

# RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS COMO BASE DE UNA REFORMA FISCAL

Gabriela RÍOS GRANADOS\*

*La historia ha demostrado que un mero derecho sin el respaldo de la ley no es más que una declaración en el papel*

J.A.C. GRANT

SUMARIO: I *Aproximación al problema.* II. *La recaudación de los tributos como base de todo sistema impositivo.* III. *Medidas para mejorar la recaudación fiscal.* IV. *Procesos de control.* V. *Delimitación del término recaudación.* VI. *¿Cómo opera la recaudación?* VII. *¿Cómo opera la retención del tributo?* VIII. *El costo de la retención.* IX. *Conclusiones.* X. *Bibliografía.*

\* Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

## I. APROXIMACIÓN AL PROBLEMA

De acuerdo con los medios de comunicación y las declaraciones realizadas por los funcionarios de la Secretaría de Hacienda Pública y Crédito Público, la reforma fiscal integral<sup>1</sup> se ubica principalmente en el aumento de la recaudación a través del incremento de las tasas y bases gravables, la eliminación de la tasa cero sobre alimentos y medicinas, y elevar el tipo de gravamen del impuesto al valor agregado en las franjas fronterizas.

Para hablar realmente de una reforma fiscal integral es necesario analizar el sistema fiscal y su grado de evolución, y observar dos aspectos: los ingresos tributarios y el gasto público. A través de estas dos caras del sistema se debe aplicar una política de redistribución de ingresos y una reforma financiera de la seguridad social. Una reforma fiscal integral contempla dos objetivos: un nivel de recaudación fiscal óptimo y un mayor control del gasto público.

El nivel de recaudación de contribuciones en México no es elevado, de acuerdo con el estudio realizado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) el nivel de gasto

1 Esta información es producto del rastreo de noticias de los diarios nacionales: *La Jornada*, *Reforma*, *El Financiero*, a partir del anuncio, por parte del Ejecutivo, del planteamiento de la reforma fiscal integral.

público es bajo porque es un reflejo del bajo nivel de recaudación tributaria.<sup>2</sup> Existen varios factores que inciden en la aminoración de la recaudación tales como la evasión de impuestos, la defraudación fiscal, la amplitud del sector informal,<sup>3</sup> los regímenes preferenciales,<sup>4</sup> el comercio electrónico, la globalización económica, y la ineficacia en la gestión y cobro del tributo.<sup>5</sup>

De acuerdo con las estadísticas proporcionadas por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, (INEGI) el ingreso tributario federal por año se ha incrementado;<sup>6</sup> sin embargo, el gasto

2 Dalsgaard, T., *The Tax System in Mexico: A Need for Strengthening the Revenue Raising Capacity*, París, OECD, 2000.

3 Según estudios de OCDE, este sector representa de una tercera parte a la mitad del total de la fuerza laboral urbana

4 Ejemplo de ello son las exenciones y tasas cero en bienes y servicios del Impuesto al Valor Agregado.

5 Al respecto se ha afirmado lo siguiente: “*Lack of administrative capacity at the sub-national level could also be a major impediment for decentralising more expenditure responsibilities and taxing powers to states and municipalities*”, *ibidem*, p. 13.

6 En 1993 la recaudación fue de 193, 745.2 millones de pesos, en 1994, fue 220, 102.3 millones de pesos, en 1995 ascendió a 280, 144.4 millones de pesos, en 1996 fue de 392, 566.0 millones de pesos, en 1997 se incrementó a 508, 743.8 millones de pesos, en 1998 fue de 545, 175.7 millones de pesos, en 1999 ascendió a 674, 348.1 millones de pesos. El impuesto sobre la renta es el más importante en recaudación, seguido del impuesto al valor agregado. Sin embargo, el gasto público del gobierno federal ha sido mayor que la recaudación tributaria, en 1994 el gasto fue de 335, 596.9 millones de pesos, en 1995 fue de 451, 299.9 millones de pesos, en 1996 el gasto fue de 603, 703.5 millones de pesos, en 1995 de 769 780.3 millones de pesos; en 1998 fue

público aumentó más que proporcionalmente los ingresos fiscales. De acuerdo con el diario *Reforma*, una cuarta parte de la población activa no paga impuestos.

