



Universidad Nacional
Autónoma de México

UNAM



FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA EN EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
RAÚL ORTIZ RAMÍREZ

DIRECTORA DE TESIS: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

MÉXICO, D. F. A 2 DE MAYO DE 2014.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A la Universidad Nacional Autónoma de México

Dedico con inmensa gratitud.

A Dios,

**a mi padre Ismael Rodríguez Márquez por su gran ejemplo y apoyo, y
a mi madre Magdalena Ramírez Luis por su fuerza, su amor y por ser todo para mí.**

A la Doctora Margarita Palomino Guerrero,

mi asesora en esta tesis, con cuya dirección, apoyo, conocimientos y paciencia, fue posible.

**A mis padrinos, Rosalba Pérez González, Francisco Torres Ruíz y Silvia Torres Ruíz,
por siempre estar a mi lado y mostrarme con el ejemplo la calidad humana, el cariño
incondicional y la integridad.**

**A la Maestra Ixchel Tenorio Cruz,
mi señor sol, mi amiga, mi hermana, por todo su apoyo y gran cariño.**

**A los Licenciados Ismael Rodríguez Ramírez y Emilio Margáin Barraza
por su gran apoyo y sabiduría.**

**A Filiberto Ortiz Aragón, Salvador Vaca, Georgina Ruíz Yáñez y Siempreviva Granados, por
quienes fue posible**

A mis abuelos Álvaro Ramírez y Benita Luis, con amor, porque lo logramos.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO I: LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	8
I.1. Hecho imponible.....	9
I.2. Hecho generador.....	11
I.3. Nacimiento de la obligación.....	12
I.3.1. Obligado principal.....	13
I.4. Determinación y liquidación.....	17
I.5. Determinación del crédito fiscal.....	19
I.6. Exigibilidad del crédito fiscal.....	23
I.7. Caducidad en el crédito fiscal.....	29
I.8. Prescripción del crédito fiscal.....	39
CAPÍTULO II: LA ADMINISTRACIÓN DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL.....	44
II.1. Constitución.....	49
II.2. Derechos y obligaciones de la forma societaria.....	76
II.2.1. Obligaciones con los socios.....	77
II.2.2. Obligaciones con la sociedad.....	82
II.2.3. Obligaciones frente a terceros.....	85
II.3. Distinción de socio o accionista.....	89
II.4. Obligaciones de la empresa.....	95
II.4.1. Formales.....	100
II.4.2. Materiales.....	109
CAPÍTULO III: RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....	113
III.1. Concepto.....	120
III.2. Responsabilidad solidaria como mecanismo disciplinario.....	128
III.3. Supuestos para la responsabilidad solidaria.....	131
III.3.1. Responsabilidad para directores.....	136
III.3.2. Responsabilidad para gerentes.....	138
III.3.3. Responsabilidad para administradores únicos.....	139

III.4.4. Responsabilidad para el consejo de administración.....	140
III.4. Responsabilidad solidaria por falta de Registro Federal de Contribuyentes	141
III.5. Responsabilidad solidaria por cambio de domicilio sin aviso	142
III.6. Responsabilidad solidaria por cambio de domicilio después del ejercicio de facultades de comprobación.....	143
III.7. Responsabilidad solidaria por omitir u ocultar la contabilidad	144
CAPÍTULO IV: RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.....	147
IV.1. Regulación de la responsabilidad subsidiaria en el Código Fiscal de la Federación	148
IV.1.1. Características distintivas	151
IV.2. Responsabilidad subsidiaria en la legislación tributaria española.....	156
IV.2.1. Supuestos en los que aplica.....	158
IV.2.2. Forma societaria en que opera.....	160
IV.2.3. Efectos jurídico económicos	162
IV.2.4. Impacto en la actividad empresarial	164
IV.3. Criterios relevantes en materia de responsabilidad subsidiaria en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	165
IV.4. Criterios relevantes en materia de responsabilidad subsidiaria en la Suprema Corte de Justicia de la Nación	174
IV.5. Distinción entre responsabilidad subsidiaria y solidaria de los socios.....	181
IV.6. Indebida valoración de responsabilidad solidaria al consejo de administración o administrador único	183
IV.7. Criterios de valoración para determinar responsabilidad solidaria a los miembros del consejo de administración o administrador único	189
CONCLUSIONES.....	198
BIBLIOGRAFÍA.....	205

INTRODUCCIÓN

La obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público del Estado en forma proporcional y equitativa, en cumplimiento de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, se materializa mediante el gravamen impuesto por el legislador en las leyes secundarias, a las actividades económicas que considera como fuentes del tributo, precisando los diversos objetos de la realidad económica sujeta a imposición. Es así como con la realización material o económica del presupuesto jurídico que integra el hecho imponible contenido en la norma, se da nacimiento a una obligación tributaria concreta, cuyas consecuencias jurídicas son imputables al causante.

Sin embargo, nuestra legislación tributaria tiende a separar la titularidad de la deuda fiscal de la responsabilidad de su pago, de manera tal que no siempre la persona a quien la norma señala como causante es la que efectivamente paga el tributo. Ello se presenta con el propósito de garantizar y facilitar la recaudación del Estado mediante la imposición a terceros de una responsabilidad de pago del tributo, ante el incumplimiento del obligado principal, como consecuencia de la relación jurídica que guardan con aquél y con el hecho generador.

Se considera que la responsabilidad tributaria impuesta a terceros y sus alcances tal como es contenida en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, no obedece en todos los casos a una debida razón lógico jurídica. La denominada responsabilidad solidaria prevista para quienes ejercen la administración de una persona moral, se considera regulada de manera inadecuada e incluso desventajosa respecto de la impuesta a los socios o accionistas por el mismo numeral.

El objeto de esta investigación es mostrar que la responsabilidad tributaria en comento, es con carácter subsidiario a la que corresponde a la persona moral como causante. Los alcances de tal responsabilidad difieren de los que corresponden a la solidaria y, por tanto, requiere de una regulación con notas características precisas. La situación jurídica que rodea a la figura del administrador como responsable tributario no corresponde adecuadamente con la posición que ocupa dentro de una sociedad mercantil, lo que crea una desventaja respecto de la responsabilidad tributaria impuesta a los socios o accionistas. Esto provoca falta de certidumbre y seguridad jurídicas para los sujetos de referencia, al repercutir directa e ilimitadamente en el menoscabo de su patrimonio

personal, sin que se establezca con claridad el dolo o la culpa imputables, por acciones u omisiones de la sociedad mercantil como contribuyente.

En ese orden de ideas, la hipótesis que guía a esta investigación es que si bien ante la falta del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de una sociedad mercantil, no se debe eximir de una medida sancionatoria a quienes la administran, también lo es que la responsabilidad tributaria imputada debe tener límites de la misma manera que se prevé para los socios o accionistas de la persona moral. Lo anterior, asumiendo que presuntamente existe una posición de subordinación en el actuar de dichos sujetos a las decisiones y vigilancia del órgano de gobierno en una forma societaria, además de que éste se encarga de la designación de aquéllos.

Esta investigación se desarrolla en cuatro capítulos. En el Capítulo I se estudia la Relación Jurídico Tributaria y sus elementos, con el fin de establecer la posición de los sujetos pasivos por adeudo propio respecto de los considerados por adeudo ajeno. El Capítulo II se encuentra dedicado a establecer la naturaleza y atribuciones del órgano de administración de una sociedad mercantil, así como advertir la relación que guarda con los otros órganos sociales. Posteriormente, en el Capítulo III, se atiende la naturaleza de la responsabilidad solidaria en nuestra legislación, así como las notas características y los alcances de la imputada a los administradores de una sociedad mercantil. Y finalmente, en el Capítulo IV, se recurre al Derecho Tributario Español con el propósito de entender y comparar con nuestra legislación, la naturaleza y los alcances de la responsabilidad subsidiaria.

En ese contexto, se propone una reforma al párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, para establecer distinción entre la responsabilidad subsidiaria de los administradores que son socios o accionistas con los que no lo son, así como suprimir como requisito de procedibilidad en este supuesto, la falta de inscripción de la persona moral al Registro Federal de Contribuyentes, toda vez que no es una obligación fiscal formal en cuyo cumplimiento intervengan dichos sujetos cuando aquélla se constituye. Asimismo, se propone establecer un límite menor que el que actualmente prevé el numeral, para los alcances de la responsabilidad tributaria imputada a los administradores que no sean socios o accionistas, en atención a la posición que guarda el órgano de administración dentro de la estructura de una forma societaria, buscando brindar además de seguridad jurídica, una certidumbre económica.

CAPÍTULO I: LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

En nuestro sistema jurídico tributario, la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado se encuentra supeditada al contenido de las hipótesis concretas que en la materia, prevén en un momento y lugar determinados, los distintos cuerpos normativos que integran la legislación federal o local en México.

En ese contexto, nace entre el Estado, con carácter de sujeto activo, y aquellas personas que realicen alguna de las actividades gravadas por las disposiciones fiscales que aquel emite, figurando como sujetos pasivos, de manera inmediata, un vínculo denominado por la doctrina como Relación Jurídico Tributaria, de la cual se derivan una serie de obligaciones y derechos específicos atinentes al cumplimiento del mandato constitucional, el cual establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”¹.

No obstante lo anterior, las obligaciones que nacen de la Relación Jurídica Tributaria son tanto sustantivas como formales, es decir, no sólo implica el nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, traducida en la exigibilidad y percepción por el Estado del tributo a cargo del sujeto pasivo, sino la existencia de obligaciones fiscales de carácter formal que permiten al Estado tener certeza en la generación de aquél, hacer eficaz su cumplimiento y el seguimiento de la actividad gravada.

En este punto, se percibe no sólo la distinción entre la Relación Jurídico Tributaria y la obligación fiscal sustantiva que se gesta en aquella, sino la existencia necesaria de las obligaciones formales de esa naturaleza, lo cual es necesario puntualizar para el

¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma de 10 de febrero de 2014. Portal de la Cámara de Diputados. Leyes Federales y Estatales. Disponible en la página Web: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>

desarrollo de la presente investigación, debido a que como lo advierte Raúl Rodríguez Lobato se genera confusión en la doctrina al abordar el tema².

De los distintos conceptos elaborados acerca de la referida Relación, nuestra investigación adopta la siguiente:

“... la Relación Jurídico Tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria...”³.

I.1. Hecho imponible

Como ya se estableció, para la existencia de la Relación Jurídico Tributaria es necesario que las actividades del sujeto pasivo coincidan con los presupuestos que establecen las disposiciones fiscales. De ahí que cobra vital importancia distinguir entre el contenido de la norma, en el que establece el legislador la descripción de las circunstancias hipotéticas generadoras del tributo y de las obligaciones formales correlativas, y la realización de aquellas circunstancias en el mundo fenoménico.

Cabe destacar que las situaciones descritas por el legislador se corresponden con el reflejo de aquellas que se han presentado en la realidad, sólo que las mismas ahora son consideradas de manera abstracta dentro de un cuerpo normativo por tener relevancia para la generación de tributo.

A este respecto, es relevante distinguir dos conceptos que en la doctrina se han establecido de manera casi general, como el hecho imponible y el hecho generador. En este apartado sólo nos referiremos al primero por cuestión de orden, considerando que al establecer su acepción para el presente trabajo, resultará factible la del segundo término.

Francisco De la Garza al respecto, al abordar el estudio del presupuesto de hecho de la obligación tributaria señala que ha recibido varias denominaciones y cita distintas

² Cfr. RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, segunda edición. Editorial Oxford, México 2012. P. 112.

³ MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, décimo cuarta edición actualizada. Editorial Porrúa, México 1999. P. 268.

definiciones, de la que se toman, la de Sáinz de Bujanda, que sobre el tema refiere el término presupuesto, como “el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”; así como la de Geraldo Ataliba, que invoca el término hipótesis de incidencia tributaria, definiéndola como “la descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación”⁴.

En México, considerando el contenido del artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, en relación con este presupuesto se reconoce el término hecho imponible, no sólo por los doctrinarios, sino por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que le refiere en diversas tesis jurisprudenciales⁵. Asimismo, es importante citar en lo conducente lo que prescriben los artículos 1º y 2º del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

[...]”

“Artículo 2º.-...

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

[...]”⁶.

En este sentido, apegándonos a la definiciones y disposiciones invocadas, el hecho imponible corresponde a la descripción abstracta de situaciones de hecho contenidas en una norma de carácter tributario emitida por el legislador, cuya realización

⁴ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, vigésimo cuarta edición. Editorial Porrúa, México 2002. P. 410.

⁵ Cfr. Jurisprudencias de la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1a./J. 84/2004, 2a./J. 69/2004 y 2a./J. 135/2002.

⁶ Código Fiscal de la Federación. Fisco Agenda 2014, cuadragésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, diciembre 2013. PP. 1 y 2.

indefectiblemente genera la obligación fiscal sustantiva como consecuencia jurídica, siempre que exista una exacta vinculación entre el hecho imponible y el actuar del gobernado, es decir, el hecho generador.

I.2. Hecho generador

Para que la norma tributaria que prevé el hecho imponible surta eficacia en el mundo jurídico originando la obligación fiscal sustantiva, es necesario que se presente en el mundo fenoménico un hecho tal, que reúna cada uno de los elementos descritos en la hipótesis establecida por el legislador. A esto se le denomina por la doctrina como hecho generador.

En este punto, adquiere relevancia la circunstancia de que en nuestro sistema jurídico, el hecho imponible puede ser realizado en un sólo instante, o de manera periódica, durante un espacio de tiempo hasta su consumación; en ambos casos, apegándose a lo prescrito por la ley respectiva.

Es por lo anterior que los conceptos del hecho imponible y hecho generador, se encuentren íntimamente vinculados, de manera tal que puede suscitarse confusión al tratar de conceptualizarlos. Sin embargo, es claro que la hipótesis que engloba el hecho imponible, tiene por objeto regular un presupuesto de hecho o jurídico que se puede manifestar en la realidad dando lugar a la generación del tributo, pero cumplirá su finalidad hasta que aquél se materialice.

Este hecho generador es fenoménico, se produce en la realidad, por lo que debe ser concreto y para surtir efectos en el mundo jurídico debe reunir de manera estricta, cada uno de los elementos que integran la situación hipotética descrita del hecho imponible en la norma, circunscrito a los ámbitos espacial y temporal de validez que rigen a ésta.

En este tenor, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación dispone:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones

y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

[...]”⁷.

I.3. Nacimiento de la obligación

En este orden de ideas, el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva se encuentra supeditado a la actualización en la realidad del hecho imponible, esto es, cuando se presenta el hecho generador del tributo y éste se consuma.

En nuestro sistema jurídico, se identifica a este nacimiento con la causación, es decir, el momento exacto en el que se realizan las situaciones generadoras del tributo descritas en la norma vigente que contiene el hecho imponible, como se advierte del contenido del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que en su parte conducente dispone:

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

[...]”⁸.

De esta manera, el nacimiento de la obligación tributaria se encuentra vinculado a la ley aplicable y no es el mismo para todas las contribuciones en atención a la naturaleza de éstas, ya que cada una requiere la realización de uno o más actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley⁹.

Es a partir de ese momento que se identifica al o los sujetos pasivos de la Relación Jurídico Tributaria y su domicilio fiscal, además de que permite distinguir la existencia de obligaciones fiscales formales, la determinación del crédito fiscal y la época de pago del tributo que no es la misma en todas las contribuciones, la exigibilidad de la obligación fiscal, iniciar el plazo establecido por el legislador para que opere la figura de la

⁷ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 4.

⁸ *Ibíd.*

⁹ Cfr. MARGÁIN Manautou, Emilio, op. cit. supra, nota 3, p. 271.

prescripción y, en su caso, permite establecer la existencia de infracciones y sus correspondientes sanciones aplicables.

I.3.1. Obligado principal

La realización del hecho imponible siempre implica el acto de una persona, ya sea física o moral, o un hecho en el que ésta interviene, cuyas consecuencias jurídicas causan responsabilidad frente al Estado generando el tributo; sin embargo, derivado de la ley y considerando la existencia de obligaciones fiscales sustantivas y formales, no siempre es la persona que genera el tributo quien lo paga, situación que se abordará más adelante en la presente investigación.

Como se había indicado al iniciar el capítulo, en la Relación Jurídico Tributaria encontramos como elementos subjetivos al sujeto activo y al sujeto pasivo.

- **Sujeto activo**

Es siempre el Estado, que como ente soberano se encuentra investido de la potestad tributaria establecida en nuestro sistema jurídico por la Carta Magna, sin preverse la facultad que permita delegar su ejercicio.

En México se establece por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política, la obligación de tributar para el sostenimiento de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, los que adquieren la calidad de sujetos activos. No obstante lo anterior, es importante mencionar que la potestad tributaria que recae en los Municipios no es plena, pues no se encuentran facultados para establecer contribuciones sino que participan de aquellas que las legislaturas establecen a su favor, tal como lo dispone la fracción IV del artículo 115 de la Carta Magna que en la parte conducente dispone:

“Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

[...]

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

[...]”¹⁰.

En estos términos, el Estado como sujeto activo de la Relación Jurídico Tributaria es acreedor respecto del tributo derivado de la potestad que le confiere la ley; sin embargo, a diferencia de la figura del acreedor en el Derecho Privado, en materia tributaria esa potestad no puede ser ejercida de manera discrecional, pues ante el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva, por causa de interés público, es inconcuso que se debe exigir su cumplimiento a la persona que adquiere la calidad de deudor conforme a la ley aplicable y, por tanto, como sujeto pasivo.

- **Sujeto pasivo.**

Raúl Rodríguez Lobato define al sujeto pasivo de la obligación fiscal como “la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”¹¹.

De la definición anterior se advierten dos presupuestos que identifican al sujeto pasivo, el primero, que sea la persona que debe responder económicamente ante el Estado por el

¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, op. cit. supra, nota 1.

¹¹ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, op. cit. supra, nota 2, p. 147.

cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva y, el segundo, que lo debe hacer por disposición de la ley; lo anterior, sin perjuicio de que de la Relación Jurídico Tributaria también nacen obligaciones fiscales formales previstas en la ley que deben ser satisfechas.

En este punto cobra importancia distinguir que la titularidad de la deuda por disposición de ley, recae de manera inmediata en un obligado principal que realiza el hecho generador y, por tanto, debería ver disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva al pagar efectivamente el tributo en dinero y excepcionalmente en especie.

Al abordar el estudio del sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva, la precisión en el señalamiento del obligado principal, obedece a que el sujeto pasivo en la Relación Jurídico Tributaria, lo puede ser por adeudo propio o ajeno. Esta distinción se observa en nuestra legislación tributaria al establecer en los artículos 6 y 26 del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

[...]

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

[...]”.

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

[...]”¹².

(El énfasis es nuestro)

De lo anterior se advierte la existencia de la figura del contribuyente, siendo un sujeto pasivo por adeudo propio y, aquellos que pueden sustituirle en el cumplimiento de la

¹² Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 4.

obligación fiscal sustantiva como responsables solidarios, que son sujetos pasivos por adeudo ajeno. Respecto de estos últimos, se desarrollará el tema en un capítulo posterior, en el que se advertirán las distintas clases de sujeto pasivo por adeudo ajeno.

Considerando lo expuesto, el contribuyente es el obligado principal del cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva en primer término, pues es quien realizó el hecho generador del tributo, adquiriendo la calidad de sujeto pasivo por adeudo propio, al tener la responsabilidad originaria por disposición de ley, del pago de la deuda frente al Estado.

Dino Jarach identifica al sujeto pasivo principal, por adeudo propio, con el contribuyente o causante y refiere que “es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por ser el que los realiza”¹³.

Bajo este criterio, se cita a continuación el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes”¹⁴.

De lo transcrito se advierte que en nuestro sistema jurídico, contribuyentes o causantes pueden ser tanto las personas físicas como morales, incluyendo al propio Estado Mexicano cuando las leyes lo señalen expresamente o los Estados Extranjeros que no sean recíprocos con México en la materia, por lo que se puede afirmar que el sujeto pasivo por adeudo propio es “la persona física o moral privada o pública, cuya situación

¹³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit. supra, nota 4, p. 492.

¹⁴ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 1.

coincide con el hecho generador de la contribución y por lo mismo está obligada a aportar una parte de sus ingresos”¹⁵.

Cabe aclarar que por disposición de la ley, el Estado mexicano puede ser sujeto activo y pasivo de la Relación Jurídico Tributaria, no obstante lo controversial que resulta el tema entre los doctrinarios, lo cierto es que pudiera ser el caso cuando actúa en actos de Derecho Privado y celebra contratos con personas físicas y morales.

I.4. Determinación y liquidación

Ante el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva para poder hacer efectivo el tributo, debe poder constatarse que el hecho generador coincide en todos los elementos que señala la ley en la descripción del hecho imponible, de tal manera que se pueda, a través de la aplicación del método que la misma ley establece, cuantificar el monto en dinero que debe percibir el Estado.

A este acto se le denomina determinación, sin embargo, como lo refiere Sergio Francisco de la Garza, las doctrinas, italiana, española, argentina y nacional, utilizan a este respecto indistintamente los vocablos “aplicación”, “determinación” y “liquidación”¹⁶.

La acción de liquidar la define la Real Academia de la Lengua Española, entre sus varias acepciones, como el hacer el ajuste formal de una cuenta y determinar en dinero el importe de una deuda y, por el término liquidación, señala que en el Derecho se refiere al acto por el que se cuantifica el tributo que ha de pagar un contribuyente¹⁷; lo cual resulta ilustrativo, considerando que es en esta etapa que se determina el importe de la deuda tributaria mediante la obtención de la base del tributo a través del método establecido por la ley y la aplicación de la tarifa correspondiente, como se verá en el siguiente apartado.

¹⁵ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, México 1999. P. 341.

¹⁶ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit. supra, nota 4, pp. 553 y 554.

¹⁷ Diccionario de la lengua española. Portal de la Real Academia Española, 2013. Disponible en la página Web: <http://www.rae.es>

La legislación nacional vigente en la materia, en el Código Fiscal de la Federación, adopta el término determinación, tal es el caso que en el artículo 6, al referirse a este momento de la Relación Jurídico Tributaria dispone en la parte conducente:

“Artículo 6o.-...

[...]

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

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

[...]

Quando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio¹⁸.

(El énfasis es nuestro)

Por su parte, el Poder Judicial de la Federación en distintas tesis jurisprudenciales hace el mismo uso del término al referirse a la determinación del crédito fiscal¹⁹, de tal manera que usaremos el vocablo en la presente investigación para referirnos no sólo a la constatación del hecho generador, sino al momento de la liquidación, que implica fijar en una cantidad cierta la deuda del contribuyente. Por tanto, no obstante que son dos momentos de un procedimiento, la constatación y la liquidación, ambos se materializan y expiden en un solo acto, la determinación del crédito fiscal.

¹⁸ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 4.

¹⁹ Cfr. Jurisprudencias de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 193/2008 y 2a./J. 139/2007, así como II.4o.A. J/1 (9a.), XIV.C.A. J/17 y XIII.2o. J/3, emitidas por los Tribunales Colegiados de Circuito.

I.5. Determinación del crédito fiscal

Es a través de la determinación de la obligación fiscal sustantiva que el Estado posibilita, una vez identificada la realización del hecho generador y sus elementos constitutivos previsto en ley, individualizar y hacer concreto para su entero el tributo, al señalar el método legal para calcular y fijar en cantidad líquida, la deuda generada como consecuencia de la realización de las actividades gravadas.

En la doctrina se distinguen dos etapas subyacentes en este momento de la Relación Jurídico Tributaria, por una parte, la constatación de la existencia del hecho generador y su valoración razonada que dará lugar a la debida motivación de la segunda parte, la cuantificación de la obligación fiscal sustantiva.

Es importante establecer que la determinación es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, pues si bien con aquella se constata la realización del hecho generador, lo cierto es que como se señaló en el apartado correspondiente, dicho nacimiento se encuentra supeditado por la sola actualización en la realidad del hecho imponible previsto por la ley tributaria.

Para efectos de esta investigación adoptaremos la definición elaborada por De la Garza, que refiere a la determinación como “un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley”²⁰; además, afirma que todo hecho generador requiere la determinación.

Del concepto señalado, advertimos que nos encontramos frente a un acto jurídico de quien realiza la actividad generadora del tributo o de un acto de la misma naturaleza de quien responde por un adeudo ajeno, reconociendo voluntariamente el hecho generador, valorando los distintos elementos constitutivos de éste, estableciendo el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva y motivando la aplicación del método legal correspondiente

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit. supra, nota 4, pp. 556 y 557.

para cuantificar la suma en dinero que cumplimenta esa obligación a través de su entero, es decir, una autodeterminación.

De igual manera, puede ser un acto que es realizado por la autoridad administrativa con el mismo objetivo, para constatar la existencia del hecho generador y cuantificar el tributo; habría que añadir que la autoridad hacendaria lo realiza con datos que puede obtener del o de los sujetos pasivos o de una investigación que tiene por objeto proporcionar datos concretos y suficientes para ese efecto. No obstante lo anterior, la doctrina considera que también puede haber un procedimiento de carácter mixto, donde exista una colaboración de ambos sujetos de la Relación Jurídico Tributaria para este efecto.

Ahora bien, ya que con la determinación se pretende hacer líquida o cuantificar en dinero la deuda generada por el contribuyente con el Estado, estaremos frente a una liquidación con la que se pretende hacer eficaz la obligación fiscal sustantiva. Es en este momento que le resulta necesario al sujeto pasivo conocer el método legal a seguir para valorar los elementos constitutivos del hecho generador que formaran la base imponible sobre la que se ha de aplicar la tasa correspondiente para obtener el monto del tributo; ello obedece al principio de legalidad que rige en materia tributaria, ya que será en la ley que deba establecerse el método o sistema para la determinación.

La base imponible es el valor pecuniario sobre el que la ley establece debe ser aplicada la tarifa, también legal, de la contribución de que se trate, para que tras una operación matemática pueda obtenerse el importe exacto de la obligación fiscal sustantiva.

Los métodos que adopta la ley para la determinación del tributo, de acuerdo con Margáin Manautou son los tres siguientes:

1. El método indiciario mediante el que se consideran por la autoridad hacendaria ciertas pruebas o indicios que de manera indirecta y más o menos precisa muestran la actividad del causante y su capacidad contributiva o el consumo del objeto que se grava.

2. El método objetivo que establece el entero de una cuota atendiendo al peso, la medida, el volumen o el número de unidades de la mercancía que se grava o el valor pecuniario de éstas.

3. El método declarativo mediante el que se establece la obligación al sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno de presentar mediante una declaración como manifestación formal ante la autoridad hacendaria de que ha realizado un hecho generador de tributo, pudiendo ser sólo informativa o de pago, proporcionando los datos necesarios para el seguimiento de su actividad o para cuantificar la obligación fiscal sustantiva a que se ha hecho acreedor o la liquidación misma²¹.

Nuestra legislación prevé la determinación de las contribuciones en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación al disponer:

“Artículo 6o.-...

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

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

[...]

Quando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio²².

De lo anterior, se advierte que la determinación es a cargo, en primer término, del contribuyente, pero si la ley lo establece puede encargarse de ella la autoridad administrativa, caso en el que la obligación del contribuyente será proporcionar la información necesaria para tal efecto; lo anterior, debe entenderse sin perjuicio del ejercicio de las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad hacendaria.

²¹ Cfr. RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, op. cit. supra, nota 2, p. 123.

²² Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 4.

La autodeterminación permitida por nuestra legislación implica la necesidad de una declaración del sujeto pasivo que consiste en la manifestación expresa del tributo a su cargo, por lo que en sí misma es una obligación prevista en ley, siendo obligación del Estado garantizar la comodidad, economía, sencillez y limpieza en el método.

La declaración en sí misma, implica la voluntad de cumplir con la manifestación y determinación de la obligación fiscal sustantiva, pero los datos en ella contenidos pueden ser validados, verificados o simplemente reconocidos por la autoridad hacendaria, quien tiene el interés legítimo y la pretensión del debido cumplimiento de la prestación tributaria. De la Garza la define como “el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación”²³.

Por otra parte, con la liquidación de la obligación tributaria sustantiva mediante el procedimiento de determinación, al establecer, tras la aplicación del método legal, la deuda en una suma de dinero específica, nos encontramos frente a un crédito fiscal, cuyo pago se satisface con el entero que realice el contribuyente o causante a la autoridad hacendaria, que tiene la potestad de exigirlo en caso de que no sea cubierto en los plazos establecidos por la ley como veremos en el siguiente apartado.

Al respecto, el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación dispone:

“Artículo 4o.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los

²³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit. supra, nota 4, p. 569.

requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano”²⁴.

Como se advierte de lo anterior, se consideran fiscales, entre otros, los créditos derivados de las contribuciones y sus accesorios, siendo de la titularidad del Estado como sujeto activo de la Relación Jurídico Tributaria, que puede exigir su pago a través de la autoridad hacendaria, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

I.6. Exigibilidad del crédito fiscal

Una vez determinado el crédito fiscal debe ser satisfecho mediante el pago o entero a la autoridad hacendaria el monto calculado, lo que implica, si se cumple, encontrarnos frente a una de las forma de extinción de la obligación fiscal sustantiva.

Siendo el propósito del Estado la percepción del tributo para satisfacer el gasto público, en principio, las personas que deben llevar a cabo el pago son los contribuyentes o causantes, como sujetos pasivos por adeudo propio; sin embargo, aquel puede ser efectuado por otros sujetos señalados en la ley con interés jurídico en el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva ajena, incluso puede ser realizado por sujetos que voluntariamente sustituyan al obligado principal, lo cual es posible, considerando que la autoridad hacendaria persigue objetivamente la satisfacción del crédito fiscal.

Mediante el pago efectivo del crédito fiscal, el contribuyente satisface el cumplimiento de la prestación tributaria a su cargo, por lo que es la ley la que establece el plazo o momento para que éste se realice; para este efecto, lo preceptuado por la norma atiende a dos aspectos: el momento en que la hacienda pueda llevar a cabo su recaudación con organización, economía y control y, atendiendo a la comodidad o posibilidad de pago de los contribuyentes de acuerdo a la naturaleza de la actividad gravada. Es por ello que resulta variable, pero cierta, la temporalidad en el pago.

En nuestro sistema jurídico, la época de pago de la contribución se establece en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación que en la parte que nos interesa señala:

²⁴ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 3.

“Artículo 6o.-...

[...]

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

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

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

III. (Se deroga).

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional²⁵.

Como se advierte, el pago del crédito fiscal será realizado mediante la declaración que presenta el contribuyente o causante ante la autoridad hacendaria, salvo disposición legal expresa que señale otra forma de realizarlo, considerando que los plazos para su entero, atenderán a las normas aplicables a cada contribución o a las reglas que este artículo señala. Además, se observa que aquellas personas con las que tienen operaciones los causantes deben, si así lo dispone la ley, auxiliar a la autoridad hacendaria en la percepción de la contribución, ya sea recaudándola para su entero o reteniéndola con el mismo propósito.

Ahora bien, considerando que la autoridad hacendaria en ejercicio de las facultades de comprobación que le confiere la ley, también puede determinar el tributo cuando es

²⁵ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 4.

omitido por el causante, el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

“Artículo 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, excepto tratándose de créditos fiscales determinados en términos del artículo 41, fracción II de este Código en cuyo caso el pago deberá realizarse antes de que transcurra el plazo señalado en dicha fracción”²⁶.

En este caso, el pago del crédito fiscal determinado debe realizarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a partir de que surta efectos la notificación respectiva del adeudo. No obstante ello, el legislador también previó la posibilidad de que el causante solicite a la autoridad hacendaria el pago en parcialidades o su diferimiento, con lo que claramente se ofrece un beneficio atendiendo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, en los siguientes términos:

“Artículo 66. Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, siempre y cuando los contribuyentes:

I. Presenten el formato que se establezca para tales efectos, por el Servicio de Administración Tributaria.

La modalidad del pago a plazos elegida por el contribuyente en el formato de la solicitud de autorización de pago a plazos podrá modificarse para el crédito de que se trate por una sola ocasión, siempre y cuando el plazo en su conjunto no exceda del plazo máximo establecido en el presente artículo.

II. Paguen el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite la autorización.

²⁶ *Ibíd.*, p. 126.

La actualización que corresponda al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el artículo 17-A de este Código²⁷.

De lo anterior destaca que esta posibilidad para el contribuyente omiso se otorga considerando condiciones que aseguren el pago y compensen al Estado por el perjuicio causado, destacando que sólo podrá diferirse por doce meses o pagarse en parcialidades distribuidas en un período no mayor a tres años. El convenio de pago que al efecto se formule comprenderá no sólo el monto de la contribución omitida actualizado desde el incumplimiento sino los accesorios que se generen y las multas respectivas, siempre y cuando se cubra un veinte por ciento del crédito fiscal.

Es importante señalar que el pago del crédito fiscal se realiza primordialmente en dinero y excepcionalmente en especie cuando lo permita la ley. Conforme al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, se usará la moneda nacional para la operación, salvo que el pago sea efectuado en el extranjero, caso en el que se podrá efectuar con la moneda extranjera correspondiente, tal como señala el precepto en comento:

“Artículo 20.- Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

[...]”²⁸.

Bajo este contexto, se advierte que lo primordial para el Estado es fomentar el pago voluntario del crédito fiscal por el causante en los plazos establecidos en ley para ese efecto; sin embargo, considerando la importancia de la contribución y su entero para el gasto público, existe la posibilidad de que el Estado haga efectiva la obligación fiscal sustantiva aún en contra de la voluntad del sujeto pasivo siempre que no se haya realizado el pago en los plazos establecidos para ello, a esto se le conoce en la doctrina como exigibilidad de la obligación fiscal.

El Código Fiscal de la Federación prevé esta potestad de la autoridad hacendaria en su artículo 145, el cual se reproduce sólo en la parte que interesa a la presente investigación:

²⁷ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 126.

²⁸ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 32.

“Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:

I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

II. La autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:

[...]”²⁹.

Del precepto transcrito se tiene que el Estado ejerce una potestad económico-coactiva para garantizar la prestación tributaria de los contribuyentes en caso de presentarse el incumplimiento; facultad que materializa a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Es la Administración Pública, a través de la autoridad hacendaria, quien puede ejecutar este procedimiento de manera oficiosa, en todas sus fases, con el propósito de recaudar de manera coactiva el monto de un crédito fiscal determinado, con motivo del incumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, sin perjuicio de la inconformidad que

²⁹ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 215.

asistiera al causante, la que podrá hacer valer mediante los medios de impugnación que la ley ofrece.

Como se advierte del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, la intervención de la autoridad fiscal está encaminada no sólo al requerimiento de pago al contribuyente incumplido en su domicilio fiscal, sino a obtener la garantía de éste en caso de no satisfacer el requerimiento, mediante el embargo de bienes o las negociaciones que se consideren suficientes para cubrir las dos terceras partes del crédito fiscal con su remate, enajenación fuera de subasta o adjudicación en favor del fisco.

La constitucionalidad de este procedimiento ha sido motivo de distintas posturas por la doctrina y la Suprema Corte de Justicia de la Nación como máximo órgano jurisdiccional en nuestro país, ya que implica la privación de la propiedad de bienes del contribuyente sin mediar un juicio ante los Tribunales en el que se cubran las formalidades esenciales de todo proceso; sin embargo, no ha habido pronunciamiento judicial que impida su procedencia.

Todo el procedimiento se realiza con fundamento en lo previsto por el Título V De los procedimientos administrativos, Capítulo III Del procedimiento administrativo de ejecución, de los 145 al 196-B del Código Fiscal de la Federación, bajo el principio de legalidad que busca proteger no sólo el interés público de cubrir la cuenta pública para el sostenimiento del Estado, otorgando carácter ejecutorio a las resoluciones de la autoridad hacendaria, sino proveyendo las formalidades esenciales del debido procedimiento respetando la esfera jurídica de derechos de los gobernados.

