191

nos ha causado y las cuales están por lo general demandando apremiadamente el correspondiente desagravio.

De acuerdo a lo anterior, los elementos de la responsabilidad jurídica son:

- 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.

La violación injustamente ocasionada al derecho es el primer elemento para determinar la responsabilidad del sujeto actuante, sin embargo, la sola existencia de este primer elemento no basta para atribuir al sujeto la responsabilidad jurídica, es decir, el comportamiento ilícito del sujeto en relación con el derecho o bien ofendido, o sea 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 es éste la capacidad de injuriar o imputabilidad. 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 mal.

CAPITULO V

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Antes de entrar al estudio de la responsabilidad tributaria en nuestro país, se hará un breve estudio de la legislación española, la cual hace una explicación un poco mas detallada y mas extensiva sobre la responsabilidad tributaria.

5.1 LEGISLACION ESPAÑOLA

El responsable es un obligado diferenciado de los deudores principales, que debe pagar la deuda tributaria como deudor que es de una obligación de garantía nacida de la Ley. Como características principales de esta figura tenemos:

- Debe fijarse por ley
- El responsable es un deudor que ocupa una posición de sujeción junto a los sujetos pasivos.
- Es un deudor en nombre propio, en virtud del presupuesto de hecho propio de cada clase de responsabilidad.
- Responderá a falta de pago del deudor principal.
- En todo caso, se precisa de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance.
- Desde la notificación de dicho acto, se confieren al responsable los derechos del deudor principal.
- La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, exceptuando a las sanciones.¹³

5.1 .1 Tipos de responsabilidad.

Por la posición que ocupa el responsable en el procedimiento tenemos: Responsabilidad subsidiaria y responsabilidad solidaria, y por el tipo de acto del que deriva la responsabilidad: Responsabilidad por actos lícitos y por actos ilícitos.

¹ Garcia de la Mora, Leonardo. Derecho Tributario (Parte General) p 149

5.1.1.2 Responsable subsidiario.

- En la responsabilidad subsidiaria es necesaria la excusión del patrimonio del deudor principal
- Fracasada la acción de cobro respecto del deudor principal, el responsable subsidiario ocupa el lugar del sujeto pasivo.
- Se requiere siempre un acto expreso de derivación de la acción administrativa de cobro al responsable.
- En realidad, y por lo anterior existirán dos procedimientos: por una parte, el seguido en primer lugar frente al deudor principal y por otra parte, fallido el deudor principal, se abrirá un procedimiento distinto frente al responsable, y
- Antes de la declaración de fallidos de los deudores principales, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan.

El presupuesto de hecho de la responsabilidad subsidiaria consiste, precisamente, en la previa declaración de fallido del deudor principal y que se haya dictado el acto administrativo de derivación de la responsabilidad, a cuyo contenido alude el artículo 142.2 RGR (Reglamento General de Recaudación).

En cuanto al alcance de la responsabilidad subsidiaria, el art. 14.3 RGR alude a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario. Si no se quiere provocar indefensión en el responsable, no pueden arrastrarse en el procedimiento dirigido contra él las consecuencias derivadas de los incidentes que hayan tenido lugar al ejercer la acción de cobro contra el deudor principal (recargo de apremio, costas). Con la redacción del artículo 37.3, los intereses de demora si alcanzarían al responsable.¹⁴

¹⁴ Ibidem p. 151

5.1.1.3 Responsable Solidario.

Las normas principales son los arts. 38 LGT y 12 RGR. De los mismos se infiere que la posición que ocupa el responsable solidario se basa en los siguientes elementos:

- Responde indistintamente con el sujeto pasivo u obligado principal
- No es necesario que la Administración agote la acción de cobro en contra del deudor principal
- El responsable solidario responde en el mismo procedimiento de cobro seguido contra el deudor principal.

El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria requiere:

- Que haya un acto de derivación de la responsabilidad previa audiencia del interesado, que le sea notificado con expresión de los elementos principales de la liquidación.
- Otorgamiento de un período voluntario de ingreso al responsable, cuya falta de pago implicaría la extensión de la responsabilidad al recargo de apremio.

Como se puede apreciar en estas dos clasificaciones, el procedimiento a seguir es muy distinto, ya que por una parte el responsable solidario, se le puede cobrar el crédito fiscal al mismo tiempo que al deudor principal, nada más tiene que ir integrado en el procedimiento administrativo de ejecución una derivación de su responsabilidad, por otra parte el responsable subsidiario, no se le podrá cobrar, hasta en tanto no se le haya cobrado al deudor principal. Como ya hemos venido hablando, nuestro Código Fiscal hace el cobro del crédito fiscal, como si fueran todos los contribuyentes responsables solidarios, cuestión es que ilegal, ya que no es culpa del contribuyente que el legislador haya englobado en un solo artículo todos los tipos de responsabilidades en uno solo, que es el responsable solidario.

5.1.1.4 Responsabilidad derivada de actos lícitos.- Puede consistir en:

- Responsabilidad (subsidiaria) de administradores de sociedades que hayan cesado en sus actividades por obligaciones tributarias pendientes.
- Responsabilidad (solidaria) de los copartícipes de entes desprovistos de personalidad jurídica.
- Responsabilidad (subsidiaria, pero solidaria), por adquisiciones de explotaciones económicas
- Responsabilidad (solidaria) por prestación de garantía como aval, fianza u otra garantía personal solidaria.

5.1.1.5 Responsabilidad derivada de actos ilícitos.-

- Responsabilidad (solidaria) por comisión o colaboración en la realización de infracciones tributarias.
- Responsabilidad (subsidiaria) de los administradores de sociedades por las infracciones cometidas
- Responsabilidad (subsidiaria) de gestores de patrimonios en liquidación [®]
- Responsabilidad (solidaria) de quienes causen o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos el obligado al pago con la finalidad de impedir su trabajo, conductas que pueden originar un delito de alzamiento de bienes, de los que por culpa o negligencia incumplen las órdenes de embargo.¹⁵

A continuación expondremos un caso en el cual no es fácil diferenciar el tipo de responsabilidad en el administrador de una sociedad, teniendo en cuenta que nos fundamentaremos en la legislación española.

¹⁵ Ibidem p 154

"RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR DE PERSONAS JURÍDICAS"

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR DE PERSONAS JURÍDICAS

La Ley General Tributaria (LGT) contiene en su artículo 40.1 una referencia expresa a la responsabilidad "subsidiaria" cuando dice: "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adopten acuerdos que hicieran posibles tales infracciones".

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

®

1º.- LA FIGURA DEL ADMINISTRADOR. DELIMITACIÓN

Sin duda la primera cuestión que debemos plantearnos es la concreción del concepto de - Administrador de personas jurídicas - para conocer a que supuestos les es de aplicación lo señalado por la Ley General Tributaria. La mayoría de los autores recurren a la legislación mercantil dada la carencia de un concepto propio en el ámbito del Derecho tributario.

El artículo 124 del Reglamento del Registro Mercantil sintetiza la modalidades que puede tener la estructura del órgano de administración de la Sociedad:

- a) Un administrador único.
- b) Varios administradores solidarios que actúan cada uno con plena capacidad de gestión.
- c) Varios administradores mancomunados que deben actuar conjuntamente.
- d) Un Consejo de Administración.

De todas las personas integradas en algunas de las fórmulas anteriores debe considerarse que reúnen la condición de " Administrador ".

2º.- CRITERIOS PARA DETERMINAR LA CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR A EFECTOS DE LA ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Un análisis a profundidad indica que los criterios tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional no son uniformes. El razonamiento más usual que viene utilizando el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) para delimitar la figura del Administrador se basa en que es el contenido y alcance de las funciones a desempeñar, debiendo considerar a la persona que efectivamente ejerce la gestión y dirección económica de la sociedad, al margen de la terminología que ese emplee. Sin embargo en ocasiones el TEAC defiende la objetividad del cargo como elemento esencial, es decir la existencia de nombramientos formales registrados, sin tener en cuenta si efectivamente se ejerce el cargo o no.

Analizando las Resoluciones del TEAC y la jurisprudencia sobre este tema, nuestra opinión es que debe cumplirse la concurrencia de la condición de administrador en el sujeto atendiendo a cada tipo de forma social. La presunción de certeza de la que gozan los actos inscritos en el Registro Mercantil a efectos de terceros determina que ésta sea relevante siempre que no se desvirtúe mediante prueba en contrario. Además de lo anterior debe entenderse como requisito necesario la participación efectiva del Administrador, como, tal en los hechos que conducen a la comisión de dicha infracción tributaria.

El momento temporal que debe considerarse debe ser aquel en que se produce la comisión de la infracción tributaria, pues según lo que hemos mencionado en párrafo anterior el administrador responsable debe ostentar dicho cargo en el momento concreto, por lo que los administradores que sean nombrados posteriormente no pueden ser responsables de aquello que sucedió antes de que tuvieran las capacidades inherentes a su puesto en la empresa.

De lo que hemos dicho se desprende que quedan al margen de una imputación de responsabilidad tributaria aquellos que no siendo administradores tienen encomendados la realización de funciones que puedan conllevar capacidad de decisión (gerentes, apoderados, etc...) siempre en el ámbito de lo que recoge el artículo 40.1 de LGT mencionado. Caso aparte será, como luego comentaremos, lo recogido en el artículo 38 de la LGT, en el que no es necesaria la condición de Administrador para tener responsabilidad en los posibles ilícitos tributarios, si no que será una condición objetiva como causante de los mismos el que pueda determinar la responsabilidad, en ese caso de tipo solidario.

3º.- ELEMENTOS DEL PRESUPUESTO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR

Conforme a lo establecido en el artículo 40.1 de la LGT ya mencionado, hay tres requisitos básicos para la existencia de responsabilidad subsidiaria para los administradores:

- a) La imputación de una infracción tributaria a la persona jurídica de la que sea administrador.
- b) La condición de administrador.
- c) Una conducta determinada como hemos señalado.

La Administración Tributaria en sus actuaciones y decisiones y, en particular las Resoluciones del TEAC parecen hacer hincapié en los dos primeros requisitos citados, afirmado en no pocas ocasiones que es suficiente comprobar la comisión

de la infracción por la sociedad y la condición de administrador del sujeto en ese momento, estableciendo así un cierto automatismo, que es ejercido, sobre todo, por parte de los órganos de Recaudación en los procedimientos tendentes al cobro de la deuda tributaria.

4º.- ALCANCE LA RESPONSABILIDAD

Se plantea una colisión entre lo que establece el mencionado artículo 40.1 de la LGT y lo que recoge el artículo 37.3 de LGT, dado que este último dice que "la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones".

El criterio de la Administración tributaria es el de entender que debe ser la especialidad en la materia, por lo que mantiene que prevalece la aplicación de lo previsto en el artículo 40.1. Esta opción implica aceptar el carácter sancionador de este supuesto de atribución de responsabilidad tributaria con todo lo que ello conlleva, que, por tanto, debería ir acompañada de todas las garantías propias del régimen sancionador, por ejemplo la prueba de la actuación, al menos negligente, en el desempeño de su cargo por el administrador y de su relación causal con la infracción tributaria que se impute a la persona jurídica, aspectos estos que en la mayor parte de los casos no se están teniendo en cuenta en los procedimientos .

