

LA RETENCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO: OBLIGACIÓN *EX LEGE* DE LOS PATRONES

Gabriela RÍOS GRANADOS*

RESUMEN: Uno de los temas centrales del derecho tributario es el relativo a la naturaleza jurídica de la retención. En este artículo se discute este tópico, con el propósito de aclarar cuáles son los efectos de la obligación de retener, de su incumplimiento y las responsabilidades derivadas de este último. En particular, se estudia la obligación que los patrones tienen de retener el impuesto sobre la renta de sus trabajadores. El artículo inicia con un estudio de los orígenes de la retención; continúa con un análisis del concepto mencionado, identificando sus distintos elementos, y posteriormente revisa el marco jurídico mexicano relativo a la retención. La autora concluye afirmando que la retención es un trabajo realizado por el patrón que debiera ser retribuido y que, como consecuencia de ellos, la gestión de las contribuciones se agilizaría y se promovería no como una obligación del patrón sino como un servicio que éste presta a favor del Estado.

ABSTRACT: One of the most important subjects studied in the context of tax law is the one related to the legal nature of "withholding" of taxes. This article discusses this topic, with the purpose of clarifying which are the effects of the obligation to withhold, and the consequences of the lack of compliance with this obligation. More specifically, the author focuses her attention on the obligation of employers to withhold the in-come tax paid by their workers. The essay starts with a reference to the historical origins of tax withholding; then it analyses the concept, identifying its different elements and then it reviews the corresponding Mexican legal framework. Finally, the author concludes that withholding is a job performed by employers that ought to be paid for; this would speed up the payment of taxes and would change the conception of withholding: it would be considered not as an obligation of employers, but as a service rendered by the latter to the State.

* Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

SUMARIO: I. *Justificación del tema.* II. *La retención en el derecho.* III. *Origen.* IV. *Base conceptual.* V. *Elementos esenciales.* VI. *Marco jurídico.* VII. *Objeto de la retención.* VIII. *Sujetos pasivos en la relación jurídica tributaria.* IX. *Obligaciones del retenedor.* X. *Derechos del retenedor.* XI. *¿Cómo opera la retención?* XII. *El costo de la retención.* XIII. *A modo de conclusión.* XIV. *Anexos.* XV. *Bibliografía.*

I. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El derecho¹ es historia; bajo esta concepción el derecho² evoluciona debido a la necesidad de ajustar el sistema de normas jurídicas a las transformaciones de la sociedad. En tal sentido, en los últimos tiempos estamos asistiendo a los comienzos de otra renovación del derecho. El derecho tributario como disciplina jurídica autónoma ha tenido una reciente conformación; esto gracias a los juristas doctrinarios³ que han elaborado grandes obras escritas con

1 Interesante es la historia del derecho tributario introducido en la tradición publicista del derecho. Bártolo Sassoferrato (1313-1357) crea la escuela de la teoría del Estado moderno. Mario G. Losano manifiesta que las obras de este período son el germen de los modernos derechos constitucional, administrativo y tributario. Véase Losano, G. M., *Los grandes sistemas jurídicos. Introducción al derecho europeo y extranjera*, trad. de A. Ruiz Miguel, Madrid, Debate, 1993, p. 80.

2 De acuerdo con H. L. A. Hart "la presencia del derecho significa la reducción de opciones del comportamiento de los individuos, esto es, que la característica más destacada y relevante del derecho, en todo tiempo y lugar, es que su presencia significa que cierta conducta humana deja de ser optativa, convirtiéndose así en obligatoria en algún sentido. Sin embargo, esta aparentemente simple característica del derecho no lo es de hecho...". Traducción literal de: "The most prominent general feature of law at all times and places is that its existence means that certain kind of human conduct are no longer optional, but some sense obligatory. Yet this apparently simple characteristic of law is not in fact a simple one...". Hart, H. L. A., *The Concept of Law*, Oxford, At he Clarendon Press, 1972, p. 6. También véase en Tamayo y Salmorán, R., *Elementos para una teoría general del derecho. Introducción al estudio de la ciencia jurídica*, México, Themis, 1992, p. 27.

3 El derecho tributario se desmembra del administrativo; este último, que tuvo su nacimiento en los *Principi Generali di Diritto Amministrativo* de Gian Domenico Romagnosi (1761-1835). Losano, G. M., *op. cit.*, nota 1, p. 98. En cuanto al derecho tributario, existen claras muestras de este empeño por parte de la doctrina nacional y extranjera; en esta última, los ejemplos sobran y a manera enunciativa cabe citar a Donato Giannini, Aquille, *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957; Amatucci, A., *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, Milán, Tovene Editore, 1995; Berliri, *Principi di Diritto tributario*, Milán, Giuffrè, 1967, vol. 1; Berliri, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milán, Giuffrè, 1985, vol. 1; Fedele, A., "Diritto Tributario e Diritto Civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti

el ánimo de darle sistematización al mismo. Obras que en todo tiempo servirán como punto de partida para la solución de nuevos paradigmas que la propia evolución del hombre impone, tales como el avance tecnológico, nuevos descubrimientos científicos, nuevas formas de asociación, entre otros.

Así, es necesario fortalecer las instituciones, figuras y categorías ya existentes para que sirvan a la propia transformación del derecho; en este sentido, resulta necesario argumentar que el análisis y estudio de las categorías, instituciones y figuras tributarias no es ocioso, pues el alcanzar un análisis y estudio minucioso permitirá consolidar la teoría del derecho tributario para hacer frente a las nuevas categorías y figuras que se presentan por la necesidad de acoplarse el derecho a la realidad social y a la realidad económica en evolución.⁴

En la metodología de este artículo, se parte de una inquisición básica: ¿cuál es la utilidad de analizar el debate dogmático jurídico en torno a la retención como categoría autónoma en el derecho tributario? la respuesta señala que no es infructuoso de nuestra parte volver a retomar los puntos que llegaron a ser controvertidos en un momento dado, debido a que en la búsqueda de un concepto válido de esta categoría, se enriquece el planteamiento doc-

passivi del tributo”, *RDFSF*, 1969; Fonrouge, G., *Derecho financiero*, actualizada por S. C. Navarrine y R. O. Asorey, Buenos Aires, Depalma, 1997, vol. I; Giannini, A. D., *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, UTET; González García, E., “Clasificación de los tributos, impuestos y tasas”, en varios autores, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Sáinz de Bujanda*, Madrid, IEF, 1991, vol. I. También publicado en *Tasas y precios en el ordenamiento jurídico español, Monografías jurídico-fiscales*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1991; González García, E. y Pérez de Ayala, J. L., *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994; Griziotti, *Principi di Diritto tributario*, Bari, 1938; Jarach, D., *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971; Micheli, G. A., *Curso de derecho tributario*, trad. de Julio Banacloche, Madrid, 1973; Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, Madrid, IEP, 1962, vol. I; Tesoro, *Principi di Diritto Tributario*, Bari, 1938; Vanoni, E., *Opere Giuridiche*, Milán, Dott A. Giuffrè, 1962, vol. II; Vanoni, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de J. Martín Queralt, Madrid, IEF, 1973. Aprovecho estas líneas para indicar que el abogado que aspire a tener una sólida formación en esta materia, será necesario como punto de partida la lectura y análisis de las obras aquí citadas.