Además de lo anterior, es importante señalar que ante la exigibilidad del crédito fiscal, el contribuyente no se encuentra en estado de indefensión ni frente a una franca violación de sus garantías constitucionales, pues también en ley existen las vías administrativas pertinentes para la impugnación de dichas resoluciones y la posibilidad de acudir a la vía contenciosa ante los Tribunales previamente establecidos.

I.7. Caducidad en el crédito fiscal

El pago del crédito fiscal es por excelencia la forma de extinción de la obligación fiscal sustantiva, sin embargo, existen otros modos, como aquellos mediante los que la ley permite que por el transcurso del tiempo se pierda el derecho del Estado a la exigibilidad de un crédito fiscal, o aquellos casos en que fenece la potestad del Estado para comprobar y determinar las contribuciones que se omitan y sus accesorios, así como la determinación de infracciones cometidas por el incumplimiento a las disposiciones fiscales. En dichos supuestos, nos encontramos frente a las figuras jurídicas denominadas prescripción y caducidad.

Ambas figuras se relacionan con la inactividad Estado, por el no ejercicio de las facultades otorgadas a la autoridad hacendaria mediante los procedimientos establecidos en ley para la determinación y exigibilidad del crédito fiscal, como una sanción por su descuido, brindando seguridad jurídica a los contribuyentes.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, en el caso de la prescripción, la ley también prevé sujetar a un plazo determinado la posibilidad de que el contribuyente que pago en demasía el tributo, pueda solicitar la devolución del pago de lo indebido en detrimento del patrimonio del Estado, lo que también implica una sanción por la inactividad, brindando protección a la estabilidad de la cuenta pública.

Al ser dos instituciones del Derecho Fiscal que están íntimamente relacionadas, surge confusión en su tratamiento y distingo, sin embargo son dos procedimientos que tienen una naturaleza propia y se ejecutan por separado. En este apartado nos avocaremos a la caducidad solamente por una cuestión de orden, intentando dar los elementos que lo distinguen de la prescripción.

En efecto, esta figura jurídica se puede asimilar como una sanción al Estado por las deficiencias del sistema en el control de los contribuyentes, permitiendo dar seguridad jurídica a éstos últimos para posibilitar la estabilidad en su economía y dar certidumbre jurídica en las relaciones que establece con el Estado en materia fiscal.

Para comprender la finalidad de la caducidad que dicho sea de paso, es la misma que para la prescripción, brindar certeza jurídica y fortalecer la Relación Jurídica Tributaria, es importante considerar que el Estado para funcionar necesita satisfacer el gasto público, lo cual requiere planeación, programación y presupuesto tanto de éste como de los ingresos que se obtendrán para satisfacerlo. En nuestro sistema jurídico esta actividad se realiza cubriendo el requisito de anualidad; tal es el caso, que el Poder Legislativo a través de la aprobación del proyecto de la Ley de Ingresos, establece las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos de cada año natural, ambos propuestos por el Poder Ejecutivo, previa revisión de la Cuenta Pública del año anterior, tal como se encuentra previsto por los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

[...]

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

[...]”

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

[...]

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;

[...]"³⁰.

De lo dispuesto por el legislador en estos preceptos, se puede encontrar el apoyo de los argumentos de doctrinarios que justifican la figura de la caducidad de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria en la materia fiscal, con el propósito de generar seguridad y certeza jurídicas en los contribuyentes, considerando que no debe subsistir indefinidamente el derecho del Estado a exigir cantidades que se proyectaron en el Presupuesto de Ingresos de un año en particular, una vez cerrado el ejercicio, como necesarios en ejercicios en demasía posteriores.

Lo anterior aplica sin perjuicio del interés público, pues el legislador consideró suficientes cinco años para que el Estado pudiera ejercer la potestad en comento respecto de contribuyentes que cumplan con sus obligaciones fiscales formales indispensables para su control por el fisco, como son la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar y conservar la contabilidad y la presentación de las declaraciones; en caso contrario, estableció un plazo de diez años para que opere la caducidad de las facultades de comprobación, mismo tiempo límite que rige al período comprendido entre el tiempo computado, la suspensión de esta figura jurídica y su correspondiente levantamiento.

La caducidad de las facultades de comprobación está relacionada con la fase oficiosa del procedimiento fiscal, es decir, que por regla general, bajo un principio de oficiosidad, corresponde a la autoridad hacendaria la responsabilidad de dar impulso a los procedimientos legales correspondientes a través de sus etapas, en el ejercicio de las facultades que le han sido otorgadas.

³⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, op. cit. supra, nota 1.

Es así como el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación dispone que la autoridad hacendaria, por medio de estas facultades, puede verificar el cumplimiento de los contribuyentes de las obligaciones fiscales formales y sustantivas, estando en aptitud de determinar omisiones e infracciones. De tal manera que enlista una serie de actividades que aquélla puede realizar conjunta, indistinta o sucesivamente, debiendo informar durante el desarrollo de los procedimientos, por la garantía de audiencia, los hechos u omisiones que se vayan conociendo, al contribuyente, a su representante legal y, en el caso de las personas morales, mediante sus órganos de dirección.

Las facultades de comprobación que prevé el numeral citado, respecto de los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros relacionados con aquél, en términos concisos correspondiéndose con las fracciones, son los siguientes:

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos presentados.
- II. Requerir contabilidad, datos y documentos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.
- III. Practicar visitas domiciliarias y revisar la contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes relacionados con el cumplimiento de disposiciones fiscales, formulados por contadores públicos, sobre los estados financieros de los contribuyentes y las operaciones de enajenación de acciones.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento en las siguientes materias:
 - Expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet;
 - Presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes;

- Obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones, concesiones, cualquier padrón o registro, establecidos en las disposiciones relativas;
 - Operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes;
 - Revisión de documentación o comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías;
 - Verificación de los marbetes o precintos en los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas o, en su caso, la destrucción de los envases que las hayan contenido; y,
 - Verificación de la autenticidad de la impresión del código de seguridad en las cajetillas de cigarrillos para su venta en México.
- VI.** Avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte;
- VII.** Recabar datos e informes que se encuentren en poder de los funcionarios, empleados públicos y de los fedatarios relacionados con las actividades gravadas de los contribuyentes;
- VIII.** Recabar las pruebas que permitan la denuncia, querrela o declaratoria ante el ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales; y,
- IX.** Practicar revisiones electrónicas por conceptos específicos de una o varias contribuciones a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.

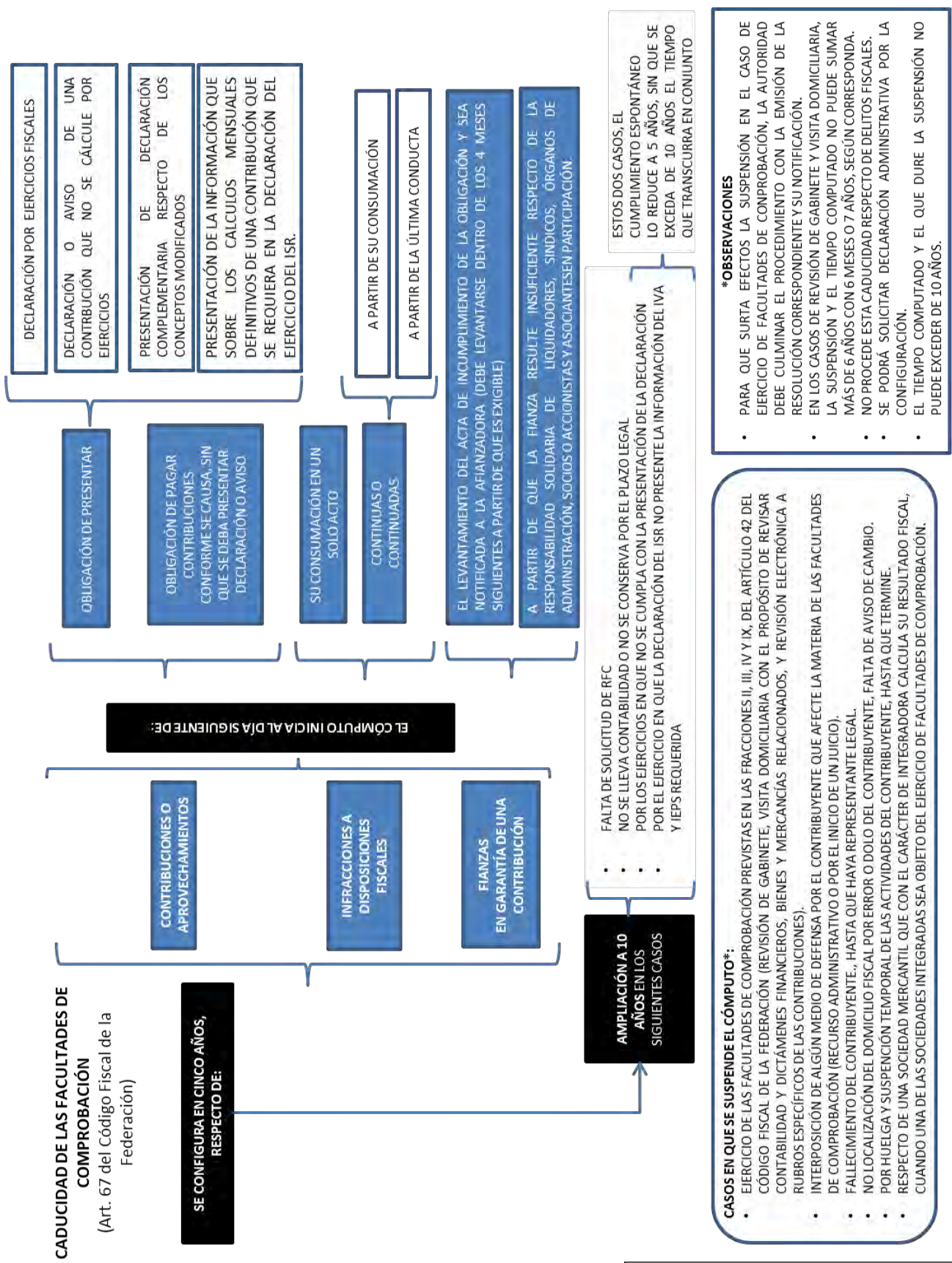
Esto es, si bien por regla general, como se había señalado en el apartado respectivo, corresponde al contribuyente la determinación y liquidación de las obligaciones fiscales

sustantivas que debe cubrir al Estado conforme a las leyes aplicables, lo puede hacer la autoridad hacendaria mediante dichas facultades; sin perjuicio de que existen casos en los que la ley se lo impone directamente como obligación. Es decir, por el bien del interés público, así como por la complejidad y diversidad de las disposiciones fiscales, dicha autoridad tiene diversas y específicas facultades para revisar en cualquier momento, la correcta determinación de tales obligaciones y de las de carácter fiscal formal, mediante revisiones, entre otros, de las declaraciones, estados financieros y la contabilidad, así como visitas al domicilio fiscal del contribuyente, incluso pudiendo llegar a determinaciones presuntivas de las utilidades que aquél pudiera haber obtenido.

Estas facultades de comprobación implican actos de molestia para el particular que inician con la notificación del inicio de su ejercicio y culminan con la resolución respectiva, pasando por las distintas etapas que integran el procedimiento, pero también la posibilidad de regularizar la relación tributaria que mantiene con el Estado, pues permite conocer el complejo de obligaciones de la cual es sujeto al cumplimiento que normalmente se dificulta con la diversidad de disposiciones fiscales y la complejidad de los cálculos que implica la determinación.

No obstante lo anterior, mediante la caducidad se pretende limitar justificadamente, el ejercicio de las facultades con que cuenta la autoridad para comprobar y determinar el incumplimiento, en perjuicio del erario público, de las obligaciones fiscales sustantivas o la detección de infracciones a los ordenamientos fiscales; es decir, esta figura jurídica permite la posibilidad de circunscribir en el tiempo, el ejercicio de la facultad económico coactiva del Estado.

En ese sentido, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala la manera en que se computan los plazos para que opere la caducidad:



Cuadro elaborado por el autor.

Conforme al referido numeral, el legislador considero que las facultades de comprobación con las que cuenta la autoridad administrativa para determinar contribuciones omitidas por los contribuyentes y los accesorios que correspondan, así como para imponer sanciones por infracciones que aquel cometa a las disposiciones fiscales, podrá hacerse dentro de un plazo no mayor a cinco años, contados a partir de los distintos momentos que se listan, tiempo estimado suficiente para tal efecto. Este plazo puede ampliarse a diez años cuando la autoridad no cuente con los elementos suficientes para determinar la situación fiscal del contribuyente por causas imputables a éste.

Por lo anterior, se advierte que el no ejercicio de las facultades de comprobación por la autoridad hacendaria y la procedencia de su caducidad por inactividad, pueden implicar una pérdida para el erario público, pero que después de cinco años de cierres de ejercicios de la cuenta pública no se justifica mantener al contribuyente en la incertidumbre jurídica, en perjuicio de la estabilidad de su patrimonio, salvo al contribuyente que no cumpla con las obligaciones formales mínimas necesarias para su control, en cuyo caso, tendrá diez años para revisarlo.

En efecto, considerando que existen casos en que el incumplimiento de las obligaciones fiscales formales implica una falta de los contribuyentes que obstruye su control y el ejercicio de sus facultades comprobatorias por la autoridad hacendaria, como lo indica el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el plazo de cinco años se debe ampliar a diez años. Dichos casos se presentan cuando el contribuyente revisado no haya presentado la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, no cumpla con la obligación de llevar y conservar la contabilidad o por los ejercicios en que no presente declaraciones o la información requerida en ellas. Cuando se trata de la omisión de declaraciones o la información que en ellas se requiere, se considera la posibilidad del cumplimiento espontáneo, caso en el que volverá a ser de cinco años el plazo para que opere la caducidad.

Ahora bien, es importante señalar que la autoridad hacendaria puede en todo momento, mientras no opere la caducidad, ejercer sus facultades de comprobación; sin embargo, una vez iniciado el cómputo de los plazos para que opere, éste no se interrumpe pero puede ser suspendido en situaciones específicas que marca la ley, lo que implica que el tiempo transcurrido se conserva, pudiendo continuar una vez resuelta la causa.

De esta manera, la suspensión sólo procede por el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación a que se hizo referencia y con la reciente reforma para el ejercicio del 2014, la fracción IX. De tal manera que la suspensión del cómputo de la caducidad procederá cuando se realice por la autoridad hacendaria una revisión de gabinete o una visita domiciliaria con el propósito de revisar la contabilidad y dictámenes financieros del contribuyente, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, así como los bienes y las mercancías relacionados, además de aquellos casos en que se realice una revisión electrónica a rubros específicos de las contribuciones.

Asimismo, la suspensión del cómputo opera por causas no imputables a la autoridad que resultan en un impedimento para su actuar, tal es el caso de la interposición por el contribuyente de algún medio de defensa que afecte la materia de las facultades de comprobación, ya sea un recurso administrativo o por el inicio de un juicio; así como por el fallecimiento del contribuyente o cuando no se pueda localizar su domicilio fiscal por error u omisión de éste; o bien, respecto de una sociedad mercantil que con el carácter de integradora calcula su resultado fiscal, cuando una de las sociedades integradas sea objeto del ejercicio de facultades de comprobación, o cuando se declare una huelga y se suspendan temporalmente las actividades del contribuyente.

No obstante lo anterior, es importante señalar que por certidumbre jurídica, la suspensión del cómputo para que opere la caducidad, no prorroga indefinidamente el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria pues existe también un límite temporal en estos casos; asimismo, tampoco es suficiente la mera intención del ejercicio de sus facultades de comprobación de la autoridad hacendaria para que surta efectos la suspensión. Al respecto, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación en la parte conducente señala:

“Artículo 67.-...

[...]

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 de este Código para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años, según corresponda.

[...]”³¹.

Es así como el legislador, al igual que estableció los plazos que limitan el actuar de la autoridad hacendaria para verificar y determinar la situación fiscal de un contribuyente, le permite suspender esos plazos por una causa justificada, pero no de manera indefinida. Además de que la autoridad debe culminar en todas sus etapas, los procedimientos de las facultades de comprobación que ejerza, para que la suspensión surta efectos, es decir, debe emitir la resolución correspondiente y notificarla. De esta manera, en ningún caso el tiempo computado y el que transcurra en suspensión puede exceder en conjunto 10 años. Incluso se previó que para aquellos casos en que se lleve a cabo una revisión de gabinete o visitas domiciliarias respecto de la contabilidad y estados financieros, considerando los plazos legales para su desarrollo y el grado de complejidad, son suficientes 6 años con 6 meses o 7 años según corresponda.

Por último, si bien es cierto que transcurrido el tiempo necesario para que opere la caducidad de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria se genera una situación de hecho y de derecho, ésta podrá perfeccionarse para ser usado como acción y como excepción, mediante la declaración administrativa que el contribuyente obtenga de la propia autoridad hacendaria, previa solicitud.

En conclusión, en este orden de ideas, respecto de la caducidad del crédito fiscal, considerando que esta figura implica una sanción a la inactividad de la autoridad hacendaria en perjuicio del contribuyente, adoptaremos para efectos de este trabajo, la definición que Rodríguez Lobato aporta, considerándola como la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento

³¹ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 131.

de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.³², agregando que dicha extinción resulta por el transcurso injustificado del tiempo en exceso para su ejecución.

I.8. Prescripción del crédito fiscal

La prescripción, al igual que la caducidad, también pretende dar seguridad jurídica al causante, impidiendo que el derecho del Estado de percibir y exigir el pago de las contribuciones no enteradas se prolongue indefinidamente en el tiempo, permitiendo al sujeto pasivo tener certidumbre en el desarrollo de su actividad económica; y también autoriza en favor del Estado y la estabilidad del erario, el derecho de no devolver a los contribuyentes el pago de lo indebido por concepto de contribuciones, en ejercicios muy posteriores a aquél en que fue realizado.

En este sentido, como lo apunta De la Garza con esta figura por una cuestión de orden público y seguridad jurídica en las relaciones del Estado con los contribuyentes, se sanciona no sólo la negligencia del sujeto activo de la Relación Jurídico Tributaria en la vigilancia y control de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino también la que muestran los sujetos pasivos por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente.³³

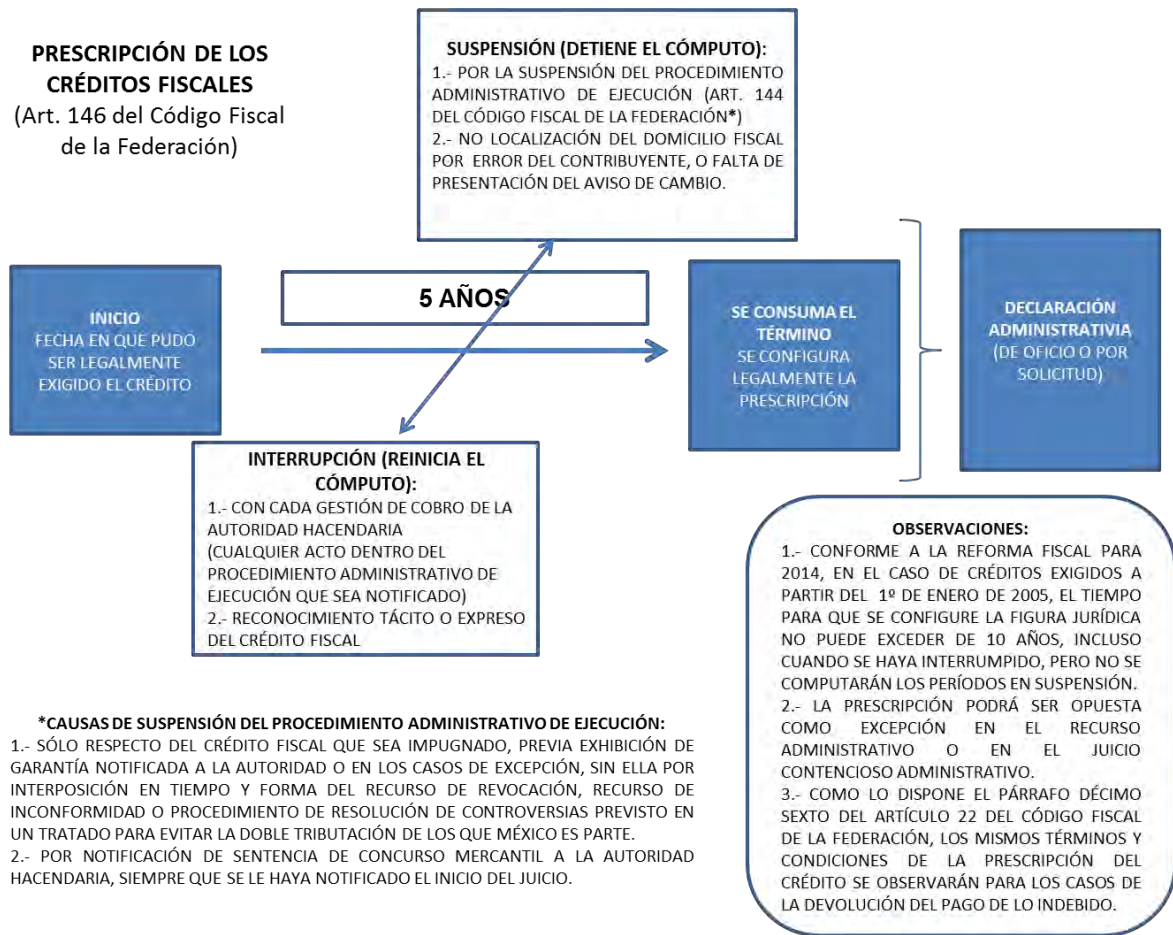
Esta institución es de derecho sustantivo, pudiendo producir beneficio y un correlativo perjuicio en la esfera jurídica de derechos de ambos sujetos de la Relación Jurídica Tributaria dependiendo de quien la ejerza, al repercutir de manera directa en el patrimonio del titular de la deuda. Así, una vez consumado el plazo para que opere esta figura, en forma inmediata se genera una situación jurídica, pues fenece el plazo legal para la exigibilidad del crédito fiscal o, en su caso, para la devolución del pago de lo indebido. No obstante ello, la prescripción puede perfeccionarse mediante la declaración administrativa de la hacienda pública o como consecuencia de una resolución emitida en ese sentido en la vía contenciosa, debido a que puede ser ejercida como una acción y como una

³² RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, op. cit. supra, nota 2, p. 175.

³³ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p. 553 y 554.

excepción ante la impugnación del cobro que realice el Estado o de la improcedencia de una devolución.

Nuestra legislación prevé esta figura en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, estableciéndola como la posibilidad de que el crédito fiscal se extinga en un término de cinco años ante la no exigibilidad legal del pago por parte de la autoridad hacendaria. Para tal efecto, en el mismo numeral se establece el siguiente mecanismo:



***CAUSAS DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN:**
1.- SÓLO RESPECTO DEL CRÉDITO FISCAL QUE SEA IMPUGNADO, PREVIA EXHIBICIÓN DE GARANTÍA NOTIFICADA A LA AUTORIDAD O EN LOS CASOS DE EXCEPCIÓN, SIN ELLA POR INTERPOSICIÓN EN TIEMPO Y FORMA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN, RECURSO DE INCONFORMIDAD O PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS PREVISTO EN UN TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN DE LOS QUE MÉXICO ES PARTE.
2.- POR NOTIFICACIÓN DE SENTENCIA DE CONCURSO MERCANTIL A LA AUTORIDAD HACENDARIA, SIEMPRE QUE SE LE HAYA NOTIFICADO EL INICIO DEL JUICIO.

Cuadro elaborado por el autor.

De lo anterior, es inconcuso que la prescripción es reconocida en nuestro sistema jurídico como uno de las formas de extinción del crédito fiscal, la cual se consume transcurridos cinco años sin que sea legalmente exigido el pago de la deuda o se realicen gestiones de

cobro a través de cualquier acto emitido en el procedimiento administrativo de ejecución con notificación al deudor; sin embargo, con forme al artículo 146 referido, ese plazo puede ser interrumpido o suspendido, pero en ningún caso su cómputo puede comprender más de 10 años, esto a partir de los créditos exigidos en 2005, conforme a la reforma del Código Fiscal de la Federación para 2014, lo cual es plausible considerando que se pretende crear certeza jurídica con esta figura.

Ahora bien, para que inicie el cómputo del término de la prescripción del crédito fiscal, éste debe estar legalmente notificado al contribuyente pues hasta entonces es exigible por la autoridad hacendaria, por lo que la prescripción va de la mano con el procedimiento administrativo de ejecución que inicie la autoridad hacendaria con la intención de cobro.

En ese contexto, el cómputo del plazo para que opere la prescripción puede ser sujeto de interrupción, trayendo por efecto inutilizar todo el tiempo que ha transcurrido antes de consumarse y reiniciar el cómputo. Esta situación se puede generar por tres circunstancias: a) ante las gestiones de cobro de la autoridad hacendaria, realizadas dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se hagan del conocimiento formal del causante a través de la notificación; b) por el reconocimiento de la existencia del crédito por el deudor, pudiendo ser no sólo expreso sino tácito; y c) por incumplir la obligación formal de presentar el domicilio fiscal correcto o el aviso de cambio de domicilio fiscal.

Asimismo, el término necesario para que opere la prescripción puede ser suspendido, lo que a diferencia de la interrupción, no produce iniciar de cero su cómputo sino detenerlo momentáneamente hasta que desaparezca la causa, siempre y cuando subsista el crédito fiscal. Esa suspensión se producirá al mismo tiempo que la que sufra el procedimiento administrativo de ejecución que se haya seguido para el cobro de la deuda de que se trate.

En términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, los casos en que se suspende el procedimiento administrativo de ejecución, se presentan cuando el contribuyente impugna el crédito fiscal previa constitución de la garantía del interés fiscal que notifique a la autoridad hacendaria; o bien, se suspende en aquellos casos en que se

notifique a la autoridad hacendaria una sentencia de concurso mercantil respecto del contribuyente, siempre que se le hubiera notificado a ésta el inicio del juicio.

Ahora bien, el mismo numeral establece que en el caso de impugnación del crédito, no será necesaria la exhibición de la garantía para que proceda la suspensión, cuando se haya interpuesto en tiempo y forma, ya sea el recurso de revocación, el recurso de inconformidad o el procedimiento de resolución de controversias previsto en un Tratado firmado por México para evitar la doble tributación, según corresponda.

Ahora bien, como se había comentado, la figura de la prescripción también puede operar en favor del Estado ante el pago de lo indebido por un entero mayor de la contribución que se adeuda. Ello, debido a que para el Estado resulta administrativamente oneroso reintegrar ingresos, en este caso por conceptos de contribuciones, en ejercicios posteriores a aquél en que los percibió, afectando la cuenta pública. Está prescripción se encuentra prevista en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que en la parte que nos interesa, señala:

“Artículo 22.-...

[...]

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

[...]”³⁴.

De lo anterior se advierte que el término para la prescripción a favor de la autoridad se consume en el mismo plazo de cinco años que señala el artículo 146 antes transcrito y le son aplicables las reglas que tal dispositivo establece, considerando que en el caso, para que opere la interrupción del plazo es necesaria la gestión de cobro por parte del contribuyente, a menos que posteriormente se presente un desistimiento de la solicitud respectiva.

³⁴ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 38.

En esas condiciones, es de considerarse que el cómputo de esta prescripción es susceptible de interrupción y de suspensión, en los mismos términos que se establecen respecto de la exigibilidad del crédito fiscal, lo que implicaría que en el primer caso, se necesitará cualquier solicitud y gestión realizada ante la autoridad hacendaria en relación con la devolución del pago de lo indebido para que se inicie de cero anulando el tiempo transcurrido; asimismo, se entendería que se suspenderá el conteo si se presenta un medio de impugnación que afecte a la determinación de la cantidad que se considere pagada en demasía. En ambos casos, conforme a la reforma del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación para 2014, por una parte, es de considerarse que no pueden abarcarse más de 10 años para la configuración de esta figura, considerando la posible interrupción y, por otro lado, también se estima que no deberá contarse para ese plazo el tiempo que se mantenga la suspensión.

En este orden de ideas, es importante considerar que si bien, por mandato de ley, una vez consumada la prescripción del crédito fiscal, el crédito queda extinto, por certidumbre jurídica el contribuyente puede solicitar a la autoridad hacendaria la declaración administrativa correspondiente, aunque aquella puede realizarla de oficio.

De esta manera, como definición de la prescripción se adopta para efectos de esta investigación, de conformidad con nuestro sistema jurídico, la siguiente. La prescripción es la extinción del derecho de crédito para el Estado o del derecho de reembolso del pago de lo indebido para el contribuyente, por el transcurso del tiempo en demasía sin que medie actividad de cobro o se obtenga el pago.

Ahora bien, una vez abordadas, ambas figuras, la caducidad y la prescripción como formas de extinción de la obligación fiscal, es dable concluir que con ambas, el legislador permite, por un lado, mantener un equilibrio entre los derechos y obligaciones correlativos que asisten a las partes de la Relación Jurídico Tributaria, estableciendo con toda claridad términos que permitan brindar certeza jurídica a los contribuyentes sin perjuicio del gasto público. Asimismo, se pretende en efecto, sancionar la inactividad de ambos sujetos de la Relación Jurídico Tributaria, procurando reducir al mínimo la afectación de sus patrimonios pues siempre se persigue proteger el interés público y se procura brindar seguridad jurídica a los contribuyentes, propio de un Estado de Derecho.

CAPÍTULO II: LA ADMINISTRACIÓN DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL

Las sociedades mercantiles adquieren especial relevancia en la economía nacional e internacional hoy en día, al resultar la forma legal que por excelencia organiza las empresas más importantes. La aceptación en el medio comercial y financiero se debe a que es el instrumento jurídico mediante el que se puede adquirir mayor capital y soportar mejor los riesgos que requiere un fin empresarial. De ahí que para efecto de las contribuciones se le reconozca una capacidad contributiva considerable.

En ese contexto, es importante considerar dentro de un marco jurídico, la estructura de una sociedad mercantil, identificando su integración, la manera en que establece vínculos entre los órganos internos que la componen, la forma en que exterioriza su voluntad frente a terceros y el ejercicio de su capacidad jurídica. Por lo anterior, adquiere importancia la forma social que una persona moral adopte, pues de ella deriva la responsabilidad que tendrán los socios que la constituyen respecto de las obligaciones contraídas por aquélla. Desde este momento, para fines prácticos, la referencia a los socios, incluirá el término accionista, aunque la diferencia entre ambos se esclarecerá en el apartado correspondiente.

Tal es la solidez económica que puede alcanzar una persona moral constituida en sociedad mercantil, que la ley establece esta forma como requisito para la ejecución de algunas empresas en ciertos sectores económicos. Ese caso es el de las instituciones de crédito y las de seguros en que deben adoptar la forma de una sociedad anónima.

Ahora bien, la constitución de las sociedades mercantiles es regida por la legislación mercantil, en especial por la Ley General de Sociedades Mercantiles y la Ley General de Sociedades Cooperativas. No obstante ello, a falta de una definición legal en tales ordenamientos, se debe recurrir al Derecho Común para lograr una definición de estos entes jurídicos.

Por principio, es en el Código Civil Federal a través del artículo 25, en la fracción III, que se les reconoce como personas morales a las sociedades civiles y mercantiles. Sin

embargo, es el artículo 2688, ubicado dentro del Título II del Código referido, denominado “De las Sociedades”, donde se establece la definición legal de esa figura jurídica:

“Artículo 2688.- Por el contrato de sociedad los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial”³⁵.

De lo transcrito, se advierte que una sociedad nace a la vida jurídica como un contrato, resultando válidamente aplicable el precepto a las personas morales que se integran como sociedad mercantil. En ese sentido es dable afirmar que este ente jurídico nace como consecuencia de lo que la doctrina reconoce como una manifestación contractual plurilateral o de organización. La base de esta relación contractual es la llamada *affectio societatis*, referida a la existencia de una voluntad para coordinar esfuerzos y recursos con un fin común, de carácter preponderantemente económico.

En ese contexto, conforme al artículo 4º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, nuestra legislación reconoce con ese carácter, a aquellas sociedades que adopten la forma legal de cualquiera de los tipos enumerados en el artículo 1º de ese mismo Ordenamiento, el cual señala:

“Artículo 1o.- Esta Ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- I.- Sociedad en nombre colectivo;
- II.- Sociedad en comandita simple;
- III.- Sociedad de responsabilidad limitada;
- IV.- Sociedad anónima;
- V.- Sociedad en comandita por acciones, y
- VI.- Sociedad cooperativa.

³⁵ Código Civil Federal. Agenda Civil del D. F. 2014, vigésima novena edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero de 2014. P. 280.

Cualquiera de las sociedades a que se refieren las fracciones I a V de este artículo podrá constituirse como sociedad de capital variable, observándose entonces las disposiciones del Capítulo VIII de esta Ley³⁶.

De lo anterior, se advierte que el contrato social deberá adoptar la constitución de una de las formas enumeradas en el precepto transcrito para constituir una sociedad mercantil. Al respecto, Barrera Graf apunta que ni los particulares ni el Estado pueden crear tipos distintos, lo que limita el principio de autonomía de la voluntad³⁷; lo cual es cierto, pues dicha tipicidad no es enunciativa sino limitativa, ya que impide que con el carácter de mercantil se pueda reconocer una sociedad distinta de las formas enumeradas.

Cada tipo social se describe por diversos preceptos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los que a continuación se citan de manera ilustrativa:

“Artículo 25.- Sociedad en nombre colectivo es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden, de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales.”

“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.”

“Artículo 207.- La sociedad en comandita por acciones, es la que 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 acciones.”

“Artículo 212.- Las sociedades cooperativas se regirán por su legislación especial³⁸.”

³⁶ Ley General de Sociedades Mercantiles. Agenda Mercantil 2014, trigésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero de 2014. P. 1.

³⁷ Cfr. BARRERA Graf, Jorge. Introducción al Derecho Mercantil Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Serie A, Fuentes b). México 2000. P. 35.

³⁸ Ley General de Sociedades Mercantiles, op. cit. supra, nota 36, pp. 6, 9, 10, 14 y 33.

Como se advierte de los artículos transcritos, la característica que claramente distingue a los distintos tipos sociales, recae en los alcances de la responsabilidad que detentan los socios por el cumplimiento de las obligaciones sociales. Dicha responsabilidad puede ser de tres clases: ilimitada, solidaria y subsidiaria, en que se compromete el patrimonio personal de los socios por la satisfacción de las deudas sociales; limitada, en que los socios responden sólo hasta por el monto de las aportaciones al capital social o el valor de las acciones que poseen; y, mixta, en la que, dependiendo de lo convenido por cada socio, la responsabilidad es ilimitada o limitada.

Respecto de la sociedad cooperativa, sus características son especiales, en particular porque se define en función del trabajo y no del capital, incluso atiende a elementos subjetivos como la solidaridad y ayuda mutua, por lo que tiene una regulación específica. El ordenamiento aplicable es la Ley General de Sociedades Cooperativas que en su artículo 2 dispone:

”Artículo 2.- La sociedad cooperativa es una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios”³⁹.