5º.- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El artículo 38 de la LGT recoge en su apartado 1 "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria".

Parece que la conducta descrita en el artículo 38.1 de la LGT implicaría una participación directa e inmediata en la realización de la infracción, mientras que

la actuación contemplada en el artículo 40.1 de la LGT no requeriría tal grado de involucración sino que bastaría con que estuviera un nexo causal con el incumplimiento.

No olvidemos que la diferencia entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria puede llegar a ser decisiva, sobre toda a la hora de exigir el cumplimiento de las obligaciones por parte de la Administración vía Recaudación, puesto que la responsabilidad subsidiaria que recoge el artículo 40.1 de la LGT exige a la Administración la previa declaración de fallido al deudor principal que es la sociedad. Sin embargo la responsabilidad solidaria que establece el artículo 38 de la LGT posibilita a la Administración dirigirse directamente al responsable solidario, sin que, en este caso, sea necesario que previamente se haya declarado fallido a la sociedad.¹⁶

En este caso, se esta optando por el artículo 40.1, ya que es la especialidad de la materia, caso en el que en México no se toma del todo en cuenta, ya que en Nuestro País todos son responsables solidarios en principio. pero la misma ley en su artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en sus diversas fracciones se contradice ya que textualmente nos indica que los administradores nada mas serán responsables por sus aportaciones.

En el caso actual, otro motivo por el que se tomara el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria seria por que es la que mas beneficia al contribuyente, siendo esto como en las leyes penales, la ley o el artículo que mas beneficie al inculpado, ya que al haber contradicción en la misma ley o laguna se tenga que favorecer a este ultimo, hasta cabe la posibilidad de pedir mediante juicio la nulidad de la acción de responsabilidad contra el contribuyente.

¹⁶ Informe emitido por el Gabinete de expertos en fiscalidad y tributación del Consejo General de Graduados Sociales en España. Garcia de la Mora, Leonardo. Derecho Tributario P 149

5.2 LEGISLACION MEXICANA

Después de haber hecho un estudio breve sobre la responsabilidad solidaria en la legislación española, entraremos al estudio en materia de legislación mexicana, para después hacer un pequeño comparativo entre las dos normas.

Como es costumbre ya en nuestras normas, el legislador no da un concepto de responsable tributario, englobando todos los supuestos de responsabilidad en una sola: la solidaria. Después de hacer un estudio de la legislación española y de varios autores de los cuales tenemos al Licenciado Miguel de Jesús Alvarado Esquivel como el máximo expositor de la materia.

Transcribiremos el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, para después de ahí analizar cada una de sus fracciones respecto a la responsabilidad solidaria:

Art. 26.- 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 esos pagos.

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

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

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 cualquier 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 hubiere 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, se 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 hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.

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 periodo 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 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 1 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.

XV.- La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la

Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI.- Derogada.

XVII.- Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de éste artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o a la fecha de que se trate. 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.

Artículo 26-A.- Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 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 que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 112, 112-A y 112-B del ordenamiento antes citado.

Como lo habíamos dicho anteriormente el legislador engloba en las anteriores fracciones del artículo 26 al responsable solidario siendo que no todos son responsables solidarios, pero debido a una supuesta facilidad para los contribuyentes y para la autoridad el legislador hace una mala clasificación como lo veremos a continuación.

- En las fracciones I y II estamos ante un retendor a cuenta y no ante un responsable tributario

- En la fracción IV, VII y XII, estamos ante el supuesto de sucesión en la deuda tributaria y no de un responsable solidario.
- En la fracción VIII estamos ante el supuesto de garantía personal de la deuda tributaria y de carácter voluntario.
- En la fracción IX estamos en el supuesto de garantía de la deuda tributaria de carácter real.
- La fracción XIII es un caso de retención a cuenta y no de responsabilidad tributaria.
- En la fracción XIV estamos en una caso de retenedor.

Ahora bien en las fracciones que clasificamos dentro de la responsabilidad solidaria, no todas deben de tener el mismo tinte de solidaria, ya que por ejemplo en la fracción III del dicho artículo, estamos ante la presencia de responsabilidad subsidiaria ya que administración acreedora no puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los codeudores, sino que debe acudir primero a los bienes de la sociedad para hacer efectivo el crédito fiscal, si dicho bienes no alcanzan a cubrir el crédito, hasta entonces podrá la autoridad irse contra el directivo social.

Otra característica por la que no puede ser solidaria es por que la responsabilidad esta limitada al déficit de los bienes y no al importe total de la deuda tributaria.

Así tenemos también en las diversas fracciones del artículo multicitado, responsabilidades limitadas, parciarias, etc.

5.2.1 Concepto doctrinal

FLORES ZAVALA, señala que los responsables son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, pero se convierten a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de la ley.¹⁷

¹⁷ Flores Zavala, Ernesto "Elementos de finanzas publicas mexicanas". Ed. Porrúa. Mexico 1985

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 el ciertos supuestos previstos por la norma se le extiende la obligación, debiendo asumir por tanto una posición deudora junto a otros sujetos”.¹⁸

El autor ALVARADO ESQUIVEL da una definición de responsable tributario por demás completa, la cual es la 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”.

5.3 Naturaleza Jurídica

PARLATO, reconoce tres tendencias.

a) Teoría de la distinción entre débito y responsabilidad.

b) El responsable tributario, considerándola no diferenciable de la de sujeto pasivo, y

c) La figura jurídica del responsable tributario es tratada desde afuera del ámbito de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.¹⁹

Tenemos otra teoría, la cual ha aparecido recientemente en la doctrina, la cual nos indica que el responsable tributario actúa como un fiador legal, reconduciendo por ello a su estudio a la figura privada de la fianza.

¹ Alvarado Esquivel. Responsable solidario en materia fiscal. Ed. Op. cit p. 153

¹⁹ Berhri, A. “Principios del Derecho Tributario”. Tomo II. Madrid 1971. Este libro vienen comentarios implícitos en el Libro de Alvarado Esquivel Op cit p. 56

5.3.1 Débito y Responsabilidad.

En la primer teoría, los estudiosos nos hacen un estudio completo queriendo separar la responsabilidad del débito, en otra palabras busca una autonomía de estos dos conceptos, con los siguientes argumentos. El débito 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 obligación, en cambio, significaba una garantía, una responsabilidad, ya que implicaba un sometimiento que podía tener por objeto no a la persona misma del deudor, sino mas bien un conjunto de elementos patrimoniales del deudor.

Creo que esta teoría es poco factible ya que no se puede separar los dos conceptos. En primer lugar la deuda de dinero existe, tanto para el sujeto directo, como para el responsable, la diferencia estriba en el caso de cuando se dan los presupuestos de hecho, si se da al sujeto pasivo directo o al responsable, pero los dos sin lugar a dudas tienen una deuda que por ley o voluntariamente adquirieron.

5.3.2 EL RESPONSABLE TRIBUTARIO ES UN SUJETO PASIVO.

La tesis de Berliri

Esta tesis nos indica que es inadmisibles como figura autónoma de sujeto pasivo de la obligación tributaria, para esto lo clasifica en dos grandes grupos:

- a) 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 depende de ella.
- b) 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.

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, en tal caso, responsable y sustituto son deudores exactamente igual lo que es el contribuyente.²⁰

La tesis de FERREIRO LAPATZA.

Este autor también considera al responsable tributario sujeto pasivo de la obligación tributaria. El responsable, respondiendo de la deuda tributaria y, en ocasiones, pagándola, es también, evidentemente, sujeto pasivo de la citada obligación.

Estamos de acuerdo que el responsable tributario también tiene las mismas obligaciones, sin embargo, lo que se quiere dejar en 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 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.

El responsable, respondiendo de la deuda tributaria y, en ocasiones pagándola, es también evidentemente, sujeto pasivo de la citada obligación, tampoco parece muy conveniente. Así es el argumento anterior es inaceptable por el responsable tributario no puede ser sujeto pasivo por el solo hecho de que responde de la

²⁰ Berliri implícito en el libro "La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal" p. 66

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.

También debe rechazarse 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 tributario.

5.3.3 EL RESPONSABLE TRIBUTARIO NO ES SUJETO PASIVO.

La tesis de GIANNINI

La posición de este autor se sustrae en los siguientes argumentos:

“Además del 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. 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.

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”.

De acuerdo a la información dada con anterioridad la mas 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.

5.3.4 EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO UN FIDOR LEGAL.

Esta tesis que pretende partir no del propio campo del Derecho Tributario, sino de una figura propia del Derecho Privado: la fianza. Quien por primera vez perfiló el estudio del responsable tributario por esta vía es, sin duda CALVO ORTEGA, el cual señala que en los casos de responsabilidad tributaria por acto ilícito se daría el efecto de la fianza.

Según el autor que se cita, se debe 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 hecho.

HERRERO MADARIAGA, 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 de que el fiador se obligue solidariamente con el obligado principal. Por ello, el autor que se cita señala con carácter absoluto de 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.²¹

²¹ Calvo Ortega "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos. Esta obra viene implícita en el libro de Alvarado Esquivel p. 59

5.5 FINALIDAD O FUNDAMENTO EXTRAJURIDICO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Pero que motivos persigue el crear la figura jurídica de responsabilidad tributaria? Cualquier autoridad hacendaria busca el pago del tributo y no trata de dejar ningún hueco ni laguna donde el contribuyente pueda dejar de pagar los tributos. Eso todos lo entendemos, pero se tiene que dar un procedimiento correcto y legal para que pueda ser efectivo. Por mas vueltas que le den los autores al motivo por el que se creo esta figura es por la simple razón de que siempre se paguen los tributos.

Una de las reformas que proponemos en los últimos capítulos de la tesis, es la forma incorrecta de cobrar por parte de hacienda a los contribuyentes cuando se trata de atacar a los socios de una sociedad, sobretodo de una sociedad anónima, es una laguna que el contribuyente puede objetar, ya que para que la autoridad hacendaria pueda cobrar el crédito fiscal se necesitan muchos pasos o procedimientos y no siempre puede pedir toda la totalidad del crédito fiscal ya que la ley no lo permite, tanto el código fiscal de la federación asi como la ley de sociedades mercantiles. Un procedimiento que las autoridades no respetan y quieren cobrar de una forma arbitraria y directa a los contribuyentes, de una forma ilegal.

Un limite 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 estos 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, en caso contrario, es decir, si los socios son cientos y además con participaciones simbólicas, la

administración tributaria, si así lo quiere no tendrá ciertamente mucha facilidad para recaudar el crédito fiscal, sino sólo más trabajo que el de costumbre.²³

“Gran parte de la doctrina ha estimado que el responsable tributario pretende asegurar el pago de la obligación tributaria, por ejemplo CASADO OLLERO, G.; DALCON Y TELLA, R, LOZANO SERRANO C. Y SIMON ACOSTA E., señalan que la finalidad de 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 tributaria.

De acuerdo con la propuesta que sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria adoptamos en el apartado inmediato, según Alvarado Esquivel, 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 caso, el responsable al ser un sujeto infractor, es decir, 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.^{23bis}

Analizaremos los dos casos, por un lado el legislador asegura el tributo por medio del una garantía y la segunda por medio de una sanción.

A) Garantizando el pago de la prestación tributaria.