4 En este mismo sentido, observamos que el ajuste del derecho a las realidades sociales y económicas es cíclico, es decir, periódicamente las instituciones deben embonar en las realidades; bajo esta misma argumentación, Ruiz Miguel indica que los derechos positivos están caracterizados por el constante compromiso entre rígidas estructuras formales y realidad económica en evolución. Losano, G. M., *op. cit.*, nota 1, p. 83.

trinal, creando nuevas formas de razonamiento jurídico; pero lo más importante es que se constituye una serie de estipulaciones respecto a qué requisitos deben tomar en cuenta los legisladores y verificar los jueces para aplicar dicha obligación tributaria.⁵

Uno de los temas nodales de la retención en materia tributaria es la naturaleza jurídica⁶ de ésta, es decir, si es una obligación *ex lege* o bien una modalidad impositiva. Bajo este contexto he querido realizar un análisis de la retención en el derecho tributario. Lo anterior con el propósito de esclarecer cuáles son los efectos de la obligación tributaria, su incumplimiento y las responsabilidades que se *desprendan* de éste.

Aquí cabe advertir que este ensayo no pretende hacer un estudio general de la retención regulada en las leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto al Activo, sino que se va a concretar en la obligación de los patrones de retener el impuesto sobre la renta de sus trabajadores. Y en este sentido, se estudiará por una parte la existencia de la intervención administrativa en una empresa, como producto del procedimiento administrativo de ejecución; a quién le corresponde la obligación de la retención de impuestos de los trabajadores, si al patrón o bien al interventor administrador. Y por otra parte, se indagará el costo de la retención para el patrón y las posibles soluciones para reducir dicho costo.

5 Estas ideas han sido nutridas por el planteamiento de Santiago Nino, C., *Introducción al análisis del derecho*, Barcelona, Ariel Derecho, 1991, p. 335.

6 En la dogmática jurídico-tributaria con inveterada frecuencia no se explica qué se entiende por naturaleza jurídica; este fenómeno lo hemos advertido después de varias lecturas a ensayos tributarios. Se intuye que esta falla se debe a que la dogmática especializada da por entendidos u obviados los conceptos básicos, que se estudian en la teoría general del derecho. No obstante, algunos autores dedican tiempo a esta clase de cuestionamientos, de tal manera que cuando se habla de naturaleza jurídica se refieren a las notas esenciales de algún instituto o categoría jurídica; en nuestro caso se entenderá como notas esenciales de la retención. Para nosotros sí es importante desentrañar el significado de naturaleza jurídica, porque en ocasiones puede dar lugar a dudas y especialmente aquí.

II. LA RETENCIÓN EN EL DERECHO

La voz retención⁷ en la ciencia jurídica tiene un amplio campo de aplicación, verbigracia el derecho de retención en materia civil,⁸ la retención de los activos financieros⁹ en materia mercantil, la potestad de las asambleas de decidir la retención de dividendos,¹⁰ y si seguimos por este camino podemos encontrar un sinnúmero de ejemplos que nos llevan a afirmar que este concepto está muy extendido en la ciencia del derecho. A *grosso modo*, en un primer acercamiento, la retención tiene una esencia garantista, es decir, garantizar el cumplimiento de una obligación, una obligación principal.

La retención en materia tributaria es la recaudación de los sujetos que realizan pagos en el caso del impuesto sobre la renta, lo anterior en atención a la cercanía de la fuente de riqueza, ejemplo de ello son los patrones. En la doctrina jurídica tributaria una retención es entendida como el deber de colaboración del no contribuyente con la hacienda pública. Este deber de colaboración se concretiza en retener e ingresar en el tesoro público una cantidad por la realización de determinados pagos.

III. ORIGEN

En la relación jurídica impositiva, el ente público detenta el poder¹¹ y la potestad de imposición; así, en lo que se refiere a esta

7 En Le Docte, E., *Diccionario de términos jurídicos en cuatro idiomas: español, alemán, francés e inglés*, Madrid, Civitas, 1995, la voz retención también se contempla en el derecho francés como "droit de rétention o como retenue".

8 En el derecho civil, esta figura jurídica ha estado íntimamente vinculada con la excepción del contrato no cumplido, *exceptio inadimpleti contractus*. Estudio monográfico sobre el derecho de retención en López y López, A. M., *Retención y mandato*, Bolonia, Studia Albornotiana, 1976, p. 14.

9 Ferreira Mendes, G., "A Reforma Monetaria de 1990, Problemática jurídica da chamada 'Retencao dos ativos financeiros'" (Lei núm. 8.024, de 12-4-1990), *Arquivos do Ministério da Justiça*, año 44, núm. 178, julio-diciembre de 1990.

10 Olivera García, R., "Responsabilidad de las mayorías por retención de dividendos", *Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones*, año 19, núm. 14, diciembre de 1986, p. 847.

11 En el marco del derecho tributario existe la distinción entre el poder y la potestad tributaria. El poder de imposición lo detenta el Poder Legislativo, que tiene la facultad de establecer contribuciones, y la potestad tributaria la ejerce el Poder Ejecutivo al gestionar y recaudar tributos. El término poder es más amplio que la potestad tributaria.

última, el sujeto activo en aras de una mayor certeza y facilidad en la liquidación y recaudación de la contribución acude a personas extrañas al contribuyente; por tanto, el ente público a través del poder de imposición convierte a personas ajenas al contribuyente en sus auxiliares con el propósito de dar cumplimiento a la obligación tributaria. La retención es un mecanismo establecido por la hacienda pública cuyo fundamento son los principios de seguridad y economía¹² en la percepción de las contribuciones. La retención es una relación jurídica tributaria subordinada a la obligación principal del pago del tributo.¹³ La finalidad de la retención es la efectividad de la obligación principal tributaria.

La retención es una relación jurídica tributaria y es necesaria para la aplicación de las contribuciones. En este esquema parecería, en un primer acercamiento, que el Estado extiende su competencia tributaria en esta figura jurídica, pues convierte al retenedor en su auxiliar y coadyuvante;¹⁴ asimismo, lo constriñe a cumplir con la obligación de retener y enterar el dinerario al erario público.

12 Elizalde y Aymerich, P. de, “La retención tributaria como acto económico-administrativo”, en varios autores, *Derechos y garantías del contribuyente*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, p. 37.

13 En resumen, se pueden distinguir dos corrientes de pensamiento: la primera se refiere a la obligación tributaria comprensiva de la obligación de pago y todas las referentes a las obligaciones de hacer y soportar, cuya finalidad es hacer efectiva la obligación de pago; la segunda, actualmente seguida por la mayoría de la doctrina, se explica en función de la obligación principal de pago y las relaciones accesorias a la principal; véanse González García *et al.*, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997, p. 228; Alvarado Esquivel, M. J., “La finalidad o fundamento extrajurídico de la responsabilidad tributaria”, *Información Jurídica Pemex Lex*, núms. 89-90, noviembre-diciembre de 1995, p. 49.

