



“Responsabilidad Solidaria Fiscal”

**C.P.C., M.I. y Abogado
Felipe de Jesús Arias
Rivas
Presidente Consejo
Directivo**

**C.P.C. y M.I. Celia
Edith Vélez Gómez
Vicepresidente
General**

**C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Vicepresidente
de Calidad**

**C.P.C. Heliodoro
Alberto Reynoso
Mendoza
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales**

**“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”**



ccpudg@ccpudg.org.mx
www.ccpudg.org.mx

INTRODUCCIÓN

Como parte de las reformas fiscales para los ejercicios de 2020 y 2021, se realizaron diversos cambios en los supuestos de la responsabilidad solidaria en materia fiscal. Dichos cambios vienen a ampliar los supuestos de la responsabilidad solidaria y a confirmar que la responsabilidad solidaria en materia fiscal va más allá de la prevista en otras normas, como la contenida en la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Como se contempla en la exposición de motivos para la reforma fiscal de 2020, se propuso reformar el artículo 26, fracción III y X, *"para evitar que las personas que tengan conferida la dirección general, gerencia general o la administración única de las personas morales, así como socios, accionistas y asociantes, queden excluidas del supuesto de responsabilidad solidaria por las contribuciones causadas o no retenidas por las personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen."*¹

En ese mismo tenor, la exposición de motivos de la reforma fiscal de 2021 señala entre otras cosas que: *"resulta necesario incorporar un supuesto preciso para poder asegurar la legalidad de una determinación de responsabilidad solidaria ante la problemática que se está presentado, toda vez que, al existir una relación compleja para el pago de la contribución, es recomendable contar con un responsable solidario, lo cual le permitirá controlar y hacer más expedita la recaudación."*²

Por lo anterior, resulta necesario conocer los supuestos de responsabilidad solidaria en materia fiscal, y cual de ellos trasciende al patrimonio de los socios de las sociedades mercantiles.

MARCO NORMATIVO

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).
Código Fiscal de la Federación (CFF).
Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 (RMF).
Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM).

¹ Gaceta Parlamentaria número 5361-D, 8 de septiembre de 2019, pagina CI.

² Gaceta Parlamentaria número 5604-D, 8 de septiembre de 2020, pagina L.

DESARROLLO

La solidaridad es una modalidad de las obligaciones en la que existen sujetos múltiples que deben cumplir una obligación o múltiples sujetos que pueden exigir su cumplimiento.

Como tal, la solidaridad tiene dos fuentes, la voluntad (de asumir una responsabilidad) y la ley (que se impone por una norma).

Así mismo, se distingue una solidaridad activa cuando existen varios coacreedores y cualquiera de ellos puede cobrar el total de la obligación, y existe una solidaridad pasiva, refiriéndose al supuesto en el que existen varios codeudores que se encuentran obligados a pagar el total.

Es de todos conocido que uno de los elementos que se toma en cuenta para la constitución de una sociedad de carácter mercantil, es el tipo responsabilidad que pueden tener los socios respecto de las actividades que realice la misma, ya sea que se trate de una responsabilidad subsidiaria, ilimitada y solidaria o simplemente una responsabilidad limitada hasta el monto de sus aportaciones.

La responsabilidad que asume cada uno de los socios que constituyen una sociedad, la encontramos en los artículos 51, 58 y 87 de la LGSM, que a la letra nos permitimos transcribir:

*"Artículo 51.- Sociedad en comandita simple es la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios **socios comanditados que responden, de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales**, y de uno o varios **comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones**.*

*Artículo 58.- Sociedad de responsabilidad limitada es la que **se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones**, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables, a la orden o al portador, pues sólo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece la presente Ley.*

*Artículo 87.- Sociedad anónima es la que existe bajo una denominación y **se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones**.*
Énfasis añadido

Como se observa, en la sociedad en comandita por acciones, los socios comanditados asumen una responsabilidad subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales, es decir, cualquier acto que realice la sociedad en comandita por acciones, tiene repercusión directa en el patrimonio de los socios comanditados de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente.

Por el contrario, en las sociedades de responsabilidad limitada y en las sociedades anónimas, la responsabilidad de los socios se encuentra limitada al pago de sus aportaciones o de sus acciones, respectivamente, no habiendo ante terceros obligación subsidiaria, ilimitada y solidaria como en el ejemplo anterior, solo la obligación de pagar las aportaciones o acciones, no más.

La limitante de responsabilidad contemplada en los artículos 58 y 87 antes descritos, se ve superada por la responsabilidad solidaria contenida en diversas fracciones del artículo 26 del CFF, mismas que a continuación mencionaremos.

Como se anticipó, el artículo 26 del CFF establece los supuestos de responsabilidad solidaria, en los cuales podemos identificar que dichas responsabilidades se pueden asumir de manera subsidiaria, así como limitada al monto, sea de una contribución o a la cantidad que se quiera asumir.

