

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA 2020, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

C.P.C. JOSÉ COSME RAMÍREZ MEDELLÍN
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Diamantina Perales Flores
PRESIDENTE

C.P.C. Laura Grajeda Trejo
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. Gerardo Jesús Alvarado Nieto
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Caro, Enrique
Hernández Cota, José Paul

Juárez Álvarez, Salvador
Lomelín Martínez, Arturo
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Puga Vértiz, Pablo
Ramírez Medellín, José Cosme
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sáinz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Zavala Aguilar, Gustavo

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA 2020, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

C.P.C. JOSÉ COSME RAMÍREZ MEDELLÍN
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Con las reformas fiscales para el ejercicio en curso se implementaron cambios al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el cual contiene los supuestos en los que terceras personas asumen una responsabilidad solidaria con los contribuyentes respecto de la obligación fiscal de pago de contribuciones.

En este artículo nos referiremos solamente a aquellas disposiciones que se reformaron, es decir, los contenidos de las fracciones III, X y XVII del artículo ya citado, en las cuales se refieren respectivamente, a liquidadores, síndicos, aquellos que tienen conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de personas morales; a los socios o accionistas y a los asociantes en los casos de Asociaciones en Participación. El estudio que ahora se aborda será dirigido a los conceptos de la norma que implican un aspecto que se debe atender de manera prioritaria, así como aquello que implica un cambio sustancial a partir de la reforma, lo cual resumimos en los tres aspectos siguientes:

1. La *responsabilidad solidaria (tal vez debería llamarse subsidiaria) trascendente*, **en algunos casos ilimitada** para aquella persona física que adquiriera la responsabilidad de ejercer un cargo de liquidador o síndico; y de aquella persona o personas cualquiera que sea el nombre con el que se les designe que tengan conferida la dirección general, gerencia general o administración única de las personas morales.
2. El alcance de la *responsabilidad solidaria (tal vez subsidiaria)* que tiene un límite, **pero podría ser inusitada**, de los socios o accionistas (únicamente de aquellos que tienen o hayan tenido control efectivo de la sociedad) de las personas morales. También de los asociantes de Asociaciones en Participación.
3. Las nuevas causas que detonan la responsabilidad solidaria para los terceros antes mencionados.

ASPECTOS GENERALES

Es importante distinguir que la *responsabilidad solidaria* consiste en la condición que asume un tercero de manera voluntaria o por disposición de una ley, para enfrentar el cumplimiento de una obligación conjuntamente con el obligado directo, en este caso con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por otra parte la *responsabilidad subsidiaria* consiste en que ese tercero bajo los mismos orígenes antes descritos, asume la obligación en conjunto con el obligado directo, sólo en la parte de la obligación que a este último no les sea posible afrontar.

En materia fiscal, respecto del caso que nos ocupa, la responsabilidad solidaria se convierte en subsidiaria, como es el caso de los socios o accionistas, sin embargo para el caso de liquidadores, síndicos y quienes ejerzan la administración de manera individual en las personas morales, sí es auténticamente solidaria, es decir, en el primer caso, sólo se podrá hacer efectiva la responsabilidad cuando habiéndose agotado los bienes de una persona moral en la gestión de cobro de un crédito fiscal, no haya sido posible recuperar parte o todo; en cambio a los segundos, la norma establece vía directa de cobrar a unos o a otros de forma indistinta, sin agotar primero la gestión de cobro a las personas morales.

Cabe mencionar que en algunos casos existen supuestos condicionantes para activar esa responsabilidad o bien, situaciones de hecho de previo acontecimiento para que pueda ser exigible. Antes de abordar los temas en particular, es importante reiterar le imperiosa necesidad de que las empresas, sean personas morales o físicas, revisen y actualicen el marco normativo de su organización y de manera puntual revisen y observen a manera de prevención:

- El control interno y la administración de sus riesgos.
- Las mejores prácticas de gobierno corporativo en su estructura organizacional.
- Revisar y actualizar las facultades y límites de sus colaboradores.
- Actualizar y formalizar, dando el debido aseguramiento de fecha cierta de los documentos privados que resulten.
- Generar actividades de difusión de las medidas antes citadas, capacitación y supervisión de cumplimiento de estas.

Las actividades antes citadas no solamente son indispensables para la correcta administración de riesgos en materia fiscal, en la prevención y administración de los supuestos que dan origen a detonar la responsabilidad solidaria en los administradores, accionistas y otros terceros asimilados, sino que también son medidas necesarias para la prevención de atender la responsabilidad penal de las personas morales y la protección de activos que pudieran ser sujetos a la ley de extinción de dominio. Todo ello, en estricta relación a las causas y efectos de la obligación tributaria.