14 Bajo esta concepción se podría pensar que el administrado adquiere facultades, potestades y derechos frente a otros administrados; esta idea ha sido contemplada por Ferreiro Lapatza, pero estas facultades también pueden ser ejercidas frente a la propia administración, tal es el caso de la devolución de las cantidades cobradas erróneamente. Ferreiro Lapatza, J. J., *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1990, p. 457. En el derecho administrativo a este conjunto de facultades se le conoce como el ejercicio privado de funciones públicas, así lo consideran Zanobini, Garrido Falla y García de Enterría. Garrido Falla, F., *Tratado de derecho administrativo*, 7a. ed., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1976, vol. I, parte general, pp. 54 y ss.; García de Enterría, Tomás-Ramón y Fernández, *Curso de derecho administrativo I*, Madrid, Civitas, 1980, pp. 34 y ss.; Zanobini G., *Diritto Amministrativo, Principi Generali*, Milán, Dott. A. Guiffirè Editore, 1954, vol. 1, p. 204. Así, al deber de colaborar con los entes públicos en el derecho administrativo se le llama ejercicio privado de las funciones públicas. En tal sentido, Pedro de Elizalde y Aymerich ha enfatizado que: “Tradicionalmente no ha sido estudiada la posibilidad de encuadrar en esta situación al sustituto tributario, pues cuando se alude en esta materia a la recaudación de tributos se entiende sólo en la forma concesional. No obstante, es fácil advertir la analogía con los supuestos

Interesa decir que el retenedor considerado sujeto pasivo nunca pierde esta cualidad, esto es, no se convierte en sujeto activo de la potestad tributaria. Las obligaciones del retenedor son concretas, a la administración le corresponde el reembolso de los créditos a favor del retenedor, y el control de legalidad de la retención corresponde a la administración.

Por otra parte, se ha afirmado que el retenedor es un “sustituto”, pues reemplaza al contribuyente en su obligación de ingresar la exacción tributaria a la hacienda pública, y como tal, sustituye en esta obligación al contribuyente.

Para mejor comprender esta figura, podemos afirmar que tiene una naturaleza *sui generis*, pues por razones prácticas y de certeza, el Estado acude a un tercer extraño para hacer efectiva su competencia tributaria; es decir, gestionar y recaudar el tributo, pero por otra parte, lo convierte en sustituto del contribuyente, porque en el retenedor recae la obligación de retener el impuesto e ingresarlo al tesoro público, y en caso de no hacerlo entraría en el supuesto del ilícito penal.

IV. BASE CONCEPTUAL

El sistema tributario español contempla que la obligación de retener puede operar sobre pagos anticipados¹⁵ antes de que se

tradicionalmente señalados como ejemplo para explicar esta figura”. Elizalde y Aymerich, Pedro de, *op. cit.*, nota 12, p. 63.

15 En México también se observa una figura parecida, aunque la propia ley no lo exprese como tal, pero la retención puede operar como pago provisional (pago anticipado) ya que a primera vista se contemplan las características comunes de esta figura, tal como se expone a continuación en el Código Fiscal de la Federación: “Art. 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:... Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos”. Como se podrá advertir, el marco legal mexicano contempla el pago provisional, lo que significa que antes de la realización fáctica del hecho imponible se pueden realizar pagos provisionales. En otras palabras, precedentemente de que se origine la obligación de pago, el contribuyente o sujetos pasivos deberán efectuar pagos provisionales. El pago está regulado en el artículo sexto del CFF que no define qué es el pago, pero claramente indica que en el momento de ubicarse la conducta humana en el supuesto jurídico se origina la obligación de pago. Por otra parte, cada ley especial también contempla los pagos provisionales y la manera de efectuarse. El pago provisional puede definirse como anticipos a cuenta del impuesto anual. Valero Rodríguez, E., “Pagos provisionales y ajuste de ISR e Impac, 1995”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 144, 16

produzca el hecho generador; con este contexto, la doctrina española al aportar un concepto jurídico lo hace con esas características, así Palao Taboada ha definido la retención a cuenta como: “la obligación impuesta por la Ley a quien efectúa determinados pagos de retener o ingresar en el Tesoro cierta fracción de los mismos, que será computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación del impuesto que eventualmente deba en relación con ellos”.¹⁶ En este orden de ideas, Martín Queralt¹⁷ ha precisado:

es la prestación de Derecho Público impuesta por la Ley, de naturaleza obligacional, tanto por su contenido pecuniario como por su estructura y régimen jurídico, carente de carácter contributivo y cuyo presupuesto de hecho está constituido por el abono, por parte del obligado, a un tercero, de rendimientos sujetos a tributación en el IRPF. No tiene como finalidad procurar el enriquecimiento del sujeto activo-acreedor, sino facilitar a la Administración la disponibilidad de medios económicos.

Dentro de esta corriente doctrinal, Garza¹⁸ indica que la retención tiene naturaleza tributaria. A mi parecer es correcta esta idea, por dos razones: el marco jurídico mexicano y la doctrina. Respecto a la primera razón, no obstante que la regulación en esta materia es muy elemental, el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación establece que sin perjuicio que el retenedor no haya efectuado la retención del impuesto, deberá ingresar una suma igual al tesoro, y en el mencionado código en el capítulo de las infracciones y delitos fiscales, al incumplimiento de esta obligación se le tipifica como delito equiparable a la defraudación tributaria; de tal forma que esta obligación tiene naturaleza coercitiva y pecuniaria.

de agosto de 1995, p. 5; Ramírez García, R., “Algunos aspectos interesantes sobre el ajuste a los pagos provisionales del impuesto sobre la renta”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 144, 16 de agosto de 1995, p. 15.

¹⁶ Palao Taboada, “La retención a cuenta”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 74, 1968, p. 258.

¹⁷ Martín Queralt, J., “Naturaleza jurídica de la obligación de retener”, *Trimestre Fiscal*, año 12, núm. 37, junio de 1991, p. 150.

¹⁸ Garza, S. F. de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 470. Es de la misma opinión, Elizalde y Aymerich, *op. cit.*, nota 12, p. 52.

La base conceptual considerada de importancia para este ensayo toma su desarrollo en el retenedor concebido como colaborador de la administración pública, tal como lo han puesto de manifiesto Micheli¹⁹ y Casado Ollero.²⁰

V. ELEMENTOS ESENCIALES

Después de las líneas antes apuntadas y haciendo una recapitulación será muy fácil indicar cuáles son los elementos esenciales y diferenciales de la retención en materia tributaria. En primer lugar, se trata de una obligación *ex lege*, es decir, establecida en ley, dando debida cuenta al principio de legalidad absoluta; en segundo término, es un deber de colaboración con la administración pública.

Como tercer característica algunos autores consideran la ausencia de naturaleza contributiva; en mi caso particular, y como se expone en este ensayo, considero que sí tiene el carácter contributivo.

Una cuarta caracterización viene a ser la finalidad garantista de este deber de colaboración. Ahora bien, estas caracterizaciones las desarrollaremos en las siguientes líneas.

1. *Obligación ex lege*

Como reflejo de la evolución del principio de legalidad en el derecho tributario, esta obligación es legal; esto es que va a venir impuesta por una ley con sus características de generalidad, abstracta e impersonal; no así de un acto administrativo. Interesante resulta saber que en la legislación uruguaya se hace referencia a los agentes de la retención o de percepción, y éstos pueden ser determinados por la ley o por la administración, previa autorización legal, que con motivo de sus funciones o en razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

19 Micheli A., *Corso di Diritto Tributario*, Torino, UTET, 1979, p. 137.

20 Casado Ollero, G., *La colaboración con la administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco*, Hacienda Pública Española, núm. 68, p. 161.