Resulta necesario elevar el nivel de recaudación en México, para lograr una economía pública sana que permita al Estado financiar su gasto público. Lo anterior no significa tener impuestos altos, ya que el contar con tasas impositivas altas produce distorsiones económicas, como la reducción del ahorro, la inversión y los incentivos del trabajo.<sup>7</sup> La pregunta aquí es cómo lograr un aumento en la recaudación de los tributos.

Entre los aspectos más importantes se encuentra la simplificación administrativa, el incremento de los conocimientos técnicos de los recaudadores de los tributos, el mejoramiento de los sistemas de control de las autodeterminaciones de los contribuyentes y, en general, una gestión de los tributos eficaz.

Este trabajo se encamina a dar dos propuestas, la primera dentro del marco general de la recaudación de tributos y la segunda, más concreta, se sitúa en

de 848,404.3 millones de pesos y en 1999 el gasto fue de 1 041, 548.7 millones de pesos. INEGI, *El ingreso y el gasto público en México*, 1999, p. 45 y INEGI, *El ingreso y gasto público en México*, 2000, p. 74.

<sup>7</sup> Dalsgaard, T., *op. cit.*, nota 2, p. 5.

el campo de la retención del impuesto sobre la renta por parte de los patrones.

## II. LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS COMO BASE DE TODO SISTEMA IMPOSITIVO

Para hablar de una auténtica reforma enfocada al aumento de la recaudación, en lo personal apuesto por la preparación de cuadros administrativos en la fase de liquidación, inspección y recaudación. La reforma tributaria requiere una reforma administrativa. En este sentido tenemos la experiencia española de la Reforma Fiscal silenciosa que se efectuó en el periodo de 1900 a 1940, emprendida principalmente por el profesor Antonio Flores de Lemus,<sup>8</sup> esta reforma se caracterizó por enfocarse a la gestión eficaz del tributo, por eso se le tildó de silenciosa, los esfuerzos se aplicaron principalmente a promover la eficiencia y estabilidad en la gestión del tributo.

## III. MEDIDAS PARA MEJORAR LA RECAUDACIÓN FISCAL

En primer lugar se requiere una legislación menos complicada, que el contribuyente comprenda, y hacer menos gravosas las cargas no fiscales para los

8 Albiñana García Quintana, C., *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Tecnos, p. 179.

contribuyentes.<sup>9</sup> En este sentido, la administración pública debe ser eficiente, estable, con buena preparación y buena remuneración. También se requiere sistematizar los impuestos.

#### IV. PROCESOS DE CONTROL

##### 1. *Estímulos*

Un estímulo importante para los contribuyentes es proporcionar mejores servicios públicos, seguridad social, seguridad pública y educación. Actualmente, el Estado ofrece mínimos prestacionales en calidad de sus servicios.

##### 2. *Ley de los Derechos de los Contribuyentes*

Establecer un marco legal en el que se mencionen expresamente los derechos y obligaciones de los contribuyentes, lo cual genera certeza y seguridad, y sobre todo confianza en el contribuyente.

##### 3. *Penalización*

No admitir componendas entre los presuntos inculpados e infractores y las autoridades fiscales.

9 Las relaciones tributarias administrativas son de tracto sucesivo, por lo tanto, en ocasiones resultan más gravosas que el simple pago del tributo.

#### 4. *La imposición a través de Internet*

Respecto a la tributación sobre el comercio electrónico, es necesaria la cooperación entre países, para lograr un óptimo nivel de recaudación.

#### 5. *La fiscalidad ecológica*

Establecer la contribución por gasto, en razón del deterioro del medio ambiente, como instrumento preventivo y protector del ecosistema.

#### 6. *Derechos subjetivos de los contribuyentes*

El Estado debe reconocer un conjunto de derechos subjetivos al contribuyente, como el derecho a la información de lo recaudado, la responsabilidad patrimonial de la hacienda pública del Estado y la declaración general de inconstitucionalidad tributaria.

### V. DELIMITACIÓN DEL TÉRMINO RECAUDACIÓN

Una vez cuantificada la deuda tributaria, esto es, la liquidación del tributo, se procede a la aplicación de éste mediante dos vías: la voluntaria y la coerci-

tiva o ejecutiva.<sup>10</sup> La recaudación es una de las actividades que realiza la administración pública durante el periodo de gestión del tributo. La función principal de la recaudación es el cobro efectivo del tributo. Para efectos de este trabajo, este espacio se dedicará únicamente al estudio de la fase voluntaria.