En primer término tenemos la existencia de un deudor principal que es el encargado de cumplir con la obligación, pero por diferentes maneras, no siempre

²³ Opinión personal apoyada por el autor Alvarado Esquivel de su libro La responsabilidad en materia fiscal p 96

se podía pagar el total de la deuda, ya sea por que el deudor principal no tenía los suficientes recursos, se encontraba sin patrimonio. de ahí donde surge la obligación tributaria para afianzar la hipótesis de que pague cuando el deudor principal no tenga para pagar la totalidad de la obligación. Pero no nada mas el responsable tributario tiene el deber de hacer el pago del crédito fiscal, sino que también se le sanciona por el daño ocasionado a la hacienda pública, daño que muchas veces paga y que no es responsable ya que el ni enterado estaba del daño que se le estaba haciendo a la autoridad. hasta que lo vinculan en el procedimiento, ya con sanciones muchas veces excesivas, esto lo analizaremos y estudiaremos en seguida.

B) Sancionado y exigiendo al sujeto responsable una reparación del daño patrimonial causado a la hacienda pública.

Si entendemos por sanción la reacción del ordenamiento ante la violación del mismo, con la finalidad de conservarse y devenir efectivo²⁴, no hay inconveniente 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.²⁵

La sanción no es penal o privativa de la libertad, simplemente es una sanción para reparar el daño causado de la infracción.

Lo único que podemos decir acerca de la sanción en cuanto a la finalidad de que sea penal, es el simple hecho de que las leyes especiales no deberían contener sanciones privativas de libertad, ya que estaríamos haciendo una mezcla y estar

²⁴ Bobbio. N. "Sanzione", Novissimo Digesto italiano, Tomo XVI, UTET. Torino, 1969. Este libro viene inserto en el libro de "La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal".

p 80

²⁵ Alvarado Esquivel Op. cit p 80

jugando con las leyes, en cuanto a que no es posible que el Código Penal Federal, existan menos delitos tipificados que en las leyes especiales, todo tiene que tener un orden, el cual no creo que sea la manera mas perfecta el hacer una mezcla de leyes penales, civiles, mercantiles, etc, en una sola ley especial.

Volviendo a nuestro tema, el legislador no contempla situaciones punitivas a los contribuyentes ya que no es la finalidad de este último, sino una recuperación de los daños causados a la hacienda pública.

5.6 DESARROLLO COMIENZO Y EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

5.6.1 Los presupuestos de hecho de la responsabilidad en la doctrina tributaria.

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 de sujeto pasivo y la otra sobre el responsable tributario.²⁵

5.6.1.1 El presupuesto de hecho en la Teoría General del Derecho.

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.

La doctrina entiende por hechos jurídicos todos aquellos acontecimientos o sucesos que producen una modificación en la realidad jurídica. esto es, un efecto jurídico y, por tanto son jurídicamente relevantes, entonces el efecto jurídico es

²⁵ Parlato A "Il responsabile d'imposta", Trattato di Diritto Tributario, Volume Secondo, Cedam, Padova, 1994 p 110

producto de los hechos jurídicos, así como el efecto nace de la causa. Esto nos lleva a recoger aquí lo que la doctrina ha dado en llamar el principio de la causalidad jurídica.²⁶

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 (causa) y los resultados previstos por la ley para que se actúe el interés (efecto).²⁷ De manera que no hay efecto jurídico sin hecho jurídico que lo produzca.²⁸

El presupuesto de hecho es propiamente un hecho jurídico y, por el otro, que de ella derivan ciertos efectos jurídicos. El efecto jurídico es la específica transformación de la realidad jurídica y consiste en el nacimiento, modificación o extinción de una relación jurídica.²⁹

La estructura del presupuesto de hecho.

¿Como se realiza ese unión? ¿En que posiciones se colocan los hechos juridicos?

CARNELUTTI señala que 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.

MAIORCA, señala que los elementos de hecho no vienen estructurados en función de 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.

²⁶ Messineo, F. "Manuale di Diritto Civile e Commerciale", Volume Primo, Guiffre, Milano, 1952. Esta obra viene copiada dentro del libro de Alvarado Esquivel p 115

²⁷ Faleza, A. "La condizione e gli elementi dell'atto giuridico" Guiffre Milano, 1941, p 13.

²⁸ Pugliatti, S., "la trascrizione" Guiffre, Milano, 1957. Alvarado Esquivel p. 116

²⁹ Ibidem, p 117

Se debe acudir a dos instrumentos, la tarea del intérprete y, por el otro, al criterio de la causalidad jurídica.

El intérprete, en principio, goza de una aparente libertad para elegir los elementos de hecho constitutivos del presupuesto de hecho.

El criterio de causalidad 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.³⁰

El principio de la integridad del presupuesto de hecho.

La doctrina, considerando que el presupuesto está constituido 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 pretendía.³¹

Nacimiento de la obligación del responsable tributario.

¿Qué es lo que produce el nacimiento de la obligación del responsable tributario?

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 origina la obligación tributaria material.

148438

³⁰ “La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal. Op cit p. 127

³¹ Falzea, A “ La soldarieta nel Diritto Tributario UTET. Torino 1968 p. 43

Hablando de esta tema el autor ALVARADO ESQUIVEL asegura sin reserva alguna que "para que se de un supuesto de responsabilidad tienen que darse dos presupuestos de hecho", representa evidentemente una opinión infundada y peligrosa. Por ejemplo en el artículo 26, fracción IV, del CFF no se alcanza a identificar ningún hecho jurídico auténtico, sino solo una situación jurídica subjetiva (ser padres o tutores), que es a nuestro juicio, la única razón por la que la ley desata este supuesto de responsabilidad.

En efecto, la responsabilidad tributaria prevista en el dispositivo legal, se origina, a juicio del autor, no por la realización de un presupuesto de hecho en sentido estricto, pues no lo hay, sino solo por un status o situación jurídica subjetiva, cual es la de ser padre o tutor de un menor o incapacitado.

En otras palabras, esta hipótesis de responsabilidad no necesita como es normal, la realización de un presupuesto de hecho, sino solo que exista una situación jurídica subjetiva, es decir, un sujeto (el presunto responsable) que sea padre o tutor de un menor o incapaz. Por tanto, es este supuesto de responsabilidad tributaria no existen dos presupuestos de hecho, sino solo uno: el hecho imponible, que origina las contribuciones a cargo y por las que responden quienes ejerzan la patria potestad o la tutela.

La doctrina como se ha visto, exige que uno de los dos presupuestos de hecho que se requieren para hacer surgir la responsabilidad tributaria, sea necesariamente el hecho imponible, a lo que la opinión del autor Alvarado Esquivel no es totalmente correcto, siendo uno de los pocos autores que no esta de acuerdo con esto. Volviendo al tema, nos da un ejemplo en donde nos ilustra su contradicción del hecho imponible, donde nos indica que el artículo 26 fracción I del CFF habla de retenedores, con lo cual no viene a realizarse propiamente el hecho imponible, sino solo el presupuesto de hecho de la retención, por consiguiente, en este supuesto no se responde realmente con un contribuyente, sino con un retenedor.

La crítica, que a mi modo de ver de este autor, es que considera infundada la doctrina en cuanto al presupuesto de hecho y el hecho imponible, ya que la ley

contradice los estudios realizados, pero el autor no toma en cuenta que la que esta mal es la legislación actual, ya que para mi el retenedor no es un responsable solidario, como lo hemos analizado anteriormente en esta tesis, por lo que los legisladores tendrán que trabajar en las modificaciones correspondientes.

5.6.2 Características legales de la obligación del responsable tributario.

a) Accesorio: dependiente y subordinada.

La doctrina, ha estimado que la obligación que deriva de la responsabilidad tiene carácter accesorio.

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 accesorio.³²

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 y aceptada por la doctrina.

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.³³

Si se llega a extinguir la obligación principal, la accesorio en este caso la responsabilidad tributaria queda extinta, ya que repercute en la misma.

³² Giamuru, A D "Instituciones de Derecho Tributario" EDERSA. Madrid. 1957. Este autor viene contenido en el libro de Alvarado Esquivel. p 135

³³ Alventosa del Río, J Fianza ambito de responsabilidad. Ed. Comares. Granada 1988. p. 87

Subsidiaria.

Subsidiaria por la sencilla razón que el responsable pagará la deuda, después que el responsable principal, independientemente de que como sea la responsabilidad subsidiaria o solidaria.

No contributiva

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 tributación.³⁴

Cuando el responsable tributario tenga que pagar el crédito fiscal, tendrá la oportunidad o una acción para recobrar en contra del contribuyente principal, el daño patrimonial que sufrió. Esta acción de reembolso se funda, precisamente, en la naturaleza no contributiva de la obligación del responsable y hará que el contribuyente sea quien en definitiva venga a contribuir para los gastos públicos.

Ahora bien, como la gran mayoría de las obligaciones, la obligación del responsable tributario nace ilíquida e inexigible³⁵. Por tanto, veamos en los apartados siguientes como se determina la cuantía económica de la responsabilidad, así como los requisitos legales para hacerla efectiva.

³⁴ Jimenez Gonzalez. A Lecciones de Derecho Tributario. ECASA, Mexico. 1991.p. 270

³⁵ Alvarado Esquivel op. cit p 141

5.7 DETERMINACION DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD.

El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria.

Las distintas fracciones del artículo 26 del CFF que establecen los supuestos de responsabilidad tributaria auténticos, si se ocupan de determinar el alcance de dicha responsabilidad. Por ejemplo, algunas de sus fracciones, en la parte conducente, señalan lo siguiente:

~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...

XV.-...el monto de las contribuciones que se omitan

XVII.-...las contribuciones que se hubieran causado...en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la (asociación en participación)...sin que la responsabilidad exceda de la aprobación hecha a la asociación en participación durante el período o a la fecha de que se trate.

De las fracciones anteriores se desprende que, en realidad, el alcance de la responsabilidad se reduce al importe de las contribuciones causadas y que no fueron pagadas en su oportunidad. Sin embargo, se observa también que en las fracciones III, IV, X y XVII, la responsabilidad se limita a un determinado valor. Finalmente el alcance de la responsabilidad se reduce aún más en la fracción XI, pues solo se pretende asegurar una contribución en particular, esto es, el impuesto sobre la renta causado.

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."

Ahora bien, para determinar cuales son los accesorios, debe acudirse al último párrafo del artículo 2 del CFF, puesto que este precepto señala expresamente que: "Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas".

Analizaremos cada uno de los accesorios.

a) Recargos.

Según el artículo 21 del CFF "Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales... deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados .. la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de

incrementar en 50% a 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.

b) Los gastos de ejecución.

El artículo 2 del CFF, considera que los gastos de ejecución son accesorios de las contribuciones, es decir, de la cuota o deuda tributaria en sentido estricto, a lo que no estamos de acuerdo, ya que el responsable tributario no tiene la culpa de los gastos de ejecución que se hayan originado con anterioridad.

c) Multas.

El último párrafo del artículo 26 del CFF establece: “La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas, sin embargo, el responsable solidario si 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 infracción.”