Como se aprecia, la sociedad cooperativa pretende la subsistencia de los socios a través de un sistema de solidaridad y coordinación de esfuerzos y recursos entre las personas físicas que operan la sociedad mercantil. Este modelo supera la idea de un régimen asalariado y pretende abatir el beneficio excesivo de sólo unos pocos socios. Es así que las utilidades se reparten en forma proporcional a las adquisiciones o trabajo aportado y la responsabilidad por las deudas sociales se encuentra limitada al pago de los certificados de aportación que se posea cada socio o se distribuye a prorrata entre todos.

De los textos de los artículos transcritos se advierte con claridad que la sociedad mercantil adquiere una personalidad jurídica distinta de la que poseen las personas que la constituyen. Dicha persona moral nace a la vida jurídica como un sujeto de derecho con

³⁹ Ley General de Sociedades Cooperativas. Agenda Mercantil 2014, trigésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero de 2014. P. 1.

capacidad de goce y ejercicio respecto de derechos y obligaciones que le reconoce la legislación aplicable, así como aquellos que se derivan del contrato social y la realización del fin común. En ese sentido, el artículo 2° de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala lo siguiente en la parte conducente:

“Artículo 2o.- Las sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio, tienen personalidad jurídica distinta de la de los socios.

[...]

Las sociedades no inscritas en el Registro Público de Comercio que se hayan exteriorizado como tales, frente a terceros consten o no en escritura pública, tendrán personalidad jurídica.

[...]”⁴⁰.

De esta manera, es evidente que con la celebración del contrato social, en conjunción con la exteriorización de actos jurídicos frente a terceros como consecuencia de aquél, como una ficción jurídica reconocida por la ley, la sociedad mercantil nace como una nueva persona jurídica. En ese sentido, la ley requiere que la sociedad mercantil sea inscrita en el Registro Público de Comercio para que adquiera una personalidad jurídica distinta de los socios. No obstante ello, a pesar de que una persona moral no cumpla con la formalidad indicada, por seguridad jurídica de terceros, la ley le reconoce existencia jurídica con el carácter de irregular y personalidad jurídica, siempre que se haya ostentado hacia el exterior como alguno de los tipos sociales a que se ha hecho referencia; necesariamente esta condición genera consecuencias jurídicas para quienes integran al ente jurídico, como veremos más adelante.

Ahora bien, como sujeto de derecho con personalidad jurídica propia, la sociedad mercantil tiene atributos tales como un nombre (razón social o denominación), nacionalidad, domicilio y patrimonio, propios. Lo más importante es que adquiere capacidad jurídica, por lo que es centro de imputación de derechos y obligaciones, así como de una voluntad y organización propias que manifiesta a través de los órganos internos que la componen. Sin embargo, como veremos en el siguiente apartado, necesita de órganos internos para externar esos atributos y manifestar su voluntad. Entre esos

⁴⁰ Ley General de Sociedades Mercantiles, op. cit. supra, nota 36, p. 1.

órganos destaca el de administración que es el encargado de realizar todas las operaciones inherentes al objeto social, teniendo facultades de representación a través del uso de la firma social.

II.1. Constitución

Es importante tener presente que si bien el acto jurídico que da nacimiento a la sociedad mercantil es un contrato, el mismo es celebrado por personas físicas o morales que deciden reunir esfuerzos y recursos, bajo la voluntad de integrarse en una sociedad, teniendo una relación permanente que les permite adquirir derechos y obligaciones para la realización de un fin común, lo que se conoce en la doctrina como la *affectio societatis*⁴¹. En ese sentido, para que tal acto surta plenos efectos jurídicos, principalmente respecto de terceros, necesita cumplir con requisitos de forma que la ley establece. Tales elementos permiten el reconocimiento de la personalidad jurídica como distinta de la de los socios, así como la regulación de su integración, estructura y funcionamiento por el Estado.

En principio, las sociedades mercantiles deben ser inscritas en el Registro Público de Comercio como lo establece el artículo 2o de la Ley General de Sociedades Mercantiles, con el efecto de que se les reconozca no sólo personalidad jurídica, sino una distinta de la de los socios. Situación jurídica que no se actualiza cuando no se cumple con esta formalidad, caso en el que la ley sólo expresa que tendrán personalidad jurídica. Lo anterior, implica seguir un requisito de forma como lo dispone el artículo 5º del mismo Ordenamiento:

“Artículo 5o.- Las sociedades se constituirán ante notario y en la misma forma se harán constar con sus modificaciones. El notario no autorizará la escritura cuando los estatutos o sus modificaciones contravengan lo dispuesto por esta ley”⁴².

⁴¹ Cfr. BARRERA Graf, Jorge. Instituciones de Derecho Mercantil (Generalidades. Derecho de la Empresa. Sociedades), cuarta impresión. Editorial Porrúa, México 2000. PP 269 y 270.

⁴² Ley General de Sociedades Mercantiles, op. cit. supra, nota 36, p. 2.

Tal como lo señala el artículo citado, el contrato social que da nacimiento a la sociedad mercantil debe ser protocolizado ante notario público, así como cualquier modificación que sufra, lo que implica el otorgamiento de una escritura pública. En consecuencia, es responsabilidad del fedatario público verificar que las cláusulas pactadas no contravengan ninguna disposición legal antes de su autorización.

De esta manera, es el acta constitutiva, el acto jurídico mediante el cual se formaliza el contrato social que da nacimiento a la sociedad mercantil, por lo que debe contener los elementos esenciales que integran a ésta, así como los estatutos para su organización y funcionamiento. En este sentido, el artículo 6° de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que la escritura constitutiva de estas personas morales debe contener:

“Artículo 6o.- La escritura constitutiva de una sociedad deberá contener:

I.- Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad;

II.- El objeto de la sociedad;

III.- Su razón social o denominación;

IV.- Su duración, misma que podrá ser indefinida;

V.- El importe del capital social;

VI.- La expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes; el valor atribuido a éstos y el criterio seguido para su valorización.

Cuando el capital sea variable, así se expresará indicándose el mínimo que se fije;

VII.- El domicilio de la sociedad;

VIII.- La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores;

IX.- El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social;

X.- La manera de hacer la distribución de las utilidades y pérdidas entre los miembros de la sociedad;

XI.- El importe del fondo de reserva;

XII.- Los casos en que la sociedad haya de disolverse anticipadamente, y

XIII.- Las bases para practicar la liquidación de la sociedad y el modo de proceder a la elección de los liquidadores, cuando no hayan sido designados anticipadamente.

Todos los requisitos a que se refiere este artículo y las demás reglas que se establezcan en la escritura sobre organización y funcionamiento de la sociedad constituirán los estatutos de la misma⁴³.

Si bien es evidente la trascendencia de todos los requisitos que se señalan en el precepto transcrito, para el suscrito son fundamentales los que se contienen en las fracciones I, II, III, V, VI, VII, VIII y IX. Tales requisitos hacen posible la manifestación de la personalidad jurídica que la propia ley reconoce a la nueva persona moral, principalmente, de los atributos tales como la integración de su patrimonio, así como el ejercicio de la capacidad jurídica que le es reconocida como sujeto de derecho. Asimismo, algunas de las fracciones indicadas contienen los elementos que dan estructura, organización y funcionalidad para el cumplimiento del objeto de la sociedad.

Lo anterior se afirma sin perjuicio de que se pueda interpretar que para el legislador, los requisitos fundamentales se contienen en las fracciones I a VII del artículo citado. Lo anterior se considera por el contenido del artículo 7º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, ya que establece aunque no se haya levantado escritura ante Notario, mientras en el contrato social se contengan los elementos referidos en dichas fracciones, cualquier socio puede demandar en la vía sumaria tanto la protocolización como su inscripción en el Registro Público de Comercio.

Los requisitos que se consideran fundamentales en esta investigación para la nueva persona moral, los podemos agrupar de la siguiente manera: para su identificación y distinción de las demás personas, la razón social o denominación, el domicilio y el objeto social; para la formación de su patrimonio, la identidad de las personas físicas o morales que la constituyen en calidad de socio (nombres, nacionalidades y domicilios), así como la expresión de su aportación, ya sea en dinero o en bienes y, en consecuencia, el importe del capital social y la indicación cuando sea de carácter variable; y, finalmente, para su organización y funcionamiento, la manera cómo se administrará la sociedad, las facultades del órgano de administración, así como el otorgamiento de los nombramientos correspondientes y la designación de quienes llevarán la firma social.

⁴³ Ley General de Sociedades Mercantiles, op. cit. supra, nota 36, p. 2.

Con respecto al primer grupo de requisitos, el nombre de la sociedad, es el atributo de la personalidad jurídica que le permite ser plenamente identificable y diferenciada con respecto a las demás personas jurídicas, en especial de los socios que la constituyen. El nombre se asigna como una razón social o una denominación. En el primer caso, se integra con nombres de los socios y, en el segundo, de manera libre, evitando similitudes con el de otras sociedades. En ambos casos, es necesaria la autorización de la Secretaría de Economía, así como para las modificaciones que se les realicen, tal como lo dispone el artículo 15 de la Ley de Inversión Extranjera.

En este orden de ideas, adquiere relevancia para la identificación de la sociedad, el domicilio en el que se vinculará jurídicamente. Este elemento debe ser entendido como “el lugar en que el sistema legal la tiene situada, a efecto de vincularla allí en sus relaciones jurídicas con los demás sujetos y con las autoridades administrativas y judiciales competentes territorialmente en esa circunscripción”⁴⁴. En este sentido, es el sitio donde se vinculará a la persona moral para el cumplimiento de las obligaciones adquiridas o generadas, así como el ejercicio de los derechos que le correspondan, tanto respecto de terceros como para el Estado. En ese contexto, el artículo 33 del Código Civil Federal dispone:

“Artículo 33.- Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.

Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en este lugar, en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales”⁴⁵.

Conforme lo dispuesto en este precepto, se advierten tres elementos:

- a) el domicilio de la sociedad mercantil corresponde al lugar donde se encuentre su administración;

⁴⁴ Domínguez Martínez, Jorge Alfredo. Derecho civil, cuarta edición. Editorial Porrúa, México 1994. P. 233.

⁴⁵ Código Civil Federal, op. cit. supra, nota 35, p. 6.

- b) se considera para el efecto de la determinación de este elemento, el lugar de referencia para la celebración de los actos jurídicos por la persona moral y el que señala para el cumplimiento de obligaciones; y,
- c) existe cierto grado de inferencia y presunción legal en la determinación de la ubicación del domicilio de la persona moral.

Estas particularidades se consideran sin perjuicio de que el Derecho Común permite a la persona moral, designar un lugar convencional para el cumplimiento de ciertas obligaciones, tal como lo señala el artículo 34 del Código Civil Federal.

Cabe considerar que en materia fiscal, conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, el domicilio fiscal de la sociedad mercantil en principio coincide con aquél en que se encuentre la administración, cuando es residente en territorio nacional; pero si aquélla reside en el extranjero, se considera el establecimiento que tenga en el país o aquel en aquél en que se encuentre la administración principal del negocio cuando sean varias sucursales, existiendo la opción de que sea designado uno con ese carácter. La importancia de este domicilio en la materia referida, radica en que se tiene como el sitio de referencia para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como para determinar la competencia territorial de las unidades que integran a la autoridad hacendaria en el ejercicio de sus facultades. En ese contexto, “es el lugar donde la autoridad fiscal puede controlar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias”⁴⁶.

Ahora bien, el otro requisito importante para identificar a la sociedad mercantil es el que contiene la fracción II del artículo 6º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el objeto social. Este elemento constituye el eje central del contrato social, pues indica la o las actividades económicas que desarrollará el nuevo ente jurídico. En ese sentido, al ser de naturaleza preponderantemente económica podría considerarse la realización de un sin número de actos comerciales, pero en realidad la capacidad jurídica de la persona moral se circunscribe a la realización de todos aquellos actos lícitos que sean necesarios

⁴⁶ Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano, tercera edición. Editorial Trillas, México 1997. P. 110.

para materializar el objeto, tal como lo dispone el artículo 26 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Por otra parte, de los requisitos señalados en el referido artículo 6° de la Ley General de Sociedades Mercantiles, cobran importancia aquéllos que permiten la integración del capital y patrimonios sociales.

Por cuestión de seguridad jurídica para terceros relacionados con la sociedad mercantil que se constituye, así como para control del Estado, se requiere identificar plenamente a los sujetos de derecho que dan nacimiento al nuevo ente jurídico, señalando los nombres, nacionalidades y domicilios; así como la expresión de lo que cada uno aporte para integrar el capital de la sociedad y su patrimonio, ya sea en dinero u otros bienes, siempre y cuando se indique el valor aritmético o económico de ellos y el criterio utilizado para ese cálculo, pudiendo incluso obligarse a aportar su trabajo o industria.

En ese contexto, es importante señalar que nada impide que una sociedad mercantil pueda integrarse por personas físicas u otras personas morales, de nacionalidad distinta al nuevo ente jurídico. Sin embargo, conforme al artículo 15 de la Ley de Inversión Extranjera ya referido, según sea el caso, se debe insertar en el acta constitutiva de dichas personas morales, o la cláusula de exclusión de extranjeros o el convenio previsto en la Fracción I del artículo 27 constitucional.

Vale la pena mencionar, que nuestra legislación, en particular el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad, reconoce la existencia jurídica y distinción entre las sociedades nacionales y las extranjeras. Las primeras, son las que se constituyen conforme a las leyes mexicanas, teniendo su domicilio dentro del territorio nacional, por tanto, por exclusión, son extranjeras las que no se crean bajo nuestro régimen legal. En ese sentido, los artículos 250 y 251 de la Ley General de Sociedades Mercantiles les reconoce personalidad jurídica a las sociedades extranjeras legalmente constituidas, pudiendo ejercer el comercio en territorio nacional desde su inscripción en el Registro Federal de Comercio.

En ese orden de ideas, las aportaciones sociales integran el capital social, constituyendo la base del patrimonio autónomo de la sociedad mercantil, con el respaldará las

operaciones que realice y responderá por las obligaciones que adquiera a nombre propio. Dichas aportaciones se entienden traslativas de dominio, salvo que expresamente se pacte otra cosa, ello en términos del artículo 11 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. En efecto, si bien las aportaciones de los socios provienen de su patrimonio personal, reportan la consolidación de uno ajeno, totalmente autónomo y bajo la administración directa del nuevo ente jurídico.

En los distintos tipos sociales que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles, las aportaciones tienen una denominación distinta, pero en todos los casos representan la participación de los socios en el capital social. Bajo esa consideración, son el equivalente a las partes sociales dentro de las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple y de responsabilidad limitada; a las llamadas acciones en las sociedades anónima y en comandita por acciones; así como, los denominados certificados de aportación en las sociedades cooperativas.

Conforme a lo señalado, el capital social y el patrimonio de una sociedad mercantil son elementos esenciales para una sociedad mercantil, pues le dan origen y operatividad. Tales elementos se consolidan con la formalización del acta constitutiva. Sin embargo, aunque están íntimamente relacionados, son dos figuras jurídicas distintas, siendo que el patrimonio contiene al capital social. El patrimonio resulta el conjunto de bienes y derechos susceptibles de apreciación pecuniaria que inicialmente se integra por el capital social⁴⁷; sin embargo, su valor real fluctúa de manera constante a lo largo de la duración de la sociedad mercantil. Lo anterior, por efecto de las pérdidas que se sufran o las ganancias que se obtenga, ambas como resultado de las operaciones realizadas para la consecución del objeto social. Tales operaciones y resultados se registran en la contabilidad y se reflejan en los estados financieros.

No obstante la variación que puede presentar el valor real del patrimonio social, puede ser calculado de manera definitiva hasta la liquidación o quiebra del ente jurídico. Aunque es posible determinarlo en un período determinado con base en los estados financieros que reporta la administración de la sociedad que muestran los movimientos y resultados obtenidos anualmente o periódicamente.

⁴⁷ Castrillón y Luna, Víctor. Sociedades Mercantiles, cuarta edición. Editorial Porrúa, México 2011. P. 79.

En efecto, como se puede apreciar, el capital social es el eje del nuevo patrimonio. Constituye un elemento esencial requerido por la ley que permite la existencia y eventualmente la estabilidad económica de la sociedad mercantil, pues respalda las operaciones sociales y el cumplimiento de las obligaciones contraídas con terceros. Se puede definir como el valor aritmético que constituye la cifra contable resultante de la suma de las aportaciones de los socios, cuyo monto se establece en el contrato social.

En ese sentido, Castrillón y Luna comenta que si bien el capital social forma parte del patrimonio en términos contables, se trata de un capital fundacional que representa una garantía tanto para los socios como para terceros acreedores, porque constituye una parte de los activos de la sociedad solamente mutable mediante procedimientos de modificación estatutaria, por lo que representa la estabilidad del ente jurídico, de ahí su protección por la ley⁴⁸.

Lo anterior, se acepta en esta investigación, sin perjuicio de que conforme al artículo 1° de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el capital puede establecerse con carácter de variable, modificándose en ciertas condiciones con pocas formalidades mientras se respete el mínimo requerido por el contrato social y lo establecido en ley. Esta modalidad es comprensible pues permite operatividad en las actividades de la sociedad, evitando formalidades que producen costos y espera.

Todos los tipos sociales pueden adoptar la forma de capital variable desde su acta constitutiva, tal como lo disponen los artículos 1° y 216 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, incluyendo la sociedad cooperativa cuyo capital social se requiere variable de conformidad con la fracción II de los diversos artículos 11 y 16 de la Ley General de Sociedades Cooperativas. Pero con ese mismo efecto, en el mismo acto se deben fijar las condiciones en las que se realizará las disminuciones y aumentos, como lo preceptúan los artículos 213 y 214 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En este caso, el legislador consideró que las circunstancias bajo las que se puede presentar la modificación del capital, son por el aumento de las aportaciones sociales, la admisión o separación de socios y el reembolso parcial de las partes sociales. Para tales efectos sólo se requieren formalidades mínimas, como el registro en el libro

⁴⁸ *Ibíd.*, p. 58.

correspondiente de la sociedad. Sin embargo, aunque es un derecho la separación de un socio, no puede autorizarse cuando se corra el riesgo de reducir a menos del mínimo el capital social, además de que la misma sólo surtirá efectos hasta el final del ejercicio en que se presente, tal como lo señalan los artículos 220 y 221 de la Ley en comento.

Por lo anterior, se puede advertir la protección al capital social por la norma jurídica. Incluso se obliga a la sociedad para tal efecto a establecer reservas legales. Conforme al artículo 20 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, esta reserva debe corresponder a la inmovilización de una parte de las utilidades generadas en cada ejercicio, como mínimo al cinco por ciento hasta que represente un monto equivalente a la quinta parte del capital social. El fin de esta medida es mantener la solvencia de la persona moral, ya que se destina a cubrir las pérdidas que puedan comprometer el capital social y permite el reparto de dividendos aún en ejercicios anuales desfavorables.

Es importante considerar que las pérdidas generadas con motivo de la ejecución de las actividades económicas conforme al objeto de la sociedad, pueden ser por montos considerables y llegar a afectar el capital social. Al respecto, la Ley General de Sociedades Mercantiles señala en sus artículos 16, 17 y 18 lo siguiente:

“Artículo 16.- En el reparto de las ganancias o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las reglas siguientes:

I.- La distribución de las ganancias o pérdidas entre los socios capitalistas se hará proporcionalmente a sus aportaciones;

II.- Al socio industrial corresponderá la mitad de las ganancias, y si fueren varios, esa mitad se dividirá entre ellos por igual, y

III.- El socio o socios industriales no reportarán las pérdidas.”

“Artículo 17.- No producirán ningún efecto legal las estipulaciones que excluyan a uno o más socios de la participación en las ganancias.”

“Artículo 18.- Si hubiere pérdida del capital social, éste deberá ser reintegrado o reducido antes de hacerse repartición o asignación de utilidades”⁴⁹.

⁴⁹ Ley General de Sociedades Mercantiles, op. cit. supra, nota 36, p. 5.

De los preceptos anteriores, es claro que las ganancias y las pérdidas se soportan entre los socios, salvo las pérdidas respecto de los socios industriales, categoría que explicaremos en el apartado correspondiente. La repartición de ambas obedece, en primer lugar, a lo convenido por ellos mismos en el pacto social o mediante acuerdos formalizados.

Sin embargo, tanto si existe acuerdo o ante la falta de pacto específico, el legislador estableció reglas que deben observarse en la referida repartición, entre las que destaca que no producen efecto legal las cláusulas que impliquen un pacto leonino. Dicha prohibición impide que los socios pretendan excluir a uno de ellos de las utilidades, tal como lo establece el artículo 17 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, aunque no hay disposición que lo prohíba respecto de las pérdidas. Pero una de las reglas más importantes, es la protección del capital social, previendo que ante las pérdidas que lo afecten, los montos deben ser reintegrados o cuando menos reducidos en primer lugar antes que cualquier reparto de utilidades.

Lo anterior causa sentido pues desde que se manifiesta la *affectio societatis* antes de la constitución de una sociedad mercantil, existe una clara vocación de los socios o accionistas a las pérdidas y las ganancias, la cual es reconocida por la ley. Dichos resultados serán consecuencia de las operaciones económicas ejecutadas y los movimientos financieros que realice la sociedad, rigiéndose tanto por lo pactado como por lo establecido en las disposiciones legales aplicables. En ese contexto, la solvencia de la sociedad mercantil para su operatividad, partirá del monto del capital social y dependerá del valor real del patrimonio.

Ahora bien, el tercer grupo de los requisitos que se consideran trascendentes en la constitución de la sociedad mercantil, son aquellos encaminados a establecer, estructurar y regular la forma en la que se llevará a cabo la administración de la sociedad mercantil. Es por ella que se podrán ejecutar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad.

Mantilla Molina señala que esta representación es necesaria pues “para el ejercicio de los derechos y para el cumplimiento de las obligaciones han de realizarse actos jurídicos, para los cuales son necesarias cualidades síquicas, conocer y querer, que no puede tener

una persona creada por la Ley; de aquí que la sociedad haya de tener órganos, es decir, seres humanos dotados de psique, que pongan al servicio de la sociedad su capacidad cognoscitiva y volitiva”⁵⁰.

En ese sentido es importante considerar que la sociedad mercantil como persona moral reconocida por la ley, es una ficción jurídica, por lo que necesita de los órganos que la componen para exteriorizar su personalidad, manifestar su voluntad y ejercer su capacidad jurídica. De tal manera que esos órganos son integrados por los mismos socios y, en algunos casos, por disposición de ley, podrán ser a cargo de terceros extraños a la sociedad. De cualquier modo, se encargan de las tres actividades internas preponderantes que dan operatividad a la sociedad mercantil.

Estas actividades son: la de dirección, exclusivamente a cargo de los socios como órgano de gobierno, constituyendo la voluntad interna de la sociedad cuando se reúnen legalmente previa convocatoria; la de ejecución de las decisiones del órgano supremo, actividad que puede ser desempeñada por algunos socios o terceros ajenos dependiendo de la integración del órgano de administración; y, la de vigilancia de la ejecución, llevada a cabo por socios o terceros que integran el órgano de ésta naturaleza.

Para el objeto de esta investigación interesa establecer la estructura y funcionamiento del órgano de administración. Sin embargo, también se abordarán en lo referente al vínculo con la administración de la sociedad mercantil, los otros dos órganos, pues se considera crucial para establecer la posición y libertad de acción del de administración dentro de la persona moral.

Órgano de administración de la sociedad mercantil

La sociedad mercantil mediante la capacidad jurídica que se le atribuye como persona moral, en particular la de ejercicio, persigue la realización del objeto social dentro de un marco legal. Dicha capacidad la materializa a través de los actos jurídicos que en su nombre llevan a cabo personas designadas dentro de su estructura orgánica, facultadas

⁵⁰ MANTILLA Molina, Roberto L. Derecho Mercantil, cuarta reimpression. Editorial Porrúa, México 1998. P. 209.

tanto para el uso de la firma social como para ejercer la representación del ente jurídico frente a terceros y con las autoridades. De tal manera que estas actuaciones se ejecutan conforme a las potestades otorgadas legalmente mediante el contrato social y las que se deriven de las leyes aplicables. Sobre este punto, el artículo 27 del Código Civil Federal dispone:

“Artículo 27.- Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos”⁵¹.

En el mismo tenor, la Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 10, señala en la parte conducente:

“Artículo 10.- La representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la Ley y el contrato social.

Para que surtan efecto los poderes que otorgue la sociedad mediante acuerdo de la asamblea o del órgano colegiado de administración, en su caso, bastará con la protocolización ante notario de la parte del acta en que conste el acuerdo relativo a su otorgamiento, debidamente firmada por quienes actuaron como presidente o secretario de la asamblea o del órgano de administración según corresponda, quienes deberán firmar el instrumento notarial, o en su defecto lo podrá firmar el delegado especialmente designado para ello en sustitución de los anteriores.

[...]”⁵².

Ambos artículos transcritos dejan claro que las sociedades mercantiles como personas morales son representadas en los actos jurídicos que realice para alcanzar su objeto, en los términos del acta constitutiva y a través del órgano interno designado para tal efecto. Por mandato de ley dicha representación se encuentra a cargo de las personas designadas para ejercer la administración del ente jurídico, ya sea en forma individual o colegiada según esté constituido. Esa facultad de representación se encuentra otorgada y limitada conforme a los términos del contrato social y el marco jurídico aplicable. No obstante ello, se reconoce la posibilidad del otorgamiento de poderes específicos a terceros, sin embargo ello se realiza sin perjuicio de las facultades del órgano de administración como se verá más adelante.

⁵¹ Código Civil Federal, op. cit. supra, nota 35, p. 5.

⁵² *Ibíd.*, p. 4.

Es relevante ponderar la diferencia en los alcances de la representación y el mandato que se otorga en las sociedades mercantiles.

Los representantes encuentran identidad con la persona moral al ser parte integrante de ésta, de tal manera que sus facultades se enfocan en darle formación y ejecución a la voluntad social. Ello cobra mayor sentido si se considera que los actos de quienes ejercen la administración y la representación social están circunscritos a la realización del objeto social, como se había mencionado anteriormente, con la amplitud y limitaciones que ello pueda implicar. Lo anterior, dentro de las facultades que expresamente le hayan sido conferidas en el contrato social, así como las disposiciones legales aplicables en la materia.

En cambio, los mandatarios o apoderados son personas ajenas a la sociedad que se obligan a ejecutar actos jurídicos específicos con autorización de la administración o del órgano de gobierno, en términos del artículo 2546 del Código Civil Federal. De esta manera, su actuación se rige por los límites del poder otorgado y las disposiciones legales aplicables a este tipo de contrato.

Es por lo anterior que cobra relevancia que en el acta constitutiva conste la forma en la que la sociedad mercantil será administrada, la designación de quiénes la llevarán a cabo, las facultades que son otorgadas, además de las inherentes al cargo por ministerio de ley, y así como la designación de la responsabilidad del uso de la firma social. De esta manera, al encontrarse estas condiciones insertas en el acto jurídico en comento, quedan establecidas ante el Registro Público de Comercio a través de la inscripción del acta referida, creando certidumbre jurídica.

El legislador reconoce que la administración puede recaer en una sola persona o en un conjunto de ellas, socios o extraños a la persona moral. Si bien es un derecho de los socios participar en el órgano de administración, en el caso de la sociedad en comandita simple, los artículos 54, 55 y 56 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establecen que los comanditarios no pueden tener este encargo ni se les puede otorgar poderes. En caso de que se contravenga la norma, dichos socios adquieren responsabilidad solidaria

por las deudas sociales en cuya contratación intervengan, salvo que lo hagan por muerte o incapacidad de los socios comanditados.

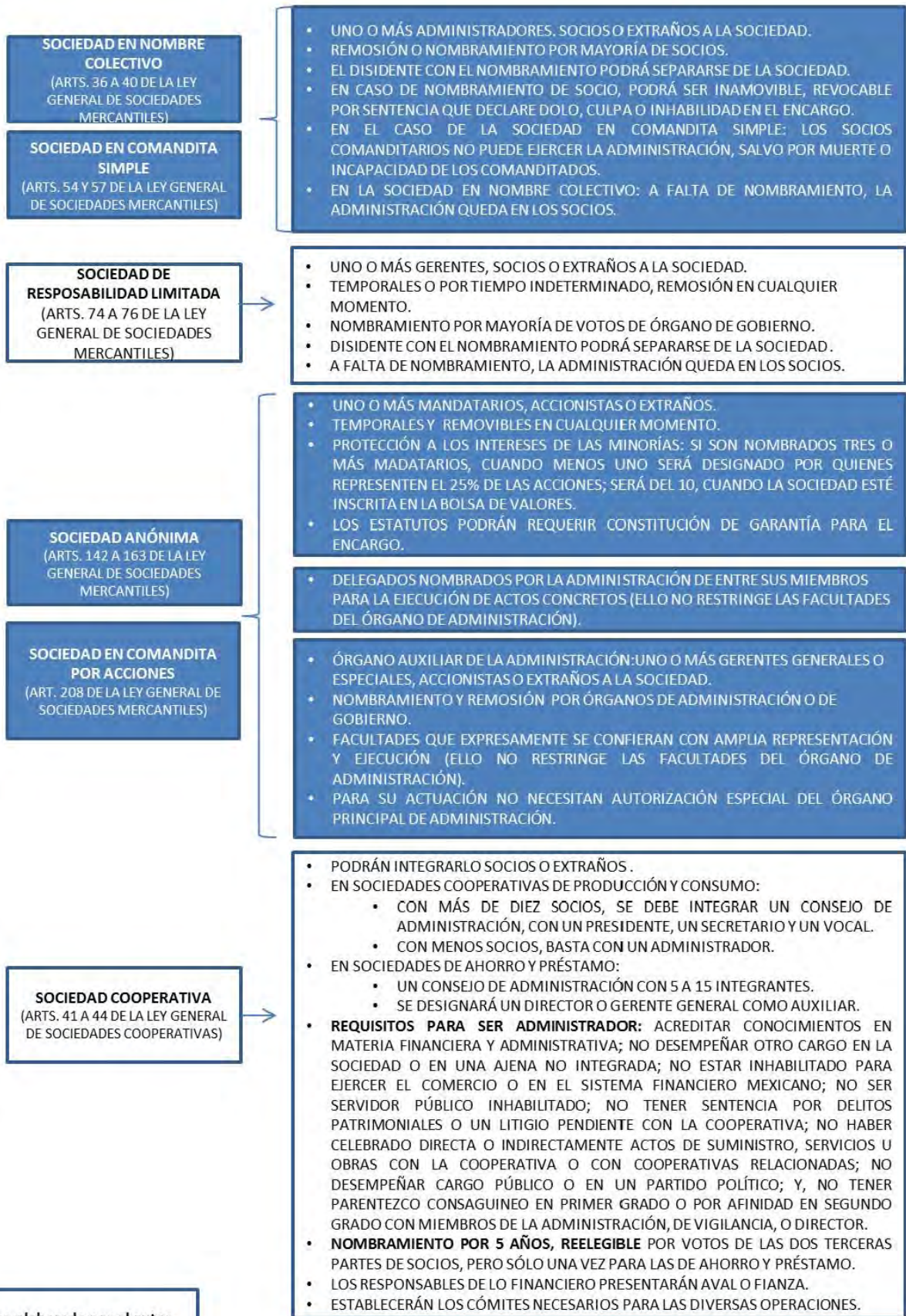
Es relevante señalar que las personas que ejercen la administración son identificadas con distintas denominaciones, tanto por la Ley General de Sociedades Mercantiles como la Ley General de Sociedades Cooperativas.

En ese sentido, la ley reconoce la figura tanto del administrador como del gerente, e incluso, en el caso de la sociedad anónima, de manera un tanto confusa, del mandatario. Sin embargo, la regla es identificar a dichas personas por la naturaleza de las funciones que realizan, pues existen tipos sociales, como la sociedad anónima, en que la figura del gerente aparece como órgano secundario y auxiliar del consejo de administración, como se advierte de los artículos 145 y 146 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. En este caso, el nombramiento de gerentes es optativo y revocable, pudiendo ser socios o terceros extraños, con facultades específicas, expresamente conferidas por el órgano que lo crea, ya sea el de gobierno o administración. La confusión puede ocurrir si se considera que actúan en ejercicio de sus facultades con la más amplia representación y ejecución, sin que sea necesaria alguna autorización de la administración para su actuar.

De la misma manera el número de integrantes de dicho órgano varía de acuerdo a las necesidades de la persona moral y el tipo social adoptado, como se acuerde en el contrato social. Sin embargo, el legislador atendiendo a la complejidad de las relaciones sociales internas y las responsabilidades que se adquieren por las personas designadas para ejercer la administración, reconoció no sólo la libre elección sino su remoción, protegiendo en ciertos casos los intereses de las minorías o de la naturaleza de la sociedad. De tal manera que la libre elección tiene sus particularidades en la sociedad anónima y la sociedad cooperativa. En todo caso, el cargo de administración puede ser ejercido por los socios, como un derecho corporativo o, por terceros que designe el órgano de gobierno, incluso pudiendo ser de integración mixta.

A continuación, de manera ilustrativa, se presenta la integración del órgano de administración en los distintos tipos sociales:

INTEGRACIÓN DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN EN LOS TIPOS SOCIALES, CONFORME A LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES



Cuadro elaborado por el autor.

Con base en el cuadro anterior, queda claro que es decisión de los socios o accionistas hacerse cargo de la administración, o considerando la flexibilidad que reconoce la ley, dejarla en manos de terceros ajenos a la sociedad. También se puede advertir que, respecto de los distintos tipos sociales, mayor complejidad y riesgos significa mayor regulación.

Aquella particularidad permite la elasticidad en la organización de los socios, pues pueden decidir administrar directamente sus negocios o establecer un vínculo de confianza con terceros que pueden tener los conocimientos especializados y por ende mayores herramientas para su ejecución. De tal manera que la representación de la sociedad tiene un carácter funcional o de tipo orgánico, sin perjuicio del auxilio que representan los poderes o mandatos que se puedan otorgar a terceros. Es importante considerar que el derecho corporativo de los socios de participar directamente en la operatividad de la sociedad mercantil, implica no sólo la ejecución y la vigilancia, sino continuar participando en la dirección de las actividades realizadas por la persona moral.

Es relevante aclarar que si bien el ejercicio del derecho de los socios para integrar el órgano de administración, puede generar una remuneración pactada a cargo de la sociedad, como se señala en el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, tal percepción no los convierte en trabajadores pues siguen interviniendo en la dirección de la persona moral y continúan vinculados a los resultados económicos de ésta.

En ese orden de ideas, una sociedad mercantil no puede operar sin un órgano de administración, por lo cual es imperativa su designación. Tal es el caso que la Ley respecto de las sociedades en nombre colectivo y en comandita simple, señala que la falta de esa designación produce que la administración quede a cargo de todos los socios, tal como lo disponen los artículos 40 y 57 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Ahora bien, considerando que pueden designarse terceros para la administración, la ley reconoce el derecho de separación de los socios disidentes con el nombramiento, lo cual es entendible pues debe existir confianza en el buen manejo de la ejecución de las decisiones. Lo anterior se refuerza si se considera que está permitido pactar la inamovilidad de los socios en la administración, en cuyo caso la remoción sólo podrá declararse mediante la vía judicial, debiendo probar el dolo, la culpa o la inhabilidad

mostrada en el desempeño del cargo, tal como se advierte del contenido del artículo 39 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Otras medidas previstas en ley que se considera protegen a los socios de la decisión de las mayorías en el nombramiento del administrador, atienden al número y calidad de socios que pueden llegar a integrar la persona moral. De manera tal que, por una parte, se protege la representación de los intereses de los socios que son una minoría respecto de los de una mayoría aplastante, como puede suceder en la Sociedad Anónima que es el tipo social más recurrido hoy en día, por las distintas opciones que ofrece al ser intuitu pecuniae; y, por otra parte, se impone cuidadosa la elección de la administración, atendiendo a la vulnerabilidad inherente a la naturaleza de la aportación, como lo es el trabajo, solidaridad y ayuda mutua, propios de la sociedad cooperativa.