En la aplicación del tributo, el método más económico para la administración pública es la autodeterminación o autoliquidación, en la cual el sujeto pasivo no se limita a declarar los hechos, sino que también los califica de acuerdo con la relevancia jurídica y líquida del impuesto, y el pago corresponde conforme a la cifra resultante.<sup>11</sup>

La función recaudatoria debe sustentarse en los principios de legalidad, uniformidad, unidad, oficialidad y seguridad jurídica.<sup>12</sup> Si no se encuentra fundamentada en dichos principios, es muy probable que se sitúe en la definición de un acto administrativo discrecional e inconstitucional.

10 Pérez Ayala, J. L., y Pérez Ayala M., *Fundamentos de derecho tributario*, Madrid, 2000, p. 144; Menéndez Moreno, A., *Derecho financiero y tributario*, Valladolid, Lex Nova, 2000, p. 348.

11 *Ibidem*; p. 144.

12 Menéndez Moreno, A., *Derecho financiero y tributario*, cit., p. 348.

## VI. ¿CÓMO OPERA LA RECAUDACIÓN?

Como se ha hecho manifiesto anteriormente, la recaudación opera a través de la vía voluntaria y la ejecutiva. Los sujetos activos de la función recaudatoria son los que por mandato de la ley se encuentren habilitados para ello, tal es el caso de retenedores de los impuestos.

Al lado de los sujetos activos de la recaudación se encuentran los sujetos que deben cumplir con el deber de colaboración, tales como los patrones, los notarios, los corredores, los retenedores del impuesto al valor agregado, los accionistas, las entidades colaboradoras que prestan servicios de ventanilla (bancos) y las casas de bolsa. Todos estos sujetos no poseen la investidura de autoridad administrativa, únicamente son colaboradores en el cobro y la retención del impuesto.

Para agilizar la gestión del tributo, a partir del primero de julio de 1997 el gobierno creó el Servicio de Administración Tributaria (SAT) que cubre cuatro importantes áreas de la administración fiscal: aduanas, auditoría, interpretación legal y recaudación. Asimismo, se estableció el servicio civil de carrera para los empleados de la administración tributaria. Sin embargo, los esfuerzos por mejorar la recaudación de los tributos con la creación del SAT y del servicio civil de carrera ha sido insuficiente.

## VII. ¿CÓMO OPERA LA RETENCIÓN DEL TRIBUTO?

En derecho tributario existe un régimen específico sobre las retenciones. Este régimen está sustentado principalmente en el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Cabe hacer la mención es un régimen complicado, pues el legislador se pierde en tecnicismos económicos. En este sentido, sería más fructífero en establecer en la ley la naturaleza jurídica de la retención, eliminar la responsabilidad directa y acudir a la figura del sustituto, cuya obligación es únicamente ingresar el impuesto debido.

La retención es una relación jurídico-tributaria, y esta relación se establece en primer término entre los administrados, y en segundo lugar entre el administrado y la hacienda pública, así se observa una relación tripartita entre el sujeto activo y los sujetos pasivos; sin embargo, el vínculo inicial se establece entre el sujeto retenedor y al sujeto retenido. El sujeto retenido es la persona llamada a contribuir porque ha realizado el hecho generador de la obligación tributaria, y el sujeto retenedor es la persona obligada, por imperativo de ley a efectuar una retención de cierta cantidad de dinero, la cual debe ingresar al tesoro público. Esta retención es una re-

tención indirecta que tiene plena vigencia en el derecho positivo mexicano. En la doctrina española se contemplan la retención directa, la retención a cuenta y las retenciones parciales y totales.

En la doctrina española la retención se concibe como una modalidad básica y fundamental de las obligaciones a cuenta.<sup>13</sup> Las obligaciones a cuenta son aquellas en las que todavía no se genera el hecho imponible, pero existe la obligación de retener un ingreso anticipado, pues puede darse el supuesto de que no llegue a nacer la obligación tributaria. Haciendo un ejercicio de comparación, la retención a cuenta puede asimilarse con los pagos provisionales establecidos en el artículo 21, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, en la retención a cuenta existe la ficción de que se devengue el tributo en un plazo futuro.

La obligación del retenedor se bifurca en dos exigencias, por una parte la obligación de retener por otra el deber de ingresar la cantidad retenida en favor del fisco. Pero según parece, la obligación de ingresar el numerario al fisco es la obligación que prevalece sobre la retención,<sup>14</sup> tal como configura en el Código Fiscal de la Federación.