5.8 Exigibilidad del pago de la prestación tributaria al responsable.

Se 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 el periodo voluntario, dar lugar a su ejecución en vía de apremio. Sin embargo, se deben cumplir varios requisitos y procedimientos para el cumplimiento del pago del crédito fiscal.³⁶

³⁶ Alvarado Esquivel Op cit p. 148

Requisitos:

a) Nacimiento y liquidez de la obligación del responsable.

La aparición del vínculo jurídico que le une con la hacienda acreedora. Otros de los requisitos lógicos que se precisan para compeler al responsable, es que esta obligación venga determinada en cantidad líquida, pues es indispensable que se conozca el importe económico de dicha obligación.

b) Vencimiento del periodo voluntario de pago del contribuyente.

El artículo 6 del citado código dispone que “las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

c) Fundamentación y Motivación.

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”.

Notificación del Acto.

Tiene que ser debidamente notificado el responsable solidario, ya que si no se podrá impugnar por un procedimiento ilegal, lo que conlleva con todos los requisitos legales.

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”.

Exigibilidad de la deuda tributaria y requerimiento de pago.

El requerimiento de pago es un acto condicionante para la hacienda pública, pues si esta pretende hacer efectiva la deuda tributaria sobre el responsable solidario, deberá requerirle a éste el pago de dicha deuda.

La extinción de la responsabilidad tributaria.

a) El pago

Esta es la forma principal de que se extinga la responsabilidad tanto del contribuyente como del responsable, ya que no habiendo deuda a la hacienda pública, se concluye el cobro.

b) La prescripción.

El artículo 146 del CFF dispone que “el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.”

c) La caducidad.

El artículo 67 del CFF dispone “la caducidad es un medio de extinción de las facultades de determinación de la administración tributaria. Por tanto, si dentro del plazo de caducidad no se determina la responsabilidad tributaria, independientemente de que se hubiere determinado la obligación tributaria principal, se habrán extinguido las facultades de la hacienda pública para este

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.

- La compensación.

El CFF en 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...”



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPITULO VI

CLASIFICACION DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Se hará un pequeña exposición de las clasificaciones doctrinales más destacadas como PUGLIESE, PARLATO Y CALVO ORTEGA, para después entrar a examinar los distintos tipos de responsabilidad que aparecen en la Ley General Tributaria Española y el Código Fiscal de la Federación.

6.1 Clasificaciones doctrinales.

PUGLIESE

I.- A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa:

- 1.- El contribuyente deudor directo del tributo.
- 2.- El causahabiente del contribuyente:
 - a) Mortis causa
 - b) Inter vivos

B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

C. Sujetos pasivos, en la 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 obligadas 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.

PARLATO.

Reconoce tres especies de responsabilidad:

I.- La responsabilidad dependiente de la función.

II.- La responsabilidad de los sujetos a quienes se demanda el cuidado del interés ajeno.

III.- La responsabilidad por las modificaciones subjetivas relativas al presupuesto del tributo.

Responsable dependiente de la función.

Los funcionarios públicos como los notarios son los responsables del registro de ciertos actos jurídicos, en donde lleva implícito el pago de impuestos, ya sea por la venta de un terreno, ya sea por la venta de acciones, fusión, escisión y liquidación de una empresa, en este caso el funcionario lleva una gran responsabilidad, ya que no nada mas el de retener impuestos, sino que lleva consigo el cuidar su trabajo, como en este caso es el del notario.

La otra cara de la moneda, es que siempre los funcionarios siempre tratan de protegerse y por lo mismo, retienen impuestos que no necesitan retener, por el simple hecho de que no haya un reclamo por parte de la autoridad hacendaria en su contra, a lo que no me parece justo para los contribuyentes.

Responsabilidad de los sujetos a quienes se demanda el cuidado de un interés ajeno.

Para llegar a esta segunda especie de responsabilidad, el autor citado parte de la idea de que el fenómeno representativo se constituye para 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.³⁷

Responsabilidad por las modificaciones subjetivas relativas al presupuesto del tributo.

Parlato reconoce 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 de dicha posición, la relación jurídica debe constituirse con el nuevo titular y desde la fecha en que el cambio a 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.³⁸

CALVO ORTEGA

Propone que los presupuestos de hecho de la responsabilidad que regula el ordenamiento tributario se clasifiquen, principalmente, en razón de tres criterios distintos:

³⁷ Alvarado Esquivel op cit p. 173

³⁸ Parlato . . . , viene citado en el libro de Alvarado Esquivel.

- 1) El primero, hace referencia a la existencia o no del beneficio de excusión a favor del responsable. Aparecen así dos clases de presupuestos que dan lugar a la responsabilidad subsidiaria y responsabilidad solidaria.
- 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 futuros. Sin embargo, existen determinados supuestos de responsabilidad en los que ésta aparece limitada.
- 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.

Como primer criterio de Calvo Ortega, a nuestra opinión es una buena clasificación, ya que el beneficio de excusión es una buena arma y es compatible con la responsabilidad tributaria, pero no trata de la misma materia, ni de las mismas personas jurídicas, ya que por un lado el beneficio de excusión, habla exclusivamente de un fiador exclusivamente, mas bien se tomaría como un punto de referencia para hacer nuestro estudio de derecho, pero no como clasificación.

El presupuesto de hecho está constituido por la conducta culposa del responsable. Además, según el autor, son los supuestos de responsabilidad más numerosos y los que presentan una problemática jurídica más interesante, dado que el hecho generador de la responsabilidad es un hecho ilícito.

ALVARADO ESQUIVEL

a) Responsabilidad según su nacimiento.

Atendiendo al nacimiento de la responsabilidad tributaria se podrán distinguir dos especies de responsabilidad:

1.- 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.

2.- 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 como un carácter de garantía de la prestación tributaria.

b) Responsabilidad según su determinación.

Si acudimos a su determinación o alcance, nos encontraremos con los siguientes tipos de responsabilidad

1.- Responsabilidad solidaria, cuando la responsabilidad alcanza la totalidad de la prestación tributaria, quedando facultada la hacienda pública a reclamar dicho importe.

2.- Responsabilidad limitada, cuando la responsabilidad alcanza hasta cierto límite determinado legalmente.

3.- Responsabilidad parciaria, cuando el responsable sólo deba cubrir parte que legalmente le corresponda.

c) Responsabilidad según su exigibilidad.

1.- 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.

2.- Responsabilidad por ejecución secundaria o mediata, cuando se ejecuta después de constreñir coactivamente y sin éxito al deudor principal.

6.2 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”

La responsabilidad solidaria.

Para obligar a los responsables se requiere de algunos requisitos o situaciones jurídicas específicas, y con esto viene a asegurar el pago del crédito fiscal.

La responsabilidad solidaria, no viene expresamente en la LGT, nada más unos casos de responsabilidad parciaria.

La responsabilidad subsidiaria.

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”.

En resumen, 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 estos sujetos y al crédito incobrable.

6.3 El Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967.

En la MCTAL, existe un solo tipo de responsabilidad tributaria: la solidaria, esto aparece en su artículo 28 el cual menciona “La responsabilidad ...se limita al valor de los bienes que administren, a menos que los responsables hubieran actuado con dolo”. De esta 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.

Por tanto la responsabilidad tributaria que aparece en el MCTAL debe ser clasificada, según, en solidaria y limitada.

6.4 El Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria.

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 que debemos entender por responsabilidad solidaria. Asimismo, tampoco nos señala los efectos de tal responsabilidad.

Esto nos obliga a aplicar supletoriamente las disposiciones del Derecho común, de manera que aquí tendrían plena aplicación los artículos 1987, 1989 y 1990 del Código Civil para el Distrito Federal.

Con estos antecedentes, en nuestra opinión, sólo son supuestos de responsabilidad solidaria en sentido estricto las hipótesis contenidas en las fracciones III. primera parte, V, VI, XI, y XV 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 solidarios.

En cambio, 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.

En efecto, en este supuesto se observa claramente que, por ejemplo, el administrador responde la de 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 dirigirse al patrimonio de la sociedad mercantil. Ahora bien, si este patrimonio, no alcanza a cubrir la deuda tributaria, entonces podrá dirigirse contra el 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).

Por lo que toca al supuesto contenido en la fracción X del artículo 26 del CFF, así como el de la fracción XVII. 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 bienes para cubrir la deuda tributaria, pues el 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 sociedad. Por tanto, la responsabilidad de los socios o accionistas no es 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. En suma, por mas 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.

CAPITULO VII

PROPUESTAS DE REFORMA PARA EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

7.1 Dejar debidamente definido y clasificado el término de sujeto pasivo y responsable solidario

Debe de quedar bien claro la distinción entre sujeto pasivo y responsable solidario ya que como lo hemos comentado en el transcurso de esta tesis el responsable nada mas tiene la finalidad de asegurar el pago de la prestación tributaria.

7.2 Separar los retenedores, así como los sujetos de garantía personal del crédito tributario del régimen de la responsabilidad solidaria.

Los retenedores y sujetos de garantía personal se desarrollan fuera del hecho imponible y no tiene la obligación en forma tan directa, nada mas 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 de que nazca la deuda tributaria y aparezca un autentico contribuyente. A la inversa, el responsable tributario no puede aparecer en la escena tributaria como sujeto pasivo, pues no se olvide que el sujeto responsable es un obligado, junto al sujeto pasivo, a pagar la citada deuda. Por eso se debe excluir los supuestos de retención a cuenta del ámbito de la responsabilidad tributaria, es decir del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte hablando de los sujetos de garantía personal, la obligación de este tercero no deriva de la realización de un presupuesto de hecho tipificado por la ley como generador de responsabilidad tributaria, sino de un simple acto declarativo de voluntad. 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 tributario.^{38bis}

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 tributario.

7.3 Necesidad de excluir las hipótesis de garantía real de la deuda tributaria del campo de la responsabilidad.

Según el artículo 141 del CFF, 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 de no un presupuesto de hecho que legalmente se articule para derivar la responsabilidad tributaria.

Por tanto, proponemos al legislador 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, las cuales son reguladas en forma específica por el artículo 141 del propio CFF.^{38bis}

^{38bis} Alvarado Esquivel op cit p 152

En las fracciones III, IV, V, VI, X, XI, XV y XVII, sucede el mismo caso. no son solidarias, sino a nuestro juicio pueden ser subsidiaria, limitada y parciaria. Por ejemplo, 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. Así mismo, 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.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPITULO VIII

ERRORES EN LA PRACTICA DE LA AUTORIDAD HACENDARIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION EN CONTRA DEL RESPONSABLE SOLIDARIO.

En este capítulo haremos un estudio de la forma en que la autoridad hacendaria exige por medio del Servicio de Administración Tributaria las contribuciones como responsable solidario. Comenzaremos, por poner un punto de partida el Requerimiento de Pago y el Mandamiento de ejecución contenido en el mismo documento, por lo general, los cuales se pretenden notificar mediante un ilegal acta de Requerimiento de Pago, emitidos por la Administración Local de

Recaudación, donde incluyen el crédito fiscal y con el apercibimiento de que en caso de no hacerlo, se procedería a hacer efectiva la garantía otorgada (siempre que la haya), para cubrir el crédito que se le debe a la autoridad hacendaria, en el carácter supuestamente de responsable solidario de una empresa determinada.

En un ejemplo claro la autoridad notifico al responsable solidario en fecha 13 de Junio del 2001 dicha administración pretende requerir de pago un crédito fiscal supuestamente por considerar al contribuyente como responsable solidario de la empresa o negociación.