En el primer caso, conforme a los artículos 142 y 144 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, además de la temporalidad en el cargo, se establece que en caso de formar un órgano colegiado para la administración de la sociedad anónima, aquellos socios que representen el 25% de las acciones deben elegir cuando menos a uno, requisito que se reduce al 10% cuando la sociedad inscriba acciones en la Bolsa de Valores. Respecto de las sociedades cooperativas, conforme a los artículos 42, 43 y 43 bis de su Ley General, resulta relevante que el tamaño del órgano de administración es proporcional al número de socios, además de imponer una serie de requisitos que deben cumplir los aspirantes al cargo, todos encaminados a garantizar el conocimiento, integridad y neutralidad de quien la ejerce. De igual manera se observan una temporalidad legal y la posible relección para el cargo, lo que infiere una estabilidad en el desempeño y la reconsideración del nombramiento por los resultados obtenidos.

Lo anterior es sin perjuicio de que en todas las sociedades puede establecerse desde el contrato social, la calidad del administrador y las condiciones de temporalidad en el cargo. Por otra parte, el nombramiento de quien o quienes administran, les permite la realización de todas las operaciones lícitas y negocios jurídicos que se requieran tendientes a la realización del fin común. La amplitud de actividades que puede realizar el órgano de administración de la sociedad mercantil se circunscribe al objeto social establecido en el acta constitutiva. De esta manera, en primer lugar, por disposición expresa del artículo 6 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, será dicho documento donde se establezca

no sólo la forma en la que la sociedad será administrada sino las facultades de los que la ejercen, constituyendo parte de los estatutos que rigen a la persona moral.

Ahora bien, sin perjuicio de lo pactado en el contrato social, la Ley General de Sociedades Mercantiles establece ciertas atribuciones para la actuación de los administradores, dentro de los que destacan por su trascendencia los siguientes:

1. Ejecutar las decisiones y acciones que tome la asamblea o junta de socios o accionistas, en los términos de las leyes aplicables.
2. Realizar todas las operaciones inherentes al objeto social, observando las disposiciones legales aplicables y lo pactado en el contrato social (primer párrafo, del artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).
3. El uso responsable de la firma social, correspondiendo inicialmente a todos los integrantes del órgano de administración, pero puede ser limitado por el pacto social a uno o varios de sus integrantes (artículo 44, 57, 86, 157, 208 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y artículo 41 de la Ley General de Sociedades Cooperativas).
4. Otorgar poderes bajo su responsabilidad para la realización de negocios específicos de la persona moral, sin que implique perder atribuciones, pudiendo revocarlos en cualquier momento (artículo 42, 57, 86, 149, 208 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y fracción X del artículo 43 bis 1 de la Ley General de Sociedades Cooperativas).
5. Llevar a cabo la repartición de utilidades, previa autorización de los estados financieros que las arrojen por la junta o asamblea de socios o accionistas, y una vez que se hayan restituido las pérdidas o reducido el capital social con las formalidades respectivas (artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles); así como la integración del fondo de reserva (artículos 20 y 21 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

6. Rendir cuentas sobre las operaciones que realicen en la gestión de la administración ante la junta o asamblea de socios o accionistas, así como presentar informes sobre los estados financieros de la sociedad mercantil (artículo 43, 57, 86, 172, 208 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y fracción VI y VII del artículo 43 bis 1 de la Ley General de Sociedades Cooperativas).

En consecuencia, es dable afirmar que la administración de la sociedad mercantil, se encuentra supeditada a la dirección y observancia que ejerce el órgano de gobierno, teniendo la responsabilidad de materializar las decisiones tomadas por aquél.

En ese contexto, son diversas las responsabilidades sociales que recaen en el órgano de administración por la naturaleza de sus facultades, verbigracia, las que se contienen en la Ley de Concursos Mercantiles. Lo anterior se advierte del contenido de los artículos 196 y 273, relativos a la sentencia de quiebra y los delitos cometidos en situación de concurso mercantil, respectivamente, del siguiente tenor:

“Artículo 196.- Tratándose de personas morales, las disposiciones relativas a las obligaciones del Comerciante, serán a cargo de quienes, de acuerdo con la ley, los estatutos vigentes o su acta constitutiva, tengan la representación legal de la persona moral”.

”Artículo 273.- Cuando el Comerciante sea una persona moral, la responsabilidad penal recaerá sobre los miembros del consejo de administración, los administradores, directores, gerentes o liquidadores de la misma que sean autores o partícipes del delito”⁵³.

De dichos preceptos se advierte que el órgano de administración responde por las obligaciones que en materia de concurso mercantil recaigan en la sociedad, además de la responsabilidad penal que se origine por la comisión de delitos cometidos durante el concurso. Ello deja clara la naturaleza jurídica y los alcances de la representación que lleva implícitos el cargo de administrador en una sociedad mercantil, además de la responsabilidad en materia fiscal, objeto de esta investigación.

⁵³ Ley de Concursos Mercantiles. Agenda Mercantil 2014, trigésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero de 2014. PP. 56 y 78.

Sobre estas responsabilidades sociales, es importante señalar que la condición de una sociedad irregular genera tanto para los representantes de la sociedad como para los mandatarios, responsabilidad subsidiaria, solidaria e ilimitada por el cumplimiento de las deudas sociales contratadas, lo que compromete el patrimonio personal de aquéllos; independientemente de la responsabilidad penal, en que aquéllos hubieren incurrido, cuando terceros resultaren perjudicados, y los daños y perjuicios que se genere con tales actos a los socios no culpables de la irregularidad, tal como se establece en el artículo 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles antes citado.

Se puede concluir hasta este momento que el órgano de administración trasciende a la integración y funcionamiento de una sociedad mercantil, pues lleva su representación a través del uso de la firma social. Sin embargo, si bien tiene facultades tan amplias como lo permita la naturaleza inherente al objeto social, así como las que se establezcan en los estatutos sociales y las derivadas de la ley, sus actividades no son ajenas a los socios ni a la observancia de la legislación aplicable. En ese contexto, cobra importancia su establecimiento, facultades y designación de quienes la integran desde el acta constitutiva, así como la inscripción de ésta en el Registro Público de Comercio, por certidumbre jurídica.

En primer lugar, el derecho corporativo de los socios para participar en la administración, permite que los mismos directamente se ocupen de llevar a cabo el fin común para el que reunieron sus recursos e incluso vigilar la diligencia y legalidad de las operaciones necesarias. En segundo lugar, la flexibilidad que reconoce la ley para que aquéllos nombren a un tercero para ejecutar la administración, tiene implícita una responsabilidad de elegir con cuidado las cualidades y calidades que debe tener éste, o vigilar que se cumplan las que impone la ley.

Por último, la administración es un cargo de confianza, los socios depositan en quienes la ejercen la responsabilidad de dirigir diligentemente sus negocios hacia la realización del objeto social, lo que implica vigilar el cumplimiento de la normatividad en las operaciones realizadas. Sin embargo, el control y dirección que debe ejercer el órgano de gobierno, es posible con el cumplimiento de las obligaciones legales a cargo de ésta, principalmente la rendición de cuentas y la formulación de los estados financieros, lo cual implica llevar la contabilidad.

Órgano de gobierno de la sociedad mercantil

Una vez establecido el órgano de administración en el acta constitutiva, el ejercicio de sus facultades se ejerce con independencia de las reservadas al órgano de gobierno integrado por la reunión de todos los socios o accionistas. Esto crea sentido si consideramos las facultades de representación social y la libertad de ejecución que el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, le reconoce al administrador o los administradores. Sin embargo, el vínculo interno que subsiste entre ambos órganos atiende a la calidad o estatus de los socios. Esto se advierte, si se considere entre otras, la obligación del órgano de administración de rendir cuentas por las operaciones realizadas y presentar los estados financieros de manera regular a los socios, pues ello les permite tomar en forma colegida las decisiones oportunas y específicas sobre la dirección del ente jurídico.

Como se observó al tratar la integración del órgano de administración, corresponde a la junta o asamblea de socios o accionistas tanto el derecho como la obligación de otorgar el o los nombramientos correspondientes. Esta decisión se realiza de común acuerdo en el contrato social o mediante el ejercicio del voto con la libertad manifestarse a favor o en contra de la designación, durante las asambleas convocadas para tal efecto. Incluso como se estableció, es un derecho corporativo de los socios integrar parte de ese órgano, o por elasticidad en la organización, conferir el cargo a terceros ajenos a la persona moral, infiriendo un grado de confianza en las calidades del sujeto propuesto. Ello adquiere mayor relevancia, si se considera que la ley reconoce el derecho de separación de los socios disidentes con el nombramiento como ya se apuntó. Por tanto, es claro que este acto incide en la *affectio societatis* de los socios. Lo anterior, es uno de los puntos trascendentes para nuestra investigación.

En ese contexto, se puede definir al órgano supremo o de gobierno como el cuerpo colegiado integrado por las personas físicas o morales que ostentan la calidad o status de socio o accionistas, el cual manifiesta la voluntad interna de la sociedad, por la que se toman las decisiones fundamentales y autoriza la ejecución de acciones prioritarias, ambas encaminadas a la mejor marcha de las operaciones y negocios de la sociedad mercantil.

De tal manera, la voluntad colectiva se manifiesta en las decisiones tomadas por mayoría de votos o unanimidad de dicho cuerpo colegiado según lo establezca la ley, salvo pacto en contrario y bajo la consideración de la participación social representada. Al igual que ocurre con el órgano de administración, la denominación que recibe el de gobierno es distinta en los tipos sociales, pero en todos los casos es evocativa de su integración, tal como se presenta de manera ilustrativa a continuación:

- I. Sociedad en nombre colectivo, que puede integrarse por dos socios o más, se dirige por la junta de socios (la existencia del órgano se advierte de lo previsto en los artículos 21, 33 y 246 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).
- II. Sociedad en comandita simple, constituida por uno o más socios comanditados y uno o más socios comanditarios, se gobierna por la junta de socios (la existencia del órgano se advierte de lo previsto en los artículos 21, 33 y 246 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).
- III. Sociedad de responsabilidad limitada, se integra por dos socios o más, sin exceder de 50 socios, es dirigida por la asamblea de los socios (artículo 77 de la Ley General Sociedades Mercantiles).
- IV. Sociedad anónima, integrada por dos socios o más, es regida por la asamblea general de accionistas (artículo 178 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).
- V. Sociedad en comandita por acciones, se integra por uno o más socios comanditados y uno o más socios comanditarios, y al resultarle aplicables las disposiciones que rigen a la sociedad anónima, su órgano supremo es la asamblea general de accionistas (artículo 208 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).
- VI. Sociedades cooperativas, las de producción o consumo, se compone de mínimo cinco socios, a diferencia de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo que requiere mínimo 25 socios, en ambos casos se dirige por una

asamblea general (artículo 35 de la Ley de General de Sociedades Cooperativas).

Ahora bien, con independencia de la denominación, el órgano de gobierno trasciende por las atribuciones que le son inherentes, ya que entre otras, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles y la Ley de General de Sociedades Cooperativas, se considera que las siguientes inciden de manera directa en la administración de las sociedades:

1. Nombrar y remover al administrador o consejo de administración y, en su caso, a los comisarios (artículos 37, 57, 78 fracciones III y IV, 181 fracción II, y 208, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y artículo 36 fracción V, de la Ley General de Sociedades Cooperativas).
2. Exigir, discutir, aprobar o modificar el informe de órgano de administración sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como el estado que muestre la situación financiera de aquélla durante y al cierre de éste, al igual que las políticas seguidas por los administradores (artículos 43, 57, 78 fracción I, 86, 181 fracción I y 208, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y 36 fracción VI, de la Ley General de Sociedades Cooperativas).
3. Aprobar la delegación de facultades del administrador o consejo de administración (artículo 42, 57, 86, 145, 146 y 208, de la Ley General de Sociedades Mercantiles)⁵⁴.
4. Aumento y reducción del capital social (artículos 9, 34, 57, 78 fracción X, 182 fracción III, y 208, de la Ley General de Sociedades Mercantiles y, artículo 36 fracción IV, de la Ley General de Sociedades Cooperativas).
5. Aprobar la admisión de nuevos socios y la cesión de partes sociales (artículos 31, 57, 78 fracción IX, 182 fracciones VIII y IX, y 208, de la Ley General de

⁵⁴ El artículo 43 Bis 1 de la Ley General de Sociedades Cooperativas establece para ese tipo social facultades de los administradores indelegables.

Sociedades Mercantiles, y 36 fracción I, de la Ley General de Sociedades Cooperativas).

6. Resolver sobre la fusión con otra sociedad (artículos 182 fracción VII y 222, de la Ley General de Sociedades Mercantiles y, artículo 73 de la Ley General de Sociedades Cooperativas).
7. Acordar la transformación de la sociedad (artículos 182 fracción VI, 227 y 228, de la Ley General de Sociedades Mercantiles)⁵⁵.
8. Aprobar la modificación del contrato social y bases constitutivas (artículos 34, 57, 78 fracción VIII, 182 fracción XI, y 208 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y, artículo 36 fracción II, de la Ley General de Sociedades Cooperativas).
9. Autorizar el reparto de las utilidades y reembolso de las pérdidas (artículos 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y 136 fracción X, de la Ley General de Sociedades Cooperativas).
10. Disolución anticipada de la sociedad (artículos 78 fracción XI, 229 fracción III, 182 fracción II, de la Ley General de Sociedades Mercantiles y, 66 fracción I, de la Ley General de Sociedades Cooperativas).

Atento a lo anterior, es claro que las facultades reservadas a los socios como cuerpo colegiado y órgano de gobierno, impide considerar que sean completamente ajenos a las operaciones que la administración realice en representación de la sociedad mercantil. Lo anterior, sin perjuicio de las funciones propias del órgano de administración y la personalidad jurídica propia de la persona moral, otorgada por la ley.

No obstante ello, la responsabilidad social a cargo de los socios se circunscribe a la que corresponda conforme al tipo social adoptado por la persona moral.

⁵⁵ Por la naturaleza de las Sociedades Cooperativas, tanto la Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 227 como la Ley General de Sociedades Cooperativas en el numeral 67, impiden que puedan ser transformadas en otro tipo social, previendo que para tal caso deberá primero disolverse y liquidarse.

Sin embargo, al igual que con el órgano de administración, el carácter de irregular de una sociedad mercantil, también afecta los alcances jurídicos de la responsabilidad de los socios, conforme al artículo 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Aunque dicha responsabilidad sólo afecta a los que hubieren participado en la representación de la sociedad o en ejercicio de un mandato. En ese caso, el o los socios involucrados responderán de manera subsidia, solidaria e ilimitada por las deudas sociales contratadas en esas condiciones. Asimismo, los socios no culpables tendrán el derecho de reclamar el pago de los daños y perjuicios causados, independientemente de la responsabilidad penal que sus actos hubieran generado.

En esa misma tesitura, conforme al artículo 14 de la Ley de Concursos Mercantiles, puede entrar en ese estado una sociedad irregular. Esta situación jurídica provoca que los socios con responsabilidad ilimitada también se declaren en concurso mercantil, así como aquellos contra los que se pruebe que sin fundamento objetivo se tenían por limitadamente responsables.

En este punto, es importante tener presente que la situación irregular de una sociedad mercantil es adjudicable a los socios, pues es su deber jurídico la protocolización del contrato social y la inscripción del acta constitutiva correspondiente en el Registro Público de Comercio. Tan es así que el legislador estableció, por seguridad jurídica, la posibilidad de regularizar la sociedad mercantil, estableciendo como derecho de cualquiera de los socios por el interés jurídico inherente a su estatus, la posibilidad de demandar mediante el juicio en la vía sumaria el otorgamiento de la escritura constitutiva correspondiente y su registro en el Registro Público de Comercio, tal como lo dispone el artículo 7º de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Se concluye en este punto que la administración en efecto se encuentra supeditada a la ejecución de las decisiones tomadas por los socios como órgano colegiado. Sin embargo, la responsabilidad por los actos que realicen en ejercicio de sus facultades, sigue correspondiendo al órgano de administración. Entre tanto, es el deber de este órgano informar con la periodicidad acordada en el acta o por acuerdo de los socios, sobre las operaciones, la marcha social y el estado financiero del ente jurídico. Siendo comprensible que con base en esa información, son los socios quienes deciden la

dirección de la sociedad. Sin embargo, tanto el contrato social como la ley sólo obligan a los socios a responder por las deudas sociales en caso de incumplimiento de la sociedad, con los alcances inherentes al tipo social y en los términos del contrato social.

Asimismo, no hay que perder de vista que en todo momento son los socios quienes voluntariamente se avocan a las pérdidas y las ganancias. Para tal efecto, éstos están conscientes de que la forma social elegida requiere el cumplimiento de ciertos requisitos legales, aunque los mismos pueden llevarse a cargo por terceros, son los socios quienes depositan su confianza en éstos. Tal es el caso que el funcionamiento de una sociedad irregular, es adjudicable al interés jurídico que puedan tener los socios o su negligencia.

Órgano de vigilancia de la sociedad mercantil

Ahora bien, existe un órgano más en las sociedades mercantiles, el de Vigilancia. A diferencia de los otros dos órganos, puede o no establecerse, a menos que el tipo social lo requiera por mandato de ley. Su principal función es la de verificar el comportamiento de las operaciones realizadas por la administración, pudiendo revisar la contabilidad y documentación relacionada. La ley reconoce a este órgano la facultad de convocar a la junta o asamblea de socios o accionistas con el propósito de informar alguna irregularidad detectada.

De la misma manera que para integrar la administración, la ley reconoce el derecho corporativo de los socios de participar en la formación de este órgano de vigilancia. Es así que conforme a los artículos 47 y 57 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en las sociedades en nombre colectivo y de comandita simple, los socios que no pertenezcan al órgano de administración tiene el derecho de nombrar un interventor que vigile las operaciones de éste, sin perjuicio de que puedan hacer la revisión por cuenta propia. Asimismo, en la Sociedad de Responsabilidad Limitada existe la posibilidad de que los socios establezcan un Consejo Vigilancia, en el que podrán participar o dejar a cargo de personas extrañas a la sociedad, en términos del artículo 84 del Ordenamiento en cita.

En el caso de la Sociedad Anónima, por la complejidad de las operaciones, la Ley General de Sociedades Mercantiles exige el nombramiento de Comisarios, socios o no,

temporales y revocables, que actúan por iniciativa propia o a petición de los socios, como lo dispone en sus artículos 164 y 167; lo cual es aplicable a la sociedad en comandita por acciones de conformidad con el diverso artículo 208.

En términos generales, su nombramiento implica vigilar ilimitadamente y en cualquier momento las operaciones sociales y el cumplimiento de las obligaciones adquiridas, así como examinar la contabilidad y documentación relacionada. Por tales facultades, el artículo 165 del ordenamiento referido, establece ciertos impedimentos para ocupar el cargo, posiblemente para asegurar la imparcialidad, entre los que destacan tener parentesco con los miembros del órgano de administración y ser empleados de la sociedad. En ese contexto, se puede requerir garantía para el desempeño del cargo y aunque uno de los integrantes debe ser nombrado por quien represente el 25% de las acciones, cuya remoción requiere la de todos los demás comisarios.

Respecto de las sociedades cooperativas debido a su naturaleza y objeto social, tampoco la ley establece como optativa su constitución. De tal manera que la Ley General de Sociedades Cooperativas prevé sendas reglas para su integración como las que rigen al Consejo de Administración, tal como lo prevé en sus numerales 45 y 45 bis. Su integración podrá ser unimembre o colegiada, dependiendo del número de socios que conformen la sociedad mercantil, salvo en la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo en que siempre será colegiado.

Los aspirantes al cargo deben cumplir con el mismo perfil requerido para ser administrador. Lo más relevante de la figura en esta sociedad, es que se encuentran facultados con el derecho de veto sobre las decisiones tomadas por el órgano de administración, teniendo por efecto la reconsideración por éste, conforme al artículo 46 del Ordenamiento en cita.

En conclusión, el órgano de vigilancia refrenda la participación y control que pueden ejercer los socios respecto de la administración de la sociedad y el ejercicio de sus facultades.

II.2. Derechos y obligaciones de la forma societaria

Es claro que la sociedad mercantil al tener personalidad jurídica propia distinta de los socios y como consecuencia del vínculo necesario que guarda con los órganos que la componen para su estructura y funcionamiento, requiere el establecimiento de diversas relaciones jurídicas de manera interna. Ello además de los derechos y obligaciones que se deriven de los actos jurídicos que lleva a cabo con terceros y las autoridades, a través de sus representantes, para la realización de su objeto social.

Ahora bien, para comprender las relaciones jurídicas que se pueden establecerse entre la sociedad mercantil y los socios, García Rendón señala que “en virtud del contrato de sociedad se establecen múltiples vínculos de los socios entre sí y de éstos con la sociedad, los cuales generan una variedad de derechos y deberes recíprocos a los que en conjunto, por razones de economía y de lenguaje, se les ha dado el nombre de estatus o calidad de socio”⁵⁶.

En efecto, la calidad de socio y la personalidad jurídica de la sociedad mercantil, les permiten establecer relaciones jurídicas de diversa naturaleza, tanto como integrantes de sus órganos, como por la responsabilidad conjunta que guardan respecto del cumplimiento de las deudas sociales. Lo anterior, sin perjuicio de que entre ambos como sujetos de derecho con capacidad jurídica propia, pueden celebrar otros actos jurídicos de naturaleza mercantil o civil.

En cualquier caso, cobra importancia tanto el estado que guardan los socios como órgano colegiado que dirige las acciones de la sociedad, como la ejecución de dichas acciones por el órgano de administración con las facultades de representación y uso de la firma social que le son otorgadas para adquirir y cumplir obligaciones y derechos con terceros y las autoridades. En ese sentido, el vínculo jurídico principal, nace del propio contrato social, los estatutos y la regulación en ley del tipo social adoptado. Las otras relaciones jurídicas se regirán y producirán consecuencias jurídicas, de acuerdo a la naturaleza de los actos celebrados.

⁵⁶ GARCÍA Rendón, Manuel. Sociedades Mercantiles, segunda edición. Editorial Harla, México 1993. P. 93.

II.2.1. Obligaciones con los socios

Partiendo del concepto legal que de la sociedad brinda el Código Civil Federal en el artículo 2688 citado en un apartado anterior, el presupuesto de la constitución de una sociedad mercantil, implica el interés de quienes son socios, de obtener beneficios o ganancias por las participaciones económicas en el negocio. En este sentido, los socios tienen derechos que generan obligaciones para la sociedad cuyo cumplimiento se realiza a través de sus representantes.

Estos derechos de los socios son de dos naturalezas, patrimonial y administrativa.

Derechos patrimoniales de los socios

Los derechos de carácter patrimonial de los socios se pueden resumir en la participación de las utilidades que generan las operaciones que realiza la sociedad. Dichos resultados, en términos generales, ganancias o pérdidas, se advierten de los estados financieros. Éstos son elaborados por la administración de la sociedad y aprobados por la junta o asamblea de socios o accionistas. Lo anterior se advierte del contenido del artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que a continuación se transcribe:

“Artículo 19.- La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen. Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social. Cualquiera estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo, contra las personas que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otros mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones”⁵⁷.

De lo transcrito se puede establecer que los estados financieros son, por una parte, puestos a consideración para su autorización por el órgano de gobierno. Ello implica que se dan por enterados de los movimientos financieros de la sociedad mercantil. Sin

⁵⁷ Ley General de Sociedades Mercantiles, op. cit. supra, nota 37, p. 5.

embargo, dichos estados e informes relacionados son elaborados por el órgano de administración en cumplimiento de sus obligaciones, como ya se había establecido en el apartado correspondiente. De esta manera, una vez autorizados, si arrojan utilidades, corresponde a la administración hacer el reparto, previa la aplicación de las pérdidas. No acatar estas reglas, genera para los administradores responsabilidad por el reembolso, tanto de los anticipos como de la repartición realizada en esas condiciones.

La repartición de las ganancias y el soporte de las pérdidas entre los socios debe observar las reglas establecidas en el artículo 16 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, salvo pacto en contrario, pues en la norma se respeta la preminencia de la voluntad expresa de los socios en el contrato social. De tal manera que los socios cuya participación social es económica, las recibirán en forma proporcional a aquélla; el socio que haya participado en industria, le corresponde la mitad de las ganancias sin soportar las pérdidas, dividiendo esas utilidades entre tantos sean de esta naturaleza.

Sin perjuicio de lo pactado por los socios para tal efecto, vale la pena recordar que conforme al artículo 17 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, no producen efectos legales las cláusulas que excluyan a alguno de los socios de la participación de las ganancias. La prohibición de lo que en la doctrina se conoce como pacto leonino, tiene lógica jurídica considerando que no es factible la contratación de pérdidas o riesgos sin la posibilidad de ganancias o utilidades en el contrato social, en todo caso, esta condición sería producto de una voluntad viciada de los socios que la sufren, como producto del error, la violencia, la lesión o el dolo, figuras reconocidas en el Derecho Común.

Estas reglas refuerzan la idea de que la *affectio societatis* conlleva una vocación de los socios a las pérdidas y las ganancias.

Debe considerarse que en el régimen especial de las sociedades cooperativas, la repartición se hace en relación a la participación de los socios, al trabajo desarrollado o las compras realizadas para la sociedad, dependiendo de la clase de cooperativa de que se trate, ya sea para el consumo, la producción o el ahorro y préstamo.

Otros derechos patrimoniales a cargo de la sociedad respecto de los socios, es el derecho al retiro y a liquidación de su parte social. Este último se presenta tanto en el caso de la

disolución de la persona moral, como ante el retiro parcial de aportaciones o su separación de la misma, previa autorización de la junta de gobierno. Es obvia la intervención indirecta de la administración en estos casos, salvo en la disolución que corresponde a los liquidadores hacer las operaciones correspondientes, pero es de estimarse que las actuaciones se encuentran supeditadas a la decisión del órgano de gobierno, lo pactado en el contrato social y lo establecido por la ley.

El derecho de los socios a su retiro de la persona moral es imperativo, sobre todo cuando éste sobreviene por inconformidad con las decisiones que se toman por el órgano de gobierno. Tal como lo señala Barrera Graf “este derecho se justifica en razón de que debe respetarse a cada uno de los socios sin mengua ni deterioro, su posición de igualdad y de influencia en la sociedad”⁵⁸; es decir, se instituye como una protección de los intereses personales de los socios en contra de la voluntad mayoritaria.

Tal como se advirtió al explicar la integración del órgano de administración, una de las razones que la ley reconoce como motivo de retiro, entre otras, además de la oposición a la modificación al contrato social, es la disidencia con el o los nombramientos de los integrantes de aquél, cuando se trate de terceros. Lo anterior es comprensible considerando que en gran medida los resultados financieros de la sociedad dependen de la diligencia en la ejecución de las operaciones e informes reportados por ese órgano, de manera tal que es un puesto de confianza. En efecto, los socios eligen a un tercero ajeno a la sociedad con apoyo en la flexibilidad que ofrece la ley, por lo que es vinculatoria su elección.

Otro derecho patrimonial relevante de los socios resulta de la transmisión o cesión de las partes sociales o acciones. En las sociedades consideradas *intuitu personae*, debido a la importancia de la calidad de los socios, se requiere el consentimiento del órgano de gobierno, siendo el caso de las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple y de responsabilidad limitada, en las que los socios gozan del derecho del tanto con respecto a terceros, de conformidad con los artículos 33, 57 y 65, de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

⁵⁸ Barrera Graf, Jorge, *op. cit. supra*, nota 41, p. 529.

En la sociedad anónima, conforme al artículo 132 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, aplicable a la sociedad en comandita por acciones, el derecho del tanto se respeta, en proporción a las acciones que se posean, en caso de aumento de capital social, por las nuevas acciones que se suscriban. Sin embargo, si bien la transmisión de las acciones no tiene mayor restricción que las que establezca el pacto social, lo interesante es que la Ley prevé en el artículo 130 que pueda estipularse que la compra de acciones se haga con autorización del consejo de administración. De esta manera, existe una elasticidad en la autorización de la transmisión de acciones, condicionada a que ese órgano pueda negar la venta, siempre y cuando proponga otro comprador que pague el precio de aquéllas en el mercado.

En el caso de las sociedades cooperativas, los socios sólo pueden transferir los derechos patrimoniales a los beneficiarios que designe en caso de muerte, conforme al artículo 50 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Derechos administrativos de los socios

Estos derechos administrativos son diversos, al respecto Mantilla Molina los identifica como derechos corporativos y señala que pueden agruparse en dos clases a saber, los que tienen para integrar los órganos sociales y aquellos que se derivan de poder exigir el actuar de éstos facilitando el ejercicio de otros derechos⁵⁹. En ese sentido, se puede considerar que los derechos torales de esta naturaleza, resultan de la obligación de la sociedad de respetar el derecho al voto de los socios como se verá a continuación.

El derecho al voto es quizá el más trascendente de los corporativos de un socio. Es la manifestación de voluntad del socio que unido a los demás, constituye la voluntad social o colectiva, al perfeccionar los acuerdos que deciden los asuntos puestos a consideración del órgano de gobierno sobre la dirección y funcionamiento de la sociedad mercantil. Barrera Graf señala que a través del voto se manifiesta el consentimiento de los socios generalmente dentro de la junta o asamblea de socios en relación con los derechos sociales o corporativos⁶⁰.

⁵⁹ Mantilla Molina, Roberto, op. cit. supra, nota 50, p. 224.

⁶⁰ Cfr. Barrera Graf, Jorge, op. cit. supra, nota 41, p. 270.

En efecto, el voto es un derecho potestativo que se manifiesta en forma libre y unilateral su consentimiento dentro de las juntas o las asambleas de socios o accionistas respecto de los asuntos propuestos. Dichas juntas pueden ser convocadas por alguno de los órganos que integran la persona moral, dependiendo de la naturaleza del asunto, así como lo pactado en el contrato social y lo que disponga la ley. Los asuntos que se resolverán o decidirán son aquéllos que por ley o conforme al pacto social, necesitan de la autorización del órgano de gobierno para su ejecución, así como aquellos que atañen a la dirección y funcionamiento de la sociedad mercantil.

En ese contexto, el derecho que tienen los socios para integrar los órganos de administración o de vigilancia, en las condiciones señaladas en el apartado correspondiente a su constitución, requiere no sólo de la postulación, sino del acuerdo de la junta o asamblea de los socios o accionistas que lo apruebe. Dicho acuerdo se perfecciona mediante el voto a favor de la mayoría requerida por la ley o el pacto social, según corresponda al caso de acuerdo a tipo social adoptado. En todo caso, existe el derecho al retiro de la sociedad, ante la inconformidad con la designación.

Asimismo, al constituir un derecho el formar parte de los órganos referidos, tal como se mencionó en el apartado correspondiente, si bien la ley permite que se pacte una prestación periódica para el socio que ocupe el cargo en aquéllos, ello no genera una relación laboral, pues sigue vinculado a los resultados económicos de la sociedad mercantil como a las facultades de dirección que le otorga la calidad de socio.

De lo anterior concluimos que mediante el ejercicio de este derecho los socios, pueden elegir encargarse de no sólo de la dirección, sino de la ejecución y vigilancia, de las operaciones sociales realizadas conforme al objeto social. O bien, pueden elegir libremente dejar la administración y su vigilancia a terceros, de acuerdo a las calidades personales que consideren para el cargo. En ambos casos, este derecho mantiene una estrecha relación con la participación social y el estatus de socio que se manifiesta a través del voto y la postulación. En cualquier caso, la decisión es tomada de manera formal por el órgano de gobierno, con el consentimiento de todos o de la mayoría requerida de los socios, teniendo el derecho de retiro en caso de inconformidad con la designación.

En el mismo contexto, existe el derecho de los socios que no integren los órganos de administración o de vigilancia, para requerir de éstos la rendición de cuentas y el cumplimiento de las atribuciones de su cargo, tanto las que específicamente establezca la ley, como aquellas derivadas del contrato social. De tal manera que ante el incumplimiento de sus funciones, existe una responsabilidad contractual para los administradores y los comisarios ante los socios, sin perjuicio de la que se genere por incumplimiento de la norma jurídica.

II.2.2. Obligaciones con la sociedad

Como se ha afirmado, la sociedad mercantil se sostiene en la *affectio societatis* manifestada en el contrato social. Sin embargo, la manifestación de la voluntad de las personas físicas o morales de reunir sus recursos y esfuerzos para un fin común de naturaleza económica, obtiene eficacia cuando se formaliza la entrega de los recursos y se aplican los estatutos para la coordinación de esfuerzos. La aportación de los recursos a que se comprometen los socios en el contrato, constituye una de sus principales obligaciones con la sociedad. Es con el cumplimiento de esta obligación que se forma tanto el capital como el patrimonio social que respaldan las operaciones de la sociedad y solventa las deudas adquiridas.

Al establecerse en el contrato social tanto el importe del capital social como la expresión de lo que aportan los socios, nace el derecho de exigir su entrega, sin perjuicio de las formalidades que exige la ley en la constitución de la sociedad mercantil. De tal manera que los socios podrán exigir de los demás su cumplimiento y exhibición. Sin perjuicio de ello, la aplicación de las medidas de protección del capital social ante las pérdidas, la repartición de pérdidas y rendimientos, así como las operaciones propias de la reducción y aumento del capital que sean autorizados por el órgano de gobierno, quedan a cargo de la administración por su naturaleza.

Como se observó en el apartado previo, antes de proceder a la distribución de las utilidades, se necesita la autorización de los estados financieros por el órgano de gobierno como lo dispone el artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Sin

embargo, si se hacen anticipos o reparticiones sin aquella formalidad, la sociedad y sus acreedores pueden exigir el reembolso contra los socios que las reciban y los administradores que las hayan pagado, de manera solidaria. Además, conforme al diverso artículo 18 del ordenamiento en cita, si hubiere pérdidas que afecten el capital, éstas deberán ser cubiertas antes de repartir dividendos, operación que se entiende a cargo de la administración.

Además, por lo que respecta a las reservas legales que deben ser constituidas para protección del capital y solvencia de la sociedad, su integración queda a cargo de los administradores en términos del artículo 21 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. De tal manera que, en principio, es nulo cualquier acuerdo del órgano de administración que impidan formar la reserva legal conforme al procedimiento que establece el artículo 20 del ordenamiento en cita. Asimismo, si consta que no se ha constituido dicho fondo, los administradores son responsables ilimitada y solidariamente por las cantidades que debieron destinarse a éste y deberán entregarlas a la sociedad. Ello sin perjuicio de que los responsables puedan exigir de los socios, el monto que se les repartió indebidamente.

En ese orden de ideas, el legislador estableció responsabilidades específicas en los administradores al regular la sociedad anónima (dicho sea de paso la forma societaria más recurrida), sin perjuicio de las inherentes al mandato y las establecidas en los estatutos. De tal manera que, conforme al artículo 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, éstos sujetos son solidariamente responsables frente al ente jurídico, de la realidad de las aportaciones, del cumplimiento de los requisitos establecidos para la distribución de dividendos, de la existencia y mantenimiento de la contabilidad, así como del exacto cumplimiento de los acuerdos del órgano de gobierno. Tales obligaciones son perfectamente compatibles con las que dicho órgano debería observar en los demás tipos sociales, pues son inherentes a la naturaleza del cargo, sin embargo se debe estar a lo pactado.