Es importante tomar en consideración esta legislación porque permite que la ley delegue en la administración la designación de los agentes retenedores, pues en México han surgido muchas dudas al respecto, cuando existe una intervención administrativa en una empresa con motivo de un procedimiento administrativo de ejecución para la recuperación de créditos fiscales. En este caso, se plantea la cuestión de quién debe retener, si el agente determinado por la ley, que será el patrón de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o bien el interventor administrador nombrado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o cualquier otra autoridad.

De las ideas expresadas líneas arriba se puede afirmar que la obligación tributaria de la retención está muy bien delineada, sin embargo, cuando los abogados se enfrentan a resolver los casos prácticos en el ejercicio de la profesión, se encuentran con serios problemas al no ver una solución legislada,²¹ en este sentido, cuando alguna autoridad fiscal para el cobro de créditos fiscales a su favor interviene administrativamente una empresa, cabe preguntarse si el interventor como tal tiene la obligación de retener el impuesto sobre la renta de los trabajadores.

La intervención de negociaciones está regulada en los artículos 164 a 172 del CFF, y sobre la figura de interventor administrador el 166 expresamente indica las facultades del mismo, así lo estipula:

El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio, de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

21 Sostengo lo dicho, pues en mi práctica forense, en el proceso penal 100/98 radicado en el Juzgado Segundo de Distrito, en materia penal, en el Distrito Federal, surgió la duda de quién era el penalmente responsable en la comisión del delito de defraudación fiscal equiparable, debido a la no retención y entero del impuesto de los trabajadores: lo era el interventor administrador de la empresa o el patrón de la misma. Dicha causa sigue sujeta a proceso.

El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.

Tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marca del negocio.

La legislación fiscal contempla dos tipos de interventores, el interventor con cargo a caja y el administrativo. El interventor con cargo a caja es de carácter limitado y el administrativo es extenso, porque la ley lo contempla como un administrador de la negociación.

Así, la obligación del interventor con cargo a caja es extraer el 10 por ciento de entradas diarias de la caja; por lo que se refiere al administrador, sus facultades son amplias, pero siempre están establecidas en las leyes, principalmente el CFF, CPC y en el CC.

Dentro de las obligaciones y facultades del interventor no se señala expresamente en la ley que deberá realizar la retención de los impuestos. Y contrario a lo que señala Fernández Sagardi, estas facultades no son colosas y omnímodas, pues únicamente en la práctica el interventor, aunque sea administrador, se restringe a recuperar el crédito fiscal por el que se instauró el embargo y a su vez la intervención administrativa. Es decir, que la única finalidad del interventor es pues el cobro del crédito fiscal adeudado.

En la práctica es muy común que el interventor administrador realmente no absorba todas las funciones del patrón o del consejo de administración, porque en principio un interventor no tiene la capacidad técnica para poder desempeñarse como patrón y dirigir una empresa; pongamos un ejemplo: una empresa de aerotransportes requiere de conocimientos técnicos tanto del consejo de administración, como de los directores y del patrón para poder dirigir una empresa de tal magnitud. El interventor administrador, su finalidad principal, es recuperar el cobro de los créditos vencidos y de alguna manera llevar el control de los gastos e ingresos de la empresa intervenida, lo que es muy distinto a asumir todas las facultades del consejo de administración de una sociedad o bien del patrón.

2. *Carácter autónomo*

El deber de colaboración con la administración pública, establecida como relación jurídica tributaria, tiene carácter autónomo, en el sentido de que tiene como obligación *ex lege*, un presupuesto de hecho distinto al presupuesto de hecho contenido en el hecho imponible de un tributo. En este sentido, se entiende el carácter autónomo de la obligación de retener.

3. *Finalidad garantista*

Bajo el criterio planteado por Martín Queralt, concebimos esta finalidad garantista que no puede calificarse como garantía entendida en sentido técnico jurídico. Lo que significa que necesariamente debe realizar la retención la persona que por su proximidad a la fuente de riqueza le dé la oportunidad de ingresar el tributo por cuenta del fisco, esto es hacer efectivo el cobro del tributo. Es decir, por la situación de preferencia frente a la fuente de riqueza, el Estado impone esta obligación a distintas personas para hacer la recaudación del tributo e ingresarla al tesoro público.

VI. MARCO JURÍDICO

En este epígrafe se hará referencia al marco legislativo de la retención del impuesto, siendo que para el efecto de la consulta a las distintas disposiciones legales en distintos cuerpos legislativos tales como el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estos se hallarán en este trabajo en un apartado titulado “anexos”, debido a que es copia textual de las leyes.

Podemos decir a *grosso modo* que el marco jurídico mexicano regula la retención de impuestos como un pago provisional o definitivo del impuesto respectivo ya se trate del impuesto sobre la renta o bien, del impuesto al valor agregado, y en cuanto a la figura del retenedor, como un responsable solidario. En principio, nuestro marco jurídico coincide con la legislación española, ya que la re-

tención la considera como el pago a cuenta al tesoro público y por lo que hace a la segunda cuestión, ya no es del todo compatible, debido a que en la legislación española el retenedor es considerado el sustituto del contribuyente.²²

Por lo que se refiere a nuestro tema en concreto, esto es la retención como obligación del patrón, como se ha dejado ver en el epígrafe denominado la retención como obligación *ex lege*, existen deficiencias normativas que hacen imprecisas las obligaciones de los interventores administradores, cuando actúan como retenedores del impuesto. Es por tal motivo que en la propia legislación deberá hacerse expresa esta obligación para los interventores, porque estaría en concordancia con la naturaleza la retención, esto es, como obligación impuesta por la ley.

VII. OBJETO DE LA RETENCIÓN

Aquí cabe hacer la distinción entre objeto-material de la retención y objeto fin de la misma. Como hemos mencionado, al inicio de este ensayo, el estudio de la retención se va a circunscribir en la retención realizada por los patrones respecto al trabajo subordinado. En este panorama, tenemos que el objeto-material de la retención van a ser los rendimientos patrimoniales generados por el trabajo asalariado. Por otra parte, también la legislación ha considerado como retenedor a una persona distinta del contribuyente, con motivo de la relación económica con éste, ejemplo de esto, es el caso de la retención en el Impuesto al Valor Agregado.

El objeto material de la retención será el que se establezca en el presupuesto de hecho de la retención, que será distinto al presupuesto de hecho del hecho imponible. En este sentido, existen dos presupuestos de hecho: el que origina la deuda tributaria y el que origina la obligación de retener.