Sin entrar al fondo del estudio y según artículo 68 del Código Fiscal de la federación, no requirió primeramente el pago a la empresa deudora, así como que exista algún documento mediante el cual se haya determinado, liquidado y notificado conforme a derecho dicho crédito fiscal por parte de la Autoridad Recaudadora, tanto al responsable solidario como a la empresa deudora. Por ende se puede desconocer el origen del crédito, así como, sin que previamente se haya notificado la determinación y liquidación del supuesto crédito conforme a derecho, tanto al responsable solidario, como a la empresa, supuestamente deudora del referido crédito, ya que no se ha comprobado lo contrario por parte de la autoridad hacendaria, por lo que puede resultar ilegal dicha actuación y ya que no se cumple con los requisitos estipulados en las leyes fiscales.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

En primer término, hemos visto con frecuencia que la Administración Local de Recaudación, no notifica correctamente los diferentes actos de autoridad, ya sea por que la notificación se entiende con otra persona, sin que este precedido el con un citatorio, contraviniendo lo previsto por los artículos 134 y 137, del Código Fiscal de la Federación.

2.- A través del citado Requerimiento de Pago la administración pretende requerir de pago un crédito fiscal por considerar que el responsable solidario de la

empresa o negociación tiene ya toda la carga del crédito al responsable, negando esto lisa y llanamente en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la federación, ya que previamente no se ha requerido de pago a la empresa deudora, así como que no demuestra en documento alguno mediante el cual se haya determinado, liquidado y notificado conforme a derecho dicho crédito fiscal por parte de la Autoridad Recaudadora, tanto al responsable solidario como a la empresa deudora.

Por otra parte, en el supuesto sin conceder de que existiese dicho documento determinante o liquidatorio del referido crédito, del cual se desconoce su contenido y por ende su legal notificación.

Se pondrán a continuación un conjunto de impugnaciones más frecuentes que el contribuyente puede desahogar ya sea en un recurso o en un juicio, esto dentro del esquema planteado con anterioridad en este capítulo, esto con la finalidad de demostrar las lagunas, imprecisiones que comete tanto el Poder Legislativo como la misma autoridad hacendaria, que ya hemos estudiado en los capítulos anteriores de nuestra tesis.

1.- Procede declarar la nulidad lisa y llana en términos de lo dispuesto en los artículos 238 fracción IV, y 239 fracción II del Código Fiscal de la Federación, tanto del Requerimiento de Pago como del Mandamiento de Ejecución inserto en dicho Requerimiento de Pago, mediante los cuales se pretende requerir de pago el crédito fiscal en cantidad de \$500,000.00, dado que dicho Requerimiento de Pago es ilegal y ningún efecto jurídico deberá producir en contra del responsable solidario ya que los hechos que lo motivaron no se realizaron, fueron distintos y se apreciaron en forma equivocada, dictándose en contravención a las disposiciones legales aplicables, dejándose de aplicar las debidas, violando lo dispuesto en los artículos 65, 145, 150 y 151. del Código Fiscal de la Federación, además de carecer de la debida fundamentación y motivación legal que debe contener todo acto de autoridad exigidos por los artículos 38 fracción III del Código Fiscal de la federación y 14 y 16 Constitucionales.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

En seguida transcribiremos el Requerimiento de Pago que la Autoridad por lo general utiliza, para poder apreciar la ilegalidad de los mismos, en el cual pondremos información, como si se estuviéramos en un caso real, esto es así por que necesitamos de datos para dar un mejor entendimiento a esta tesis.

“CREDITO NUMERO 00000.

“Del análisis practicado a su crédito fiscal arriba citado, y en virtud de que el contribuyente no liquido el crédito arriba indicado dentro del plazo legal correspondiente y toda vez que usted se constituyó como Responsable Solidario mediante el acta de embargo, ante esta administración Local de recaudación para cubrir el crédito en mención y por lo estipulado en los artículos 26 fracción VIII y 38 del Código Fiscal de la Federal, se le requiere de pago apercibiéndolo que de no hacerlo dentro de un plazo de 6 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del presente requerimiento, se procederá hacer efectiva la garantía

otorgada para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales, conforme a lo dispuesto en los artículos 65,145,150,151,152,155 y demás relativos aplicables del Código Fiscal de la federación.

Lo anterior con fundamento en los artículos: 1, 2, 4, 7, fracción I y XIII y tercero transitorio de la Ley del Servicio de administración Tributaria, artículo 22 fracción II, en relación con el artículo 20, fracción I y XXIII y 39, Apartado A, todos del Reglamento Interior del Servicio de administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la federación el 22 de 2001 en vigor al día siguiente de su publicación;

Artículo segundo, párrafo segundo, punto 18, del acuerdo por el cual se señala, el nombre, sede, y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas del Servicio de administración Tributaria, publicado en al citado Órgano oficial el 31 de Agosto del 2000, en vigor al día siguiente de su publicación.

MANDAMIENTO DE EJECUCION

Para el cumplimiento de lo manifestado y con fundamento en el artículo 152 del Código Fiscal de la federación, se designa al ejecutor C.....

De lo transcrito se aprecia claramente que la autoridad hacendaria se apoya para iniciar un procedimiento de cobro en una supuesta falta de pago del crédito No 00000, por parte de la empresa a negociación, esto es, supuestamente en virtud de que la citada contribuyente no liquido el referido crédito dentro del plazo legal correspondiente, sin que se especifique en dicho Requerimiento de Pago mediante qué documento u oficio la autoridad recaudadora haya solicitado a la empresa deudora al pago de dicho crédito y que no la haya sido cubierto, situación que en el caso que nos ocupa dicha administración Local de recaudación no lo acredita con prueba alguna en términos de la previsto en el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal.

De donde resulta que la autoridad ejecutora está obligada a acompañar al requerimiento de pago los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad, situación que en la especie dicha autoridad recaudadora no los acompaña, no justificando su actuación de requerimiento de pago, siendo por lo tanto ilegal dicho procedimiento de cobra.

Por otra parte, la actuación de la autoridad es a todas luces ilegal, ya que si bien es cierto, que en los artículos en que se apoya, como lo es el artículo 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación, establecen la facultad de cobrar créditos, no menos cierto es que los mismos se componen de varias fracciones que contemplan diversas hipótesis, por lo que al citarlos en forma genérica y no precisar la fracción,

inciso o subinciso en que se apoya, es que se deja en un notorio estado de indefensión para el responsable solidario.

A su vez los artículos en que se apoya 145 y 151 del Código Fiscal de la federación medularmente establecen:

Art. 145

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.

Se podrá practicar embargo precautorio sobre los bienes a la negociación del contribuyente, para asegurar e interés fiscal, cuando:

I. —

II.

III.

IV.-

V.-

VI.-

Art. 151.- Las autoridades fiscales, para hacer efectivo exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

I. — UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

II. DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

De la transcripción de los numerales citados se aprecia claramente, del primero que la autoridad se encuentra facultada para llevar a cabo el procedimiento de cobro de los créditos fiscales, sin embargo el contribuyente puede negar en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que con anterioridad a la fecha en que me fue notificada el Requerimiento de Pago y Mandamiento de ejecución inserto en el mismo, se haya notificado documento legal alguno emitido por autoridad competente en el que se haya determinado y liquidado conforme a derecho crédito alguno que motive el requerimiento, debatido.

A su vez en el citado artículo 151 en que se apoya, de él se desprende únicamente la facultad para hacer efectivo un crédito exigible, pero es el caso, que para que un crédito se haga exigible, es menester que el mismo como se dijo este determinado, liquidado y notificado y que hayan transcurrido los términos legales, para así estar en aptitud de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución.

La autoridad es totalmente omisa en precisar en cual de las fracciones ubica y por tanto deviene de ilegal el requerimiento de pago que se impugna, al no contenerse en el mismo las causas motivacionales que se adecuen a la norma, ya que este último dispositivo, como es de observarse se contienen diversos supuestos para

hacer exigible el crédito fiscal, sin que se haya señalado en forma precisa la fracción correspondiente de dicho numeral, por la que se desconoce supuesto en que la autoridad funda requerirme de pago.

En efecto, los preceptos legales supracitados, que contienen verdaderas formalidades técnico- jurídicas en concordancia con los artículos 14 y 16 de nuestra constitución Política Federal, establecen que para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, es necesario que exista la determinación legal de un crédito, la legal notificación de la adeudado, así como haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días a la fecha en que surta efectos la citada notificación, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal ni se

interponga medio de defensa alguno, entonces se exigiese su cumplimiento, por lo

que no pueden tenerse por cumplidos tales requisitos cuando la autoridad exactora inicia el procedimiento económico coactiva en contra del contribuyente, porque éste se constituyó supuestamente responsable solidario de un supuesto crédito, adeudado supuestamente por empresa o negociación, sin acreditarlo con prueba alguna la referida administración Local de Recaudación de Monterrey.

Es aplicable a lo anterior, la Tesis sustentada por la Segundo Tribunal Colegiado del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 187-1 92, Sexta Parte, pagina 76, que a la letra dice:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE LA AUTORIDAD AL EMITIR EL ACTO DEBE CITAR EL NUMERAL EN QUE FUNDAMENTE SU ACTUACION Y PRECISAR LAS FRACCIONES DE TAL NUMERAL. El artículo 16 de la constitución Federal al disponer que nadie puede ser molestado en su persona, posesiones o documentos, sino a virtud de

mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, exige a las autoridades no simplemente que citen los preceptos de la ley aplicable, sino que también precisen con claridad y detalle la fracción o fracciones en que apoyan sus determinaciones. Lo contrario implicaría dejar al gobernado en notorio estado de indefensión, pues se le obligaría, a fin de concertar su defensa, a combatir globalmente los preceptos en que funda la autoridad el acto de molestia, analizado cada una de sus fracciones, menguando con ello su capacidad de defensa.

MANDAMIENTO DE EJECUCION.-CARECE DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION SI NO SE DA LA CAUSAL DE EXIGIBILIDAD DEL CREDITO QUE SE INVOCA.

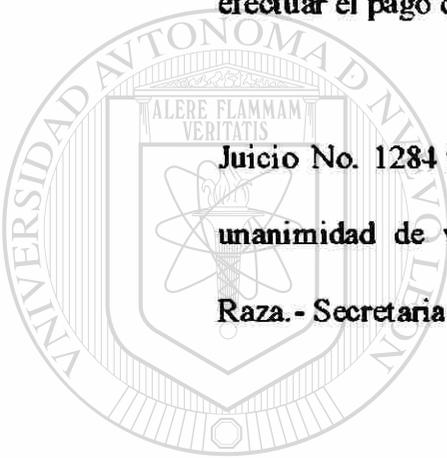
Procede concluir que el mandamiento de ejecución carece de fundamentación y motivación, si la autoridad señala que se emite en virtud de que el deudor del crédito dejó de cubrir tres parcialidades sucesivas e invoca como fundamentos de su determinación los artículos 66, fracción III, incisa c), en relación con el segundo supuesto del último párrafo del artículo 151 y 145, del Código Fiscal de la Federación, los cuales disponen que queda revocada la autorización

para pagar un crédito a plazos, ya sea diferido o en parcialidades,

cuando el contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas y que en dicho caso el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento; si de las constancias exhibidas por las partes en el juicio, se llega al conocimiento de que, si bien se solicitó la autorización para pagar el crédito a plazos. ésta fue negada por la autoridad, por lo que no se dan los hechos que sirven de apoyo a la autoridad, pues no puede darse la exigibilidad del crédito por la causa que se invoca, esto es, la

revocación de la autorización para pagar a plazos por haber dejado de cubrir tres parcialidades en forma consecutiva, ya que no puede revocarse una autorización que no se dio, además de que, al negársele esa autorización, el deudor no se encontraba obligada a efectuar el pago de las parcialidades a que se refiere la autoridad. (23)

Juicio No. 1284 97.- Sentencia de 6 de agosto de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Raza.- Secretaria: Lic. Guillarmina Ruiz Bohórquez.