Bajo ese contexto, entre las obligaciones con la sociedad mercantil que se consideran inherentes a la función del órgano de administración, se consideran por su importancia, las que se derivan del Capítulo III del Título Segundo del Código de Comercio, relativas a la contabilidad mercantil, como obligación común a todos los que ejercen el comercio. Dentro de dichas obligaciones se consideran la de llevar un sistema de contabilidad

adecuado para identificar las operaciones y sus características que permita la preparación de los estados financieros; llevar un libro mayor de contabilidad y uno de actas de las asambleas o juntas donde consten los acuerdos relativos a la marcha del negocio tanto del órgano de gobierno como del de administración; archivar los comprobantes originales de las operaciones; y, conservar toda esa información y documentos por un plazo mínimo de 10 años.

Ahora bien, no obstante, la responsabilidad de los administradores sobre la realidad de las aportaciones sociales, el artículo 12 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establece que si los socios aportan créditos, responderán por su existencia y legitimidad, así como de la solvencia del deudor al momento de entregarlos, Asimismo, los socios responden, en su caso, de que los títulos de crédito entregados no hayan sido objeto de una publicación legal de pérdida de valores.

Por otra parte, otra obligación de los socios con el ente jurídico es la que se deriva de la responsabilidad conjunta frente a terceros, por el incumplimiento de las deudas sociales. Lo anterior, se establece conforme a los alcances de tal responsabilidad para el tipo social adoptado por la persona moral que constituyeron. De tal manera que el socio puede llegar a responder de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria por aquéllas, lo que compromete su patrimonio personal por la parte que no haya sido cubierta por la sociedad, o puede ser responsable sólo hasta por el monto de su aportación o el valor de sus acciones. Las obligaciones contraídas también vinculan a los nuevos socios, aun cuando se hayan adquirido con antelación a su admisión, de conformidad con el artículo 13 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Incluso en el caso de la separación de algún socio, esto no lo libera de la responsabilidad por las deudas sociales contratadas cuando aún formaba parte de la sociedad. Asimismo, cuando haya operaciones pendientes al momento de presentarse el retiro, se puede retener la parte del capital y las utilidades, hasta que aquéllas finalicen, cuando no se trate de sociedades de capital variable, atento a lo establecido por el artículo 15 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Esa responsabilidad a cargo de los socios, se presenta con independencia de la que en materia fiscal puede llegar a generarse, bajo ciertos supuestos, por el incumplimiento de

las obligaciones fiscales a cargo de la persona moral en cuestión, como veremos en los capítulos siguientes.

Ahora bien, como se había observado en un apartado anterior y sin perjuicio de quien ejerza la administración, ésta es necesaria para la operatividad de la sociedad mercantil. De esta manera su designación y funcionamiento constituyen una obligación de los socios con la persona moral.

En ese sentido, conforme al artículo 40, 57 y 74 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, cuando no se designen las personas que integrarán el órgano de administración, ésta quedará a cargo de todos los socios, tanto para la sociedad en nombre colectivo, como la sociedad en comandita simple y de responsabilidad limitada. Lo anterior, no es una opción en la sociedad anónima, la sociedad en comandita por acciones y la sociedad cooperativa, por lo que debe procederse a su nombramiento, conforme al artículo 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y el diverso artículo 42 de la Ley General de Sociedades Cooperativas.

La necesidad de la existencia de este órgano de administración se plantea incluso en el caso de disolución de la sociedad, pues no obstante que serán los liquidadores designados los que realicen la repartición, mientras no hayan sido nombrados ni hayan entrado en funciones, los administradores continúan desempeñando su cargo, conforme al artículo 237 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Sin embargo, conforme al artículo 233 de la misma Ley, se prohíbe a los administradores iniciar nuevas operaciones posteriores al acuerdo de la disolución, a la comprobación de la causa o al vencimiento del plazo para la duración de la sociedad, en caso contrario resultan responsables de manera solidaria por las obligaciones adquiridas.

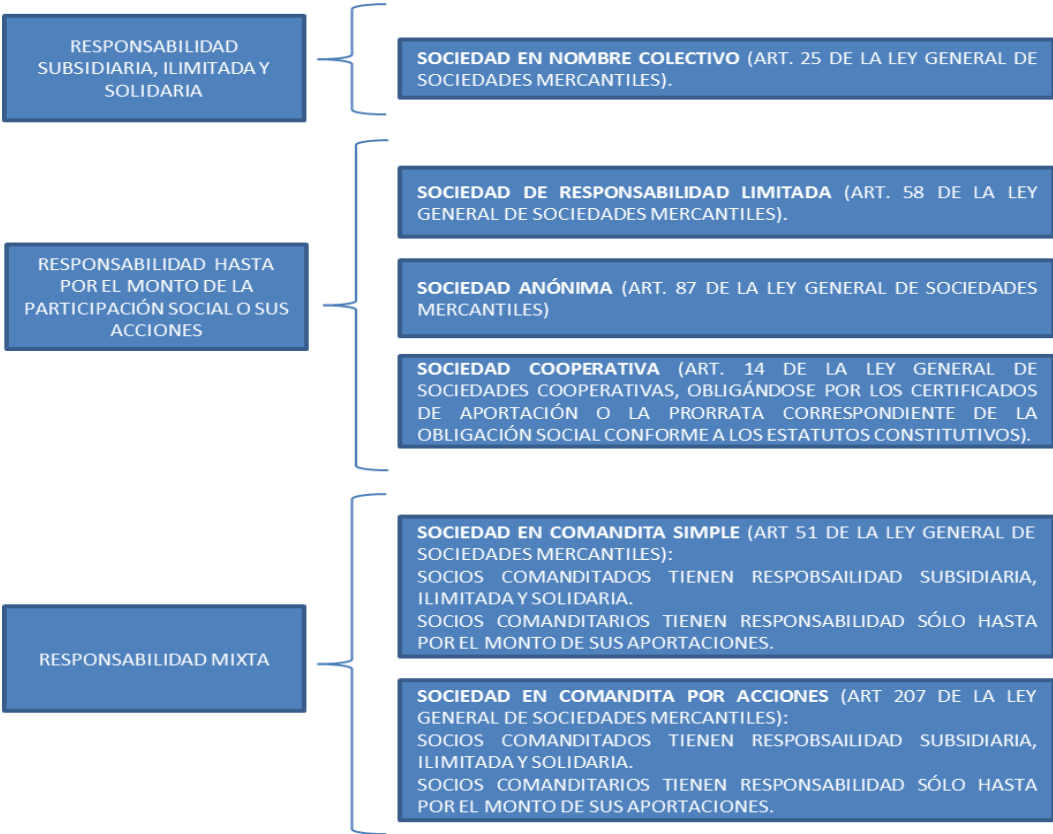
II.2.3. Obligaciones frente a terceros

Como se había señalado anteriormente, la realización del objeto social, implica la celebración de contratos de naturaleza civil y mercantil con terceros, lo que significa la adquisición constante de derechos y obligaciones. Sin embargo, no obstante la personalidad jurídica que la sociedad mercantil detenta, la razón legal para la creación de

distintos tipos sociales, radica en el grado de responsabilidad que comparten los socios con aquélla frente al cumplimiento de las deudas sociales contratadas. De esta manera, mediante la libertad contractual, los socios pueden proteger o arriesgar su patrimonio personal en todo o parte, en este último caso, limitándose a responder sólo con la participación social que integró al capital. En ese aspecto, lo socios no se consideran extraños al ente jurídico.

Al referirse a cada tipo social, la Ley General de Sociedades Mercantiles distingue el grado de responsabilidad que respecto del cumplimiento de las deudas sociales, implica para los socios su adopción. En ese sentido, el legislador destacó que la responsabilidad puede presentarse de dos maneras, por una parte, subsidiaria, ilimitada y solidariamente, en ese orden descrita, o bien, sólo hasta por el monto de su participación social; sin embargo, también se previó la concurrencia de una responsabilidad mixta en una sociedad mercantil, atendiendo a la calidad que adquieren los socios.

A continuación, de manera ilustrativa se muestran los grados de responsabilidad con las deudas sociales que reporta para los socios, la adopción de cada tipo social:



Para comprender el cuadro propuesto, se considera necesario hacer precisiones respecto de los alcances de responsabilidad subsidiaria, ilimitada y solidaria, ya que origina confusión la terminología empleada por el legislador conforme a la composición de la expresión.

Esta responsabilidad debe entenderse a la luz de lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que a la letra señala:

“Artículo 24.- La sentencia que se pronuncie contra la sociedad condenándola al cumplimiento de obligaciones respecto de tercero, tendrá fuerza de cosa juzgada contra los socios, cuando éstos hayan sido demandados conjuntamente con la sociedad. En este caso la sentencia se ejecutará primero en los bienes de la sociedad y sólo a falta o insuficiencia de éstos, en los bienes de los socios demandados.

Quando la obligación de los socios se limite al pago de sus aportaciones, la ejecución de la sentencia se reducirá al monto insoluto exigible”⁶¹.

De lo transcrito se advierte en primer lugar que la maneta de vincular a los socios con el cumplimiento de las obligaciones no satisfechas por la sociedad, es a través de la vía judicial. De tal manera que la sentencia respectiva, sólo tendrá el carácter de cosa juzgada respecto de los socios, si fueron demandados de manera conjunta con el ente jurídico.

Partiendo de ello, el carácter subsidiario de la responsabilidad obedece a que la sentencia que exige el cumplimiento, se ejecutará primero sobre los bienes de la sociedad y sólo a falta o insuficiencia de éstos, en los bienes propiedad de los socios.

Ahora bien, conforme a ese mismo precepto, se advierte que el carácter de la responsabilidad será ilimitado, porque el monto de la deuda no satisfecho por el patrimonio social, se ejecutará sobre todo el patrimonio de los socios. De ahí la importancia del tipo social adoptado en el contrato, pues para que la responsabilidad se limite al monto de sus aportaciones, es necesario que se adopte la forma societaria que permita esos alcances.

⁶¹ Ley General de Sociedades Mercantiles, op. cit. supra, nota 37, p. 6.

Por lo que respecta al carácter solidario de las obligaciones sociales, es aplicable lo previsto por el artículo 1987 del Código Civil Federal de aplicación supletoria a la materia, considerando que se está frente a la configuración de una obligación solidaria pasiva, pues en calidad de deudores, todos los socios, deben prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida constituida por la parte insoluta de la deuda social exigida.

De esta manera, después de intentar ejecutar sobre los bienes de la sociedad, los acreedores pueden exigir de cada socio, la deuda social completa o la parte insoluta. Esto ofrece garantía de pago para los acreedores, pues a falta de solvencia de un socio, pueden exigir su cumplimiento de otro. Lo anterior, sin perjuicio del derecho que nace para el socio afectado, de exigir de los codeudores la parte proporcional que corresponda conforme al artículo 1999 del Ordenamiento en cita; ello es procedente aunque la legislación tributaria no lo prevea.

De tal manera que el uso de los términos empleados por el legislador para describir la responsabilidad de referencia, no es contradictoria sino que debe entenderse para su aplicación en el orden que señala el texto normativo.

Asimismo, se considera que serán los socios en ejercicio de la libertad contractual, los que decidirán el grado de responsabilidad adquirido frente a las deudas sociales, considerando la conveniencia a sus intereses particulares. Ello sin perjuicio de que el obligado principal siempre lo será la sociedad mercantil, respondiendo con su patrimonio por el cumplimiento de las obligaciones que contrate a través de quienes lleven la firma social.

En ese contexto, como ya se había mencionado, los nuevos socios deben responder por las obligaciones sociales contraídas antes de su admisión. De igual manera lo deben hacer los socios que se separen de la sociedad mercantil, por aquellas contraídas mientras formaban parte de la persona moral, tal como lo establece la Ley General de Sociedades Mercantiles en los numerales 13 y 14.

En ese orden de ideas, se deben considerar los alcances de la responsabilidad de las obligaciones contraídas por aquellas sociedades mercantiles consideradas irregulares. En estos casos, como se mencionó en un apartado anterior, conforme al artículo 2º de la Ley

General de Sociedades Mercantiles, los actos jurídicos que realicen los representantes legales o mandatarios a nombre de la sociedad mercantil irregular, generará la responsabilidad de éstos frente a terceros por el cumplimiento de las obligaciones contraídas de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente.

Por último, es necesario señalar que si bien los socios en la libertad de contratar pueden adquirir deudas personales con terceros, en caso de incumplimiento de éstas, los acreedores no pueden afectar el patrimonio social. Lo anterior, considerando que el patrimonio social es autónomo del de los socios. En ese sentido, mientras la sociedad mercantil no se disuelva o no se establezca una cuota de liquidación al socio con motivo de su retiro o exclusión, los acreedores particulares de éstos, no pueden disponer de la participación social ni establecer embargo sobre ella. En efecto, tal como lo dispone el artículo 23 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los acreedores personales de los socios sólo pueden hacer efectivos sus derechos, por lo que a la sociedad concierne, sobre las utilidades o reembolsos de participación respectivas de los socios, sobre la cuota de liquidación que les corresponda tras la disolución de la sociedad mercantil, sin embargo, en el caso de la sociedad anónima, si podrán embargar y hacer vender las acciones que pertenezcan al deudor.

II.3. Distinción de socio o accionista

Del desarrollo de este capítulo se realza la importancia de la figura jurídica del socio en el estudio de las sociedades mercantiles. En esa tesitura, en términos generales, se ha establecido que los socios, son las personas físicas o morales que manifiestan la *affectio societatis*, es decir, el deseo formal de integrar y constituir una sociedad, considerando la confianza mutua y un sentido de igualdad, de tal manera que celebran un contrato de sociedad para reunir recursos y esfuerzos para un fin común, de carácter preponderantemente económico, y, para tal efecto, adoptan uno de los tipos sociales establecidos en nuestra legislación a través de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Se ha señalado que esta relación jurídica genera una serie de derechos y obligaciones recíprocos entre los socios y el nuevo ente, persona moral con personal jurídica propia,

que nacen de la naturaleza y contenido del contrato social bajo la libertad de contratar, así como de lo establecido en la ley, consolidando respecto de los primeros el estatus o la calidad de socio. De esta manera, se considera que la personalidad jurídica de la sociedad mercantil tiene por consecuencia una clara separación de la persona jurídica que adquiere el estatus de socio, sin perjuicio de los vínculos jurídicos internos y considerando la libertad contractual que subsiste entre ellos. En ese sentido, en virtud de la responsabilidad conjunta de socio y sociedad frente al cumplimiento de las deudas sociales, los primeros no le resultan extraños ni ajenos a la persona moral.

Ahora bien, en primer término, los socios adquieren esta calidad desde el momento que participan de la integración del capital social y, por ende, del patrimonio de la sociedad, con el numerario, bienes, derechos e incluso servicios que se obligan a aportar, siempre y cuando se encuentren precisados con esa posición en el contrato social. A partir de esa premisa, nuestra legislación, reconoce dos tipos de socios, el que cumplimenta su obligación principal con la sociedad realizar la aportación en numerario, bienes o derechos, entendiéndose que, salvo pacto en contrario, será traslativo de dominio para la sociedad, en términos del artículo 11 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, constituyendo socios capitalistas; y, los socios que se comprometen a aportar su fuerza de trabajo o servicios, consideradas por la doctrina como aportaciones de industria, pero que no le dan calidad de trabajador para la sociedad mercantil pues siguen siendo socios, considerándose socios industriales.

Respecto de los socios industriales señala Barrera Graf que “las aportaciones de industria consisten en trabajos o servicios que los socios se obligan a prestar a favor de la sociedad durante el funcionamiento de ésta. Por otra parte, el socio industrial no asume el carácter de trabajador, ni la obligación que contrae de aportar servicios es de carácter laboral”⁶². Lo anterior implica que los socios industriales forman parte de órgano supremo de la sociedad mercantil y están vinculados a los resultados económicos de la empresa, por lo que servicio que prestan no es de carácter personal subordinado.

A mayor abundamiento, en ese sentido, el artículo 46 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que este tipo de socio disfrutará de una sola representación o voto en las asambleas de socios, considerando que salvo pacto en contrario, será igual a la de

⁶² BARRERA Graf, Jorge, op. cit. supra, nota 38, pp. 273 y 274.

mayor interés de los socios capitalistas y se compartirá entre tanto socios industriales haya, prosperando la decisión de la mayoría. Incluso, a diferencia de los socios capitalistas, tienen el derecho a percibir de manera periódica cantidades por concepto de alimentos, cuyo monto será determinado por el órgano de gobierno, percepción que se tomarán a cuenta de las utilidades que se reporten en los ejercicios, tal como se establece en el diverso artículo 48; además de que les corresponde la mitad de las ganancias obtenidas por la persona moral, misma parte que será dividida entre tantos socios de esta clase haya, en términos del artículo 16 fracción II del Ordenamiento en cita.

Como se puede observar hasta este punto, el legislador considera la posición vulnerable del socio que contribuye con su trabajo para que la sociedad mercantil alcance su objeto, reconociéndole sendos derechos que al socio capitalista, pero procurando su sustento en todo momento.

Ahora bien, retomando el concepto de participación social, encontramos que existen dos elementos a considerar, la persona jurídica del socio con los atributos de la personalidad jurídica y, el monto de la participación, ya sea de valoración numérica o en servicios. Ambos constituyen piezas esenciales para la sociedad mercantil, pero en los diversos tipos sociales adquieren distinto grado de importancia, pues para unas, el elemento personal en el que se sustenta la *affectio societatis* que constituyó la sociedad tendrá preminencia, por la participación en la firma social, por la solidez de su patrimonio personal y la disposición en la gestión del nuevo ente jurídico, sin perjuicio de la importancia del monto de su aportación o los servicios prestados. Mientras que en otros tipos sociales, la necesidad de capital supera a la calidad personal de los socios que lo aportan.

En ese contexto, se distinguen sociedades personalistas y capitalistas, como una clasificación doctrinal, pero que permite asimilar el concepto de la acción en materia de sociedades mercantiles. Las sociedades que jurídicamente se organizan en función de la persona de los socios que la integran, es decir, *intuitu personae*, son la Sociedad en Nombre Colectivo y la Sociedad en Comandita Simple, por otra parte, las Sociedades Capitalistas, *intuitu pecuniae*, en las que se encuentran la Sociedad Anónima y la Sociedad Cooperativa.

No obstante la distinción anterior, existen Sociedades Intermedias que comparten elementos de ambas clases, en las que se encuentra la Sociedad en Comandita por Acciones que si bien se rige por las disposiciones aplicables a la Sociedad Anónima conforme al artículo 208 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, existe bajo una razón social y la cesión de las acciones requiere el consentimiento de la totalidad de los socios comanditados y el de las dos terceras partes de los comanditarios; asimismo, la Sociedad de Responsabilidad Limitada, debido a que puede usar una denominación social y los votos se distribuyen en proporción al monto de la participación social, pero por otra parte para la cesión de la parte social y la admisión de nuevos socios, se necesita el consentimiento de la mayoría.

De esta manera, es en las sociedades que comparten una naturaleza capitalista donde las aportaciones sociales adquieren una distinta connotación que determina el estatus de socio, principalmente la Sociedad Anónima. En efecto, las aportaciones con las que se integra el capital social inicial, son divididas en acciones, las cuales se integran como títulos de crédito que representan parte del capital social que acreditan y generan la calidad y los derechos de los socios, así como sus obligaciones, tal como lo establece el artículo 111 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En ese contexto, las acciones representan un valor nominal que es el mismo para todas en relación con el capital, tal como lo dispone el diverso numeral 112 del mismo Ordenamiento; y, un valor real con respecto al patrimonio social, por lo cual es variable. En ese sentido, se prohíbe a la Sociedad Anónima emitir acciones por una suma inferior al valor nominal establecido, conforme al artículo 115 de la misma Ley.

Estas acciones deberán estar íntegramente suscritas al momento en que se constituya la sociedad mercantil y exhibido cuando menos el veinte por ciento del valor de cada acción que sea pagable en numerario, así como el valor total de cada acción cuando se deba pagar, en todo o parte, con bienes distintos de numerario, siendo que estas últimas permanecerán depositadas en la sociedad durante dos años, tal como lo señalan los artículos 89 y 141 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Las acciones transmiten a sus titulares el estatus de socio bajo la denominación de accionistas, ingresando a la esfera jurídica de sus tenedores todos los derechos y

obligaciones que corresponden a esa calidad, por lo cual tiene un contenido corporativo; salvo el caso especial de las acciones de trabajo que han sido criticadas por la doctrina, en virtud a su desuso y que no representan parte alguna del capital social.

De tal manera que al estar representadas por un título de crédito nominativos con o sin la indicación del valor nominal que representan, éste tiene incorporados los derechos de participación social y puede contener una o varias acciones, rigiéndose por lo establecido tanto por la Ley General de Sociedades Mercantiles, como por la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. Esos títulos llevan adheridos cupones identificados por datos con el título al que pertenecen que conforme al artículo 127 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se cambiaran ante la Sociedad por el pago de dividendos e intereses, únicamente exigibles por el titular o su representante legal.

No obstante que la ley no pone restricciones a la transmisión o cesión de las acciones, la Ley General de Sociedades Mercantiles establece la posibilidad de que en el contrato social se pacte que la misma sólo sea posible con autorización del Consejo de Administración, pudiéndose negar a la operación, en cuyo caso deberá designar un comprador al valor real de las acciones en el mercado; aunque en sí mismo eso, implicaría una limitación que impediría que sea objeto de diversas operaciones y sean cotizables en el mercado.

Ahora bien, conforme al artículo 112 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en el contrato social puede establecerse la emisión de varios tipos de acciones con derechos especiales inherentes, siempre que no se excluya de las ganancias mediante ellas a ningún socio. En ese sentido, algunas acciones serán comunes y otras especiales, considerando que las primeras participan de las utilidades en proporción a su valor nominal y, las especiales, concederán cierta preferencia o ventaja en el reparto de beneficios sociales. De tal manera que pueden presentarse las siguientes clases de acciones, en términos generales:

- Acciones propias e impropias, considerando que las primeras representan una parte del capital social y, las segundas, conceden una participación en las ganancias de la sociedad y no son transmisibles inter vivos, se subdividen en de trabajo que son poco usuales pues no representan parte del capital social, en

desuso, y de goce que son producto de la amortización de las acciones primitivas con utilidades, conforme a los artículo 114 y 136 fracción IV, de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

- Acciones pagaderas y liberadas, distinguiéndose porque éstas últimas han sido totalmente pagadas por el accionista y las otras no, trayendo como consecuencia que la distribución de las utilidades y del patrimonio social se hará en proporción al importe exhibido, en términos del artículo 116 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Acciones ordinarias y acciones preferentes o de voto limitado, partiendo de que cada acción puede representar sólo un voto, las primeras, sólo dan derecho a votar en asambleas ordinarias como extraordinarias, además de la participación en las utilidades; mientras que las segundas, sólo tienen derecho a votar en las asambleas extraordinarias, en que se discuten asuntos trascendentales para la sociedad, como son la prórroga, disolución, transformación y fusión de la sociedad, así como el cambios de la nacionalidad o el objeto de la misma, ofreciendo además una ventaja en la participación de las utilidades y los beneficios sociales, en términos del artículo 113 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Las acciones tienen por característica que pueden ser títulos negociables en la Bolsa de Valores, constituyendo títulos de inversión bursátil, lo cual resulta en operaciones de especulación que pueden incrementar o disminuir su valor real, dependiendo de su cotización en el mercado como resultado de la oferta y la demanda, partiendo del valor de los activo de la sociedad mercantil y la situación económica y financiera del país. Ello permite a la sociedad la posibilidad de emitir más acciones que parten de un valor nominal más una prima o plus que se traduce en un valor real superior.

Por lo anterior, es de concluir que la distinción entre socio y accionista es un tecnicismo jurídico adoptado por la ley que permite distinguir las calidades que ofrece la Sociedad Anónima, que se traducen en la representación, negociabilidad y transmisibilidad de las partes sociales que integran el capital social, con la particularidad que puede ser un título de inversión bursátil implicando especulación comercial, permitiendo la adquisición de

nuevos recursos en beneficio del haber social, pues al valor nominal se le puede incrementar un plus conforme se incrementa el patrimonio social, pero que de la misma manera que las aportaciones sociales, su titularidad proporciona el estatus de socio con las particularidades atinentes al tipo social.

II.4. Obligaciones de la empresa

En la actualidad, el concepto de empresa ha sido vinculado de una forma tan estrecha al de la sociedad mercantil que ha producido la confusión de identificarlas como el mismo ente. En particular a la sociedad anónima que ha sido el modelo mercantil adoptado por excelencia por toda la diversidad de beneficios jurídicos y económicos que ofrece, aunque en realidad al término empresa se le ha utilizado para hacer una distinción con las sociedades civiles. Lo cierto es que este concepto ha pasado del campo de la Economía al Derecho. De esta manera, el sujeto y el objeto han sido considerados inapropiadamente como un mismo ente, debido a que ambos parten de un concepto de organización.

En efecto, la empresa es un concepto económico que ha sido reconocido y adoptado por nuestra legislación y los doctrinarios, principalmente al referirse a ciertas actividades complejas de naturaleza mercantil, tanto de personas físicas como morales, en particular, de las sociedades mercantiles, o de un conjunto de ellas que involucran la reunión, coordinación y explotación de diversos elementos personales y patrimoniales que constituyen factores de producción. Sin embargo, si bien la sociedad mercantil implica la organización jurídica de un ente colectivo con personalidad distinta de sus integrantes, la empresa es la organización económica de las fuerzas de producción, aunque ambas para un fin de naturaleza económica e incluso de especulación comercial.

Desde el punto de vista jurídico, la legislación que rige a las sociedades mercantiles se encuentra dirigida a la regulación de la constitución de una persona moral con un objetivo preponderantemente económico, considerando la integración de los órganos internos que la componen y le dan operatividad, así como la formalidad en la expresión de la voluntad colectiva y el ejercicio de la capacidad jurídica. En ese sentido, la dirección de la empresa

se encuentra regida por principios técnicos y leyes económicas que encausan los elementos personales y reales que constituyen los factores de producción, basados en una estructura y organización en el trabajo.

En todo caso la empresa refiere una titularidad en el mundo jurídico, identificable con el comerciante, que se configura en empresario, persona física o moral, al crear, integrar y organizar las fuerzas de producción que componen aquella, con un propósito económico, dentro de un marco jurídico. Entonces, la empresa expresa una universalidad de hecho y no estrictamente de derecho, constituida por recursos humanos, elementos materiales e inmateriales, con naturaleza jurídica y económica que integran una fuerza de producción o incluso de intermediación, pero no constituye un ente jurídico sino una unidad económica. En todo caso, en lo que nos atañe, respecto de las sociedades mercantiles es que en calidad de comerciantes llevan a cabo una o varias empresas, organizando factores de producción para la oferta de bienes o servicios comercializables en un mercado que produzca ganancias.

Ello no quiere decir que varios de los elementos y la interacción entre ellos que componen la empresa no puedan explicarse de manera aislada mediante figuras y conceptos jurídicos, pero las relaciones son tan fluctuantes y tan específicas tanto entre los recursos materiales e inmateriales, como con el titular de ellos que impiden una acepción jurídica unánime en la doctrina. Lo trascendente para esta investigación es dejar establecido el distinguo entre la figura jurídica de la sociedad mercantil y la unidad económica llamada empresa, considerando que aquella persona moral puede llevar a cabo la explotación de una o varias empresas para alcanzar el objeto que motivo su constitución. Atento a ello, cobra sentido que sea común que sobre todo a las sociedades mercantiles de capitales se identifique de manera indistinta con la figura de la empresa.

Ahora bien, en el medio jurídico, como lo refiere Mantilla Molina, el término empresa se corresponde con una serie de expresiones jurídicas derivadas de la legislación nacional que evocan a aquella, desde negociación mercantil hasta establecimiento mercantil o fabril, almacén, tienda, fundo y casa de comercio⁶³. Sin embargo, la expresión jurídica más adecuada a juicio del autor de esta investigación, para referirse a la unidad económica que constituye la empresa, debe ser negociación mercantil, pues para efectos

⁶³ MANTILLA Molina, Roberto L., op. cit. supra, nota 57, p. 106.

jurídicos esa acepción abarcaría las relaciones jurídicas, bienes, derechos y obligaciones que se derivan de la interacción de los elementos heterogéneos que componen la empresa para la consecución de un fin de naturaleza económica, comúnmente una ganancia lícita, cuyo titular es un empresario que resulta ser un comerciante, persona física o moral, o un conjunto de ellos.

En ese orden de ideas, en esta investigación se adoptará la definición que proporciona Sepúlveda Sandoval respecto de la empresa o negociación mercantil, considerándola “la composición o integración de un conjunto organizado o coordinado de personas, bienes, derechos y demás efectos, dispuestos en forma sistematizada para la consecución de las actividades comerciales de producción o de intermediación, en el cambio de bienes y servicios, con propósitos especulativos”⁶⁴.

Tal como lo señala el autor, la empresa debe ser vista como una composición tanto de las relaciones jurídicas que nacen entre las personas que en ella intervienen en los distintos grados de participación, así como los capitales y bienes involucrados, tanto como los derechos y obligaciones generados o adquiridos, organizados para la consecución de un fin que no sólo es económico, sino incluso especulativo, pues por las distintas actividades que se desarrollan responden a leyes económicas en el mercado para obtener ganancias, generadas por el avío y la clientela. Por ello es dable que se encuentren vinculadas la figura de la sociedad mercantil y la de la empresa, aunque no en forma exclusiva, tanto que se utilice en ocasiones la segunda para referir a la primera.

La universalidad que representa la empresa puede comprender tanto elementos materiales como inmateriales. Dentro de los primeros, podemos resumir que corresponde a bienes y otro sin número de activos disponibles para sus operaciones. Mientras que respecto de los segundos, los elementos inmateriales, además del avío y la clientela, encontramos en forma relevante ciertos derechos que protegen la propiedad intelectual, contenidos en la Ley de Propiedad Industrial, los cuales se mencionan sólo de manera ilustrativa, tal es el caso de las patentes, derechos de autor, los avisos comerciales, el nombre comercial, los modelos, logotipos o diseños, las marcas, los secretos industriales,

⁶⁴ SEPÚLVEDA Sandoval, Carlos. La empresa y sus actividades. Concepto jurídico. Editorial Porrúa, México 2006. PP. 71 y 72.

franquicias y las denominaciones de origen, conferidos a su titular a través de los registros correspondientes.

Ahora bien, como ejecutoras de diversas empresas y por ende de distintas actividades económicas gravadas por el Estado, las sociedades mercantiles generan obligaciones fiscales de carácter sustantivo y formal. En ese sentido, el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación define a la empresa en los siguientes términos:

“Artículo 16.-...

[...]

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales⁶⁵.

Se consideró prudente citar la parte transcrita del precepto referido, para mostrar que en materia fiscal para el legislador, el concepto de empresa adquiere otra connotación, considerándose como tal a la sociedad mercantil misma, por ser una persona moral que realiza alguna de las actividades gravadas por el Estado establecidas con naturaleza empresarial y, por ende, generadoras de tributos. El precepto en cita señala de manera enunciativa más no limitativa, las siguientes actividades como empresariales:

1. Las consideradas comerciales de conformidad con las leyes federales, independientemente de las comprendidas en los rubros siguientes
2. Las industriales, considerando como tales, la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
3. Las agrícolas dentro de las que se consideran las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos generados sin transformación industrial.

⁶⁵ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 15.

4. Las ganaderas que comprenden la cría y engorda de ganado, aves de corral y otros animales, la primera enajenación de los productos que generen sin que medie transformación industrial.
5. Las de pesca considerando las actividades que comprende la acuicultura de toda clase de especies, tanto de origen marino como de agua dulce, así como la captura y extracción de las mismas especies, la primera enajenación de los productos que se obtengan sin que hayan sido procesados industrialmente.
6. Las silvícolas que corresponden al cultivo, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de los bosques, montes y su vegetación, así como la primera enajenación de los productos que generen que no hayan sufrido transformación industrial.

Como se observa, en materia fiscal se consideran empresariales todas las actividades mediante las que se obtienen materias primas y su primera enajenación sin procesar, las de transformación industrial y las consideradas de comercialización por la legislación nacional; en todo caso, son actividades que responden a un disfrute, un consumo y un mercado, generando ingresos económicos considerables para las personas físicas o morales que las realizan.

En ese contexto, ya que las sociedades mercantiles realizan diversas actividades consideradas empresariales por la legislación fiscal nacional, se constituyen como sujetos pasivos en la Relación Jurídico Tributaria con el Estado, en la calidad de empresas y, por tanto, de contribuyentes. Es así que al presentarse la causación del tributo por la realización del hecho generador que actualiza el hecho imponible, trae consigo no sólo la obligación de la empresa contribuyente de hacer la entrega del pago correspondiente al Estado sino la imposición de otras obligaciones, también fiscales, pero de carácter formal. Tales obligaciones fiscales formales son establecidas por la autoridad hacendaria para hacer eficaz la obligación fiscal sustantiva y tienen una naturaleza administrativa o de vigilancia tributaria, debiendo ser cumplimentadas tanto por la sociedad mercantil, al ser el obligado principal, como por sujetos con ella relacionados, como se verá en el siguiente apartado.

II.4.1. Formales

Para las obligaciones fiscales formales a cargo de la sociedad mercantil como empresa y contribuyente, los presupuestos que las establecen son distintos del hecho imponible, en tanto que su cumplimiento puede encontrarse a cargo, ya sea de la propia contribuyente, de otros responsables tributarios o de terceros relacionados. En ese sentido, su nacimiento puede ser antes del hecho generador o con la propia causación o en un momento posterior a ella, por presupuestos no siempre establecidos directamente por la ley misma, pues pueden contenerse en reglas de carácter general u otros instrumentos normativos emitidos por las autoridades fiscales en ejercicio de las facultades que aquélla le otorga. De esta manera, las obligaciones de esta naturaleza a cargo de las sociedades mercantiles como contribuyentes en su calidad de empresas pueden ser numerosas y específicas, pero en todo caso le requerirán un hacer, un no hacer o un tolerar.

Las obligaciones fiscales formales que más interesan en esta investigación, son las que requieren un hacer por la sociedad mercantil como empresa contribuyente, pues permiten la determinación del crédito fiscal y la recaudación del tributo por la autoridad hacendaria, por lo que su cumplimiento se relaciona con el desarrollo de las actuaciones o procedimientos tributarios derivados de la aplicación de las disposiciones fiscales e incluso en materia aduanera y comercio exterior.

En ese contexto, son numerosas las obligaciones que pueden establecerse en las disposiciones fiscales a cargo de las sociedades mercantiles como empresas, sin embargo, son imperativas las siguientes.

Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes

Conforme al artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, las personas morales residentes en territorio nacional tienen la obligación de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, cuando deban presentar declaraciones periódicas tanto de pago como informativas como consecuencia de las actividades gravadas que realicen; las que tengan la obligación de expedir comprobantes fiscales por internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que obtengan; y, las que tengan

una cuenta abierta en Instituciones del Sistema Financiero o en Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, en que se le realicen depósitos o se lleven a cabo operaciones que pueden generar contribuciones.

En ese sentido, es imperativo que las sociedades mercantiles que realizan actividades empresariales se registren, pues el cumplimiento de esta obligación constituye la base de su control por la autoridad hacendaria al contener la información necesaria sobre su identidad, su domicilio para efectos fiscales y aquella relacionada con su situación fiscal; además de que todos esos datos debe mantenerlos actualizados mediante la presentación de los avisos que señala en el artículo 29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. De tal manera que el cumplimiento de esta obligación debe presentarse desde el momento en que se firma el acta constitutiva, mediante la exhibición de la presentación de solicitud a la autoridad hacendaria respectiva ante el fedatario público que protocolice, conforme lo dispone el artículo 23 del Reglamento referido. De la misma manera, las sociedades deben cumplir con esta obligación cuando se fusionan o escinden respecto de otras, así como cuando celebran un contrato de asociación en participación, entre otros casos.