Dentro del objeto fin de la retención es la seguridad que tiene el Estado para percibir los ingresos tributarios a su favor. Esto es,

²² Elizalde y Aymerich, P. de, *op. cit.*, nota 12.

se basa en los postulados de seguridad y economía en la percepción del tributo, de tal manera, que el Estado en el disfrute de su poder de imposición designa a varios sujetos pasivos de la obligación tributaria, colocados en distintos planos para asegurar el cobro de la contribución a su favor. Así tenemos pues, que la retención en materia tributaria tiene la finalidad de garantizar el ingreso tributario a favor del tesoro público. Este deber de colaboración se convierte en un deber de garantizar el ingreso tributario al erario público; bajo este concepto de garantía al Estado, dicho deber está muy penalizado para evitar su incumplimiento y la defraudación a las finanzas públicas. El objeto fin de la retención es la procuración de los medios económicos, y a su vez hace más fácil la recaudación de los ingresos públicos.²³

VIII. SUJETOS PASIVOS EN LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

En materia tributaria la figura del sujeto pasivo deriva de la relación tributaria²⁴ entre el Estado y los ciudadanos. Esta figura suele abarcar la del contribuyente, sustituto y terceros obligados. Así, el contribuyente es aquel que realiza el hecho imponible contenido en el presupuesto de hecho de ley, mientras que el sustituto no realiza precisamente el hecho imponible, pero se encuentra obligado por la ley a cumplir con las obligaciones de diversa índole, pero al fin y al cabo derivadas de la realización del hecho imponible, y por último, el tercer obligado tampoco se sitúa en el presupuesto de hecho de la contribución; sin embargo, está constreñido a realizar ciertas obligaciones con contenido tributario.²⁵

²³ Esta idea ha sido tomada de *ibidem*, p. 64.

²⁴ Recordemos que la relación tributaria es una relación jurídica *ex lege*. A raíz del estado moderno de derecho, esta relación proviene de un ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas. Giannini, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, trad. de F. Sáinz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 67.

²⁵ En este sentido, no compartimos la opinión de Reyes Mora y de Gutiérrez Tello, pues dichos autores circunscriben la figura del sujeto pasivo, al deber de pagar una suma de dinero al Estado. En nuestro concepto, el sujeto pasivo no únicamente tiene el deber de contribuir, sino tiene otras obligaciones entre las que destacan la de hacer o no hacer, verbi-

En México, el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación señala cuales son los sujetos pasivos de la relación tributaria. En primer término contempla a los contribuyentes, considerando a las personas físicas, morales, la Federación y los estados extranjeros; en segundo lugar, de forma expresa señala a los sujetos que no están obligados a pagar contribuciones, pero tienen el deber por ley de cumplir con otras obligaciones; aquí la ley se está refiriendo tanto a los sujetos exentos al pago de contribuciones y a terceros obligados como a los retenedores o responsables solidarios.

En resumen, la retención en México debe derivar directamente de la ley, pues el retenedor es sujeto pasivo y como tal, la aplicación de leyes fiscales es estricta, no debiendo derivar de ningún acto administrativo ni de la voluntad de las partes.

En otros ordenamientos tributarios, el retenedor aparece como sustituto, tal es el caso de España e Italia, o como agente de retención en la legislación uruguaya. En México, la figura del retenedor tiene naturaleza de tercer obligado y su responsabilidad es solidaria, de conformidad con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. La responsabilidad solidaria es directa, esto es, el retenedor como tiene las obligaciones de retener, declarar e ingresar, debe responder en nombre propio y por adeudo propio.²⁶

La legislación uruguaya distingue al retenedor y al perceptor del tributo, al primero lo considera como la persona que está en condición de detraer del contribuyente, por tener fondos o créditos de los que éste es titular, el importe de un tributo ya generado. Al segundo, como aquel quien sin tener necesariamente la disponibilidad de esos fondos o créditos debe de todos modos exigir del contribuyente el importe de un tributo cuyo hecho generador puede inclusive no haber acaecido aún.²⁷

gracia, realizar registros contables, soportar visitas domiciliarias, las obligaciones de los notarios para representar a menores, entre otros: Reyes Mora, O. y Gutiérrez Tello, J. A., *Consultorio Fiscal*, núm. 164, año 10, 16 de junio de 1996, p. 19.

²⁶ Así se establece en el derecho tributario español; Martín Queralt, J. y Sánchez Pedroche, J. A., voz "Retención", *Enciclopedia jurídica básica*, Madrid, Civitas, vol. IV, p. 5979.

²⁷ Bordolli, J. C. et al., "Sistema de retención en el IVA", *Revista de Administración Tributaria*, Tax Administration, núm. 4, enero de 1988, p. 301.

Ahora bien, ¿porqué es importante destacar que la ley mexicana considera al retenedor como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria? esto tiene suma importancia porque la figura de la retención nace estrictamente de la ley, porque la ley así lo impone. Nuestro código indica que las disposiciones fiscales únicamente serán de aplicación estricta cuando se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, o bien, cuando se trate de infracciones y sanciones. En la retención el obligado a retener el impuesto a cuenta de otro, es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria subordinada a la obligación tributaria principal

El retenedor, tomando la definición de Garza,²⁸ es un tercer obligado en virtud de que la administración fiscal requiere de su colaboración para tutelar el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva. Para otros autores²⁹ el retenedor es un sujeto intermedio.

En una primigenia aproximación en nuestra legislación, el retenedor es el que realiza los pagos, así lo establece la LISR.

Para efectos de este ensayo, aquí importa definir al retenedor dentro de la figura del patrón; en este sentido, el patrón³⁰ puede considerarse aquella persona que tiene la capacidad de dar órdenes e instrucciones relacionadas con el servicio que presta el trabajador; lo que se debe entender como un poder jurídico de mando que se refiere a los servicios contratados.

1. *Retenedor como responsable solidario*

El derecho positivo mexicano establece al retenedor de la contribución bajo el marco jurídico de la responsabilidad³¹ solidaria. Esta responsabilidad solidaria es la misma figura que se establece en el derecho civil. Cabe recordar que la responsabilidad en la

28 Garza, S. F. de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1986, pp. 470 y ss.

29 Reyes Mora, O. y Gutiérrez Tello, J. A., "Planeación fiscal de la responsabilidad solidaria como sujeto pasivo del tributo", *Nuevo Consultorio Fiscal*, año 10, núm. 164, 16 de junio de 1996, p. 19.

30 Concepto tomado de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, número 3222, aprobada el 26 de noviembre de 1987.

31 Que por cierto no se da una definición legal del responsable del tributo.

doctrina tributaria responde a dos tipos: la responsabilidad solidaria y la responsabilidad subsidiaria. Miguel de Alvarado apunta que la responsabilidad tributaria tiene naturaleza de sanción.³²

Nosotros entendemos como responsable solidario, aquella persona que por imperio de la ley o por mutuo propio tiene el deber de cumplir con las obligaciones del sujeto principal. Así se obliga solidariamente en las obligaciones del sujeto deudor. El concepto explicado en líneas anteriores es un concepto acuñado en el derecho civil, concepto que ha adquirido carta de naturaleza en el derecho tributario.

En México, esta figura tiene una amplia aplicación. La responsabilidad tributaria se identifica con la responsabilidad solidaria. La finalidad de esta figura es garantizar la recaudación del tributo, es un mecanismo de control para la obtención del ingreso tributario. Recordemos que el alma de la hacienda pública son los ingresos que la conforman, así los ingresos tributarios representan obligaciones para los contribuyentes, obligaciones que en muchas ocasiones no son del todo deseadas, por lo tanto, la hacienda pública debe protegerse designando varios obligados al pago del tributo. Así, el retenedor representa una garantía al fisco para hacer efectivas las contribuciones.

El CFF contempla varios supuestos como responsabilidad solidaria, el que nos interesa es el de retenedor, establecido en la fracción I del artículo 26 del CFF.