UANL

2.- El Requerimiento de Pago y el Mandamientos de ejecución y sus consecuencias mediatas a inmediatas, que tienen su apoyo en un supuesto crédito son ilegales y ningún efecto jurídico deberán producir en contra ya que los mismos carecen de la debida fundamentación y motivación que debe contener todo acta de autoridad exigidos por los articulas 38 fracción III del Código Fiscal de la federación y 14 y 16 Constitucionales.

Ello es así, ya que la actuación de la autoridad es a todas luces ilegal, ya que si bien es cierto, que en los artículos en que se apoya, como lo es el artículo 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación, establecen la facultad de cobrar créditos, no menos cierto es que los mismos se componen de varias, fracciones, que contemplan diversas hipótesis, por lo que al citarlos en forma genérica y no precisar la fracción, inciso a subinciso en que se apoya, es que se deja en un notorio estado de indefensión.

Ahora bien, para que proceda el cobro de una obligación fiscal, ésta debe ser previamente y definitivamente liquidada por la autoridad mediante un acto administrativo que nace a la vida jurídica a través de la notificación correspondiente efectuada al particular, sobre el cumplimiento de la obligación unilateral de pago. lo

cual no exige a la autoridad correspondiente de cumplir con las formalidades contempladas en relación con el Código Fiscal de la Federación, pues de estimarse lo contrario se violarían las garantías de legalidad y certeza jurídica que consagra nuestra Carta Magna, como acontece en la especie, pues en el caso concreto, la Autoridad Recaudadora jamás acredita la existencia de la resolución en que se hubiese determinado el crédito que se pretende hacer efectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución, en consecuencia la actuación de la autoridad carece de apoyo legal, pues se desconoce los fundamentos y motivaciones de la resolución que da origen al cobro que se pretende hacer efectivo.

Resulta ser exactamente aplicable al presente caso, la tesis de Jurisprudencia No. IV.10.5 A, sostenida por el H. Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, misma que resulta visible en el Semanario Judicial de la Federación, Toma VII, del mes de marzo de 1998, página 712, que establece lo siguiente:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanaria Judicial de la Federación y su Gaceta

Toma: VII, Marzo de 1998

Tesis VI.2o: J 132

Página: 712

UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION. ES IMPROCEDENTE
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS
SI PREVIAMENTE NO SE DETERMINA Y NOTIFICA EL CREDITO FISCAL

POR LA AUTORIDAD HACENDARIA, AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE,
QUE OPTO POR LA AUTODETERMINACION, HAYA INCUMPLIDO CON EL
PAGO EN PARCIALIDADES.

De conformidad con los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, que contienen verdaderas formalidades técnico- jurídicas, ad hoc con las artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se deduce que para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito, la legal notificación de lo adeudado así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días, a la fecha en que surta efectos la citada notificación, para que, en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, ni se interponga medio de defensa alguno, entonces exigirse su cumplimiento. Ahora bien, no pueden tenerse por cumplidos tales requisitos cuando la autoridad exactora inicia el procedimiento económico coactivo en contra del

contribuyente porque éste incumplió con el pago de tres parcialidades en forma sucesiva a que se había obligado al optar por auto corregir su situación fiscal, dada que el incumplimiento de la obligación unilateral de pago no exime a la autoridad correspondiente de cumplir con las formalidades contempladas en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación antes referidos.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO**(RESOLUCIONES)**

MANDAMIENTO DE EJECUCION.- CARECE DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION SI NO SE DA LA CAUSAL DE EXIGIBILIDAD DEL CREDITO QUE SE INVOCA .- Procede concluir que el mandamiento de ejecución carece de fundamentación y motivación, si la autoridad señala que se emite en virtud de que el deudor del crédito dejó de cubrir tres parcialidades sucesivas e invoca como fundamentos de su determinación los artículos 66, fracción III, inciso C), en relación con el segundo supuesto del último párrafo del artículo 151 y 145, del Código Fiscal

de la Federación, las cuales disponen que queda revocada la autorización para pagar

un crédito a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, cuando el contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas y que en dicho caso el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento; Si de las constancias exhibidas por las partes en el juicio, se llega al conocimiento de que, si bien se solicitó la autorización para pagar el crédito a plazos. ésta fue negada por la autoridad, por lo que no se dan los hechos que sirven de apoyo a la autoridad , pues no puede darse la exigibilidad del crédito por la causa que se invoca, esto es, la revocación de la autorización para pagar a

plazos por haber dejado de cubrir tres parcialidades en forma consecutiva, ya que no puede revocarse una autorización que no se dio, además de que, al negársele esa autorización, el deudor no se encontraba obligado a efectuar el pago de las parcialidades a que se refiere la autoridad. (23)

Juicio No. 1284 97.- Sentencia de 6 de agosto de 1998, aprobada por unanimidad de votos.

Resulta igualmente aplicable al presente caso la tesis sostenida por el propio Tribunal Fiscal de la Federación, y que fuera publicada en la revista No.17 del

T.F.F., Tercera Época, Año 1, Julio 1998, Págs. 40 y 41 misma que a la letra

establece

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS
OBLIGACION FISCAL NO LIQUIDADADA.- ES IMPROCEDENTE SU
COBRO MEDIANTE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE
EJECUCION.- Para que una obligación fiscal pueda hacerse efectiva con el procedimiento administrativo de ejecución, de acuerdo con lo establecido por las artículos 144, 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación, se requiere sea liquidada y no haya sido pagada a garantizada en términos de Ley, por el contribuyente.

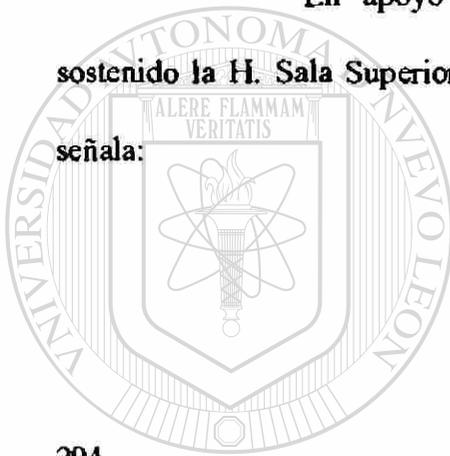
Juicio No. 2112187.- Sentencia de 17 de mayo de 1988, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Francisco Ramírez.- “Secretario” Lic. Arturo Sigifredo Sámano Ballesteros.

En este capítulo como hemos visto, se han anexado jurisprudencias relativas al caso concreto de la responsabilidad solidaria y en sí del procedimiento administrativo de ejecución, esto con la finalidad de apoyar nuestro dicho acerca del cobro de parte de la autoridad hacendaria contra los contribuyentes y responsables solidarios, las cuales se deberán acatar en términos de lo dispuesto por el artículo 259 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación.

De lo antes precisado se desprende que la autoridad hacendaria es totalmente omisa en precisar las causas inmediatas y circunstancias particulares que toma en cuenta para emitir dicho mandamiento de ejecución y que al mismo se adecue a la norma concreta y no simplemente a concretarse a señalar que el contribuyente deudor no liquidó el crédito dentro del plazo legal correspondiente, ya que es menester que en dicho oficio se señalara en que fecha me fue notificada el crédito, con quien se entendió la diligencia, para así estar en aptitud de cerciorarme, si habían transcurrido los términos legales y además conocer como fue que se originó dicho crédito, es decir, si derivaban del ejercicio de facultades de comprobación a si

de la elaboración de declaraciones normales o complementarias y si respecto de los mismos se había solicitado algún pago en parcialidades.

En apoyo a lo antes expuesto citare Jurisprudencia que ha sostenido la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación y que a la letra señala:



294

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
(RESOLUCIONES)

MOTIVACION Y FUNDAMENTACION.- DEBEN EXPRESARSE EN EL

TEXTO MISMO DEL ACTO DE AUTORIDAD.- En el texto mismo del acto autoritario de molestia deben expresarse los razonamientos con base en los cuales se

llego a la conclusión de que el acto concreto al que se llegó se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales, puesta que motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que la autoridad formuló al establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal; en tanto que fundar es señalar los preceptos legales en que se apoya al acto, debiendo existir adecuación entre el motivo y el fundamento expresado. Sin embargo, de acuerdo con

la jurisprudencia 109 una resolución administrativa puede fundarse y motivarse en documentos anexos a ella, si esos documentos son del conocimiento del contribuyente.

3.- Al resultar ilegal el Requerimiento de Pago y Mandamiento de Ejecución inserto en el mismo, precede se declare nulos los mismos, dado que la autoridad recaudadora es omisa en desglosar los conceptos y cantidades que conforman dicho crédito que se pretende requerir de pago, esto es, el monto de la cantidad exigida, especificando cuánto corresponde a la suerte principal, cuánto por concepto de actualización y recargos, así como también disminuyendo el importe de las parcialidades cubiertas, si las hubiera; pues de lo contrario, se deja en estado de indefensión al supuesto responsable solidario, como a la empresa o negocio, dado que no se encuentra en aptitud de comprobar si el monto que se exige es correcto; por lo que al no hacerlo así, dicha actuación de la autoridad recaudadora es ilegal.

Para concluir este estudio rápido sobre la forma de que la autoridad recaudadora hace exigible el crédito al responsable solidario, también se pediría un informe a la Autoridad para ver como nació a la vida jurídica dicho crédito al responsable solidario, demostrando con esto que no se siguió un procedimiento de acuerdo a la ley, para demostrar la falta de determinación y liquidación del crédito.

CAPITULO IX

ANEXOS

**PRINCIPALES JURISPRUDENCIAS SOBRE RESPONSABILIDAD
SOLIDARIA**

**Tribunal Fiscal de la Federación. Justicia Fiscal Administrativa. Siglo XX.
GENERAL**

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año III. No. 36. Diciembre 1990.

Tesis: III-TASS-2031

Página: 17

No. de Registro: 16,541

Aislada

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR CREDITOS FISCALES.

El liquidador de una sociedad anónima no tiene responsabilidad solidaria por los adeudos fiscales de la sociedad disuelta, salvo que de una manera expresa se hubiere acordado esa responsabilidad en la asamblea que apruebe la disolución y liquidación y se acepte, en estos términos el cargo de liquidador, ya que de otra suerte se establecería una carga personal más allá de lo previsto por el artículo 14, fracción X. del Código Fiscal de la Federación, en relación con lo preceptuado por la Ley General de Sociedades Mercantiles (10)

Revision No. 620 86 - Resuelta en sesión de 21 de noviembre de 1990, por mayoría de 4 votos y 3 en contra en cuanto a la tesis.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretaria Lic. Ma. del Carmen Cano Palomera.