Establecimiento de un domicilio fiscal

De la obligación anterior, resulta la importancia de que una sociedad mercantil que realiza actividades empresariales señale de manera formal, un lugar donde cumplirá con sus obligaciones fiscales. La designación de este sitio permite a la autoridad hacendaria establecer la circunscripción territorial de sus unidades para el ejercicio de sus atribuciones, debido a que se encuentra organizada en administraciones locales y generales divididas por áreas geográficas.

Para las sociedades mercantiles como personas morales contribuyentes, el Código Fiscal de la Federación a través de su artículo 10, establece que se considera como domicilio fiscal, en caso de ser residente en territorio nacional, aquél donde se encuentre su administración principal; en el caso de residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, se considerará éste como domicilio fiscal, en caso de que aquéllos

sean varios, se considerará aquel donde se encuentre la administración en el país o, en su defecto, la autoridad hacendaria se estará al que se designe con ese carácter.

En caso de no cumplir con esta obligación o cuando no se localice el domicilio fiscal por error o dolo atribuible a la empresa, la autoridad hacendaria para el ejercicio de sus atribuciones puede ejecutar diligencias en cualquier lugar en donde aquél realice sus actividades o donde se considere que se encuentra su administración. Esta es una de las razones por las que se considera imprescindible la presentación oportuna y correcta del aviso del cambio de domicilio fiscal, por los efectos legales que de ello se derivan. Como en todo procedimiento se establecen plazos precisos para cumplimentar la obligación, en este caso, la empresa cuenta con diez días siguientes al cambio para presentar el aviso correspondiente de conformidad con el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, si dicho cambio ocurre mientras la empresa está sujeta al ejercicio de facultades de comprobación, sin que se haya aún emitido la resolución respectiva, debe informar el cambio cinco días antes de que lo vaya a realizar.

Obtención y uso de la Firma Electrónica Avanzada (FIEL)

Con las bondades y facilidades administrativas que ofrece el uso de las nuevas tecnologías, la firma electrónica avanzada es utilizada por los contribuyentes para cumplimentar la obligación de presentar a través de la internet, declaraciones periódicas tanto de pago como informativas, así como la expedición de comprobantes fiscales por los actos o actividades que realizan y de los ingresos que obtengan. De acuerdo con el portal del Servicio de Administración Tributaria (SAT), consiste en un archivo digital cifrado que incluye la firma caligráfica que garantiza la identidad de su titular, pudiendo ser utilizada para realizar trámites ante ésta y otras autoridades a través de Internet⁶⁶.

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación establece obligatorios su solicitud y uso para las personas morales, en este caso, las sociedades mercantiles como contribuyentes por su calidad de empresas. El trámite de la Firma Electrónica Avanzada de la persona

⁶⁶ Cfr. Portal del SAT. Información y Servicios. Firma Electrónica Avanzada (FIEL), última modificación 24 de enero de 2014. Disponible en la página web: http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/tu_firma/

moral se lleva a cabo por el representante legal, mismo que debe tener la propia, así como el poder para actos de dominio o administración y contar con el acta constitutiva de la sociedad mercantil, ello implica que se lleva a cabo por quienes tienen conferida la representación social, ya sea el órgano de administración o alguien a quien éste haya conferido un poder con tal propósito.

Dicha Firma podrá ser utilizada por la sociedad mercantil para presentar diversos documentos digitales o hacerlo a través de la que corresponda a su representación legal, presumiéndose que en el primer caso los documentos fueron presentados por quienes integran el órgano de administración en ese momento, tal como lo prevé el artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación.

Llevar y conservar los libros de la contabilidad y sus registros

Debido a la infinita posibilidad de actividades económicas y financieras que pueden realizar las sociedades mercantiles con motivo del objeto social, resulta prioritario el registro de la información correspondiente al ser necesaria para identificar tanto los resultados de los ejercicios como las operaciones y darles seguimiento de manera sistemática y útil tanto para los socios o accionistas en la toma de decisiones, como para la autoridad hacendaria en la determinación del tributo y la comprobación del cumplimiento de obligaciones. Con esa misma importancia se debe conservar la documentación que respalda esas operaciones, así como la que prueba el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa.

Para tal efecto, el Código Fiscal de la Federación a través de su artículo 28, establece lineamientos específicos que debe reunir la contabilidad llevada por quienes están obligados, en este caso, las sociedades mercantiles en su carácter de empresas. Dicho numeral establece que para efectos fiscales, la contabilidad se entenderá integrada por los libros, sistemas y registros contables, abarcando tanto los equipos como los medios para su almacenamiento y manejo electrónico, conforme lo dispuesto por el Reglamento del Código y las disposiciones de carácter general que emita el SAT; así como los libros y registros sociales y los sistemas electrónicos e información de registro fiscal. Así mismo, comprenderá toda la documentación comprobatoria de los asientos respectivos,

mostrando los ingresos, deducciones y el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la cual deberá estar disponible en el domicilio fiscal de la contribuyente.

Adicionalmente, si las personas morales se dedicarán a enajenar combustibles automotrices al público en general, forman parte de la contabilidad los equipos y programas informáticos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria para medir los controles volumétricos, en que se muestra la existencia, adquisición y venta de aquéllos.

De cualquier manera, el numeral de referencia establece que los contribuyentes deben proporcionar mensualmente su información contable, a través de la página de Internet del SAT, con lo que se consolida la adopción de las nuevas tecnologías en beneficio del control de los contribuyentes y las facilidades administrativas. En ese sentido, el legislador reconociendo la diversidad de operaciones que pueden implicar las actividades empresariales, permite para el manejo y conservación de la contabilidad, el uso de los instrumentos, recursos y sistemas de registro o procesamiento que mejor convenga a los contribuyentes, siempre que se satisfagan las reglas y requisitos mínimos que dispone el artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las disposiciones de carácter general que emita la autoridad hacendaria. Dichas reglas, en términos generales, se refieren a la identificación precisa de cada operación relacionándola con la documentación que la respalde y demuestre el cumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas, así como su reflejo en los estados de situación financiera y el manejo de inventarios.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, la contabilidad debe conservarse durante el término de cinco años en el domicilio fiscal estando a disposición de la autoridad hacendaria para el ejercicio de sus facultades de comprobación. Dicho cómputo iniciará con la fecha en que se presentaron o debieron presentarse las declaraciones que con su información se relacione o, en el caso de actos que impliquen efectos fiscales que se prolonguen en el tiempo, se contará a partir del último ejercicio relacionado.

Además de la contabilidad, en el caso de las sociedades mercantiles como contribuyentes, se debe conservar la documentación e información relacionada con su

constitución, operación, distribución de utilidades y pérdidas, fusiones y escisiones con otras sociedades, así como contratos de asociación en participación, declaraciones y documentación de cumplimiento de obligaciones fiscales, debe conservarse por todo el tiempo de duración de la sociedad.

Presentación de declaraciones, avisos o informes

Las obligaciones fiscales formales están dirigidas a facilitar el control de los contribuyentes, pero más importante aún, permitir la determinación y recaudación del tributo, así como la prevención de infracciones a las disposiciones fiscales. En ese contexto, dentro de las diversas obligaciones fiscales formales de la sociedad mercantil como contribuyente, cobra relevancia, en primer término, las declaraciones.

Dichos documentos tienen por objeto, por una parte, informar a la autoridad hacendaria principalmente sobre las actividades empresariales gravadas que realiza la sociedad en un período determinado y las contribuciones generadas, pudiendo ser en forma anual, mensual o según se cause las contribuciones, de acuerdo a lo que señalen las disposiciones fiscales aplicables; y, por otra parte, efectuar el pago correspondiente de las obligaciones fiscales sustantivas. De tal manera que en la declaración se manifiesta la autodeterminación que realiza el contribuyente para el pago de las contribuciones a su cargo.

La información y pago contenidos en las declaraciones, pueden ser provisionales, definitivos y complementarios, debiendo presentarse en las fechas establecidas por la autoridad hacendaria, pudiendo presentarse casos de extemporaneidad con las consecuencias jurídicas correspondientes si media requerimiento de la autoridad conforme lo dispone el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, salvo en el caso de que exista cumplimiento espontáneo.

Conforme al artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, las declaraciones presentadas por los contribuyentes son definitivas, sin embargo, pueden ser modificadas por éste hasta por tres ocasiones, mientras la autoridad hacendaria no ejerza sus facultades de comprobación, salvo supuestos específicos que se refieren al incremento de ingresos,

reducción de deducciones, pérdidas, acreditamiento, compensación o pagos provisionales; y, cuando la declaración de modificación se presenta como obligación derivada de la ley.

En esa tesitura, en términos generales, las declaraciones constituyen manifestaciones del contribuyente por mandato de ley, respecto de sus obligaciones fiscales sustantivas, durante un plazo determinado o por un ejercicio fiscal. Debido a que se hacen en formatos autorizados por la autoridad hacendaria, en ellas se requisita una serie de datos e informes de la contribuyente y sus operaciones, asimismo se acompañan los documentos que se establecen. Es aquí donde las otras obligaciones que se han mencionado tienen mayor importancia para identificar al contribuyente y atribuirle las consecuencias jurídicas inherentes a la información que presente, esto es, el Registro Federal de Contribuyentes, el domicilio fiscal y la Firma Electrónica Avanzada.

En ese sentido, conforme lo dispuesto por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, es menester que la empresa contribuyente mantenga actualizada la información sobre su identidad, domicilio y situación fiscal en general, mediante los avisos que para tal efecto prevé el Reglamento de ese ordenamiento a través de su artículo 29, los cuales surtirán sus efectos legales a partir de su presentación. Dichos avisos para la sociedad mercantil obedecen al cambio de denominación o razón social, de régimen del capital o de domicilio; actualización de actividades económicas y obligaciones, así como su suspensión y reanudación; apertura y cierre de establecimientos; inicio de liquidación o concurso mercantil, y la cancelación de RFC por cese de operaciones, fusión o liquidación. Dichos avisos se presentan al mes siguiente de que se actualicen los supuestos o en los términos y condiciones que señala el reglamento referido.

Con el mismo propósito de mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes de la sociedad mercantil como de responsables solidarios y terceros relacionados, o realizar una corrección, la autoridad hacendaria puede requerir diversos informes sin que se entiendan iniciadas sus facultades de comprobación, tal como lo dispone el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, tiene la misma facultad con el propósito de aclarar la información asentada en las declaraciones, siempre que se soliciten dentro de los tres meses siguientes a la presentación de éstos, tal como lo dispone el artículo 41-A del mismo ordenamiento.

En ese sentido, tanto para mejor control de la autoridad hacendaria, como para brindar facilidades administrativas a los contribuyentes, el legislador previo el uso de las tecnologías para cumplimentar de manera adecuada y oportuna estas obligaciones fiscales formales. Es así como se establece en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación correlacionado con el diverso 29 de su Reglamento, al señalar que las solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, deberán presentarse en documentos digitales con firma electrónica avanzada, a través de los medios y formatos establecidos en las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria.

Expedición y solicitud de comprobantes fiscales

Conforme al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, cuando en las disposiciones fiscales se obligue a la sociedad mercantil a la expedición de comprobantes de carácter fiscal por los actos o actividades que lleve a cabo, así como por los ingresos que obtenga o por la retención de contribuciones que realice, los mismo deben emitirse mediante documentos digitales. De la misma manera, con el propósito de comprobar las operaciones que realice respecto de adquisición de bienes, uso o goce temporal, por servicios o sus retenedoras de impuestos, debe solicitarlos para acreditar la operación misma y el pago correspondiente de los impuestos.

Para este efecto, la sociedad mercantil debe obtener la Firma Electrónica Avanzada señalada en el apartado correspondiente, así como el certificado para el uso de sellos digitales, ambos obtenidos del Servicio de Administración Tributaria. Dichos sellos, al igual que la firma, permiten acreditar la autoría de los comprobantes, así como garantizar la integridad del contenido y la autenticidad del documento, siendo que para el caso de una persona moral puede expedirse uno por cada establecimiento o uno de uso general.

Estos comprobantes deben enviarse de manera electrónica a la autoridad hacendaria, antes de su expedición a terceros, para que se verifique el cumplimiento de los requisitos que prevé el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación que en sí identifican la operación y la identidad de los contribuyentes involucrados. En caso de encontrarse en

orden, la autoridad les asigna un folio e incorpora su sello digital. En consecuencia, debido al tamaño de esta tarea, la misma autoridad puede autorizar proveedores que realicen este servicio. Este procedimiento permite a los interesados, verificar también a través del Portal del SAT, la autenticidad de los comprobantes fiscales que se expidan a la sociedad con el número de folio respectivo⁶⁷.

Otras obligaciones fiscales formales

En términos generales, la sociedad mercantil como empresa contribuyente, tiene obligaciones fiscales de carácter formal que requieren de ella un no hacer, es decir, abstenerse de realizar conductas que se encuentran prohibidas por las distintas disposiciones fiscales, las cuales se traducen en un límite a la libertad de actuar de la contribuyente y no propiamente a una obligación. De la realización de estas conductas nace un derecho para el Estado como indemnización por los daños que pudieran ocasionarle aquéllas, mismas que regula a través de las infracciones que prevé a través de la legislación fiscal y el establecimiento de sanciones correspondientes. Estas obligaciones nacen con el propósito de prevenir la evasión fiscal, por ejemplo, no introducir mercancías de procedencia extranjera al territorio nacional por lugares que no son autorizados por la autoridad hacendaria.

Por otra parte, existen obligaciones de esta naturaleza que requieren que la contribuyente soporte o tolere las actividades y ejercicio de las facultades de la autoridad hacendaria realizadas con el propósito de detectar y sancionar la evasión fiscal; mismas actuaciones que le significan a la contribuyente un acto de molestia para sus actividades. Estas obligaciones realmente requieren que la contribuyente coopere no oponiéndose a su desarrollo mientras se realice con las formalidades establecidas en ley, lo que también implica limitar su actuar para no impedir u obstaculizar la ejecución. Claro es que estas obligaciones nacen primordialmente frente al ejercicio por la autoridad hacendaria de las

⁶⁷ Cfr. Portal del SAT. Información Fiscal. Consultas. Última modificación de 11 de febrero de 2014, consulta del 22 de abril de 2014. Disponible en la página web: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Paginas/consultas.aspx

facultades de comprobación de las obligaciones fiscales, verbigracia, las visitas domiciliarias.

En conclusión, las obligaciones fiscales formales impuestas a la sociedad mercantil como empresa por la realización de actividades primordialmente empresariales, son las indispensables para que la autoridad hacendaria pueda no sólo identificar al contribuyente, sino favorecer el seguimiento de las operaciones y el control de los ingresos de aquélla, así como la recaudación del tributo generado; sin embargo, debe considerarse que el cumplimiento de dichas obligaciones le es posible mediante la actuación de quienes ejercen su representación con el uso de la firma social o aquéllos a quienes les otorga un poder de administración para actos específicos. En ese contexto, el cumplimiento de las obligaciones descritas es logrado a través de las facilidades administrativas que ofrece la autoridad hacendaria permitiendo la asistencia de los contribuyentes, tanto en la determinación como en el cobro de las obligaciones fiscales sustantivas, al proporcionar los elementos necesarios para la verificación de su cumplimiento, soportando límites específicos a su libertad de acción, bajo el principio de legalidad, para prevenir la evasión fiscal.

II.4.2. Materiales

Derivado del apartado anterior, se advierte que las principales obligaciones fiscales formales de la sociedad mercantil como contribuyente, se establecen en torno de la determinación, liquidación y satisfacción de la obligación fiscal sustantiva que resulta de la realización de actividades gravadas por las disposiciones fiscales, principalmente de índole empresarial. De esta manera, el pago al Estado del tributo generado por la realización del hecho imponible, resulta la obligación principal material de naturaleza fiscal que debe cumplir la sociedad mercantil como empresa.

Tal como se estableció en el primer capítulo de esta investigación, por excelencia la satisfacción de la obligación tributaria causada se obtiene con el pago de la misma por el obligado principal, esto es, mediante el entero por el causante a la autoridad hacendaria de la prestación en dinero debida que excepcionalmente puede ser en especie. En ese sentido, las sociedades mercantiles en atención a la autodeterminación que realizan a

través de sus órganos de administración, la cual se manifiesta en las declaraciones que se encuentran obligadas a presentar a la autoridad hacendaria, deben realizar el pago de los tributos generados conforme a lo previsto en el Código Fiscal de la Federación y la ley especial del tributo de que se trate, el cual en principio debiera ser en una sola exhibición. Ese pago, sin bien definitivo, se hace con la propia determinación de la causante sin que haya sido verificada por la autoridad hacendaria, por lo que ésta queda en oportunidad de ejercer sus facultades de comprobación si lo considera necesario.

Ahora bien, conforme a las leyes que rigen a cada tributo, el pago total de las obligaciones fiscales sustantivas a cargo de la sociedad mercantil, no siempre se realiza en un solo momento y una sola exhibición, este es el caso de los pagos provisionales. Estos se presentan por mandato de ley, respecto de ciertas contribuciones, bajo la consideración, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta. En las declaraciones provisionales correspondientes, la sociedad mercantil realiza una autodeterminación parcial y periódica con base en cálculos previstos en ley que arrojan estimaciones sobre la actualización del hecho imponible sin la seguridad de que se cubre en exceso o si queda pendiente parte del tributo a cubrir, por lo que está sujeta a verificación de la autoridad hacendaria.

Bajo esa tesitura, en esos casos, es hasta el cierre del ejercicio con la determinación que se manifieste en la declaración anual que se hará el ajuste correspondiente, pudiendo existir un adeudo del tributo causado que no se satisfizo con los pagos parciales, debiendo proceder al pago o, por el contrario, de haber un pago de lo indebido, se podrá solicitar el reembolso respectivo o la compensación contra otro tributo adeudado. De tal manera que hasta la determinación de la situación fiscal real de la contribuyente al cierre del ejercicio, manifestada en la declaración anual, la autoridad hacendaria podrá verificar si el tributo fue generado y si su pago ha sido cubierto en su totalidad con los pagos provisionales.

Ahora bien, no siempre los pagos periódicos se derivan de estimaciones, pues pueden existir ingresos fijos para la sociedad mercantil que generan tributo, cuyo cálculo se puede determinar con precisión al momento de su causación y pueden realizarse el pago anticipado a cuenta del tributo total que se determine por la persona moral al cierre del ejercicio.

Por otra parte, si bien la regla es la autodeterminación del causante con elementos propios para proceder al pago del tributo generado por la realización de las actividades gravadas por el Estado, la legislación fiscal prevé que derivado de las relaciones jurídicas que puedan llegar a establecerse entre el contribuyente y terceros con ellos relacionados, surjan entre ellos obligaciones tales como la retención en colaboración o auxilio de la autoridad hacendaria. De esa relación nace una responsabilidad establecida por el legislador como un medio de control del tributo, para facilitar y asegurar su cumplimiento y recaudación, disminuyendo los costos administrativos.

La sociedad mercantil en los casos que así lo disponga la ley, debe sustraer de los pagos que realice a otros contribuyentes directos, la contribución correspondiente, para su posterior entero a la autoridad hacendaria, verbigracia, al pagar salarios u honorarios. A esta actividad no corresponde ningún tipo de remuneración por parte del Estado, pero si puede ser sancionada su omisión. En ese sentido el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en su parte conducente señala:

“Artículo 6.-...

[...]

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

[...]”⁶⁸.

No obstante lo anterior, con esta responsabilidad impositiva por el entero de la contribución, no se sustituye al obligado principal de la obligación fiscal sustantiva, pues el retenedor no es el causante, más bien lo constituye en un responsable solidario con los contribuyentes por el pago de la misma, tal como lo dispone la fracción I, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, siendo sujetos pasivos de la Relación Jurídico Tributaria por adeudo ajeno.

Ahora bien, respecto de casos que así lo prevé la ley, como el Impuesto al Valor Agregado, el retenedor si sustituye al obligado principal, dándose un trato específico a su

⁶⁸ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 4.

recaudación al dirigirse para su cobro, en primer lugar, a aquél, tal como lo establece el párrafo sexto del artículo 1-A de la ley del impuesto referido.

En conclusión, la sociedad mercantil como empresa contribuyente se encuentra obligada materialmente a satisfacer la prestación de dar cuyo contenido es el tributo causado por la realización de actividades gravadas, lo que deberá hacer en la forma y plazos establecidos en la norma tributaria aplicable y las reglas de carácter general que expida la autoridad hacendaria en ejercicio de sus facultades. Sin embargo, también deberá cumplir con las obligaciones fiscales de carácter formal que le establezca la ley o las disposiciones normativas derivadas de ésta, tendientes a facilitar a la autoridad hacendaria su identificación y control como contribuyente, la determinación y recaudación del tributo, así como aquellas que pretender prevenir la evasión fiscal o su sanción.

Dichas obligaciones, como persona moral son cumplimentadas a través de quien ejerce su representación a través del uso de la firma social y de la Firma Electrónica Avanzada, mismas que en términos de ley, se entienden a cargo de su órgano de administración o de mandatarios con poder para actos de dominio y administración.

CAPÍTULO III: RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Como se advirtió del Capítulo I de esta investigación, la obligación principal de satisfacer el tributo que se genere por la realización de actividades gravadas por el Estado, se encuentra a cargo de la persona física o moral que actualice el hecho imponible. Ello constituye la Relación Jurídico Tributaria entre el sujeto pasivo por adeudo propio y el Estado como sujeto activo con el derecho de crédito. En ese sentido, en esencia existe un deber jurídico por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva imputable a quien realizó el hecho generador del crédito fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, considerando que es de interés público que los gobernados contribuyan al sostenimiento del Estado, y siendo las contribuciones uno de sus principales ingresos, ante el incumplimiento del deudor primitivo, el legislador estableció otros medios de ejecución, además de la vía coactiva, que permitan la percepción. De tal manera que estableció un vínculo jurídico para otros sujetos relacionados con el causante para el pago del tributo.

Ese vínculo obedece a la intervención o relación de tales sujetos con la causación y entero del tributo. De esta manera se constituyen como sujetos pasivos en la Relación Jurídico Tributaria por adeudo ajeno, además del que lo es por adeudo propio. El propósito del legislador es lograr garantizar el pleno cumplimiento del tributo para el financiamiento público con un menor gasto al ofrecer alternativas de cobro, y también establecer una medida sancionatoria por la omisión del cumplimiento de obligaciones fiscales formales que permitan la determinación y recaudación de aquél.

En ese orden de ideas, es necesario dilucidar lo que en materia tributaria se entiende por responsabilidad.

Como ya se estableció en los capítulos anteriores de esta investigación, la obligación fiscal, constituye el deber jurídico del sujeto pasivo de la Relación Jurídico Tributaria que consiste en un dar, hacer, no hacer o tolerar, respecto del derecho del sujeto activo, el Estado, como consecuencia de la actualización de los supuestos jurídicos contenidos en la norma fiscal. En ese contexto, nos encontramos frente a la obligación fiscal tanto sustantiva como la formal, según sea el caso.

Ahora bien, es claro que el objeto de la obligación fiscal sustantiva es un dar, esto es, entregar al Estado una cantidad de dinero o excepcionalmente bienes, como consecuencia de la causación del tributo por la realización del hecho imponible, el hecho generador. Esa también llamada obligación tributaria, genera que el Estado sea un acreedor que tiene derecho a exigir del sujeto pasivo o deudor directo, el cumplimiento de una prestación. En consecuencia, el objeto de ese deber jurídico tiene su fuente en la ley y su contenido se integra por el débito del sujeto pasivo frente al derecho de crédito del Estado, como consecuencia del hecho generador.

El concepto de derecho de crédito nos lo aporta el derecho privado, como “la necesidad jurídica que tiene una persona denominada obligado-deudor, de cumplir voluntariamente a favor de otra persona, denominada acreedor, que le puede exigir, una prestación de carácter patrimonial”⁶⁹; esa referencia se hace sin ignorar que la naturaleza, características y alcances de la obligación civil son muy distintos de los de la tributaria, principalmente, porque ésta es de Derecho Público, pero se considera que la definición puede ser adoptada en esta investigación para explicar la responsabilidad tributaria y su relación con la obligación fiscal.

En ese orden de ideas, existen dos elementos importantes en la obligación fiscal sustantiva, el deber jurídico del sujeto pasivo que tiene por objeto la prestación de dar, y la posibilidad de ser exigido su pago por el Estado. En ese sentido, la prestación de dar es la conducta que se espera del deudor tributario, de tal manera que conforme a la norma es un acto debido, tenido por obligatorio, por lo que es el incumplimiento de esa obligación, permite la exigibilidad del tributo por la vía coactiva y actualiza la responsabilidad.

Para comprender la responsabilidad en materia tributaria, debe considerarse que desde su etimología grecolatina, *respondere*, expresa solemnidad en la respuesta por alguna cosa o persona. En el Derecho, se adopta como el deber jurídico del sujeto destinatario de la norma, de atender la reparación o la sanción que se le imputa por la realización de

⁶⁹ Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, decimosegunda edición. Editorial Porrúa, México 1997. P. 25.

una conducta ilícita que provoca la ruptura del equilibrio normativo, como consecuencia de una acción u omisión⁷⁰.

En ese contexto, la responsabilidad tributaria nace de un presupuesto legal que es el incumplimiento del crédito fiscal por el causante. Sin embargo, desde el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva, la responsabilidad del deudor principal se encuentra latente, unida al débito. Esto es, ante el incumplimiento del contribuyente, se actualizan, tanto el derecho del Estado a la exigibilidad del crédito fiscal por la vía económico-coactiva, como la responsabilidad tributaria directa del obligado principal. En efecto, es el deber jurídico del deudor primitivo no sólo realizar el pago del tributo sino responder por el daño causado al erario público con su incumplimiento. En consecuencia, la responsabilidad tributaria del obligado principal deviene en el aseguramiento del pago del tributo de manera coactiva e importa una sanción para la reparación del daño causado al Estado por la omisión.

Sin embargo, en la ley se establecen distintos supuestos que permiten considerar la existencia de sujetos pasivos por adeudo ajeno dentro de la Relación Jurídico Tributaria establecida con el causante. Estos supuestos obedecen a la traslación del tributo; los enteros a cuenta del contribuyente; el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los llamados doctrinalmente agentes de retención o recaudación⁷¹; así como, los actos de representación o mandato que un tercero ejerce respecto del contribuyente que se los otorga, o como consecuencia de la sucesión del causante. Tales sujetos pasivos distintos del deudor originario se constituyen por mandato de ley como responsables tributarios; en consecuencia, acompañan de manera accesoria o complementaria al causante, para responder por el pago del crédito fiscal, ya sea en forma solidaria o incluso subsidiaria, como se verá más adelante.

Lo anterior ocurre sin perjuicio de que para dichos responsables pueda existir eventualmente un derecho de reembolso, exigible en la vía civil, en contra del deudor principal, por el pago que realicen aquéllos a la autoridad hacendaria.

⁷⁰ Cfr. Alvarado Esquivel, José de Jesús. Responsabilidad Fiscal. Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, edición histórica, Tomo P-Z. Editorial Porrúa, México 2011. P. 3361.

⁷¹ Cfr. Ortega, Joaquín B., citado por Margáin Manautou, Emilio, op. cit. supra, nota 3, p. 260.

De esta manera, al constituirse el incumplimiento de la obligación tributaria por el contribuyente o sujeto pasivo por adeudo propio, se actualiza la responsabilidad de otros sujetos pasivos por ministerio de ley conforme a las hipótesis jurídicas que para tal efecto son previstas. Estos responsables serán deudores indirectos del crédito fiscal, por lo que en nombre propio, pueden ser requeridos por el pago de aquél por la autoridad hacendaria, de manera indistinta con el obligado principal.

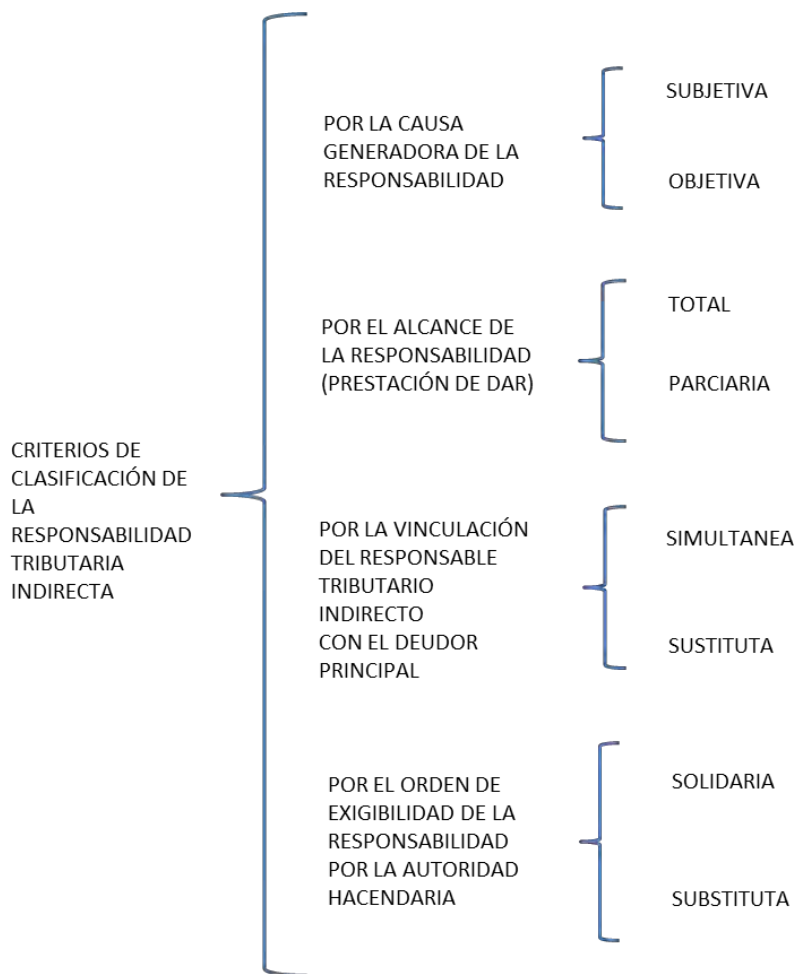
No obstante que tal responsabilidad es impuesta por la norma tributaria, como se precisará más adelante, se puede asumir voluntariamente por un tercero ante la autoridad hacendaria, pero incluso en tal supuesto es porque la propia ley así lo permite. En ese caso, se infiere que la autoridad hacendaria considerará la idoneidad y solvencia, pues se debe cubrir la contribución actualizada y los accesorios, con excepción de las multas, además de que no podrá ser renunciable.

En ese orden de ideas, el responsable tributario por adeudo ajeno siempre es deudor junto con el sujeto pasivo por adeudo propio o contribuyente, hasta la extinción del crédito fiscal. Sin embargo, ambas responsabilidades nacen de presupuesto jurídicos distintos, una por la actualización del hecho imponible y otra por mandato de ley con respecto del incumplimiento de una deuda ajena. Ello con independencia de que los responsables tributarios indirectos, puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

De esta manera, el responsable tributario indirecto es una persona física o moral que se constituye por mandato de ley en sujeto pasivo por adeudo ajeno en la Relación Jurídico Tributaria primitiva, al que el Estado puede requerir el pago del crédito fiscal, total o parcial, ante el incumplimiento del obligado o deudor principal, siempre y cuando se actualice la hipótesis legal que le prevé ese deber jurídico.

Ahora bien, Victoria Maldonado considera que los supuestos en que se genera la responsabilidad tributaria indirecta en nuestra legislación, encuentran distingo en cuatro criterios de clasificación a saber, por su origen, alcance, grado de vinculación con el contribuyente primigenio, así como el momento en el que puede ser exigida por la autoridad hacendaria⁷², como se ilustra a continuación:

⁷² Cfr. Victoria Maldonado, Héctor. Sujetos y responsabilidades tributarias en México. Editorial Porrúa, México 2011. P. 102.



Cuadro elaborado por el autor.

Respecto del primer criterio, la responsabilidad puede ser subjetiva u objetiva. Estas figuras jurídicas en materia fiscal, son adoptadas con características propias de la Relación Jurídico Tributaria y, por ende, distintas de la acepción que tienen en Derecho Civil.

La responsabilidad subjetiva es la que la ley establece por la relación jurídica existente entre el responsable tributario indirecto y el causante, ya sea por la participación de aquél en el hecho generador, por actos de representación o mandato, por la sucesión, o como consecuencia de un acto propio y personal en sí, como puede ser el error en la conducta o la omisión que deriva en el incumplimiento de la obligación del responsable directo.

Por otra parte, la responsabilidad objetiva en materia fiscal es la que se transmite por la adquisición o posesión de un bien que es objeto de contribuciones generadas y omitidas por el anterior propietario.

Ahora bien, la responsabilidad también es clasificada por los alcances que conlleva en la satisfacción de la obligación fiscal sustantiva. Esta puede ser total, respondiendo por todo el adeudo, con exclusión de las sanciones que se hayan aplicado por la autoridad hacendaria, o puede ser de manera parcial, hasta los límites señalados por la ley. Dichos límites pueden ser de orden temporal, es decir, la deuda puede estar circunscrita a lo causado en un período específico por el contribuyente, en que el tercero mantenía un vínculo jurídico con éste; o, el límite pues estar establecido hasta por un monto pecuniario determinado.

Otra clasificación atiende al grado de vinculación entre ambos sujetos pasivos, el que lo es por adeudo propio y el que se constituye por adeudo ajeno. Como se había mencionado, el responsable tributario indirecto no sustituye al obligado principal del tributo, por lo que ambos coexisten como sujetos pasivos en la Relación Jurídico Tributaria; sin embargo, es posible que se establezca una confusión si se considera la llamada responsabilidad por sustitución y la sustitución del contribuyente.

El primer caso, se refiere a quienes en la doctrina son denominados como agente retenedor o recaudador para el Estado. Ambas figuras jurídicas son formas de controlar al tributo mediante la imposición de obligaciones a terceros. Al respecto De la Garza afirma que aunque el legislador imponga a un tercero la obligación de enterar el tributo, lo hace con recursos del deudor principal, por lo que el incumplimiento de aquél, permite al Estado hacer valer el crédito en contra de éste⁷³. De tal manera que no existe realmente una sustitución del responsable directo, pero si una responsabilidad del tercero en sustitución por el entero del tributo retenido o recaudado a aquél.

Ahora bien, existe en nuestro sistema jurídico el caso de la sustitución prevista en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la que por mandato de ley, quienes efectúen la retención del impuesto que se les traslada, sustituyen al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de

⁷³ Cfr. De la Garza, Francisco, op. cit. supra, nota 4, p. 503.

pago y entero del impuesto correspondiente. En este caso, el sustituto responde a la autoridad hacendaria por la obligación fiscal sustantiva y las formales derivadas, liberando al obligado principal de sus cargas.

Por último, la clasificación de la responsabilidad tributaria indirecta impuesta por la ley, puede atender al momento en que es exigible la deuda a éste, toda vez que el deber jurídico puede ser de contenido solidario o subsidiario, como se verá en el siguiente apartado.

En el primer caso, la autoridad hacendaria podrá iniciar el procedimiento administrativo de ejecución en contra del responsable solidario, aun cuando no haya concluido el procedimiento que siga contra el deudor principal; situación distinta, cuando a pesar de que la ley la denomine solidaria, del texto legal se deriva el carácter subsidiario, constriñendo a la autoridad hacendaria a sólo exigir al responsable tributario indirecto, la satisfacción del crédito fiscal, una vez que haya concluido el procedimiento administrativo de ejecución contra el obligado principal y el crédito fiscal no haya sido satisfecho en todo o en parte.