13 Lo anterior en el concepto de Martín Queralt, y Sánchez Pedroche, "Retención", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, vol. IV, p. 5978.

14 *Ibidem*, p. 5981.

En 1988 la jurisprudencia española identificó al retenedor con el sustituto del contribuyente, y estableció que “el actual *retenedor* retiene e ingresa una cantidad a cuenta del impuesto de un tercero, mientras que antes era el sustituto del contribuyente quien retenía e ingresaba precisamente el impuesto de un tercero”.<sup>15</sup>

El régimen de retenciones está íntimamente ligado con las presunciones y las ficciones legales, pero hay que recordar que la renta sometida a tributación no debe ser ficticia.

La retención de los impuestos opera bajo la heterodeterminación del tributo, con este mecanismo la percepción resulta fácil, cómoda y económica para la administración pública, mientras que para el retenedor representa un costo adicional, pues el incumplimiento de dicha obligación se traduce en un castigo por parte del Estado, ya que el retenedor comete un ilícito tipificado como delito.

La retención implica el cálculo<sup>16</sup> del impuesto sobre la renta de los trabajadores, por parte del pa-

15 Banacloche J., “Una reflexión sobre el régimen de retenciones. Consideraciones en torno a la elevación al íntegro”, *Impuestos*, II, 1996, p. 204.

16 Se recomienda la lectura del artículo de Amezcua Flores, R., “Efectos fiscales de la relación laboral”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 146, 16 de septiembre de 1995.

trón. La retención se efectúa de manera mensual o trimestral y podrá hacerse de forma conjunta con los pagos provisionales. Para realizar el cálculo se determinará el monto total de las cantidades que se pagarán al trabajador por la prestación de un servicio personal subordinado en el año. Este monto se dividirá en doce meses y a la cantidad se determinará de acuerdo con los artículos 80, 80 A, 80 B y 141 B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### VIII. EL COSTO DE LA RETENCIÓN

La retención genera un costo para quien está obligado a realizarla, un costo financiero, contable y fiscal. Como se ha mencionado en este ensayo, la retención es una heterodeterminación de las contribuciones, es decir, un tercero obligado debe realizar la retención mediante un cálculo y fijar así en cantidad líquida la deuda fiscal del retenido.

En otras palabras, el retenedor procura un ingreso al erario público a través de la gestión del tributo.

La Ley Impuesto sobre la Renta establece como retenedor al patrón en el supuesto de ingresos por salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado. En términos económicos las empresas se pueden dividir en macro, mediana y micro em-

presa. El costo financiero<sup>17</sup> será distinto según la empresa de que se trate.

Así, en el contexto de una macro empresa la retención deberá ser efectuada por un departamento específico que se dedique a nóminas, el cual deberá contar con las personas capacitadas para tal efecto, lo que en términos contables representa un costo para el patrón, un costo que no es pagado por el Estado; sin embargo, para las macro empresas estos costos se diluyen debido a los grandes volúmenes de operación que realizan. Las empresas de menor tamaño, como la empresa media (que comprende a la mediana y micro empresa), deben dedicar una cantidad proporcionalmente mayor de sus recursos para mantenerse al corriente de sus obligaciones.<sup>18</sup>

17 En una encuesta realizada por la COPARMEX, respecto al peso administrativo del Estado sobre la empresa, se indicó que los trámites más problemáticos para las empresas consideradas como micro, pequeña, mediana y grande eran los fiscales 48%, entendiendo éstos como aclaraciones tributarias, requerimientos, devoluciones, compensaciones, declaraciones de impuestos, créditos fiscales, auditorías y pago de contribuciones. En este sentido, la pérdida de negocios por tener que resolver estos trámites ha sido mayor para la micro empresa (67%), que en el contexto mexicano, es un alto costo, pues la mayoría de las empresas son micro empresas. La encuesta fue publicada por COPARMEX en la Revista *Entorno*, en octubre de 1998, en la sección de resultados.

18 En el estudio realizado por Fundes de México, se establece que el marco jurídico y normativo se caracteriza porque los recursos necesarios para cumplirlo no se reducen proporcionalmente con el tamaño de las empresas. Equihua, Z. A., "Trámites: obstáculo a la competitividad de la empresa media", *Clase Media Empresarial*, I/99, núm. 1, p. s/n.