El monto de la responsabilidad va a depender del monto de las contribuciones que está obligado a retener.

2. *Retenedor como sustituto del tributo*

El primer contacto con la idea de sustituto del tributo fue en ocasión de la lectura y estudio a la obra de Giannini, quien con una exposición asequible explica esta figura; así vemos que no es nueva esta construcción en el derecho tributario.

³² Alvarado Esquivel, M. J., “La finalidad o fundamento extrajurídico de la responsabilidad tributaria”, en *op. cit.*, nota 13, p. 49.

Por otro lado, un criterio jurisprudencial en España, identificaba al retenedor con el sustituto del contribuyente: 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.³³

Es cierto, por otro lado, que la retención y la sustitución son conceptos distintos: en la figura subjetiva del sustituto opera el reembolso del importe de la deuda tributaria, y por lo que hace al retenedor su obligación es personal y, por lo tanto, en caso de incumplimiento es una deuda propia. Doctrinalmente³⁴ se ha dicho que la sustitución corresponde a terceros previamente ordenada en la ley, o que el sustituto actúa como órgano de recaudación o como representante *ex lege* del contribuyente.

La figura de la retención en el derecho mexicano ha sido configurada con la naturaleza de responsable solidario, sin embargo, consideramos que es conveniente cambiar de responsable solidario a sustituto, pues el sustituto es el obligado directo de una obligación que si bien, no es la obligación principal del tributo, si es una obligación accesoria. En la doctrina mexicana, Garza ha concebido al retenedor o recaudador del impuesto como un sujeto pasivo sustituto.³⁵ De tal manera, que en la existencia del sujeto sustituto no significa que el contribuyente desaparezca,³⁶ sino que se ubica en la posición del contribuyente para cumplir con las prestaciones formales o sustanciales que le impone por mandato expreso de la ley.

IX. OBLIGACIONES DEL RETENEDOR

Las obligaciones del retenedor tienen un carácter muy extenso, incluso tiene el deber de ingresar al tesoro público una cantidad equivalente a la retención en caso de no haberla efectuado; lo anterior de conformidad con el artículo 6o., fracción II, párrafo II

33 Tribunal Supremo, sentencia 27 de mayo de 1988.

34 Elizalde y Aymerich, P. de, *op. cit.*, nota 12, p. 61.

35 Garza, S. F. de la, *op. cit.*, nota 18, p. 470.

36 Elizalde y Aymerich, P. de, *op. cit.*, nota 12, p. 52.

del CFF. Como se puede apreciar, la principal obligación del retenedor es la de ingresar el numerario a la hacienda pública, esto es lo que realmente interesa a la administración.

La principal obligación del retenedor es descontar determinadas cantidades en los pagos que realice en favor de los contribuyentes, ingresando seguidamente su importe a la administración financiera.

El retenedor cuenta con la misma responsabilidad que la del contribuyente en caso de haber omitido el impuesto. El incumplimiento de las obligaciones tributarias del retenedor puede dar origen a responsabilidades penales. En el caso de la legislación mexicana no retener y enterar se tipifica como defraudación fiscal equiparable.

X. DERECHOS DEL RETENEDOR

En el caso expuesto líneas arriba, en cuanto a la obligación de ingresar una cantidad similar a la que hubiese debido retener y no lo hizo, Garza³⁷ es de la opinión que con fundamento en los artículos 26, fracción I, del CFF y 1999 del CCDF, que el retenedor tiene el derecho a exigir por la vía civil el regreso de la cantidad que pagó de la deuda del sujeto pasivo principal a quien no se le retuvo o no se recaudó.

XI. ¿CÓMO OPERA LA RETENCIÓN?

En el derecho tributario existe un régimen específico sobre las retenciones. Este régimen principalmente está regulado en el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto del Valor Agregado. Cabe mencionar que es un sistema complicado, pues el legislador se pierde en tecnicismos económicos. En este sentido se sostiene que es más fructífero establecer en la ley la naturaleza jurídica de la retención, eliminar la responsabilidad directa y acudir a la fi-

³⁷ Garza, S. F. de la, *op. cit.*, nota 18, p. 470. Son de la misma opinión Bordolli, J. C. *et al.*, *op. cit.*, nota 27, p. 300.

gura del sustituto, cuya obligación es únicamente ingresar el impuesto debido.

Líneas arriba hemos explicado que 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, está relación vincula primeramente en el tiempo al 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 va a ser la persona obligada por imperativo de ley a efectuar una retención de cierta cantidad de dinero, misma que debe ingresar al tesoro público. Esta retención es la retención indirecta que tiene plena vigencia en el derecho positivo mexicano. En la doctrina española se contempla la retención directa, la retención a cuenta y las retenciones parciales y totales.

En la doctrina del país ibérico la retención se concibe como una modalidad básica y fundamental de las obligaciones a cuenta.³⁸

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 CFF en el artículo 21, párrafo tercero. En la retención a cuenta existe una ficción, 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 y, 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,³⁹ tal como se configura en el CFF.

La jurisprudencia española en 1988 identificó al retenedor con el sustituto del contribuyente, así estableció: “el actual *retenedor* re-

38 Lo anterior de acuerdo con el concepto de Martín Queralt y Sánchez Pedroche, *op. cit.*, nota 26, p. 5978.

39 Este mismo criterio ha sido sostenido por *ibidem*, p. 5981.

tiene 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”.⁴⁰

El régimen de retenciones viene íntimamente ligado con las presunciones y las ficciones legales, así sí cabe recordar que la renta sometida a tributación no debe ser ficticia.

La retención de los impuestos opera bajo la heterodeterminación del impuesto, y con este mecanismo, la administración pública le resulta una percepción fácil, cómoda y económica de percibir, mientras que al contrario del retenedor, a éste le representa un costo adicional, costo que al no realizar dicha obligación se traduce en un castigo por parte del Estado, esto es, comete un ilícito tipificado como delito.

La retención implica el cálculo⁴¹ relativo al impuesto sobre la renta de los trabajadores que debe realizar el patrón. 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 dicho año. Este monto se dividirá entre doce meses y esta cantidad se determinará de acuerdo con los artículos 80, 80 A, 80 B y 141 B de la LISR.

XII. EL COSTO DE LA RETENCIÓN

La retención genera un costo al 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 a tra-

⁴⁰ Banacloche, J., “Una reflexión sobre el régimen de retenciones. Consideraciones en torno a la elevación al íntegro”, *Impuestos*, t. II, 1996, p. 204.

⁴¹ 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.

vés de un mecanismo, y fijar en cantidad líquida la deuda fiscal calculada del retenido. En otras palabras, el retenedor procura un ingreso al erario público a través de la gestión del tributo.

La LISR 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 empresa. Y el costo financiero⁴² será distinto según la empresa de que se trate.

En el contexto de una macro empresa, la operación de la retención deberá ser efectuada por un departamento específico que se dedique a nóminas que deberá contar con las personas capacitadas para tal efecto, lo cual 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 por los grandes volúmenes de operación que realizan; sin embargo, las empresas de menor tamaño, como la empresa media (que comprende a la mediana y micro empresa), debe dedicar una cantidad proporcionalmente mayor de sus recursos para mantenerse al corriente de sus obligaciones.⁴³

Lo que cabría pensar que esta obligación *ex lege* es inconstitucional porque se desempeña una labor sin una contraprestación a

42 Así tenemos que 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 era de un 48% y se trataban de los relacionados con los fiscales, entendiéndose a 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 con un 67%, que en el contexto mexicano es un alto costo, pues la mayoría de las empresas son micro empresas. La minienquesta fue publicada en la *Revista Entorno* publicada por Coparmex, en octubre de 1998, en la sección de resultados.