Un primer supuesto lo encontramos en las fracciones I, II, VI y XIV del artículo 26 del CFF, que señalan:

"Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

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

...

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

...

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

Como se observa, la responsabilidad en estas 4 fracciones se encuentra limitada al monto de la contribución o pago, respectivamente, sin embargo, a pesar de ser una responsabilidad solidaria, en el caso que nos ocupa, no se trata de una responsabilidad con carácter de subsidiaria, puesto que el cobro de la contribución se realizaría primero con estos obligados solidarios, aunque no fueren los obligados directos de la contribución.

Por su parte, las fracciones IV, V y VII del artículo 26 del CFF, comparten características que a continuación nos permitiremos comentar, por lo cual, es menester para este caso transcribirlas:

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

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

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

En las fracciones antes señaladas, podemos identificar la responsabilidad solidaria, pero ya con el carácter de subsidiaria, además de estar limitada hasta por cierta cantidad determinable en cada supuesto.

Se dice que es subsidiaria la responsabilidad, dado que, en los 3 supuestos es necesario que la autoridad realice o ejerza sus facultades de comprobación, determine un impuesto y solo después de no lograr cobrar el crédito fiscal con el obligado directo, es entonces que podrá hacer efectivo el cobro de las contribuciones con los obligados solidarios aquí señalados.

Ahora bien, se comentó que existen 2 fuentes de la solidaridad, siendo estas la Ley o la voluntad de asumir la obligación. En este último caso, se encuentran las fracciones VIII y IX del artículo 26 del CFF, que a la letra señalan:

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

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

Obsérvese que en la fracción VIII la responsabilidad se marca como una voluntad explícita de asumir la responsabilidad solidaria, y aunque el artículo no lo señale, dicha responsabilidad puede limitarse al monto que el obligado solidario establezca.

El hecho de asumir una responsabilidad solidaria de manera voluntaria, lleva consigo la posibilidad de que el obligado solidario pueda cubrir tal obligación con atributos fiscales que éste tenga, como podría ser un saldo a favor, pudiéndolo compensar contra la obligación asumida, tal y como lo interpretó en la tesis I.3o.(I Región) 18 A (10a.), con número de registro digital: 2003936, Julio de 2013, el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con Residencia en el Distrito Federal, que en el rubro señala:

"COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO PERMITIR AL RESPONSABLE SOLIDARIO EFECTUARLA CONTRA AQUELLOS CRÉDITOS QUE ESTÁ OBLIGADO A PAGAR, EN VIRTUD DE SU RESPONSABILIDAD SOLIDARIA, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL."

En lo que respecta a la fracción IX, la voluntad de asumir la responsabilidad solidaria es meramente implícita, puesto que son los hechos, es decir, el otorgamiento de la garantía, lo que constituye la responsabilidad, siendo el límite de la misma el monto del interés garantizado.

Se estableció en líneas anteriores que de acuerdo con los artículos 58 y 87 de la LGSM, los socios o accionistas responden con terceros hasta por el monto de sus aportaciones, es decir, tiene una responsabilidad limitada al monto de estas.

Sin embargo, en materia fiscal, esta limitante de responsabilidad permite excepciones, las cuales están contempladas dentro de las fracciones III y X, del artículo 26, compartiendo ciertas características con las fracciones XVII y XVIII del mismo artículo, fracciones que a continuación se transcriben:

"Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

...

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

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo.

...

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

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

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

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

d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

e) No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes.

f) Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

g) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes a que se refiere dicho artículo.

h) Se encuentre en el supuesto a que se refiere el artículo 69-B, octavo párrafo de este Código, por no haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando en un ejercicio fiscal dicha persona moral haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del este código, por un monto superior a \$7'804,230.00.

i) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B Bis, noveno párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales a que se refiere dicho artículo. Cuando la transmisión indebida de pérdidas fiscales sea consecuencia del supuesto a que se refiere la fracción III del mencionado artículo, también se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció.

La responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.

La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.

Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:

a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.

b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.

c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

...

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

XVIII. Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el período de su encargo."

De los artículos antes citados se desprende que tanto los administradores, como los socios o accionistas, se vuelven responsables solidarios ante el SAT, de manera subsidiaria, limitada y solidaria, con la sociedad, solo en los casos en que se cumpla lo establecido en alguno de los supuestos contenidos en los incisos a), b), c), d), e), f), g) e i) de la fracción X del artículo 26 del CFF.