Podría pensarse que esta obligación *ex lege*, es inconstitucional porque se desempeña una labor sin una contraprestación a cambio.<sup>19</sup> Aunada a esta situación tiene una fuerte penalización el incumplimiento del retenedor.<sup>20</sup>

19 Dentro de las garantías fundamentales del hombre nuestra constitución en su artículo 5o. expresamente señala que: “Ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen derechos de tercero o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

La ley determinará en cada estado, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo.

Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123.

En cuanto a los servicios públicos, sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y los jurados, así como el desempeño de cargos concejiles y los de elección popular, directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito, pero serán retribuidas aquéllas que se realicen profesionalmente en los términos de esta Constitución y las leyes correspondientes. Los servicios profesionales de índole social serán obligatorios y retribuidos en los términos de la ley y con las excepciones que ésta señale.(...)”.

20 Esta afirmación es compartida por Fernández Sagardi quien señala que: “el CFF es muy severo respecto a las obligaciones de los terceros a quienes corresponde retener contribuciones, teniendo varias consecuencias importantes su omisión, a saber, 1) serán responsables solidarios de la contribución que debió retener aunque no lo haya hecho,

Los actos que realiza el retenedor son los típicos actos de gestión. El retenedor actúa como obligado *ex lege* a colaborar con la administración pública, la cual no se desprende de sus funciones, sino, al contrario, hasta puede supervisar la obligación funcional del retenedor.

El retenedor actúa como órgano recaudador<sup>21</sup> y como tal, cumple inherentemente una labor administrativa, la cual no se ha diferenciado entre las distintas clases de empresas; sin embargo, lo que para una macro empresa tiene un costo, para la empresa media tiene otro. Por lo tanto, somos de la opinión de que se establezcan beneficios fiscales en razón del tipo de empresa y del grado en que el Estado quiera crear incentivos para la mejor recaudación de los tributos a retener.

Así, resulta lógico pensar que los retenedores deberían recibir por el trabajo desempeñado en cuanto la heterodeterminación que realizan para sus traba-

2) no será deducible el gasto para el impuesto sobre la renta y 3) serán responsables de delito calificado contemplado en los artículos 108 inciso e) y 109 del CFF (pero sólo por las contribuciones retenidas no enteradas, no por las que debió retener y no lo hizo)". Fernández Sagardi, A., *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, Sicco, 2000, p. 130.

21 Elizalde de y Aymerich P., "La retención tributaria como acto económico-administrativo", *Derechos y Garantías del Contribuyente*, *op. cit.*, p. 62.

jadores, una contraprestación, que en términos fiscales podría ser una quita en cuanto el impuesto sobre la renta de las personas morales, exenciones o alguna retribución.<sup>22</sup>

22 Este planteamiento me hace recordar que los recaudadores cobraban por su servicio al soberano, así gozaban de una potestad para poder cobrar tributos, entregaban una parte proporcional a la Corona y la otra se la repartían entre ellos. El derecho es historia, afirmación hecha en este ensayo. En la historia de la organización financiera de las Indias en el siglo XVI, particularmente en el cobro de gravámenes, habían dos formas de recaudar, una propia de los Oficiales Reales y otra por el arrendamiento de la mencionada recaudación, lo que la cobranza de los tributos era arrendada a los particulares.

Al descubrirse las Indias, el sistema de recaudación vigente en Castilla era el del arrendamiento. En opinión de Sánchez Bella este sistema en principio fue excelente, debido a que hacía efectiva la cobranza de los impuestos, asegurando los ingresos a las arcas del Tesoro con mayor exactitud, pone en circulación los capitales de los hombres de negocios, y liga sus utilidades a las del Tesoro. Sánchez Bella, I., *La organización financiera de las Indias, siglo XVI*, México: Miguel Ángel Porrúa, 1990, p. 204. Misma opinión compartida por Caballero Juárez, respecto a los asientos de la Avería, “Los Asientos de la Avería de la Armada de la Carrera de Indias”, *Separata de IVS FVGIT, Revista Interdisciplinar de Estudios Históricos-Jurídicos*, vol. 5 y 6, España, Facultad de Zaragoza, Institución “Fernando el Católico”, 1997, p. 438.