Existen algunos principios del derecho como aquellos que rezan: “La ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento”; “Nadie está obligado a lo imposible” y “No hay sanción si no existe la norma que lo establece”, que han ayudado en la aplicación de las normas en general y las fiscales no son la excepción.

Las condiciones actuales del sistema jurídico fiscal, administrativo y penal, nos lleva a reflexionar de manera puntual en estos principios y valorar los alcances que pueden tener, tanto las normas externas del sistema legal, las normas internas producidas por nuestra organización, las normas denominadas “softlaw” emitidas por organismos reconocidos y la correlación entre todas ellas para determinar su interdependencia, los riesgos inherentes que advierten y administrar su impacto.

PERSONAS FÍSICAS EN SU CALIDAD DE REPRESENTANTES LEGALES

En la primera parte de la fracción III ya citada, en lo referente a la responsabilidad solidaria que asumen los liquidadores y síndicos, entendiéndose como tales aquellas personas físicas que asumen la representación legal de personas morales que se encuentran en procesos de liquidación y de concurso mercantil respectivamente, es decir, son los administradores de la sociedad durante ese proceso en particular.

En este supuesto se eliminó el segundo párrafo de esta fracción, que señalaba el supuesto que desactivaba la posible responsabilidad solidaria del liquidador, esto es, cuando éste último cumplía con las obligaciones de presentar los avisos e informes que señalara tanto el Código Fiscal de la Federación, como su Reglamento. A partir del ejercicio fiscal 2020, ambos, *liquidador* y *síndico* se encuentran en la misma circunstancia:

- Siempre son responsables solidarios, esto es no hay ningún impedimento normativo o condicionante de hecho que exima, limite o condicione a las autoridades fiscales para hacer valer esa responsabilidad solidaria en contra de las personas físicas que asuman el cargo de síndico o liquidador. Es discrecional de la autoridad.
- Estas personas físicas son responsables solidarios por aquellas contribuciones que debieron pagar las sociedades en liquidación o en quiebra, es decir todas aquellas determinadas y aún las no determinadas que pudieran ser exigibles de acuerdo con las leyes de la materia (es decir: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social o contribuciones de mejora). Lo anterior se entiende que aquel que asuma un nombramiento de liquidador o de síndico, es responsable solidario por las contribuciones que se debieron pagar antes de su nombramiento ya sea determinadas o que pudieran determinarse.
- También asumen la responsabilidad de las contribuciones que se causen durante su gestión, lo cual se entiende lógico por ser parte de las responsabilidades de su encargo, pero no aquellas que se debieron pagar antes, ya sea estén determinadas o no, lo que se entiende un exceso en la pretensión de esta norma y un riesgo real inminente en quienes tengan esta responsabilidad.
- No hay límites en el alcance para enfrentar esta responsabilidad, la persona física que acepte un cargo de liquidador o de síndico, debe saber que, en materia fiscal, podría estar enfrentando una responsabilidad de créditos fiscales de la persona moral, generados antes y durante su gestión, sin condiciones, a discreción de la autoridad y deberán responder en su caso, en forma directa con todo su patrimonio.

Por su parte, la persona o personas cualquiera que sea el nombre que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales enfrentan lo siguiente:

- Nos encontramos que el responsable bajo esta hipótesis, sólo puede ser una persona física en lo individual, toda vez que, aunque se refiera a la persona o personas, no se refiere a un órgano colegiado como lo es un consejo de administración, sino que se refiere a aquel individuo que tenga a su cargo la administración general individual de la administración de la persona moral.

- Por lo tanto, esta hipótesis de responsabilidad solidaria no les es aplicable tratándose de administradores o directores constituidos en la modalidad de órgano colegiado, es decir los consejeros no podrán ser en ninguna circunstancia responsables solidarios.
- El monto que podrían asumir como responsables es por aquella parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la persona moral, es decir que la responsabilidad de quien tiene conferida la administración única de las personas morales es *subsidiaria* pero no *solidaria* como lo establece la norma. Esto es un buen elemento en favor de la persona física que se ubique en el supuesto, sin embargo, es ilimitada, toda vez que no existe una disposición legal que precise el límite de esa responsabilidad que le impone el Código Fiscal.
- A diferencia del liquidador y síndico, en este supuesto sí se dan los elementos para determinar que esa responsabilidad es exigible en la parte que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral, es también una diferencia, que se condiciona la detonación de dicha responsabilidad a que ocurra cualquiera de los 9 supuestos a que se refiere la fracción X del mismo artículo 26 y que, más adelante abordaremos.