Al igual que se indicó en párrafos precedentes, la responsabilidad es subsidiaria, dado que como lo establece las fracciones III y X, solo se responde "... en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma [Sociedad]", situación que ha sido corroborada por en la tesis aislada V.2o.P.A.25 A (10a.), con número de registro digital: 2020315, Julio de 2019, del Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito, bajo el rubro:

"RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESPECTO DE LAS CONTRIBUCIONES CAUSADAS POR LA SOCIEDAD. NO ACTUALIZA SIMULTÁNEAMENTE EL DERECHO DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA EXIGIR EL PAGO DEL CRÉDITO FISCAL, AL SER NECESARIO LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE PONGA DE MANIFIESTO LA INSUFICIENCIA O AUSENCIA DE BIENES DE LA DEUDORA PRINCIPAL."

Así también, se entiende como limitada, puesto que se responde hasta la parte no garantizada por los bienes de la misma sociedad.

En el caso de los albaceas o representantes de la sucesión, liquidadores o síndicos, se les responsabiliza por las contribuciones generadas y no pagadas, retenidas y no enteradas del periodo en que fungieron con esta función o cargo.

Respecto de los Administradores, solo los designa como responsables solidarios, "... por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma," y siempre y cuando se encuentre en alguno de los supuestos contenidos en los incisos a), b), c), d), e), f), g) e i) de la fracción X del artículo 26 del CFF.

En lo que respecta a la responsabilidad de los socios, como se puede inferir, son responsables solidarios siempre y cuando se den los siguientes supuestos:

1. Cuando la persona moral incurra en cualquiera de los supuestos contenidos en los incisos a), b), c), d), e), f), g) e i) de la fracción X del artículo 26 del CFF, y
2. Que los socios o accionistas tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad.

Al igual que los administradores, los socios serían responsables: subsidiaria, solidaria y de manera limitada.

Es importante señalar, que, a diferencia de otros supuestos, tratándose de socios o accionistas, la responsabilidad limitada se encuentra constreñida al porcentaje de participación que haya tenido en la sociedad al momento en que se causaron las contribuciones no enteradas por la sociedad, es decir, que los socios no responden por las obligaciones de toda la sociedad, al 100%, sino solo en el porcentaje en que participaron en el capital social suscrito de la sociedad.

Como parte de las reformas fiscales para 2021, una de las modificaciones que sufrió el artículo 26 del CFF, fue el referente a la fracción XII, en el cual el límite de la responsabilidad que como regla general se tiene, de hasta por el valor del capital de la sociedad escindida al momento de la escisión, no se aplique si "...como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital, surja en el capital contable de la sociedad escidente, escindida o escindidas un concepto o partida, cualquiera que sea el nombre con el que se le denomine, cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en cualquiera de las cuentas del capital contable del estado de posición financiera preparado, presentado y aprobado en la asamblea general de socios o accionistas que acordó la escisión de la sociedad de que se trate."

En el caso del supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en la fracción XI del artículo 26 del CFF, si bien, establece el supuesto que origina la responsabilidad solidaria, también lo es que no se desprende de dicha fracción el monto o característica de la responsabilidad que se asume por ley.

Esta fracción, establece que:

"XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente."

Es cierto que se pudiera inferir que la responsabilidad es por el impuesto causado por el enajenante de las acciones o partes sociales, sin embargo, la disposición no es clara al respecto, por lo que esto no se puede afirmar con toda certeza.

Por último, el artículo 26 del CFF, contempla los supuestos contenidos en las fracciones XIII, XV y XIX, los cuales se transcriben:

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

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan."

XIX. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, respecto de las cuales exista control efectivo o que sean controladas efectivamente por las partes relacionadas residentes en el extranjero, en términos de lo dispuesto en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando los residentes en el extranjero constituyan en virtud de dichas operaciones, un establecimiento permanente en México en términos de las disposiciones fiscales. Esta responsabilidad no excederá de las contribuciones que, con relación a tales operaciones hubiera causado dicho residente en el extranjero como establecimiento permanente en el país."

CONCLUSIÓN

Como parte de las disposiciones fiscales que se han reformado para lograr una mayor recaudación por parte de la Autoridad, se encuentran las disposiciones que por mandato legal obligan de manera solidaria a terceros distintos de los contribuyentes, para el pago de las contribuciones.

La responsabilidad solidaria, como cualquier otra obligación, es de suma importancia identificarla y en su caso, evitarla, por lo que sugerimos tener presente los supuestos en que la misma se detona según lo dispuesto en el artículo 26 del CFF, y en su caso, observar los montos hasta por los cuales se debe asumir esa responsabilidad.

Así mismo, debemos tomar en cuenta que el responsable solidario tiene a su alcance los medios de defensa, tanto ordinarios como de índole constitucional, para debatir la asignación de esa responsabilidad así como para cuestionar las observaciones o irregularidad que detonan el adeudo tributario determinado por la autoridad fiscal.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTE:	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
VICEPRESIDENTE:	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
SECRETARIO:	L.C.P. Y ABOGADO DAVID EMMANUEL SEPULVEDA PORTILLO
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
	C.P.C. MARIA DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
	Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>