Por otra parte, en la misma historia española, con el propósito de financiar la protección de la Carrera de Indias, existió un gravamen conocido como Avería, cuya gestión estaba encomendada a los jueces oficiales de la Casa de Contratación de Sevilla. Con el devenir histórico se crearon los asientos de la Avería, lo que significó que particulares a través de un contrato de arrendamiento gestionaban y administraban el cobro del tributo: “El fin del asiento, sería el cobro de la avería y la organización de los convoyes que año con año se despachaban hacia las Indias”. Haring, C. H., *Comercio y navegación entre España y las Indias*

O bien, por qué no pensar en la concesión administrativa concebida como la recaudación de impuestos por parte de los particulares. Dentro de este esquema la recaudación de impuestos sería entendida como la gestión de un servicio y prestado por empresario privado bajo ciertas condiciones y la administración retendría la titularidad última del servicio concedido y con ella las potestades de policía necesarias.<sup>23</sup>

en la época de los Habsburgo, México, Fondo de Cultura Económica, 1939, p. 39.

Un detalle característico del funcionamiento de la avería debido a los términos del asiento era que el cobro del gravamen se hallaba unificado, pero no así la administración de los caudales destinados al apresto de navíos de escolta y de la Armada. En 1609 la Corona suscribió con Juan Núñez Correa un acuerdo para el cobro y administración de la Avería, particular de nombre Juan Núñez Correa, cuya vigencia fue de 10 años. Caballero Juárez, J. A., *El régimen jurídico de las Armadas de la Carrera de Indias, siglos XVI y XVII*, México, UNAM, 1997, p. 301.

“Este asiento se podría ajustar más al modelo dado por Guillermo Céspedes consistente en el reemplazo de la cansina y lenta administración de la Casa por un cuerpo de gerencia, más reducido y más interesado en el éxito de su actividad merced a las perspectivas de lucro”. Caballero Juárez, J. A., *Los Asientos de la Avería de la Armada de la Carrera de Indias, op. cit.*, p. 438. Interesante resulta así, que los particulares al gestionar el cobro de un tributo recibían una contraprestación por tal empleo.

Aunque estamos hablando de un contexto totalmente distinto al Estado moderno de derecho, valdría la pena promocionar beneficios fiscales en favor del retenedor por su obligación de retener e ingresar el dinero al Tesoro.

23 Esta idea de concesión ha sido tomada de García de Enterría, E. y Fernández, Tomás Ramón, *Curso de derecho administrativo I*, 5a. ed., Madrid, Civitas, 1990, p. 39.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en Pleno en una tesis de 1998, que la obligación del retenedor no es inconstitucional debido a que se sustenta en la obligación establecida en la carta magna, tal como se lee en el propio texto:

VALOR AGREGADO. LEY DEL IMPUESTO AL. LA OBLIGACIÓN A TRASLADARLO NO ES INCONSTITUCIONAL. En el sistema impositivo mexicano el Poder Legislativo puede, sin contrariar la fracción IV del artículo 31 constitucional, imponer a los terceros de la relación jurídica tributaria obligaciones que permitan controlar y hacer más expedita la recaudación, pues dicha facultad está implícita en la norma constitucional citada, al decir que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, estados y municipios en donde residan, de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes. A fin de obtener las contribuciones que señalen las leyes, es lógico que el poder legislativo puede fijar obligaciones a cargo de terceros que no sean los sujetos pasivos directos. Por ello, al señalar el artículo 1o párrafo tercero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que el contribuyente trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, no conculca garantía individual alguna, pues aun cuando el sujeto está

claramente definido en la norma al establecer ésta que están obligados del pago del Impuesto al Valor Agregado las personas físicas o morales que otorguen el uso o goce temporal de bienes, dicho impuesto puede ser repercutido, o como se expresa en la ley a estudio trasladado.

Precedentes

Amparo en revisión 5323/81 José Manuel Chávez Campomanes. 7 de diciembre de 1982. Unanimidad de 19 votos.

Votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Nota: Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 57, p. 116 (cuarta tesis relacionada).

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

Parte : 175-180 Primera Parte

Tesis:

P. 200.

En atención a la anterior jurisprudencia, que a nuestro parecer no fue suficientemente argumentada, debido a que fundamentó su criterio en la obligación constitucional de pagar contribuciones, sin mayor alusión a la vasta doctrina en esta materia. No obstante, pesando en la doctrina de los deberes públicos subjetivos<sup>24</sup> que derivan de la posición de supremacía del Estado y que consisten en una limi-

24 Garrido Falla, F., *Tratado de derecho administrativo*, vol. I, *Parte general*, Madrid, Tecnos, 1994, p. 393.

tación del sujeto, el cual se ve compelido a una omisión o a una prestación activa de hacer o dar, la retención puede concebirse como un deber de obediencia, frente al Estado, de realizar actos y prestaciones que coadyuven al cumplimiento de los fines de aquél. La retención es un deber público de prestación,<sup>25</sup> en la que el sujeto retenedor está coactivamente impelido a proporcionar al Estado las actividades personales o los bienes patrimoniales que les sean necesarios para proveer la satisfacción de las necesidades colectivas.