Lo anterior nos lleva también a concluir que estos directores, gerentes o administradores cuando les es conferida dicha responsabilidad en lo individual se ubican en el supuesto de la norma, no así cuando forman parte de un órgano colegiado; tampoco asumen ninguna responsabilidad los apoderados generales o especiales, aun cuando tengan otorgada y ejerzan la facultad en el cumplimiento de obligaciones fiscales, de manera especial.

Es recomendable revisar las formas de administración de las personas morales y también de otorgar poderes, en los que se actualicen periódicamente los documentos que contienen las facultades otorgadas, donde se incluyan los alcances y limitantes, de manera que sea incluida la obligación de informar para rendir de cuentas del encargo y así poder realizar actividades preventivas, también permita con mayor precisión repetir en su caso, en contra de los directamente responsables.

SOCIOS O ACCIONISTAS CON CONTROL EFECTIVO

Por su parte la fracción X del artículo 26 en análisis, previene que serán responsables solidarios los socios o accionistas respecto de las contribuciones causadas por la persona morales, por las actividades realizadas durante el tiempo que tenían esa calidad, de lo cual la reforma solamente ha sido de forma, pero podemos advertir las siguientes características:

- En este caso, se trata también de una responsabilidad *subsidiaria* y no *solidaria*, es decir, solamente responderán en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad.
- En adición, sólo aplica para aquellos socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad y durante el tiempo que tuvieron esa condición. Al respecto, la ley entiende por control efectivo cuando ese socio o accionista puede:

- Imponer decisiones en las asambleas de accionistas o equivalentes; nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros o administradores.
 - Ser titular del derecho para ejercer el voto de más del 50% del capital social.
 - Dirigir la administración, estrategia o principales políticas de la persona moral mediante cualquier forma o instrumento.
- También existe límite en el alcance de la responsabilidad asumida, en la parte que no alcance con los bienes de la sociedad y de que sólo aplica a los accionistas con control efectivo, esto es, sin que exceda de su participación en el capital social.
 - No obstante, debemos entender al interpretar el límite de la participación en el capital de la sociedad, que no es hasta el importe de lo aportado que es la parte del capital social de la sociedad conforme a la naturaleza del tipo de sociedad de la que se trate, sino el porcentaje en el que participa en la sociedad; mismo porcentaje que deberá multiplicarse por el monto del crédito fiscal que no alcance a ser cubierto por la persona moral para obtener como resultado la cantidad del adeudo con el que ese accionista o socio enfrentaría la responsabilidad *subsidiaria*. En este caso, esa limitante podría no ser relevante sino sólo la mecánica para conocer en qué cantidad debe responder el accionista, sin embargo, podría resultar inusitada y confiscatoria para el accionista.
 - El socio o accionista puede ser persona física o moral, lo que igual en ambos casos podría poner en juego y afectar el patrimonio de manera sustancial.
 - Finalmente, también le es aplicable los 9 supuestos previstos en la parte final de esta fracción X que, de suscitarse, serían la causa detonante para que las autoridades fiscales tengan los elementos suficientes para reclamar la responsabilidad que deban asumir los socios o accionistas.

En los casos de la Asociación en Participación, el asociante se sujeta a las condiciones similares a las analizadas en este punto y le son aplicables las mismas 9 hipótesis a que nos referiremos en el apartado siguiente y cuya referencia y remisión fue la modificación de la que fue objeto la fracción XVII en esta reforma.

LAS NUEVAS CAUSAS QUE DETONAN LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

La reforma que se comenta incluyó en la fracción X, los supuestos que, de suscitarse en la persona moral, detonarían la responsabilidad solidaria, con las siguientes consideraciones:

- Sólo aplica en los casos de la persona o personas que, sin importar cómo se les denomine, tengan conferida dirección general, gerencia general o administración única, así como los socios o accionistas y asociantes, siempre que la persona moral o la asociación en participación,

respectivamente, de la que formen parte, se ubique en cualquiera de los 9 supuestos a que se refiere la fracción X que se comenta.