Esta última consideración es un punto álgido en la presente investigación, pues como se verá en los apartados siguientes, nuestra legislación fiscal reúne y denomina indistintamente como solidarias a las distintas categorías de responsabilidad tributaria indirecta.

En conclusión, la responsabilidad tributaria indirecta establecida por mandato de ley a otros sujetos distintos del causante, por la relación que guardan con éste y el hecho generador, tiene por finalidad, por una parte, garantizar la recaudación de la contribución para el financiamiento del Estado al brindar alternativas de cobro distintas de la vía coactiva, y por otra parte, establecer una medida sancionatoria por el incumplimiento de la obligaciones fiscales formales que provoquen la evasión fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, el causante o contribuyente sigue detentando la responsabilidad tributaria directa por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, pues en todo caso, la responsabilidad solidaria que la ley establece, obliga a los sujetos que señala, a la satisfacción de la prestación fiscal sin que hayan realizado el hecho

imponible. Es así que se genera un vínculo jurídico que se mantiene hasta la extinción del crédito fiscal.

En contexto, la autoridad hacendaria podrá ejecutar el crédito fiscal con el sujeto pasivo por adeudo ajeno como responsable tributario indirecto, teniendo los límites temporales y patrimoniales que la ley señala, una vez que se presente el incumplimiento de pago del deudor principal, y se actualice el supuesto jurídico previsto en la norma que regula la responsabilidad solidaria.

III.1. Concepto

Toda vez que el objeto de esta investigación se centra en estudiar los alcances que en nuestra legislación fiscal tienen supuestos específicos de la responsabilidad denominada solidaria, es necesario establecer una definición de ésta.

Al igual que con la responsabilidad directa del contribuyente, la normatividad tributaria no ofrece el concepto de la responsabilidad tributaria indirecta, limitándose a través del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación a establecer los sujetos a los que es imputable y los casos de procedencia. Dicha disposición inicia con el siguiente enunciado:

“Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:
[...]”⁷⁴.

Lo transcrito, permite en efecto considerar que la responsabilidad tributaria a cargo de sujetos distintos del causante no libera a éste del deber jurídico propio o directo, advirtiéndose una naturaleza accesoria o complementaria.

A continuación se identificará a los sujetos a que se refiere la disposición legal referida. Para una mejor apreciación del contenido del precepto, se agrupan los sujetos respetando el número de la fracción que les corresponde a los supuestos jurídicos, atendiendo las

⁷⁴ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 46.

consideraciones que se realizaron en el apartado anterior respecto de la responsabilidad tributaria, esto es, por el origen, alcance y orden de exigencia de la responsabilidad que se les imputa:

- Con responsabilidad solidaria, de origen subjetivo, sin requisitos de procedencia:
 - I. Los retenedores y recaudadores.
 - II. Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente.
 - VI. Los que ejerzan la patria potestad o la tutela.
 - XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas por la escidente.

- Con responsabilidad solidaria, de origen objetivo, sin requisitos de procedencia:
 - IV. Los adquirentes de negociaciones.
 - VII. Los legatarios y los donatarios a título particular.
 - XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas por la escidente antes de la escisión.
 - XIII. Las empresas dedicadas a la transformación de bienes.
 - XVIII. Los albaceas o representantes de la sucesión.

- Con responsabilidad solidaria, de origen subjetivo, previos requisitos de procedencia:
 - III. Los liquidadores y síndicos.
 - V. Los representantes de personas no residentes en el país.
 - VIII. Los que asuman la responsabilidad solidaria de manera voluntaria.
 - IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes.
 - XI. Las sociedades que inscriban a personas físicas o morales en el libro de acciones o partes sociales que no comprueben haber retenido y enterado el impuesto sobre la renta causado.

- XIV.** Las personas que reciban servicios personales subordinados o independientes de residentes en el extranjero.
 - XV.** La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero.
 - XVII.** Los asociantes en participación.
- Con responsabilidad subsidiaria, de origen subjetivo, previos requisitos de procedencia:
 - III.** 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.
 - X.** Los socios o accionistas.

Es claro para esta investigación que la ley imputa una responsabilidad de carácter solidario a todos estos sujetos, sin embargo, las agrupaciones propuestas obedecen tanto al contenido del texto normativo en cita, como a las categorías doctrinales de la responsabilidad tributaria en atención a la naturaleza jurídica de los actos y actividades que vinculan al sujeto pasivo por adeudo ajeno con el contribuyente.

Este esquema se considera necesario para comprender que la intención del legislador fue con técnica jurídica, agrupar en un solo precepto y en una sola forma de responsabilidad, con fines prácticos, las distintas razones jurídicas que puede tener el Estado para imponer a terceros, el deber jurídico de responder por el pago de una deuda tributaria en principio ajena.

Al respecto De la Garza considera que fue un error del legislador pretender ignorar en el artículo 26 del anteproyecto de Código Fiscal de la Federación para 1967 (disposición que subsistió para el de 1981), las tres categorías por deuda ajena: sustituta, objetiva y solidaria; mismas que saltan a la vista dentro de los diversos supuestos. De tal manera que considera superficial la afirmación de que el elemento que las uniforma es que todas atienden a la satisfacción de deudas tributarias ajenas sin eliminar la obligación del

deudor principal, ya que existen elementos diferenciadores lógicos y técnicos que subsisten en las leyes especiales de los impuestos y la doctrina⁷⁵. Esas categorías eran reguladas por separado en los artículos 27, 28 y 29 del Código Fiscal de la Federación de 1938.

Ahora bien, de la actual redacción del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se infiere que sin los presupuestos jurídicos que contiene, no podría establecerse de una simple interpretación jurídica a la legislación fiscal, el vínculo que constriñe a los sujetos señalados al pago de la deuda ajena derivada del incumplimiento del tributo. Distinta situación ocurre respecto de la responsabilidad tributaria directa del sujeto pasivo principal o deudor directo, en que sin necesidad de norma expresa se deduce tal deber jurídico por la naturaleza del hecho imponible imputable por mandato de ley a quien lo realiza, pues es la capacidad contributiva que pretende gravar el Estado.

En efecto, la responsabilidad tributaria directa del cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva es inherente al sujeto de derecho que realizó el hecho generador; sin embargo, en los supuestos jurídicos que generan la responsabilidad solidaria en la norma de referencia, se advierte que la voluntad del legislador es reconocer el vínculo jurídico de terceros con la fuente y el objeto del tributo causado por el contribuyente.

Debido a que la responsabilidad solidaria constriñe al pago del crédito fiscal ajeno por un tercero, la relación jurídica que guarda con el Estado como sujeto activo con el derecho de crédito, es de naturaleza sustantiva.

En consecuencia, se logra apreciar a la responsabilidad solidaria como un instrumento jurídico que permite garantizar la percepción del tributo por el Estado, a través de su cumplimiento por sujetos distintos del causante que guardan o guardaban una relación jurídica con éste al momento de la generación del tributo. Asimismo, tal responsabilidad funge, en algunos casos, como una medida sancionatoria o disciplinaria para aquellos que incumpliendo las obligaciones fiscales formales o las funciones legales a su cargo, participaron en el incumplimiento del crédito fiscal del contribuyente.

⁷⁵ Cfr. De la Garza, Francisco, op. cit. supra, nota 4, p. 490.

En efecto, conforme al contenido de la norma, la responsabilidad tributaria de carácter solidario proviene de supuestos jurídicos distintos del hecho imponible, advirtiéndose que deriva de la intervención o relación de sujetos distintos del causante con el hecho generador, el incumplimiento de obligaciones fiscales formales a su cargo que generaron el crédito fiscal o como consecuencia de la representación, la sucesión o el mandato que respecto del obligado principal ejercen dichos sujetos. De tal manera que la propia ley establece una responsabilidad de pago en favor del fisco que recae en una persona distinta del titular de la deuda.

Tal situación jurídica infiere también una razón práctica de cobro que pretende garantizar la percepción de la contribución por el Estado mediante alternativas de cobro, estableciendo para éste, opciones frente al incumplimiento del deudor principal, además de atender a la dificultad y costos que para la autoridad hacendaria puede representar el cobro a éste en ciertas circunstancias.

Es contundente que la responsabilidad solidaria proviene de la ley, sin embargo, es importante considerar que si bien conforme a la fracción VIII del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, también puede ser asumida voluntariamente por un tercero, ello sólo procede porque la norma lo permite. Lo anterior infiere que debe mediar la autorización de la autoridad hacendaria, pues para que ese supuesto pueda ser viable para garantizar la percepción del tributo, debe considerarse la idoneidad y solvencia del tercero, ya que es incierto el interés que lo motiva a tal acción. Además de que la naturaleza *ex lege* de dicha responsabilidad no permite ser pactada de manera voluntaria, transmitida o renunciada.

Por las consideraciones expuestas, en este punto se colige por esta investigación que la responsabilidad solidaria impuesta por el legislador a sujetos distintos del causante no es arbitraria, pues conforme a los distintos supuestos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se deriva: de la responsabilidad subjetiva que aquéllos guardan con el hecho generador del tributo debido a sus actuaciones como consecuencia de los actos de representación o mandato; de la responsabilidad objetiva proveniente de la adquisición de un bien objeto de una gravamen que no fue cubierto por el anterior propietario o como consecuencia de la sucesión voluntaria; y, de la responsabilidad por sustitución que detentan los retenedores y recaudadores como consecuencia de la obligación que la

propia ley les impone de enterar al fisco la contribución que deben descontar al causante en una operación determinada.

En ese contexto, no se deja en un estado de indefensión al sujeto pasivo por adeudo ajeno pues aunque no es regulado en la legislación tributaria mexicana, conforme a la aplicación supletoria de las disposiciones de Derecho Común, es posible que nazca como una consecuencia jurídica del pago de la deuda, un derecho de reembolso en contra del deudor principal como responsable tributario indirecto.

Ahora bien, es importante considerar que si bien la solidaridad en materia tributaria es de naturaleza jurídica distinta de la obligación solidaria en el Derecho Común, a falta de definición por la legislación en la materia, resulta útil atender las notas características de aquélla.

Conforme al artículo 1987 del Código Civil Federal, la solidaridad de deudores múltiples se denomina pasiva, siendo que cada uno de por sí, asume una obligación de pagar en su totalidad, una misma prestación debida. En ese sentido, conforme al diverso numeral 1988 del mismo ordenamiento, dicha obligación no se presume, sino que es establecida por la ley o por un acuerdo de voluntades.

La característica de esta obligación radica en que el acreedor puede exigir de todos los deudores solidarios o de alguno de ellos, tanto el pago total como parcial de la deuda; en consecuencia, considerando que el deudor elegido para el cobro, no tenga la liquidez o bienes suficientes para garantizar el pago, o sólo alcance a satisfacer parte del adeudo, la parte insoluta puede ser reclamada de los demás de manera conjunta o individual. Es así que la satisfacción total de la prestación por un solo deudor, la extingue, otorgándole a éste el derecho de reembolso contra los codeudores por la parte que de aquélla les corresponde; todo ello en términos de los artículos 1989, 1990 y 1999 del Código en comento.

Es claro que la responsabilidad solidaria adopta ciertas características de la obligación en comento, sin embargo, su cometido es totalmente distinto, pues si bien se pretende garantizar la satisfacción de la deuda, el interés jurídico en ello es de carácter público, el sostenimiento del Estado y no está sujeto a un acuerdo de voluntades pues proviene de

un deber jurídico impuesto en la norma. Asimismo, la coexistencia de los sujetos pasivos, obligado principal y responsable solidario, no implica que su obligación provenga del mismo supuesto legal, aunque su contenido tenga la misma naturaleza, dar una prestación. El responsable tributario indirecto no es un sujeto pasivo por adeudo propio adicional sino uno por adeudo ajeno.

En ese contexto, la autoridad hacendaria puede a su elección dirigirse a cualquiera de los sujetos pasivos por adeudo ajeno previstos en la norma, para exigir, de acuerdo a los alcances legales de su responsabilidad, el pago íntegro o, en su caso, de manera parcial, el monto del adeudo no satisfecho por deudor principal. Asimismo, nada impide que el cobro pueda ser realizado de manera simultánea o sucesiva entre los deudores. Esto significa que, en principio, la autoridad hacendaria no está obligada a requerir el pago del deudor principal antes que al responsable solidario, sino que puede hacerlo de manera indistinta, e incluso contra ambos en un mismo momento.

De esta manera, la responsabilidad solidaria permite elegir a la autoridad hacendaria entre diferentes alternativas legales para obtener el pago del crédito fiscal, pero no puede haber repetición de lo pagado.

Cada uno de los deudores solidarios, al ser requerido de pago, representa el deber jurídico de los otros frente a la autoridad hacendaria, por lo que el cumplimiento de la obligación de dar surte su eficacia para los demás deudores, así como la configuración de cualquier otra forma de extinción del crédito fiscal.

Ahora bien, la eficacia de la responsabilidad solidaria requiere dos momentos, el de su nacimiento y aquel en que procede su exigibilidad por el Estado.

Derivado del mandato de ley, la obligación de dicha responsabilidad surge a la vida jurídica por la presencia conjunta de dos circunstancias: el incumplimiento de pago del crédito fiscal por el contribuyente como deudor principal en los plazos que le son otorgados para hacerlo voluntariamente, y la actualización del supuesto jurídico que origina la responsabilidad para el sujeto pasivo distinto del causante.

De esta manera la obligación tributaria del responsable solidario tiene existencia jurídica cuando se actualicen los dos supuestos señalados por la norma, aun cuando no haya un pronunciamiento expreso por la autoridad hacendaria.

Sin embargo, el segundo momento, esto es, la exigibilidad de dicha responsabilidad, si requiere la emisión del acto administrativo mediante el que la autoridad hacendaria declare la responsabilidad solidaria y para surtir efectos necesita ser notificado al responsable tributario indirecto.

Ese acto debe cumplir los requisitos de legalidad previstos en el Código Fiscal de la Federación a través de su artículo 38, siendo los mínimos de todo acto administrativo, así como aquéllos que establece la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en el artículo 2º.

Por tanto, este acto administrativo constará en un documento impreso o digital emitido y firmado por autoridad competente, debidamente fundado y motivado, dirigido al responsable solidario, en el que se deben señalar los elementos esenciales para identificar el crédito fiscal y su determinación, así como el acuerdo emitido por la autoridad hacendaria declarando la actualización de la responsabilidad y sus alcances, además de indicar con claridad los medios de impugnación que le asisten a dicho sujeto y los plazos legales para la interposición.

Por último, conforme al último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, además del pago de la contribución, la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas.

Con apoyo en todas las consideraciones apuntada es posible llegar en esta investigación a una definición de la responsabilidad solidaria en la materia fiscal.

La responsabilidad solidaria es el deber jurídico ex lege atribuido a una persona jurídica distinta del contribuyente, cuyo contenido es el pago del crédito fiscal generado por éste, cuando no se presenta el cumplimiento voluntario en los plazos legales establecidos, constituyendo una coexistencia de deudores tributarios hasta la extinción de la obligación fiscal. Esa responsabilidad se imputa al tercero con motivo tanto de la representación

legal, sucesión o el mandato que ejerce respecto del contribuyente, así como por el incumplimiento de obligaciones formales que establece a su cargo la norma tributaria o la relación jurídica que guarda con la realización del hecho imponible por el causante.

III.2. Responsabilidad solidaria como mecanismo disciplinario

Es claro que la responsabilidad solidaria es un instrumento jurídico que pretende garantizar la recaudación del tributo para el Estado, pues proporciona a la autoridad hacendaria alternativas para la gestión de cobro y permite la eficacia de éste al requerirlo de responsables que muestran mayor capacidad contributiva o se encuentran a su alcance. Sin embargo, no es sólo un medio de ejecución de la deuda tributaria, ya que su intención también es crear seguridad jurídica ante la transgresión de la norma tributaria para incluso prevenirla.

De los supuestos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se puede advertir la existencia de ciertos responsables solidarios cuyo vínculo jurídico con el contribuyente, se justifica por el incumplimiento de obligaciones fiscales formales a su cargo que hacen posible la recaudación del tributo por la autoridad hacendaria. De esta manera se produce una lesión al derecho de crédito del Estado como sujeto activo, por una conducta ilícita y culpable de un tercero ajeno a la Relación Jurídica Tributaria, la cual debe ser reparada y prevenida con el establecimiento mismo de la medida sancionatoria implícita en la adjudicación de la responsabilidad.

Sin embargo, es presupuesto necesario de esa responsabilidad es que exista una relación de causalidad entre el daño y la conducta contraria a Derecho. Estos casos se presentan en el artículo 26 referido de la siguiente manera:

- a) Cuando el tercero ejerce la representación del contribuyente, teniendo inherente a la naturaleza jurídica de su atribución, el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales de su representado, así como la ejecución de las actividades de retención y recaudación cuando la ley obligue a aquél. De tal manera que su omisión, error o dolo pueda causar una lesión al Estado, al obstaculizar el ejercicio

de las atribuciones recaudatorias de la autoridad hacendaria. Los sujetos que se encuentran en estos supuestos son⁷⁶:

- III. Los liquidadores, síndicos y 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.
- V. Los representantes de personas no residentes en el país.
- VI. Los que ejerzan la patria potestad o la tutela.
- XV. La sociedad que administre inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero.
- XVIII. Los albaceas o representantes de la sucesión.

b) Los terceros que no cumplan con las obligaciones impuestas por la ley para el auxilio de la autoridad hacendaria en el control, retención y recaudación del tributo⁷⁷:

- I. Los retenedores y recaudadores.
- II. Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente.

Como menciona Victoria Maldonado, en dichos supuestos la responsabilidad tributaria deja de ser sólo una garantía de la percepción del tributo por el Estado, para constituirse en un mecanismo de compensación del daño patrimonial causado a éste, por un tercero ajeno a la obligación tributaria del contribuyente⁷⁸.

Para comprender la lesión causada al derecho de crédito del Estado que justifica la responsabilidad solidaria del primer grupo de sujetos pasivos apuntado, es indispensable considerar que tanto las obligaciones fiscales formales a cargo del contribuyente como de dichos sujetos, permiten la eficacia de la obligación fiscal sustantiva, pues su

⁷⁶ Por una cuestión práctica para consulta de la fuente, la numeración romana corresponde a la fracción correspondiente en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

⁷⁷ *Ibíd.*

⁷⁸ Cfr. Victoria Maldonado, Héctor, *op. cit. supra*, nota 72, p. 80.

cumplimiento inciden tanto en la recaudación, como en la posibilidad de que el Estado pueda exigir su pago de manera coercitiva al causante en caso de incumplimiento.

Como lo refiere Rodríguez Lobato, la naturaleza de dichas obligaciones son administrativas o de vigilancia tributaria, sin cuyo cumplimiento difícilmente podría hacerse efectiva por el Estado la obligación fiscal sustantiva⁷⁹. En efecto, el cumplimiento de tales obligaciones permite no sólo la determinación del tributo, sino evitar la evasión fiscal. Ahora bien, aunque el contenido de dichas obligaciones puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar como se advirtió en capítulos anteriores de esta investigación, las que inciden en estos casos de responsabilidad son las primeras.

En efecto, las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales. Su nacimiento puede ser antes, al mismo tiempo o posterior al de la obligación tributaria. Sin embargo, a pesar de la fuente de tales obligaciones pueden ser también los actos administrativos de observancia general que la autoridad hacendaria emite en ejercicio de las facultades que la ley le otorga, las que claramente nos interesan para este efecto son las que derivan de la norma misma.

Dichas obligaciones, entre otras, son la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, la presentación de declaraciones; la elaboración, mantenimiento y conservación de la contabilidad; y, la presentación de avisos, documentos e informes.

Respecto del segundo grupo de responsables solidarios, es más evidente el daño que causa al Estado, considerando que el contenido de su incumplimiento es la omisión del entero a la autoridad hacendaria de la contribución retenida al contribuyente en una operación, o de no realizar el descuento correspondiente al tributo en los pagos realizados al causante, para su entero a aquella autoridad, siendo una obligación fiscal formal a su cargo por disposición de la ley.

Por lo anterior, es claro que la conducta ilícita de los terceros deviene en la transgresión que la norma tributaria, al incumplir con las obligaciones formales impuestas por la ley, incidiendo en la lesión del interés público de Estado, la recaudación efectiva del tributo. De tal manera que la sanción debe ser de naturaleza reparadora, lo que ocurre a través

⁷⁹ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit. supra, nota 2, p. 109.

del fincamiento mismo de responsabilidad solidaria por imperio de ley que los constriñe junto con el causante al pago de la deuda tributaria insatisfecha.

En conclusión, en efecto, la responsabilidad solidaria no es sólo un medio que garantiza la recaudación del tributo, al ofrecer alternativas al fisco para el cobro con el menor costo que la vía coercitiva y mayor efectividad en caso de incumplimiento, sino que en algunos casos es una medida disciplinaria que pretende, además de la reparación del daño que el incumplimiento de las obligaciones fiscales formales a cargo de terceros pueda causar al Estado en la tarea recaudatoria, una medida preventiva que fomente en los responsables prestar el auxilio a la determinación, control y cobro de las contribuciones causadas.

III.3. Supuestos para la responsabilidad solidaria

Para que se actualice la responsabilidad de algunos sujetos previstos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se establecen requisitos de procedencia. Tales requisitos permiten advertir con mayor claridad la causa de la lesión que se puede causar al Estado en la tarea recaudatoria del tributo, pues inciden en el control de los contribuyentes con los que la ley les establece el vínculo jurídico, así como en la determinación de la contribución a cargo de éstos.

A continuación se muestran los supuestos jurídicos referidos de manera ilustrativa⁸⁰:

III⁸¹. Los liquidadores y síndicos.

Se harán responsables por las contribuciones a cargo de las sociedades en liquidación o quiebra durante su gestión, cuando aquélla no haya presentado los avisos e informes que le establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

⁸⁰ Por una cuestión práctica para consulta de la fuente, la numeración romana corresponde a la fracción correspondiente en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

⁸¹ El supuesto está contenido en el primer y segundo párrafos de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

III⁸². 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, responsabilidad objeto de esta investigación, en el caso particular de las sociedades mercantiles.

Estos sujetos serán responsables solidarios, en la parte que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral, por las contribuciones causadas o no retenidas durante su gestión en aquella, así como por las que debieron pagarse o enterarse al fisco por la sociedad. Sin embargo, ello está condicionado a que la persona moral en cuestión no cumpla con las siguientes obligaciones fiscales formales:

- a) Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes;
- b) Presentación de aviso de cambio de domicilio, cuando el cambio ocurra en los siguientes casos:
 - Después de la notificación por la autoridad hacendaria del ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se dicte la resolución correspondiente;
 - Después de la notificación de un crédito fiscal y hasta antes de su pago o se haya extinguido por otro medio; y,
 - Se desocupe el establecimiento que funja como domicilio fiscal.
- c) Llevar, mantener y conservar la contabilidad.

⁸² El supuesto está contenido en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

X. Los socios o accionistas.

Los requisitos de procedencia para la responsabilidad solidaria de la fracción anterior, se establecen para los socios o accionistas que hayan tenido el control efectivo de la sociedad, estando obligados respecto del pago de las contribuciones causadas por la sociedad cuando formaban parte de ella, en la parte no satisfecha con los bienes sociales y hasta el monto de su participación social en el momento de la causación.

La misma fracción establece los actos que muestran el control efectivo de la sociedad:

- a) La capacidad de imponer decisiones en las juntas o asambleas de socios o accionistas, así como la de nombrar o remover a la mayoría de consejeros o administradores de la sociedad.
- b) Tener un voto que represente más del cincuenta por ciento del capital social de la persona moral.
- c) Dirigir la administración y las políticas principales de la persona moral, sin importar el origen de esta atribución.

XI. Las sociedades que deban inscribir a personas físicas o morales en el libro de acciones o partes sociales.

Su responsabilidad solidaria es por el impuesto sobre la renta que no haya sido retenido y enterado a la autoridad hacendaria por los nuevos socios, con motivo de la compra de sus acciones o su participación social, cuando hayan sido inscritos en el referido libro sin que se compruebe el cumplimiento de la obligación fiscal.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero.

Dicha responsabilidad solidaria por las contribuciones omitidas se actualiza si se demuestra que son partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XVII. Los asociantes en participación.

Esta fracción señala que estos sujetos deben responder por las contribuciones causadas en razón de la asociación, por la parte que no se cubra con los bienes de la misma y hasta por el monto de su participación. Sin embargo, esta responsabilidad sólo se actualiza cuando la asociación incurra no cumpla con las obligaciones fiscales formales que se señalan en la fracción III antes apuntada.

Este supuesto se justifica si se considera que a pesar de lo dispuesto por el artículo 253 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, para efectos fiscales conforme al artículo 17-B se le reconoce personalidad jurídica cuando realiza actividades empresariales en el país, estando obligada a cumplir con las mismas obligaciones fiscales impuestas a las personas morales.

Como se advierte de estos supuestos jurídicos, la responsabilidad solidaria como un mecanismo sancionatorio no es arbitraria. En efecto, en dichas hipótesis se contienen circunstancias que derivan en el incumplimiento del causante con motivo de la omisión por error o dolo de terceros relacionados con el causante en el cumplimiento obligaciones formales a su cargo, necesarias para el control de los contribuyentes por la autoridad hacendaria, así como la determinación y recaudación del tributo.

Conforme a esos supuestos se considera, por una parte, indispensable que los síndicos y liquidadores de una sociedad mercantil presenten los avisos e informes de la situación fiscal de ésta a la autoridad hacendaria, pues con facultades plenas de representación deben administrar los bienes sociales con diligencia y llevar a buen término la existencia de la sociedad debiendo cumplir con las obligaciones pendientes, especialmente las de carácter tributario.

Por otra parte, por la naturaleza de las funciones de quienes administran una sociedad mercantil, recae en ellos el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter formal de ésta, tales como su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y su actualización, la designación de un domicilio fiscal cierto y verificable, así como el manejo y conservación de una contabilidad que permita conocer las operaciones, movimientos financieros y cumplimiento de obligaciones fiscales del ente jurídico; dichas obligaciones permiten el control de la contribuyente por la autoridad hacendaria y la determinación y entero de las obligaciones fiscales sustantivas que se causen por la persona moral.

En relación al supuesto anterior, también para efectos fiscales se impone por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, una responsabilidad tributaria a los socios o accionistas siempre que hayan tenido el control efectivo de la sociedad mercantil y ésta incumpla con las mismas obligaciones fiscales formales descritas en el supuesto de la responsabilidad establecida para los administradores.

Asimismo, con el propósito de evitar la evasión fiscal es necesario que las sociedades verifiquen el cumplimiento de obligaciones fiscales propias de la transmisión de acciones y partes sociales, antes de inscribir a sus nuevos socios, además de registrar sus movimientos como partes relacionadas.

Por último, respecto de la sociedad que administre o sean propietarias de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, tienen responsabilidad solidaria por las contribuciones omitidas por éstos, si se demuestra que son partes relacionadas.

No obstante la importancia y particularidades de los supuestos descritos, siendo el objeto de nuestra investigación los alcances de la responsabilidad solidaria imputable a quienes ejercen la administración dentro de una sociedad mercantil, será necesario abundar y precisar sobre la terminología ocupada por la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Para tal efecto, debemos retomar las consideraciones apuntadas en el Capítulo II de esta investigación para abordar con claridad los casos de procedencia para dicha responsabilidad.

III.3.1. Responsabilidad para directores

La fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala en la parte conducente:

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

[...]

III...

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 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.

[...]”⁸³.

Puede advertirse de la parte transcrita de la disposición, la imprecisión con que el legislador considera a todas las personas que pueden intervenir en la dirección general, la gerencia general y la administración única, estableciendo una similitud entre la naturaleza de dichas actividades y la administración de las sociedades mercantiles.

La dirección no es un término de uso exclusivo del Derecho, por el contrario proviene de otras disciplinas como la administración de empresas y la ciencia económica. En todo

⁸³ Código Fiscal de la Federación, op. cit. Supra, nota 6, p. 46.

caso, el término es empleado de manera paralela con la administración, se encuentran íntimamente relacionados, pero no resultan sinónimos.

Los directores propiamente son la persona o las personas que dirigen y formulan reglas para el manejo de las sociedades mercantiles y las empresas que éstas realizan⁸⁴. Sin embargo, nuestra legislación tiene distintos ejemplo en que asimila esta actividad como actos de representación al igual que la asumida por la administración de una sociedad, en ese sentido el artículo 309 del Código de Comercio señala:

“Artículo 309.- Se reputarán factores los que tengan la dirección de alguna empresa o establecimiento fabril o comercial, o estén autorizados para contratar respecto a todos los negocios concernientes a dichos establecimientos o empresas, por cuenta y en nombre de los propietarios de los mismos.

[...]”⁸⁵.

Este precepto considera la atribución de representación en las personas que dirigen empresas, establecimientos de fabricación y comerciales, para realizar todos los actos de comercio necesarios por cuenta de éstas. Ello es así, pues conforme a los artículos 310 y 311 del mismo ordenamiento, estos sujetos deben tener la capacidad necesaria para obligarse, así como la autorización por escrito de las personas por las que realizan tales actos mercantiles, debido a que se considera que contratan a nombre de éstas y deben firmar expresándolo.

En la práctica la figura de los directores o gerentes generales se usa de manera indistinta, misma situación ocurre en el sistema jurídico mexicano, sin embargo es importante considerar que no son del mismo grado que los gerentes o directores especiales concebidos en otras disciplinas. La figura del director general y su analogía con el gerente general puede observarse en la Ley General de Sociedades Cooperativas, pues la misma obliga a su nombramiento como si fueran el mismo sujeto.

⁸⁴ Cfr. Barrera Graf, Jorge y otro. Dirección de Sociedades. Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, edición histórica, Tomo D-H. Editorial Porrúa, México 2011. P. 1359.

⁸⁵ Código de Comercio. Agenda Mercantil 2014, trigésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero 2014. P. 32.

El artículo 34 de la Ley General de Sociedades Mercantiles al señalar los órganos de un ente jurídico con esa forma social, dispone que además de la Asamblea General, el Consejo de Administración y el de Vigilancia, una Sociedad Cooperativa de Ahorro y Préstamo debe tener un director o gerente general.

El carácter de dicho sujeto es auxiliar en la administración. Su nombramiento y remoción están a cargo del Consejo de Administración de la Sociedad. Además, como se advierte del contenido del artículo 46 Bis 2 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, el director o gerente general representa a la sociedad en los actos que la Cooperativa o el Consejo determinen, además de tener el deber de presentar a este último para su aprobación, los informes sobre la situación financiera y administrativa que guarda la sociedad, así como vigilar la elaboración y actualización de la contabilidad.

En ese sentido, se considera que al igual que los miembros del órgano de administración, los directores generales ejercen plenamente de la representación social.

De esta manera se considera que la responsabilidad solidaria de dichos auxiliares se presentará de manera conjunta con el Consejo de Administración o el administrador único, según sea el caso, siempre y cuando se actualice el incumplimiento de las obligaciones fiscales formales a cargo de la sociedad que señala el precepto en su fracción III.

III.3.2. Responsabilidad para gerentes

Como se advirtió en el apartado anterior, la figura de los gerentes generales como auxiliares de la administración es muy similar a la de los directores generales. Sin embargo, de las disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles se desprende que en algunas ocasiones es una denominación legal para referirse a la administración del ente jurídico, pero en ciertos tipos sociales, como en la Sociedad Cooperativa, figuran como auxiliares de ésta de acuerdo a sus funciones.

Conforme al artículo 74 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la administración de una Sociedad de Responsabilidad Limitada queda a cargo de uno o más gerentes. De

tal manera que conforme al artículo 10 del ordenamiento citado, la representación de la sociedad está a su cargo, pues son los administradores de la sociedad mercantil, no obstante su denominación. De tal manera que coinciden con las funciones principales de los órganos de administración en las otras sociedades mercantiles, ya que como señala el último precepto citado, podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto social.

Sin embargo, conforme al diverso artículo 145 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la figura del gerente general se presenta como un auxiliar en la administración de la Sociedad Anónima, además de que se contemplan los gerentes especiales. Sin embargo, su existencia es opcional, quedando en la decisión de la Asamblea General de Accionistas, el Consejo de Administración o el administrador único su nombramiento. Estos gerentes tendrán las facultades que expresamente se le confieran gozando de las más amplias funciones de representación y ejecución conforme al numeral 146 de la Ley en cita.

En ese sentido, considerando que la ley contempla la responsabilidad solidaria tanto para quienes realicen actos de gerencia general como de administración única, la misma será imputable tanto a los socios o extraños que integren el órgano de administración de la Sociedad de Responsabilidad Limitada como los que se designen gerentes generales de la Sociedad Anónima y de la Sociedad Cooperativa. Dicha responsabilidad se actualizará en los casos de procedencia que señala la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

III.3.3. Responsabilidad para administradores únicos

La figura de los administradores únicos no representa mayor complicación para efectos de la responsabilidad solidaria en materia tributaria. Conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles, salvo la Sociedad Cooperativa, los otros tipos sociales pueden optar por dejar la administración a cargo de un solo administrador, sea socio o extraño.

En ese sentido, el ya referido artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, considera que al administrador único corresponderá la representación de la sociedad

mercantil, por lo que tiene las atribuciones necesarias para realizar todas las operaciones inherentes al objeto social.

Respecto de las Sociedades Cooperativas, la Ley especial permite la administración por una sola persona en las Cooperativas de Producción y las de Consumo cuando se integren por diez o menos socios, tal como lo señala en su artículo 43.

Considerando que la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación considera la responsabilidad solidaria claramente respecto de quien ejerza la administración única, basta que se actualice alguno de los supuestos de incumplimiento de obligaciones fiscales formales por la sociedad, para que le sea imputable y se requiera el pago de las contribuciones omitidas o no retenidas por el ente jurídico.

III.4.4. Responsabilidad para el consejo de administración

De los anteriores apartados, se aprecia que en la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se puede advertir que el legislador intento considerar la responsabilidad solidaria para todos los sujetos que pueden llevar a cabo la administración social, sin perjuicio de las múltiples denominaciones que en la práctica son empleadas para referirse a los sujetos que la ejecutan y sus grados. Asimismo, ha quedado establecido que tanto la Ley General de Sociedades Mercantiles como la Ley General de Sociedades Cooperativas, permiten a los entes jurídicos que regulan, la opción de elegir una integración unimembre o colegiada para su órgano de administración, utilizando de manera indistinta el término de administrador, gerente o mandatario para referirse a los sujetos que lo integran.

En efecto, el tema de las distintas denominaciones que pueden recibir los integrantes del órgano de la administración en la legislación mercantil, se considera superado debido a que se advierte de la regulación de los distintos tipos sociales que la característica principal es que ejercen la administración social y tienen atribuidas la representación y firma sociales. Situación que permite entender los alcances de lo preceptuado por el legislador en el numeral y fracción referidos del Código Fiscal de la Federación.

En ese orden de ideas, dado que la fracción III del artículo 26 del ordenamiento precisado, señala que la responsabilidad solidaria es imputable a las personas (implicando a todas) que realicen la administración única (lo cual no se refiere a la integración unimembre de la administración), se colige que todo los miembros del órgano colegiado concurren en dicha responsabilidad cuando se actualiza la hipótesis legal respectiva.