Así mismo, el patrón debe cubrir otras obligaciones tales como la retención de las cuotas obrero-patronales, la obligación de inscribir a sus trabajadores en la seguridad social, cuestiones que realmente crean y garantizan la seguridad jurídica y social de los trabajadores, y otorgan al derecho social un papel relevante en la sociedad contemporánea.

Estamos conscientes de que la retención es una obligación impuesta a favor del Estado, es un deber de colaboración con la administración pública;<sup>26</sup> sin embargo, para obtener una mayor ventaja sobre esta obligación, se debe motivar al retenedor para que

25 Lucifredi, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni*, t. I, 19-4, p. 23.

26 Tal como lo ha expresado Martín Queralt, Juan en su trabajo denominado "Naturaleza jurídica de la obligación de retener", *Trimestre Fiscal*, año 12, núm. 37, junio, 1991, p. 151.

cumpla con dicha obligación. De acuerdo con la estructura actual del Estado de derecho: división de poderes, principio de legalidad y derechos fundamentales, sobre todo la configuración del poder de imposición del Estado como rasgo característico de largos años de evolución tributaria, sería difícil pensar en un lucro por parte del retenedor por su obligación de retener, no obstante, sí consideramos que se le deben otorgar beneficios fiscales de acuerdo con los costos que genera la retención de los impuestos, o bien que los patrones realicen la retención mediante concesiones administrativas.

Lo anterior, con el ánimo de hacer más atractiva la retención y darle mayor agilidad a este mecanismo de recaudación de impuestos. La visión del derecho como promotor de conductas es la que se intentará aplicar en esta figura. En este caso no se busca la represión de la conducta sino la promoción de la misma. Para prever un comportamiento humano, es necesario estimularlo a través de premios.

El derecho financiero<sup>27</sup> se mira como un derecho promocional e incentivador, en cuanto tiene la fun-

27 Rodríguez Bereijo, "El sistema económico de la Constitución española", *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del tribunal consitucional*, XV, Jornadas de Estudio, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1994, vol. II, p. 1292; Bobbio, N., *Contribución a la teoría del derecho*, trad. castellano de Ruiz Miguel, A., Valencia, Fernando Torres, editor, 1980, p. 367

ción de repartir los recursos disponibles para influir en las condiciones de vida de la sociedad; estimular, incentivar y promover los comportamientos de los individuos mediante exenciones, bonificaciones, subvenciones y transferencias. Según Bobbio,<sup>28</sup> esta función directamente distributiva deriva de la relación del derecho con la economía.

Ahora bien, el derecho tributario considerado tradicionalmente como la imposición de obligaciones coactivas para los sujetos, debe cambiar su perspectiva, para ayudar a acelerar los procesos productivos de las empresas; y como generar este cambio, a través de lo que se ha venido exponiendo, de beneficios fiscales o concesiones administrativas. Ya que, como se ha enfatizado las cargas tributarias tienen un impacto en los procesos productivos en la medida en que las empresas tienen que dedicar recursos humanos, físicos y financieros para mantenerse al corriente de sus obligaciones.<sup>29</sup>

y ss.; Soler Roch, M. T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Civitas, 1983, p. 21.

<sup>28</sup> Bobbio, N., *Contribución a la teoría del derecho*, op. cit., nota 27, p. 367 y ss.

<sup>29</sup> Equihua, Z. A., "Trámites: obstáculo a la competitividad de la empresa media", *Clase Media Empresarial*, I/99, núm. 1, p. s/n.

## IX. CONCLUSIONES

Son muchas las ideas que se han expuesto en este trabajo, las cuales provocan a la argumentación y el debate, pues, por un lado, se considera a la retención como un deber de colaboración con la administración pública, deber que se conceptualiza como una relación jurídico tributaria derivada del mandato expreso de la ley, por otra parte, se propone que la función patronal de recaudación sea promovida por el Estado, esto es, a través de beneficios fiscales o bien mediante la concesión administrativa.