43 En el estudio realizado por Fundes de México, 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*, t. I, núm. 1, 1999.

cambio.⁴⁴ Aunada a esta situación tiene una fuerte penalización el incumplimiento del retenedor.⁴⁵

Los actos que realiza el retenedor son los típicos actos de gestión. El retenedor actúa como obligado *ex lege* a realizar dicha colaboración con la administración pública y donde ésta no se desprende de sus funciones, sino al contrario hasta puede superar la obligación funcional del retenedor.

El retenedor actúa como órgano recaudador,⁴⁶ y como tal lleva inherente una labor administrativa, la cual no se ha diferenciado entre las distintas clases de empresas, lo que para una macro empresa tiene un costo, para la empresa media tiene otro. Por lo tanto, somos de la opinión que se establezcan beneficios fiscales en razón de la 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

44 Dentro de las garantías fundamentales del hombre, nuestro texto constitucional en su artículo 5o. expresamente señala: “A 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”.

45 Esta afirmación es compartida por Fernández Sagardi quien en cita textual señala: “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, 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.

46 Elizalde y Aymerich, P. de, *op. cit.*, nota 12, p. 62.

realizan para sus trabajadores, 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.⁴⁷

O bien, por qué no pensar en la concesión administrativa concebida como de la recaudación de los impuestos por parte de los particulares. Dentro de este esquema la recaudación de los impuestos sería entendida como la gestión de un servicio y este servicio sería la recaudación de impuestos entregada a un empresario

47 Este planteamiento me hace recordar que en otra época los recaudadores cobraban por su servicio al soberano; así gozaban de una potestad para poder cobrar tributos y entregaban una parte proporcional a la corona y la otra se la repartían entre ellos. El derecho es historia, afirmación hecha en este ensayo. Haciendo un ejercicio de evocación, sucede que 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 Angel Porrúa, 1990, p. 204. Misma opinión compartida por Caballero Juárez, respecto a los asientos de la Avería, Caballero Juárez, J. A., “Los Asientos de la Avería de la Armada de la Carrera de Indias”, *Revista Interdisciplinaria de Estudios Histórico-Jurídicos*, España, Facultad de Zaragoza-Institución “Fernando el Católico”, 1997, vols. 5-6, p. 438, separata de IVS FVGIT. 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 en la época de los Habsburgos*, México, FCE, 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 Amada. En 1609, la Corona suscribió con un particular 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.*, en esta misma nota, p. 438. Interesante resulta 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.

privado bajo ciertas condiciones, reteniendo la administración la titularidad última del servicio concedido y con ella las potestades de policía necesarias.⁴⁸

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, puesto que aun cuando el sujeto está claramente definido en la norma al establecer ésta que están obligados al 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 Campomans. 7 de diciembre de 1982. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

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

⁴⁸ Esta idea de concesión ha sido tomada de García de Enterría, Tomás-Ramón y Fernández, *Curso de derecho administrativo*, 5a. ed., Madrid, Civitas, 1990, t. I, p. 39.

FUENTE: *Semanario Judicial de la Federación*, Parte: 175-180, Primera Parte, Página: 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,⁴⁹ que derivan de la posición de supremacía del Estado y que consisten en una limitación del sujeto y que 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, a realizar actos y prestaciones que coadyuvan al cumplimiento de los fines de aquél; concretamente la retención es un deber público de prestación,⁵⁰ en la que el sujeto retenedor está coactivamente impelido a proporcionar al Estado actividades personales o bienes patrimoniales que les sean necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas a que deben proveer.

Aunada a esta situación, el patrón debe cubrir otras obligaciones tales como la retención de las cuotas obrero-patronales y la obligación de inscribir a sus trabajadores en la seguridad social, asuntos que realmente crean y garantizan la seguridad jurídica y social de los trabajadores, otorgando 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;⁵¹ sin embargo, para obtener una mayor ventaja sobre esta obligación, se debe motivar al retenedor para que 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

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

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

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

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, si consideramos que se le debe otorgar beneficios fiscales en congruencia con sus costos para realizar la retención de los impuestos o bien que los patrones realizaran la retención a través de 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.

En otra perspectiva, el derecho financiero⁵² se mira como un derecho promocional e incentivador, en cuanto tiene la característica de la repartición de recursos disponibles para influir en las condiciones de vida de la sociedad; estimular, incentivar y promover los comportamientos de los individuos, ejemplo: exenciones, bonificaciones, subvenciones y transferencia. Según Bobbio,⁵³ 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; pero cómo generar este cambio: mediante beneficios fiscales o concesiones administrativas. Ya que como se ha hecho énfasis, las cargas tributarias tienen un impacto en los procesos productivos en la medida en que las empresas tienen

52 Rodríguez Bereijo, "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en varios autores, *XV Jornadas de Estudio: El sistema económico de la Constitución española*, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia-Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, 1994, vol. II, p. 1292; Bobbio, N., *Contribución a la teoría del derecho*, trad. de A. Ruiz Miguel, Valencia, Fernando Torres Editor, 1980, pp. 367 y ss.; Soler Roch, M. T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Cuadernos Civitas, 1983, p. 21.

53 Bobbio, N., *op. cit.*, nota anterior.

que dedicar recursos humanos, físicos y financieros para mantenerse al corriente de sus obligaciones.⁵⁴

XIII. A MODO DE CONCLUSIÓN

Son muchas las ideas que se han expuesto en este breve ensayo, el cual provoca a la argumentación y debate de ideas, 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 propuso que la función patronal de recaudación fuera 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. Bajo este término, 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 según la cual la retención es un trabajo realizado por el propio patrón y que debe ser retribuido, y como consecuencia de ello, 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 ha sido ya puesta en práctica en el sistema financiero mexicano, especialmente con los bancos, que reciben una quita en sus propias contribuciones por realizar la retención de los impuestos de sus trabajadores. Este beneficio que

⁵⁴ Equihua Z., A., "Trámites: obstáculo a la competitividad de la empresa media", *Clase Media Empresarial*, t. I, núm. 1, 1999.

reciben los bancos se les ha otorgado por resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Referente a la intervención administrativa, es conveniente que se establezca de forma expresa en la ley que la retención debería realizarla el propio interventor administrador y no dejarlo 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 hará un derecho positivo y eficaz.

XIV. ANEXOS

El artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Cuando quienes hagan los pagos correspondientes realicen pagos provisionales trimestrales en los términos de esta ley, efectuarán las retenciones respectivas mensualmente, debiendo realizar los enteros correspondientes en forma trimestral conjuntamente con sus declaraciones de pagos provisionales. No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo por los ingresos señalados en las fracciones II a V del artículo 78 de esta Ley, salvo en el caso del sexto párrafo siguiente a la tarifa de este artículo, acreditan contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente, el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 80-A de esta Ley y el monto que se obtenga se disminuirá con el crédito general mensual a que se refiere el artículo 141-B de esta Ley. En los casos que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales,

podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con las reglas que al efecto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en dichas reglas se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior al 30% sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor en cuyo caso se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el párrafo final del artículo 83 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Tratándose de contribuyentes con ingresos mensuales superiores a una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al mes, que además obtengan ingresos de los señalados en la fracción VI del artículo 77 de esta Ley, se efectuará la retención correspondiente a estos últimos ingresos, siempre que los obtenidos en un mes excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al mes. En todo caso, en la determinación anual del impuesto se harán los ajustes que correspondan, tomando en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del artículo 77 citado.