Tribunal Fiscal de la Federación. Justicia Fiscal y Administrativa. Siglo XX.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (RESOLUCIONES)

Cuarta Epoca.

Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón)

R.T.F.F.: Año II. No. 6. Enero 1999.

Tesis: IV-TASR-VII-52

Página: 221

No. de Registro: 25,164

Aislada

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL LIMITE DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL SOCIO O ACCIONISTA EN LOS TERMINOS DEL ARTICULO 26 FRACCION X DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-

Para cumplir con tal exigencia, además de citarse en la resolución administrativa que la determina los dispositivos en que se apoya, debe notificarse al accionista e identificarse plenamente la resolución originalmente emitida, por la que se determina en cantidad líquida las diferencias de impuestos a cargo de la persona moral de la cual fue socio o accionista, detallándose en aquella las operaciones lógico-matemáticas y procedimientos empleados para arribar al importe del cual se requiere de pago (actualizado) citándose entre estos, los índices nacionales de precios al consumidor aplicados, así como su fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación; puntualizando que la participación del socio o accionista en el capital social de la sociedad y que habrá de servir de límite para su responsabilidad, gira en torno al valor de las acciones que posean y no el la proporción que representen respecto del total de las que fueron emitidas, tal y

como se desprende de la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. el cual establece substancialmente que la responsabilidad solidaria de los socios y accionistas no excedera de la participación que tenían en el capital social durante el periodo o a la fecha de que se trate, del cual ni someramente se desprende el procedimiento empleado por la demandada, esto es, determinar un porcentaje en relación a la totalidad de las acciones emitidas, para aplicarse al monto del crédito, y fincar así el límite de responsabilidad de cada socio. concluyendo que el límite de su responsabilidad va en función de la participación pecuniaria (valor de las acciones) dentro del capital social, y que es el límite hasta el cual responden. debiéndose considerar los aumentos del capital social, ello en relación a la constitución misma de la Sociedad, que resulta ser una Sociedad Anonima. (13)

Juicio No. 287 98.- Sentencia de 10 de julio de 1998. aprobada por unanimidad

do votos.- Magistrado instructor: Carlos Miguel Moreno Encinas.- Secretario:

Lic. Ricardo Moreno Millanes.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIV, Julio de 1994

Página: 784

No. de Registro: 211,897

Aislada

Materia(s): Administrativa

**RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA
(ARTICULO 26 ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION).**

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación regula la responsabilidad solidaria, exceptuando en su último párrafo el pago de las multas cuando se sancione con tal carácter, pero no debe perderse de vista que la exclusión de que la responsabilidad solidaria comprende las multas debe entenderse respecto de aquellas en que el infractor sea el sujeto pasivo directo (contribuyente socio) quien realice el hecho sancionado como infracción; pero no en el caso de que la infracción haya sido cometida por la empresa, actora en el juicio fiscal (no cumplir con sus obligaciones de retener y enterar, artículo 123 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta) a quien la multa se le impuso como sujeto infractor (artículos 71 y 76 del Código Fiscal de la Federación, y no como responsable solidario, ya que ésta es para el pago de contribuciones ante el fisco, pero no para el cumplimiento de obligaciones (retener y enterar)

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. ®
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Revisión fiscal 17 89. Industrias Revolver, S.A. 5 de diciembre de 1989.
Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Caivillo Rangei. Secretario: Jorge
Alberto Gonzalez Alvarez.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION IUS 2000**Novena Época****Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito****Puente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta****Tomo: III, Febrero de 1996****Tesis: XV. 2o.2 A****Página: 421****No. de Registro: 203,223****Aislada****Materia(s): Administrativa****FISCAL, RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA.
HIPOTESIS EN QUE NO SE CONFIGURA.**

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en vigor provee diversas hipótesis de responsabilidad solidaria con los contribuyentes y, ninguna de ellas comprende el hecho de que una persona desempeñe funciones de comisario de una sociedad mercantil; por tanto, si el quejoso tenía el

nombramiento de comisario de una persona moral, resulta claro que tal carácter es únicamente para realizar las funciones de vigilancia de la sociedad ante los socios que la integran, pero de ninguna manera se le puede considerar responsable solidario de las obligaciones fiscales de la sociedad mercantil en que presta sus servicios, puesto que, la conducta desplegada por el, no encuadra en ninguna de las hipótesis previstas en el precepto legal invocado.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO
CIRCUITO.**

Amparo en revision 173 95. Agente del Ministerio Público Federal adscrito al Juzgado Cuarto de Distrito en el Estado. 10 de Agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Adan Gilberto Villarreal Castro. Secretario: Miguel Ángel Montalvo Vazquez.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION IUS 2000

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Abril de 1999

Tesis: V.3o.3 A

Página: 503

No. de Registro: 194,245

Aislada

Materia(s): Administrativa

CARGA DE LA PRUEBA. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE UN

SOCIO O ACCIONISTA.

De la redacción del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, no se advierte en forma expresa que sea la autoridad quien tenga la obligación de probar los extremos que allí se establecen; sin embargo, si se puede colegir que es la propia autoridad a quien le corresponde dicha carga probatoria, pues conforme a la fracción X del referido precepto, sólo puede considerarse responsable solidario a un socio o accionista respecto de contribuciones cuando la sociedad obligada directa incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de dicho artículo y, por ello, es evidente que la autoridad debe conocer tal hecho para poder fincar la responsabilidad solidaria y es por ello en donde está en posibilidad legal

de probarlo, maxime que esa cuestión le sirvió de motivación al acto impugnado en el juicio fiscal y fue base de sus argumentaciones al contestar la demanda, pues reitero que realizó todas las diligencias correspondientes para exigir el pago del crédito fiscal a la propia empresa causante; por tanto, si no demostro tal hecho, es inconcuso que no se actualizó ese supuesto normativo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 65 98. Secretaria de Hacienda y Crédito Público y otras. 21 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Carrillo Vera. Secretaria: Myrna Consuelo Osuna Lizarraga.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Mayo de 1999

Tesis: I.4o.A.296 A

Página: 1068

No. de Registro: 193,960

Aislada

Materia(s): Administrativa

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL SINDICO EN MATERIA FISCAL. SOLO LA ASUME A PARTIR DE QUE INICIA SU GESTION. INTERPRETACION CORRECTA DEL ARTICULO 26 FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

La obligación solidaria puede asumirse por voluntad de las partes o por disposición expresa de la ley; en el primer caso se asume en la forma y

términos que el obligado quiere hacerlo; y en el segundo, la ley marca la forma y terminos. En el caso que nos ocupa, la obligacion solidaria impuesta por el articulo 26, fraccion III, constituye una responsabilidad para el sindico o el liquidador, por lo que este debe propiciar con su accion o su omision la infraccion a la ley; ahora, si la omision en el pago de las contribuciones detectada por la autoridad a traves de las visitas practicadas a la sociedad fallida se propicio antes de que el quejoso asumiera el cargo de delegado de la sindicatura, no puede imputarsele la responsabilidad del pago de dichas contribuciones a menos que se hubiera acreditado una omisión culposa del cumplimiento de sus obligaciones contraidas con motivo de su cargo. Refuerza la anterior conclusion lo dispuesto en el parrafo tercero de la propia fracción III, que establece. "La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se los designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administracion unica de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestion ". En esas condiciones, de una interpretacion logica de ambas disposiciones no puede llegarse a una diversa conclusion, que tanto los liquidadores y los síndicos por una parte y los gerentes generales, directores gerentes o administradores únicos, por la otra, tienen obligaciones solidarias de las responsabilidades en que hubieran incurrido durante su gestion, admitir lo contrario contravendría todo orden logico.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 5674/97. Holding Coin, S.A. de C.V. 15 de abril de 1998.
Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Silvia
Martínez Saavedra.

**Tribunal Fiscal de la Federación. Justicia Fiscal y Administrativa. Siglo
XX.**

**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (COMPETENCIA DE LAS
AUTORIDADES)**

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año III. No. 26. Febrero 1990.

Tesis: III-TASS-1461

Página: 17

No. de Registro: 15,905

Aislada

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.- PUEDE SER DETERMINADA POR

LA OFICINA FEDERAL DE HACIENDA. La responsabilidad solidaria emana de la Ley en el caso concreto del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, donde se dice quienes son responsables solidarios; en consecuencia, no es necesario que exista una determinación previa de la autoridad liquidadora del impuesto de que se trate que determine que alguna persona es responsable solidario, pues basta que la misma se encuentre en alguno de los supuestos previstos en dicha disposición para considerar que la oficina ejecutora puede proceder a su cobro.(11)

Revisión No 2533 86.- Resuelta en sesión de 6 de febrero de 1990, por unanimidad de 7 votos - Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario. I. Victorino Esquivel Camacho.

Tribunal Fiscal de la Federación. Justicia Fiscal y Administrativa. Siglo XX.

GENERAL

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año IV. No. 42. Junio 1991.

Tesis: III-PSS-89

Página: 32

No. de Registro: 16,660

Precedente

SOCIOS ACCIONISTAS.— RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.-

En los términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1989, no queda prevista en ninguna de sus fracciones la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas de una persona moral; por tanto, si la oficina Federal de Hacienda realiza un embargo sobre bienes de un socio o accionista como responsable solidario de una empresa, el mismo debe considerarse ilegal, por carecer de base legal. (3)

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Juicio de Competencia Atrayente No. 102 90.- Resuelta en sesión de 12 de junio de 1991, por unanimidad de 8 votos. Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibañez. - Secretario. Lic. Miguel Toledo Jimeno.

Tribunal Fiscal de la Federación. Justicia Fiscal y Administrativa Siglo XX

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (RESOLUCIONES)

Tercera Época.

Instancia: Primera sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón)

R T F F.: Año VIII No 87. Marzo 1995.

Tesis. III-TASR-VII-217

Página. 22

No. de Registro. 19,227

Aislada

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. AUSENCIA DE SU FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

En la liquidación a cargo de una persona física como responsable solidaria de una persona moral, la autoridad está obligada en la misma, a establecer los dispositivos legales que ubican a dicho contribuyente en su carácter de responsable solidario, y al no hacerse así debe declararse la nulidad de la resolución impugnada por carecer de fundamentación y motivación.(3)

Juicio No. 419 93 - Sentencia de 3 de marzo de 1994, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Dora Luz Campos Castañeda.- Secretaria: Lic. Rosa Isela Astorga Bojorquez

Tribunal Fiscal de la Federación. Justicia Fiscal y Administrativa. Siglo XX.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (RESOLUCIONES)

Tercera Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón)

R.T.F.F.: Año XI. No. 127. Julio 1998.