Después de este breve recorrido tenemos muy claro que la retención en materia tributaria tiene una esencia garantista, esto es procurar un ingreso al Estado, en el concepto del deber de colaboración con la administración pública. En esos términos el retenedor tiene la obligación *ex lege* de retener e ingresar el metálico a la hacienda pública; sin embargo, no es la persona que goza de capacidad económica pero tiene la obligación expresa de ingresar la prestación tributaria que soporta el contribuyente. A la hacienda pública lo que le interesa es contar con suficientes recursos para llevar a cabo las tareas establecidas en el Estado de derecho.

Nuestro debate parte de la idea de que la retención es un trabajo realizado por el propio patrón y que debe ser retribuido por ello, en consecuencia, la

gestión de las contribuciones se agilizaría y se promovería no como una obligación de patrón sino como un servicio que debe prestar el patrón a favor del Estado, o bien, promocionar la retención de impuestos a través de beneficios fiscales. Esta tesis ya ha sido puesta en práctica en el sistema financiero mexicano, especialmente en los bancos, los cuales reciben una quita en sus propias contribuciones por realizar la retención de los impuestos de sus trabajadores. Este beneficio que reciben los bancos se ha otorgado por resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En cuanto a la intervención administrativa, es conveniente que se establezca de forma expresa en la ley que la retención deberá realizarla el propio interventor, administrador y no quedará al criterio del intérprete de la propia ley, tal es el caso de abogados y jueces.

Por último, es necesario que exista un lenguaje más íntimo entre la economía, como realidad social, y el derecho, pues a medida que el derecho se ajuste a las demandas sociales, se podrá hablar de un derecho positivo y eficaz.

## X. BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C., *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Tecnos, 1992.

- AMEZQUITA FLORES, R., “Efectos fiscales de la relación laboral, *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 146, 16 de septiembre de 1995.
- BANACLOCHE, J., “Una reflexión sobre el régimen de retenciones. Consideraciones en torno a la elevación al íntegro”, *Impuestos*, II, 1996.
- BOBBIO, N., *Contribución a la teoría del derecho*, trad. castellano de Ruiz Miguel, A., Valencia, Fernando Torres Editor, 1980.
- CABALLERO JUÁREZ, J. A., “Los Asientos de la Avería de la Armada de la Carrera de Indias”, Separata de IVS FVGIT, *Revista Interdisciplinar de Estudios Históricos-Jurídicos*, vols. 5 y 6.
- , *El régimen jurídico de las Armadas de la Carrera de Indias, siglos XVI y XVII*, México, UNAM, 1997, p. 301.
- COPARMEX, *Revista Entorno*, octubre de 1998, en la sección de resultados.
- DALSGAARD, T., *The Tax System in Mexico: A Need for Strengthening the Revenue Raising Capacity*, París, OECD, 2000.
- ELIZALDE DE y AYMERICH, P., “La retención tributaria como acto económico-administrativo”, *Derechos y Garantías del Contribuyente*.
- EQUIHUA Z. A., “Trámites: obstáculo a la competitividad de la empresa media”, *Clase Media Empresarial*, I/99, núm. 1, p. s/n.

- FERNÁNDEZ SAGARDI, A., *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, Sicco, 2000, p. 130.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de derecho administrativo I*, 5a. ed., Madrid, Civitas, 1990.
- GARRIDO FALLA, F., *Tratado de derecho administrativo*, vol. I, *Parte general*, Madrid, Tecnos, 1994.
- HARING, C. H., *Comercio y navegación entre España y las Indias en la época de los Habsburgo*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939, p. 39.
- INEGI, *El ingreso y el gasto público en México*, 1999.
- INEGI, *El ingreso y gasto público en México*, 2000.
- LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni*, t. I, 19-4.
- MARTIN QUERALT, J., “Naturaleza jurídica de la obligación de retener”, *Trimestre Fiscal*, año 12, núm. 37, junio, 1991.
- Y SÁNCHEZ PEDROCHE, “Retención”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, vol. IV.
- MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho financiero y tributario*, Valladolid, Lex Nova, 2000.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de derecho tributario*, Madrid, 2000.

RODRÍGUEZ BEREJO, “El sistema económico de la Constitución española”, *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, vol. II, 1994.

SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Civitas, 1983.

SÁNCHEZ BELLA, I., *La organización financiera de las Indias, siglo XVI*, México, Miguel Ángel Porrúa, 1990.