- No es necesario que se den estos supuestos para los casos de liquidadores y síndicos.
- La reforma que se analiza añadió a partir del ejercicio 2020, 5 supuestos a los 4 que ya se tenían en 2019, los cuales resultan ser de muy alto riesgo, toda vez que es posible incurrir en ellos de forma no solamente involuntaria o por descuido, sino de forma meramente fortuita y sin importar la gravedad o no del hecho, lo que hace que los contribuyentes deban atender puntualmente aspectos de prevención, de monitoreo y de supervisión cercana y permanente.
- Los supuestos a cuidar en las personas morales para que en lo posible se eviten o prevengan y no les sucedan como causas que detone la responsabilidad solidaria, son los siguientes:

Los que ya existían hasta 2019:

1. No solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
2. Cambiar su domicilio sin presentar aviso cuando estando sujeta a facultades de comprobación, suceda antes de que se le notifique la resolución correspondiente o, cuando ya se le hubiese notificado un crédito fiscal y no se hubiese pagado o dejado sin efectos.
3. No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
4. Desocupe el domicilio fiscal sin presentar aviso de cambio.

Los vigentes a partir de 2020:

1. No se localice en el domicilio registrado en el Registro Federal de Contribuyentes. Lo cual puede suceder de manera circunstancial, accidental, involuntaria o fortuita. Disposición que atenta a la seguridad jurídica de los contribuyentes, toda vez que se presta a la discrecionalidad de las autoridades.
2. Omita enterar cantidades por concepto de contribuciones que hubiere retenido o recaudado, dentro del plazo. No se precisa si la intención de esta causa es la extemporaneidad o la omisión definitiva. Es preocupante que, en el caso del pago extemporáneo, aun así, se detone la causa y se ubique a la sociedad en el supuesto, lo que podría actualizar la condición a pesar de pagarse lo retenido o recaudado, y que habiéndose dado el motivo pueda ser este la base para el reclamo de otras contribuciones o créditos fiscales que no tengan relación con lo retenido o recaudado, toda vez que la norma no distingue.
3. La persona moral se ubique en el listado definitivo de Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS). Sin comentario.
4. La persona moral se ubique en el listado definitivo de Empresas que Deducen Operaciones Simuladas EDOS, cuando en un ejercicio la empresa haya recibido de ese tipo de comprobantes por más de \$7'804,230.00. Este supuesto otorga elementos a las autoridades fiscales para enfrentar de manera más asertiva a aquellas personas morales que efectivamente hubiesen adquirido de este tipo de comprobantes, toda vez que

además de la probable responsabilidad directa de la persona moral, también se extiende a quienes administran y a los accionistas con control.

5. Por último, se incluye aquellas personas morales cuando se encuentren en el listado definitivo de contribuyentes que transmitieron indebidamente pérdidas fiscales. Con este supuesto también se dota a las autoridades para de elementos adicionales y en nuestra opinión también podría funcionar de manera disuasiva.

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIÓN

Las condiciones actuales de la legislación fiscal obligan a los contribuyentes a revisar las condiciones estructurales de su organización, las formales de sus actividades y los alcances en el aseguramiento del debido cumplimiento del cúmulo de obligaciones que se imponen en sus actividades diarias, con claro propósito de identificar responsabilidades, ubicar los alcances y límites en su ejercicio, así como su efectiva administración. Es imperativo valorar la forma en la que las disposiciones fiscales se relacionan con las otras normas de tipo corporativo, civil, penal, financiero, de responsabilidades administrativas, de extinción de dominio o de prevención de lavado de dinero, entre otras, tomando en consideración también los criterios actuales de los tribunales en la resolución de controversias con las autoridades.¹

El control interno organizacional, las mejores prácticas de gobierno corporativo, el *compliance*, la fecha cierta de los documentos privados que tengan repercusión en el ámbito fiscal-legal, la determinación y administración de riesgos, son las herramientas básicas para enfrentar estas nuevas reglas.

Por último, debemos mantener en mente que es posible que la indebida actuación de las personas físicas puede trasladar responsabilidades fiscales, civiles y penales a las personas morales de las cuales forman parte o utilizan sus recursos, así como también las actuaciones a través de las personas morales puede generar consecuencias y trascender a los accionistas mediante la desaparición del “velo corporativo” o de sus administradores en la vía de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, por lo que las medidas preventivas para mitigar estos riesgos generarán los mejores resultados.

¹ Algunas tesis de tribunales relacionadas. Consultables en

<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Paginas/tesis.aspx>

Registro: 2003415

Registro: 171057

Registro: 2003752

Registro: 2020315

Registro: 161767

Registro: 161768

Registro: 2018426

Registro: 168410