Tesis: III-TASR-VII-689

Página: 286

No. de Registro: 18,478

Aislada

INFRACCION AL ARTICULO 26, FRACCION III, PARRAFO TERCERO, INCISO B), Y FRACCION X, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En razon. de que la autoridad demandada indebidamente le determino al demandante una responsabilidad solidaria, siendo que en primer termino debio haber tomado en cuenta el contenido del articulo 26 fraccion III delCodigo Fiscal de la Federaci3n, toda vez que el numeral en cita. provee como responsable solidario, a los liquidadores y s3ndicos por las contribuciones que debieran pagar a cargo de la sociedad en liquidaci3n o quiebra, asi como aquellas que se causaren durante su gesti3n, por tal consecuencia al no probar la autoridad, que el hoy demandante hubiera tenido el caracter de liquidador o s3ndico de la empresa a la que pertenec3a como socio en el momento en que acudio a la quiebra y en segundo t3rmino, la autoridad tampoco acredita que el enjuiciante haya ostentado el cargo de

director, gerente o administrador de la empresa a la cual era socio para que se le aplicara la fraccion III del numeral en cita del C3digo Fiscal de la Federacion. y por ultimo cabe hacer mencion que para que opere la aplicaci3n del inciso b) de la fraccion II del articulo en comento, la autoridad debi3 de haber probado, que efectivamente la empresa a la cual era socio el demandante cambio su domicilio sin presentar previo aviso en los terminos del Reglamento del Codigo Fiscal de la Federacion, siendo insuficiente para ello, que la citada autoridad, como motivacion haya se3alado que la empresa no se encuentra operando, segun informacion proporcionada por un notificador de la Administracion Local Juridica de ingresos, informaci3n que resulta insuficiente para acreditar que efectivamente la empresa contribuyente haya llevado a cabo, tal cambio de domicilio, como lo alude la autoridad, por tal circunstancia al

no demostrar la autoridad tales supuestos, por ese simple hecho, no se le puede responsabilizar solidariamente al demandado, no obstante de que éste, haya sido socio de la empresa contribuyente, toda vez que para que operara tal responsabilidad solidaria, debio haberse acreditado que la citada empresa incurrió en infracción a lo previsto en el artículo 26 fracción III, tercer párrafo, inciso b) y fracción X del Código Fiscal de la Federación, por tal razón la resolución a través de la cual se responsabiliza en forma solidaria al hoy demandante, resulta ser ilegal en virtud de que se emitió en contravención a las disposiciones aplicables. (17)

Juicio No. 23 97.- Sentencia do 5 do noviembre do 1997, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Santiago González Pérez.- Secretario. Lic. Jesús Ricardo López Corral.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (ACTOS DE INVESTIGACION)

Tercera Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón)

R.T.F.F.: Año XI. No. 127. Julio 1998.

Tesis: III-TASR-VII-687

Página: 281

No. de Registro: 18,476

Aislada

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.- ES ILEGAL CUANDO SE EMBARGAN BIENES DE UN PARTICULAR PARA GARANTIZAR UN CREDITO FISCAL QUE LE FUE DETERMINADO A UN TERCERO.

Tal proceder de la autoridad administrativa se encuentra fuera de todo contexto legal, cuando no señala las razones y motivos validos que justifiquen el embargo trabado sobre los bienes de un particular para garantizar un crédito fiscal determinado a un tercero, ya que el simple hecho de que el particular haya sido representante legal y socio mayoritario de una empresa (tercero), no por eso se le debe de considerar como responsable solidario de la misma, en razon para que opere tal responsabilidad debe cumplirse con los requisitos de la debida fundamentacion y motivacion como lo provee el articulo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en correlación con el 16, Constitucional, o sea que en primer termino la autoridad fiscal debió haber determinado previamente un credito a cargo del hoy demandante, en donde justificara tal responsabilidad solidaria, y a su vez notificarle dicha determinacion, para efectos de no dejarlo en un completo estado de indefension, y no en forma arbitraria requerirle de pago al particular de un credito que le fue determinado a un tercero, trabando para ello un embargo de bienes propiedad de dicho particular, para efectos de garantizar un crédito determinado a diversa persona, proceder que resulta ilegal. (15)

Juicio No 1003 95 - Sentencia de 3 de noviembre de 1997, aprobada por unanimidad de votos - Magistrado Instructor: Santiago González Pérez.- Secretario I ic Jesus Ricardo Lopez Corral.

CONCLUSIONES

Para una buena recaudación de impuestos, tenemos necesariamente que recurrir a la responsabilidad tributaria, ya que es parte fundamental en nuestro sistema tributario. Pero ¿por que Hacienda a través del Servicio de Administracion Tributaria no puede llegar a cobrar la mayoría de los créditos fiscales?. La razon es muy simple, no hay un buen desglose de lo que se considera responsabilidad tributaria. El articulo 26 del CFF, como ya lo hemos mencionado engloba, a los responsables solidarios, subsidiarios, retenedores, garantías en una sola especie, dandole la misma fundamentación y motivación a todos los tipos de responsabilidad tributaria.

Tratandose de resoluciones administrativas que determinen responsabilidad solidaria se debera señalar la causa legal de la responsabilidad, desde luego, tambien debe de contener los demas elementos de toda resolución, es decir debe constar por escrito , señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado y expresar la resolución objeto o propósito de que se trate , así como ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre de la persona o de las personas a las que vaya dirigido. En los casos de responsabilidad solidaria de liquidadores y sindicos, el plazo de caducidad de las facultades de las autoridades fiscales será de tres años a partir de la garantía del interes fiscal resulte insuficiente.

Existen tesis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federacion) y del Poder Judicial de la Federacion que establecen que la responsabilidad solidaria en materia fiscal sólo puede devenir delCodigo Fiscal de la Federacion no de cualquiera de otras leyes, como por ejemplo la ley de ISR. de donde sobresale la Asociación en Participación.

Recordemos que la responsabilidad solidaria no es una obligación principal, sino una obligación accesoria, ya sea como una garantía o como sanción para solventar los daños y perjuicios que se le causa a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La responsabilidad solidaria dentro de las fracciones que estudiamos a través del Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, nos marca una fracción en específico y en importancia, la cual es la responsabilidad que tienen los socios, la cual nos dice que nada más se le podrá cobrar, 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. Esta responsabilidad está bien situada siempre y cuando las aportaciones que dieron estén actualizadas al día del cobro del crédito fiscal y no como lo manejan algunos autores, que tiene que ser la aportación original, siendo que esto es poco conveniente para la SHCP al momento de cobrar, y sobre todo poco costeable.

Por último recordemos que esta tesis, es simplemente una interpretación jurídica de varios autores y mía, la cual cada autor, cada maestro y cada estudiante podrá tener su opinión o mejor dicho su hermenéutica jurídica.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

VII - BIBLIOGRAFIA

- 1 - Alvarado Esquivel, Miguel de Jesus. La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal Ed Porrúa Mexico 2000.
- 2 - Alonso Gonzalez, Luis Manuel, Corona Ramon, Juan Francisco y Valera Tabuana, Francisco Derecho Fiscal. La harmonizacion fiscal en la Union Europea Ed Cdecs Barcelona. 1997.
- 3 - Cardenas Rodriguez, Carmen Derecho Fiscal. Pago de Impuestos en Espanol Ed Rocar 16 ed Mexico, 1992
- 4 - Carrasco Inarte Hugo Amparo en materia fiscal. Ed. Oxford. Mexico 1998
- 5 - Carrasco Inarte, Hugo Diccionario de Derecho Fiscal. Ed. Oxford. Mexico 1998
- 6 - Cardenas Elizondo, Francisco Introduccion al estudio del Derecho Fiscal Ed Porrúa Mexico 1992
- 7 - Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Publicas Ed Trillas Mexico 1987.
- 8 - Fernandez Sagardi, Augusto. La defensa fiscal y usted. Mexico, 1998.
- 9 - Mabarak Cerecedo, Doricela Derecho Penal Fiscal. Ed. Lazcano. Mexico 1993
- 10 - Martinez Lopez, Luis Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa. Mexico 1959
- 11 - Gulcani Fonroque, Carlos M Derecho Fiscal Argentino. Procedimiento Tributario Ed Depalma. Argentina 1993.
- 12.- Carrasco Inarte, Hugo Derecho Constitucional. Ed Oxford. México 2000
- 13 - Garcia Albinana, Quintana, Cesar Sistema Tributario Español y Comparado Ed Tecnos Madrid 1992.

14.- Arilla Vila, Manuel. Derecho Fiscal y Económico de la empresa. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1981.

15.- Diep Diep, Daniel. Exégesis de del Código Fiscal Federal. Ed. Pac. México 1999.

16.- Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Ed. Trillas. México 1999.

17.- Reyes Mora, Oswaldo G. Estudio de las opciones legales fiscales. Ed. Tax México.

18.- García Domínguez, Miguel Angel. Teoría de la infracción fiscal. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1987.

19.- Ponce Rivera, Alejandro. Responsabilidad fiscal penal de socios directos. Ed. ISFF. México 1992.

20.- Reyes Altamirano, Rigoberto. Diccionario de Términos Fiscales. Ed. Tax. México 1998.

21.- Ramírez Valenzuela, Alejandro. Introducción al derecho mercantil y fiscal. Ed. Limusa. México 1998.

22.- Navarrine, Susana Camila. Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario. Ed. Depalma. Buenos Aires. 1985.

23.- Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis. México

24.- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Cárdenas Editor y distribuidor. Mexico 1994.

25.- Carrera Royo Francisco José. Manual de Derecho Financiero Vol. II Ed. Recnos. Madrid. 1994.

26.- García de la Mora, Leonardo. Derecho Financiero y Tributario. Ed. J.M Bosch. Barcelona. 1999.

27.- Orrantia Arellano, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Ed. Porrúa. México 1998.

28.- Tesis 173 Apendice al Semanario judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia. Tomo I. Materia Constitucional Ed. Themis. México 1995.

29.- Arteaga Nava. Elisur. Derecho Constitucional. Ed. Oxford. México 1997.

30.- Sainz de Bujanda F. Nacimiento de la Obligacion Tributaria. Hacienda y Derecho. Tomo IV. Centro de estudios Constitucionales. Madrid. 1996.

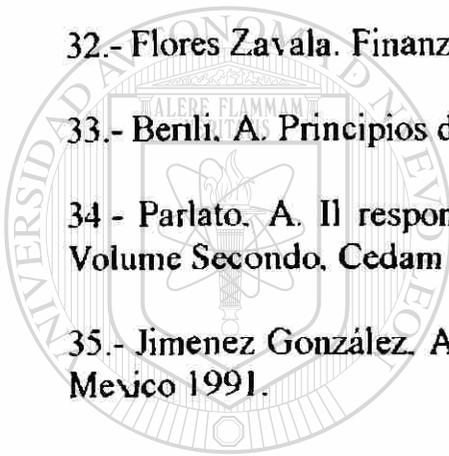
31.- De la Garza. Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa 7ª ed.. Mexico 1976

32.- Flores Zavala. Finanzas Mexicanas. Ed. Porrúa. México 1995.

33.- Benli. A. Principios de Derecho Tributario. Tomo II. Madrid, 1997.

34 - Parlato. A. Il responsabile d imposta. Trattato di Diritto Tributario. Volume Secondo. Cedam Padova. 1994.

35.- Jimenez González. A. Lecciones de Derecho Tributario. Ed. ECASA, Mexico 1991.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
LEGISLACION

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

1.- Modelo del Código Tributario para América Latina.

2.- Código Fiscal de la Federación.

3.- Jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

4 - Ley del Impuesto sobre la Renta.

5.- Ley General Tributaria. España.