Quienes concedan los préstamos a que se refiere el artículo 78-A de esta Ley, deberán efectuar las retenciones de impuesto que correspondan por los ingresos que derivan de dichos préstamos, sobre los pagos en efectivo que por salarios hagan a la persona de que se trate.

El artículo 86 establece:

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme al siguiente párrafo, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del trimestre por los que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 85, correspondientes al mismo periodo. Los contribuyentes acreditarán contra el impuesto que resulte a su cargo, el monto del crédito general trimestral que les corresponda en los términos del artículo 141-B de esta Ley. En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

La tarifa aplicable conforme a este artículo se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos del artículo 80 referido resulten para cada uno de los meses del trimestre, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público trimestralmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 80 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo podrá acreditarse contra el que resulte de conformidad con el primer párrafo de este artículo.

Las personas que efectúen las retenciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año, proporcionando la

información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior.

Los contribuyentes podrán optar por calcular sus pagos provisionales trimestrales, en lugar de aplicar lo dispuesto por este artículo, aplicando el coeficiente de utilidad de su actividad en los términos que mediante reglas de carácter general fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 92 establece que:

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 86, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del trimestre por el que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 90, correspondiente al mismo periodo. Los contribuyentes acreditarán contra el impuesto que resulte a su cargo el monto del crédito general trimestral a que se refiere el artículo 141-B de esta Ley.

Tratándose de subarrendamiento, sólo se considerará la deducción por el importe de las rentas del trimestre que pague el subarrendador al arrendador.

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente determinado en los términos de este artículo sea menor que la cantidad acreditable conforme al primer párrafo de este artículo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 80 de esta Ley. El impuesto retenido e los términos de este párrafo podrá acreditarse contra el que resulte de conformidad con el primer párrafo de este artículo.

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

No se efectuará el acreditamiento a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando en el periodo de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I o II de este Título, por los que dicho acreditamiento ya se hubiera efectuado.

Quedan relevados de presentar declaraciones provisionales los contribuyentes cuyos ingresos anuales totales, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieren excedido del doble del salario mínimo general de su área geográfica elevado al año.

XV. BIBLIOGRAFÍA

- ALVARADO ESQUIVEL, M. J., “La finalidad o fundamento extrajurídico de la responsabilidad tributaria”, *Información Jurídica Pemex Lex*, núms. 89-90, noviembre-diciembre de 1995.
- BANACLOCHE, J., “Una reflexión sobre el régimen de retenciones. Consideraciones en torno a la elevación al íntegro”, *Impuestos*, 1996, t. II.
- BOBBIO, N., *Contribución a la teoría del derecho*, trad. de Ruiz Miguel, Valencia, B. Fernando Torres Editor, 1980.
- CABALLERO JUÁREZ, J. A., “Los Asientos de la Avería de la Armada de la Carrera de Indias”, *Revista Interdisciplinaria de Estudios Históricos-Jurídicos*, España, Facultad de Zaragoza, Institución “Fernando el Católico”, vols. 5-6, 1997, separata de IVS FVGIT.
- , *El régimen jurídico de las Armadas de la Carrera de Indias, siglos XVI y XVII*, México, UNAM, 1997.
- CASADO OLLERO, G., *La colaboración con la administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco*, Hacienda Pública Española, núm. 68.
- CASTILLO VELASCO, *Ensayo sobre el derecho administrativo mexicano*, México, UNAM, 1875, t. II, facsímil.

- COPARMEX, *Revista Entorno*, octubre, 1998.
- Diccionario de términos jurídicos en cuatro idiomas: español, alemán, francés e inglés*, Madrid, Civitas, 1995.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible*.
- ELIZALDE Y AYMERICH, P. de, "La retención tributaria como acto económico-administrativo", en *Derechos y garantías del contribuyente*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983.
- EQUIHUA Z., A., "Trámites: obstáculo a la competitividad de la empresa media", *Clase Media Empresarial*, t. I, núm. 1, México, 1999.
- FERREIRA MENDES, G., "A Reforma Monetaria de 1990, Problemática jurídica da chamada 'Retencao dos ativos financeiros' (Lei núm. 8.024, de 12-4-1990)", *Arquivos do Ministério da Justiça*, año 44, núm. 178, julio-diciembre de 1990.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1990.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, TOMÁS-RAMÓN y FERNÁNDEZ, *Curso de derecho administrativo I*, 5a. ed., Madrid, Civitas, 1990.
- GARZA, S. F. de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1986.
- GARRIDO FALLA, F., *Tratado de derecho administrativo*, Madrid, Tecnos, 1994, vol. I, parte general.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE, E., *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997.
- HART, H. L. A., *The Concept of Law*, Oxford, At he Clarendon Press, 1972.
- LÓPEZ Y LÓPEZ, A. M., *Retención y mandato*, Bolonia, Studia Albornotiana, 1976.
- LOSANO, G. M., *Los grandes sistemas jurídicos. Introducción al derecho europeo y extranjero*, trad. A. de Ruiz Miguel, Madrid, Debate, 1993.
- LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni*, 1994, t. I.
- MARTIN QUERALT, J., "Naturaleza jurídica de la obligación de retener", *Trimestre Fiscal*, año 12, núm. 37, junio de 1991.
- MEZQUITA FLORES, R., "Efectos fiscales de la relación laboral", *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 146, 16 de septiembre de 1995.

- MICHELI A., *Corso di Diritto Tributario*, Torino, UTET, 1979.
- OLIVERA GARCÍA, R., “Responsabilidad de las mayorías por retención de dividendos”, *Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones*, año 19, núm. 14, diciembre de 1986.
- PALAO TABOADA, “La retención a cuenta”, *RDFHP*, núm. 74, 1968.
- RAMÍREZ GARCÍA, R., “Algunos aspectos interesantes sobre el ajuste a los pagos provisionales del impuesto sobre la renta”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 144, 16 de agosto de 1995.
- REYES MORA, O. y GUTIÉRREZ TELLO J. A., *Consultorio Fiscal*, núm. 164, año 10, 16 de junio de 1996.
- SÁNCHEZ BELLA, I., *La organización financiera de las Indias, siglo XVI*, México, Miguel Ángel Porrúa, 1990.
- SANTIAGO NINO, C., *Introducción al análisis del derecho*, Barcelona, Ariel Derecho, 1991.
- SOLER ROCH, M. T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Cuadernos Civitas, 1983.
- TAMAYO Y SALMORÁN, R., *Elementos para una teoría general del derecho. Introducción al estudio de la ciencia jurídica*, México, Themis, 1992.
- VALERO RODRÍGUEZ, E., “Pagos provisionales y ajuste de ISR e Impac, 1995”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 144, 16 de agosto de 1995.