No perjudica lo anterior, la circunstancia de que en la legislación mercantil se prevea que cuando el órgano de administración sea colegiado, el uso de la firma social puede pactarse a cargo de algún o alguno de los miembros de aquél, pues la norma tributaria es muy clara y posee una estructura incluyente.

III.4. Responsabilidad solidaria por falta de Registro Federal de Contribuyentes

Como ya se ha apuntado, se considera que las obligaciones fiscales formales cuyo incumplimiento genera la responsabilidad solidaria de los administradores, son aquéllas que permiten el control del contribuyente e inciden en la determinación del tributo y la prevención de la evasión fiscal. En ese sentido, el Registro Federal de Contribuyentes, es una obligación que tiene por contenido un deber hacer, necesario incluso antes de que nazca la obligación fiscal sustantiva.

Como se advirtió en el apartado correspondiente a las obligaciones fiscales formales de la empresa, conforme al artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, las personas morales residentes en el territorio nacional tienen obligación de solicitar dicha inscripción cuando deban presentar declaraciones como consecuencia de las actividades gravadas, así como cuando expidan comprobantes fiscales o tengan cuentas bancarias en que se realicen operaciones que puedan generar operaciones. De tal manera que el mencionado registro, constituye la base del control de la sociedad mercantil como contribuyente para la autoridad hacendaria.

Lo anterior se debe a que en el Registro Federal de Contribuyentes se contiene los elementos de identificación del contribuyente, su domicilio fiscal y la información relacionada con su situación fiscal. Sin embargo, es de advertirse que conforme al artículo

23 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es en el momento en que se protocolice por el notario público el acta constitutiva de la persona moral, cuando se debe exhibir el comprobante del trámite de solicitud del registro, por lo que se infiere que es un deber a cargo de los propios socios y no de la administración pues aún no queda formalmente integrada ni otorgadas sus atribuciones, salvo aquellos casos en que se trate de la fusión o escisión de la sociedad.

Por lo anterior es que se considera que la falta de solicitud de la inscripción de la sociedad mercantil al Registro Federal de Contribuyentes no es imputable a quienes ejercen la administración de la sociedad mercantil, contrario a lo que establece el párrafo tercero de la fracción tercera del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación; lo anterior se afirma, sin perjuicio de la participación que deban tener dichos sujetos en la obligación de la empresa de mantener actualizado dicho registro a través de los diversos avisos que se deban presentar para tal efecto. El cumplimiento de la obligación fiscal formal de mérito, sólo podría encontrarse vinculado a las actuaciones de los referidos sujetos, cuando se trate de la fusión o escisión de la persona moral en cuestión.

III.5. Responsabilidad solidaria por cambio de domicilio sin aviso

De la misma manera que en el apartado anterior, la importancia del domicilio fiscal trasciende no sólo para la identificación del contribuyente, sino que es el lugar donde cumplirá con sus obligaciones fiscales la sociedad mercantil. De tal manera que su designación permite no sólo la localización de la sociedad por la autoridad hacendaria, sino el de su administración que permite a ésta fijar la circunscripción territorial de sus unidades para el ejercicio de sus facultades.

Siendo que conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación que el domicilio de una persona moral, en este caso una sociedad mercantil, se ubica donde se encuentre su administración, es claro que es obligación de los que ejecutan ésta, por tener el uso de la firma social, informar a la autoridad hacendaria su ubicación y presentar los avisos correspondientes en caso de su cambio.

La fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación hace suponer que existe cierto dolo o negligencia de quienes a nombre de la sociedad mercantil, debieron de presentar el cambio de domicilio fiscal. Estos supuestos son cuando se haga el cambio sin la presentación del aviso correspondiente en los siguientes casos:

- a) Una vez notificadas las facultades de comprobación a la sociedad mercantil y hasta antes de que se notifique la resolución final correspondientes;
- b) Realizada la notificación de un crédito fiscal y hasta antes que se efectúe el pago; y,
- c) En el momento en que se desocupe el establecimiento del domicilio señalado como fiscal.

En ese sentido, se justifica que el incumplimiento de esta obligación implique que la autoridad hacendaria no puede realizar el ejercicio de sus atribuciones tanto para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales por la contribuyente, como para requerir el pago de las contribuciones. De esta manera es razonable que sea uno de los supuestos para imputar responsabilidad tributaria a los administradores quienes a nombre de la sociedad debieron presentar el aviso de cambio en el momento oportuno.

III.6. Responsabilidad solidaria por cambio de domicilio después del ejercicio de facultades de comprobación

Es inconcuso que la autoridad hacendaria al ejercer sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales por la sociedad mercantil como contribuyente, requiera contar con todos los elementos necesarios para notificar el inicio de dichas facultades, como para materialmente ejercerlas y para notificar legalmente la resolución correspondiente.

El cambio de domicilio fiscal mientras estas facultades se estén desarrollando por la autoridad hacendaria, conlleva la obstaculización de aquéllas, por causas imputables a la

sociedad mercantil sujeta a la verificación. Incluso, tal acción podría aludir dolo en el cambio sin aviso mismo. Por ello, esta circunstancia también suspende los plazos para que se consume el cómputo que configura la caducidad del crédito fiscal.

Es claro que los órganos integrantes de la sociedad mercantil sabrían que el cambio de la ubicación de la administración en este caso causaría una lesión a la autoridad hacendaria, por lo que la conducta lícita necesariamente debe ser notificar dicha circunstancia. De tal manera que siendo los administradores quienes tienen la firma social y, por tanto, su representación, deben dentro de sus atribuciones presentar el aviso de cambio de domicilio o designar a alguien con un poder legal para hacerlo. En tal circunstancias se justifica que se actualice un vínculo jurídico con el contribuyente por el cumplimiento de las contribuciones omitidas por éste, es decir, si es una causa de responsabilidad solidaria.

III.7. Responsabilidad solidaria por omitir u ocultar la contabilidad

Tal como se observó al abordar la elaboración, mantenimiento y conservación de la contabilidad como una obligación fiscal formal de la sociedad mercantil como empresa en materia tributaria, es mediante aquélla que la autoridad hacendaria se encuentra en posibilidad de revisar los movimientos financieros de la sociedad para realizar la determinación de las contribuciones generadas o verificar el cumplimiento de las mismas.

En efecto, conforme a lo dispuesto por los artículos 28 y 30 del Código Fiscal de la Federación, la contabilidad que deben llevar las sociedades mercantiles, si bien por una parte pueden llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistema de registros o procesamiento que mejor les convenga a las características particulares de sus actividad, debe cumplir con los requisitos que establece el artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. En términos generales debe identificar cada operación, acto o actividad y sus características, así como las inversiones y bienes adquiridos o producidos, relacionando esos conceptos con la documentación comprobatoria y los resultados finales de las cuentas sociales que muestren los estados de posición financiera.

En ese contexto, como se observó en el Capítulo II, una de las obligaciones del órgano de administración y sus auxiliares en los distintos tipos sociales, es mantener actualizado ese sistema contable. Esa circunstancia justifica el vínculo jurídico reconocido por el legislador en la materia tributaria, para imputar la responsabilidad solidaria a los administradores cuando estos registros contables no se lleven, se oculten a la autoridad hacendaria o incluso de destruyan con dolo. El incumplimiento de dicha obligación fiscal formal por parte de las sociedades mercantiles, como contribuyentes, claramente produciría una lesión al Estado, pues se impediría u obstaculizaría el ejercicio de las facultades de comprobación de contribuciones por la autoridad hacendaria.

En conclusión, la responsabilidad solidaria en materia tributaria es un instrumento legal que permite al Estado garantizar el pago de la obligación fiscal sustantiva ante el incumplimiento del contribuyente, al imponer a un tercero relacionado con aquél, su satisfacción ante la autoridad hacendaria. Sin embargo, también constituye un mecanismo sancionatorio para los terceros que se relacionan con el incumplimiento de las obligaciones fiscales formales a cargo del contribuyente, así como propias que inciden en la generación del crédito fiscal.

La responsabilidad solidaria en los términos que la regula nuestra legislación fiscal, reúne supuestos de responsabilidad subjetiva, objetiva y sustituta, pero en cualquier caso significa la posibilidad que tiene la autoridad hacendaria de requerir el pago a un tercero de la deuda fiscal, coextiendo con la obligación del deudor principal. Dicho vínculo subsistirá hasta que se cubra el crédito fiscal por cualquiera de los deudores.

Dependiendo de los supuestos jurídicos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el deudor requerido por la autoridad hacendaria, cubrirá la totalidad de la deuda o la parte insoluta que no fue cubierta por el deudor principal. De lo anterior es que se aduce la existencia de una responsabilidad subsidiaria en el artículo en comento, como se analizará en siguiente capítulo.

Conforme a la fracción III del numeral referido, los que ejerzan la administración social formando parte del órgano respectivo, o tengan encomendada una dirección o gerencia general en el ente jurídico, sin importar la denominación que les sea dada dentro de la sociedad mercantil, deberán responder solidariamente por las contribuciones omitidas que

se generen durante su gestión. Lo anterior, siempre y cuando, se actualicen uno de los supuestos de incumplimiento de las obligaciones fiscales formales a cargo de la sociedad mercantil que se enuncian.

Es clara la intervención de los administradores en el incumplimiento referido, pues tienen a su cargo la representación y uso de la firma social, lo cual justifica el vínculo jurídico que genera la responsabilidad solidaria que se les imputa por el pago de la deuda tributaria a cargo del deudor primitivo. Esto, debido a la no inscripción de la persona moral al Registro Federal de Contribuyentes, la falta de presentación oportuna del aviso del cambio de domicilio fiscal, así como la omisión, el ocultamiento o destrucción de la contabilidad, impiden u obstaculizan a la autoridad hacendaria, el ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de la sociedad y la recaudación del tributo, lo que ocasiona una lesión al Estado que debe ser reparada.

En conclusión, el legislador en el Código Fiscal de la Federación al establecer los supuestos de responsabilidad solidaria no consideró adecuadamente la constitución y naturaleza de las funciones de los que ejercen la administración de una sociedad mercantil en términos de la legislación que la regula, pues no se atiende el carácter subordinado de la actuación de dichos sujetos a la ejecución de las decisiones y acuerdos que sobre la dirección del ente jurídico toman los socios o accionistas en el órgano de gobierno.

Asimismo, es claro que no se consideran que al órgano supremo o de gobierno de la sociedad, los administradores rinden una cuenta de sus operaciones, así como de la situación financiera de la persona moral, por lo que no puede considerarse que ignoran el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales que actualizan la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas y administradores. De la misma manera, el contenido del párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, no considera la distinta situación jurídica en que se encuentra un socio administrador de un administrador ajeno a la sociedad elegido por los propios socios, de la manera en que de una forma proteccionista distingue para la responsabilidad prevista en la fracción X del mismo numeral, los socios o accionista que tuvieron el control efectivo de la sociedad, de los que no, para efecto de imputar responsabilidad tributaria.

CAPÍTULO IV: RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

En el capítulo anterior se pudo observar que el legislador, por una razón práctica, reunió en un solo artículo todos los supuestos jurídicos en que se podía establecer la responsabilidad de un tercero por una deuda tributaria ajena. Asimismo, se advirtió que dada la naturaleza de cada responsabilidad, las mismas se establecieron indebidamente bajo la denominación de responsabilidad solidaria.

En ese contexto, los alcances de la responsabilidad solidaria no corresponden con su naturaleza en todos los supuestos, pues al tratarse de los administradores y socios o accionistas de una sociedad, la hipótesis jurídica sólo prevé que la misma obliga al pago de la cantidad de la deuda tributaria que no haya sido garantizada por los bienes sociales, lo cual es claramente una responsabilidad con alcances subsidiarios y constriñe al cobro coactivo al deudor principal hasta su conclusión.

No obstante lo anterior, es inconcuso que por mandato de ley, dicha responsabilidad sólo se presentará previo los requisitos de procedencia que señalan las fracciones III y X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, los cuales suponen una concurrencia de socios o accionistas y administradores ante el incumplimiento de la obligación tributaria por la persona jurídica, estableciéndose una clara obligación solidaria entre estos.

De tal manera que ante la falta de regulación de la figura de la responsabilidad subsidiaria por nuestra legislación, no obstante los supuestos apuntados, es necesario para esta investigación establecer su concepto, naturaleza jurídica y alcances jurídicos y económicos, por lo que se considera conveniente acudir a un sistema jurídico tributario que la regule y pueda aportar los elementos necesarios para su comprensión.

De tal manera que a partir de la apreciación de la responsabilidad subsidiaria como mecanismo sancionatorio paralelo a la responsabilidad solidaria, se podrá determinar si el Código Fiscal de la Federación tiene una regulación adecuada o si resulta necesario proponer una reforma que permita una certidumbre jurídica y una seguridad económica a los administradores de una sociedad mercantil, en relación con la del ente jurídico y los socios o accionistas que la integran.

IV.1. Regulación de la responsabilidad subsidiaria en el Código Fiscal de la Federación

De acuerdo con las consideraciones realizadas en el Capítulo III de esta investigación, la responsabilidad solidaria en materia tributaria prevista por el Código Fiscal de la Federación, permite a la autoridad hacendaria requerir el pago íntegro de las contribuciones causadas y no cumplidas por el contribuyente, de terceros como deudores indirectos. Esa exigibilidad de pago puede ser de manera sucesiva o simultánea, incluso sin concluir el procedimiento administrativo de ejecución instaurado con respecto al deudor principal.

Sin embargo, también cierto que en el segundo párrafo de la fracción III y en la fracción X, la responsabilidad solidaria que se imputa a los administradores y socios o accionistas de una sociedad mercantil, tiene alcances que sólo obligan a dichos sujetos, por la satisfacción de la parte de la deuda que no haya sido cubierta con los bienes sociales.

De manera que tales supuestos, presuponen que se ha concluido el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro coercitivo de la obligación fiscal sustantiva al contribuyente, resultando un saldo insoluto.

En ese sentido, los supuestos jurídicos de responsabilidad solidaria para administradores y socios o accionistas, tiene alcances subsidiarios. El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, señala en sus fracciones III y X, lo siguiente:

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

[...]

III...

[...]

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 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.

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, exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, 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.

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.

[...]”⁸⁶.

⁸⁶ Código Fiscal de la Federación, op. cit. supra, nota 6, p. 46.

En los supuestos legales transcritos, el legislador dispone que tanto los administradores de la sociedad mercantil como los socios que ejercen la el control efectivo de la sociedad, deberán responder de manera solidaria por el saldo insoluto de la deuda tributaria que no se alcance a cubrir por la sociedad. Sin embargo, para que se actualice dicha responsabilidad solidaria se deberán presentarse los supuestos legales previstos por la norma, cuyo contenido es el incumplimiento de obligaciones fiscales formales por parte de la sociedad mercantil de que se trate, como veremos en el siguiente apartado.

Es evidente que la responsabilidad tributaria en los casos referidos, no corresponden propiamente a los de una responsabilidad solidaria, pues a pesar de la denominación legal, la obligación del tercero es por el pago de la parte insoluta que no alcance a garantizar el deudor principal en el procedimiento administrativo de ejecución, lo cual constituye una responsabilidad de carácter subsidiaria.

Como se había señalado en el Capítulo anterior de esta investigación, el legislador en el anteproyecto del Código Fiscal de la Federación para 1967, cuyo contenido permaneció para el ordenamiento de 1981, agrupo en el artículo 26, de una manera práctica, bajo la denominación de responsabilidad solidaria, todos los supuestos en los que a un tercero ajeno a la realización del hecho imponible, le será requerido el pago del tributo junto con el deudor principal incumplido.

De ese modo, no obstante que en el numeral referido se conservan como sujetos de responsabilidad solidaria, los supuestos jurídicos a que se refieren tanto el párrafo tercero de la fracción III, como la fracción X, antes transcritos, se advierte con meridiana claridad que la responsabilidad tiene alcances subsidiarios, pues el pago de la deuda tributaria será requerido a administradores y socios o accionistas, sólo por la parte que no garantice con sus bienes el deudor principal, lo que implica un cobro previo a éste.

De tal manera que el Código Fiscal de la Federación no reconoce la figura de la responsabilidad subsidiaria, sin embargo, como consecuencia del texto legal de su artículo 26, corre de manera paralela a la solidaria en la legislación vigente.

IV.1.1. Características distintivas

Del contenido de las fracciones III y X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se advierten notas características de la responsabilidad tributaria imputable a los administradores y a los socios o accionistas, con respecto a las deudas tributarias de la sociedad mercantil. Con fines prácticos se presenta un cuadro comparativo de los elementos de ambos supuestos jurídicos.

ADMINISTRADORES	SOCIOS
Serán responsables solidarios todas las personas que tengan en sus atribuciones la administración de la sociedad, sin exclusión.	Tendrán responsabilidad solidaria únicamente los socios o accionistas que hayan tenido el control efectivo de la sociedad mercantil de que se trate. Este control se entiende bajo las circunstancias que a continuación se indica: <ul style="list-style-type: none"> a) La capacidad de imponer decisiones en las juntas o asambleas de socios o accionistas, así como la de nombrar o remover a la mayoría de consejeros o administradores de la sociedad. b) Tener un voto que represente más del cincuenta por ciento del capital social de la persona moral. c) Dirigir la administración y las políticas principales de la persona moral, sin importar el origen de esta atribución.
La responsabilidad se origina por incumplimiento de la sociedad mercantil.	La responsabilidad se origina por incumplimiento de la sociedad mercantil.
Esta responsabilidad podrá ser exigible si la sociedad mercantil no cumple, con cualquiera de las siguientes obligaciones fiscales de carácter formal: <ul style="list-style-type: none"> a) Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; b) Presentación de aviso de cambio de domicilio, cuando éste ocurra en los siguientes casos: 	Esta responsabilidad podrá ser exigible si la sociedad mercantil no cumple, con cualquiera de las siguientes obligaciones fiscales de carácter formal: <ul style="list-style-type: none"> a) Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; b) Presentación de aviso de cambio de domicilio, cuando éste ocurra en los siguientes casos:

ADMINISTRADORES	SOCIOS
<ul style="list-style-type: none"> • Después de la notificación por la autoridad hacendaria del ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se dicte la resolución correspondiente; • Después de la notificación de un crédito fiscal y hasta antes de su pago o su extinción por otro medio; y, • Se desocupe el establecimiento que funja como domicilio fiscal. <p>c) Llevar, mantener y conservar la contabilidad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Después de la notificación por la autoridad hacendaria del ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se dicte la resolución correspondiente; • Después de la notificación de un crédito fiscal y hasta antes de su pago o su extinción por otro medio; y, • Se desocupe el establecimiento que funja como domicilio fiscal. <p>c) Llevar, mantener y conservar la contabilidad.</p>
<p>El contenido de esta responsabilidad será una obligación de dar: pagar el monto de la deuda tributaria ajena.</p>	<p>El contenido de esta responsabilidad será una obligación de dar: pagar el monto de la deuda tributaria ajena.</p>
<p>La deuda tributaria se integrará por el pago de las contribuciones causadas, por las que debieron pagarse o por las no retenidas a terceros, por la sociedad mercantil durante la gestión de los administradores, incluyendo sus accesorios, con excepción de las multas.</p>	<p>La deuda tributaria se integrará por el pago de las contribuciones causadas por la sociedad mercantil, cuando el responsable solidario tenía la calidad de socio, incluyendo sus accesorios, con excepción de las multas.</p>
<p>Los alcances de esa responsabilidad serán hasta por la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad mercantil.</p>	<p>Los alcances de esa responsabilidad será por la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad mercantil, teniendo por límite el monto de la participación social que tenía el socio en el momento de la causación del tributo.</p>
<p>Para que la autoridad hacendaria pueda exigirles el pago de la deuda tributaria, debe concluir el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro coercitivo al deudor primitivo o contribuyente.</p>	<p>Para que la autoridad hacendaria pueda exigirles el pago de la deuda tributaria, debe concluir el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro coercitivo al deudor primitivo o contribuyente.</p>
<p>La autoridad hacendaria puede requerir el pago de parte insoluta de la deuda tributaria a cualquiera de los responsables subsidiarios y, a falta de bienes suficientes</p>	<p>La autoridad hacendaria puede requerir el pago de parte insoluta de la deuda tributaria a cualquiera de los responsables subsidiarios y, si aplicando el monto de la</p>

ADMINISTRADORES	SOCIOS
del deudor elegido, nada impide que pueda aplicar el cobro a los restantes, hasta que se cubra la deuda; o, puede requerir de manera simultánea a los responsables solidarios, sin que pueda haber repetición de lo pagado.	participación social elegida, continua habiendo saldo insatisfecho, nada impide que pueda aplicar el cobro a los restantes socios o accionistas responsables solidarios, hasta que se cubra la deuda. La autoridad hacendaria puede requerir el pago de manera simultánea, sin que pueda haber repetición de lo pagado.
La satisfacción de ese pago compromete todo su patrimonio personal.	La satisfacción de ese pago compromete sólo el valor de su participación social.
La responsabilidad tributaria del tercero subsiste con la del contribuyente hasta que se haya extinguido el crédito fiscal.	La responsabilidad tributaria del tercero subsiste con la del contribuyente hasta que se haya extinguido el crédito fiscal.

Conforme a la comparación realizada, podemos observar las siguientes semejanzas en los supuestos jurídicos:

1. La responsabilidad tiene por objeto una obligación de dar que consiste en el pago de la deuda tributaria de la persona moral, pero sólo por si la obligación fiscal sustantiva se hubiera causado mientras cada sujeto responsable formara parte de los órganos internos del ente jurídico.
2. Hay una coexistencia de deudores indirectos frente al derecho de crédito del Estado, por lo que la autoridad puede requerir de todos o de cualquiera de ellos, el pago de la deuda tributaria, siempre y cuando haya concluido el procedimiento administrativo de ejecución respecto del deudor principal y resulte un saldo insoluto.
3. Los alcances de la responsabilidad solidaria de los supuestos previstos en el tercer párrafo de la fracción III y la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, son subsidiarios.
4. La responsabilidad tributaria del deudor principal y de los deudores indirectos termina con la extinción del crédito fiscal, primordialmente por el pago.

Ahora bien, las distinciones que podemos advertir de la responsabilidad que prevé nuestra legislación en los dos casos señalados, son:

1. A diferencia de los integrantes de la administración de la sociedad mercantil, no todos los socios o accionistas resultan responsables solidarios ante el incumplimiento de las deudas tributarias a cargo del ente jurídico. En efecto, sólo concurren aquellos socios o accionistas que hayan tenido el control efectivo de la persona moral, en los términos señalados por la disposición en comento.
2. Los administradores responderán además del pago de las contribuciones causadas y omitidas por la sociedad mercantil durante su gestión, por aquellas que el ente jurídico debía retener y las que tenían obligación de pagar o enterar. En cambio, los socios o accionistas sólo deberán responder por el pago de las contribuciones causadas por la persona moral, mientras ellos tenían el estatus de socio.
3. Los alcances subsidiarios de la responsabilidad tributaria de los administradores, son por todo el monto que no fue garantizado con los bienes sociales. Sin embargo, para los socios o accionistas, el límite de la responsabilidad es el monto que corresponda a su participación en el capital social.

De las anteriores consideraciones se infiere que a diferencia de la responsabilidad solidaria del resto de los sujetos señalados por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, la que corresponde a socios y accionistas es una responsabilidad de carácter subsidiario. En efecto, si bien hay una coexistencia de deudores que responden por el pago de la deuda tributaria, los sujetos señalados en la fracción III, tercer párrafo y la fracción X, deberán responder sólo por la parte insoluble de aquélla que no fue garantizada con bienes de la contribuyente, lo que implica agotar el procedimiento administrativo de ejecución con el deudor principal previamente al requerimiento de los terceros responsables referidos.

Dicha responsabilidad subsidiaria no evita la concurrencia de deudores indirectos para el pago del saldo insoluto, de tal manera que la autoridad válidamente puede requerirlos simultánea o sucesivamente.

Sin embargo, es claro que los alcances de dicha responsabilidad subsidiaria para los administradores es más extensa que la imputada a los socios o accionistas, pues si bien a ambos se les pide el pago de las contribuciones causadas, adicionalmente los administradores son responsables por las cantidades que el ente social debió hacer retenido e incluso pagado o enterado durante la gestión de éste.

Ahora bien, debido a que para ambos supuestos, la ley requiere como requisitos de procedencia para que se impute la responsabilidad solidaria con alcances subsidiarios, los mismos supuestos de incumplimiento de obligaciones fiscales formales por la sociedad mercantil, se genera una concurrencia de socios o accionistas y administradores para el pago de las contribuciones generadas y no pagadas por la sociedad mercantil, sin que pueda haber repetición de lo pagado.

Lo anterior muestra que tratándose de sociedades mercantiles, la ley ofrece varias alternativas que garantizan con mayor efectividad, el pago de las contribuciones generadas y no cumplidas por aquéllas.

No obstante ello, también se advierte que mediante esta responsabilidad solidaria con alcances subsidiarios, la ley considera la capacidad contributiva de las sociedades mercantiles, pues no las libera del pago, por el contrario agota contra éste el procedimiento administrativo de ejecución y, en caso de resultar un saldo insoluto, como consecuencia de éste, requiere a las personas físicas que formaron parte de sus órganos de administración. Sin embargo, dicha responsabilidad se actualiza, siempre y cuando exista un incumplimiento de obligaciones fiscales formales por la sociedad mercantil que impiden u obstaculizan a la autoridad hacendaria, el control de la contribuyente y la determinación del crédito fiscal omitido.

En ese contexto, se concluye que la responsabilidad solidaria prevista por el Código Fiscal de la Federación para los administradores y socios o accionistas de una sociedad mercantil, por sus características, resulta una responsabilidad de carácter subsidiario.

Esa responsabilidad subsidiaria se puede definir como el deber jurídico ex lege atribuido a una persona jurídica distinta del contribuyente, cuando no se presenta el cumplimiento voluntario de obligación fiscal sustantiva causada por éste en los plazos legales establecidos, cuyo contenido es el pago del saldo insoluto de la deuda tributaria que no haya sido cubierta por deudor primitivo, siempre y cuando se presenten los supuestos jurídicos que la actualizan y con los límites establecidos en el ordenamiento que la prevé.

De tal manera que como en la responsabilidad solidaria se constituye una coexistencia de deudores tributarios hasta la extinción de la obligación fiscal.

Esa responsabilidad subsidiaria se imputa al tercero en razón del vínculo jurídico que guarda con el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales de la sociedad mercantil que permiten a la autoridad hacendaria su control y la determinación de las contribuciones omitidas por ésta.

IV.2. Responsabilidad subsidiaria en la legislación tributaria española

Toda vez que la legislación fiscal mexicana reconoce la figura de la responsabilidad subsidiaria, aunque no la regula expresamente, lo cual se afirma sin perjuicio de las consideraciones apuntadas en los apartados que anteceden, con el propósito de alcanzar mayor comprensión de la naturaleza y alcances de la misma, se recurre al Derecho Tributario Español.

En España, la Ley 58/2003⁸⁷, de 17 de diciembre de 2003, publicada en el Boletín Oficial del Estado el día siguiente, en vigor a partir el 1º de julio de 2004, constituye la Ley General Tributaria en que se regula la parte general del Derecho Tributario de aquel país, estableciendo los principios generales del ordenamiento tributario español, así como la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes o sujetos pasivos.

⁸⁷ Ley 58/2003, última modificación de 28 de septiembre de 2013. Portal de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Gobierno de España. Disponible en la página Web: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Conforme a la exposición de motivos con ese ordenamiento tiene entre sus objetivos, reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, así como establecer el control tributario, el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles de litigiosidad.

Esta Ley, a través de su artículo 35.1.5 reconoce como obligados tributarios a los responsables señalados en el artículo 41 del mismo ordenamiento. En dicho numeral se reconoce que las personas o entidades se pueden constituir en responsables solidarios o subsidiarios por la deuda tributaria junto con los deudores principales de ésta en los casos que prevea la legislación tributaria, y señala en su apartado 2 que salvo que un precepto legal disponga lo contrario, la responsabilidad tributaria será siempre subsidiaria.

De tal manera que en el sistema tributario español se reconoce y regula tanto la figura jurídica del responsable solidario como la del subsidiario, estableciendo una normatividad específica para cada una, resaltando la preminencia de la segunda.

En efecto, el artículo 42.1 señala las hipótesis jurídicas que generan la responsabilidad solidaria por la deuda tributaria ajena, mientras que en su artículo 43.1 señala los supuestos jurídicos de la responsabilidad subsidiaria.

En este punto se puede apreciar que la legislación tributaria española tiene un alto grado de especificidad y consigue distinguir entre diversas clases de obligados tributarios, así como de responsables, proporcionando incluso su definición.

Por lo anterior, es posible afirmar que la estructura de la Ley General Tributaria establece los sujetos pasivos de la Relación Jurídico tributaria de acuerdo a las distintas finalidades que persigue la recaudación y el aseguramiento de la eficacia en dicha tarea para el financiamiento del Estado.

IV.2.1. Supuestos en los que aplica

Como se había hecho referencia, el artículo 43 de la Ley General Tributaria señala los casos en que se presenta la responsabilidad tributaria, pero prevé en su apartado 2 que las leyes podrán establecer otros supuestos.

De acuerdo con el precepto señalado, son responsables subsidiarios:

1. Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas en los siguientes casos:

a) Cuando la persona jurídica cometa infracciones tributarias y dichos administradores:

- No hayan realizado los actos necesarios que les correspondieran en el ámbito de sus funciones para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la persona jurídica;
- Consientan el incumplimiento de dichas obligaciones y deberes tributarios por sus subordinados; o,
- Tomen acuerdos que posibiliten las infracciones por la persona jurídica.

b) Cuando la persona jurídica cese actividades y tales administradores:

- No hayan hecho lo necesario para el pago pendiente de las obligaciones tributarias devengadas por la persona jurídica al momento del cese; o,
- Tomen acuerdos o medidas que no hayan permitido el pago de aquéllas.

c) Por las deudas tributarias derivadas de los tributos que deben repercutirse o las cantidades que deben retenerse a los trabajadores, profesionales u

otros empresarios, existiendo continuidad en el ejercicio de sus actividades, cuando la persona jurídica esté obligada a efectuar la declaración e ingreso de las mismas, cuando las autoliquidaciones sin ingresos por tales conceptos tributarios sean reiterativas.

2. Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de las sociedades y entidades en general que no hayan realizado las gestiones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas e imputables a dichas personas jurídicas.
3. Los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria pendiente de pago.
4. Los agentes y comisionistas de aduanas por la deuda tributaria de sus comitentes.
5. Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios en la parte que corresponde a lo contratado o subcontratado cuando no se le haya aportado un certificado específico de la Administración tributaria que compruebe encontrarse al corriente en el pago.

Es claro que en los supuestos de responsabilidad subsidiaria descritos, se comprenden casos en que la causa generadora puede ser una responsabilidad sustituta, subjetiva y objetiva, como en algunas hipótesis de la responsabilidad solidaria que prevé nuestra legislación tributaria.

Ahora bien, conforme al objeto de esta investigación, se atenderá el supuesto que refiere la responsabilidad subsidiaria de los administradores.

En ese sentido, a diferencia de nuestro Código Fiscal de la federación, los supuestos jurídicos de responsabilidad subsidiaria imputable a los administradores en la Ley General Tributaria son más incluyentes, pues consideran tanto a los que los que ejercen esa

función de hecho como a los de derecho en la sociedad mercantil. Ello puede ser consecuencia de que la legislación española que rige las sociedades personalistas y capitalistas, esto es, el Código de Comercio y la Ley 1/2010, utilizan sólo los términos administrador y gestor de la administración para referirse a quienes realizan dicha actividad dentro de la persona jurídica.

Asimismo, se advierte que la legislación tributaria española establece el vínculo jurídico que sustenta la responsabilidad subsidiaria en las obligaciones inherentes a cargo de quienes ejercen la administración, para intervenir en el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales y sustantivas de la sociedad. Incluso, se considera la responsabilidad que puede recaer en estos sujetos por los actos que realicen sus subordinados o los acuerdos tomados en su gestión, que originen el incumplimiento de las obligaciones a cargo de la persona jurídica.

IV.2.2. Forma societaria en que opera

El artículo 41 de la Ley General Tributaria, en sus párrafos a) y b), se refiere a supuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas, lo cual involucra no sólo a las sociedades sino a las entidades con personalidad jurídica. Sin embargo, esta investigación se enfocará por fines prácticos en el supuesto de las sociedades, considerando sólo a las mercantiles, toda vez que eso nos permitirá realizar una comparación con los supuestos previstos en las fracciones III y X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Por principio, el artículo 116 del Código de Comercio español, reconoce a la sociedad mercantil personalidad jurídica propia para todos sus actos y contratos.

La Legislación española reconoce dos tipos de sociedades mercantiles, las personalistas y las capitalistas, en que como su denominación lo indica, cobran relevancia respectivamente las personas que adquieren el estatus de socios o las aportaciones de capital. De tal manera que reconoce los siguientes tipos sociales:

- a) Del primer grupo, la sociedad colectiva y comanditaria simple.

- b) De la segunda categoría, la sociedad comanditaria por acciones, de responsabilidad limitada y la anónima.

Dicha clasificación se advierte del contenido del Código de Comercio español vigente a partir del 1° de enero de 1886, en particular el artículo 122, y la legislación complementaria, esto es, la Ley de Sociedades de Capital (Decreto Legislativo 1/2010), la Ley de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (Ley 3/2009), así como la Ley de cooperativas (Ley 27/1999)⁸⁸.

En las sociedades colectivas y comanditarias simples, el Código de Comercio parte de que son los mismos socios quienes administran la sociedad. En ese sentido, el artículo 129 de dicho ordenamiento prevé que todos los socios tienen derecho de concurrir a la dirección y manejo de las gestiones comunes, funcionando unanimidad. Con la característica que en la sociedad comanditaria simple, sólo los colectivos pueden administrar. Inicialmente todos los administradores pueden gestionar la sociedad a través del uso de la firma social, sin embargo, puede pactarse que sólo recaiga en uno de ellos, conforme al artículo 132 del ordenamiento en cita.

Conforme a los artículos 209 y 212 de la Ley de Sociedades de Capital, a cargo de los administradores está la gestión y la representación de la sociedad, pudiendo ser personas físicas o jurídicas, socios o extraños. En ese sentido, el diverso artículo 210 del mismo ordenamiento, establece la manera en que se puede integrar la administración, de tal manera que puede ser a cargo de un administrador único o varios, en cuyo caso pueden actuar de tres maneras, solidaria, conjunta o como consejo de administración. En cualquier caso, por certeza jurídica los nombramientos respectivos deben inscribirse en el Registro Mercantil conforme al artículo 215.

Por otra parte, cabe mencionar que la legislación española reconoce la existencia de las sociedades mercantiles especiales, entre las que se encuentran las Sociedades

⁸⁸ Cfr. Legislación consultable en el Portal de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Gobierno de España. Disponible en la página Web: https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=035_Codigo_de_Comercio_y_legislacion_complementaria&modo=1

Cooperativas reguladas por una la ley especial, de naturaleza jurídica similar a las de nuestra legislación. En los artículos 32.1 y 33, dicho ordenamiento dispone que la alta gestión, la supervisión de los directivos y la representación de la sociedad estará a cargo del Consejo Rector, cuyo número de consejeros no puede ser inferior a tres cuando la persona jurídica se integre por más de diez socios; sin embargo, cuando la Cooperativa se integre por menos socios, podrá ser sólo un administrador único.

De las consideraciones apuntadas se advierte que existe mucha similitud entre los casos de responsabilidad solidaria para los administradores establecida en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y lo preceptuado por la legislación española. Ello obedece a que en ambas se reconoce la existencia y personalidad jurídica de las sociedades mercantiles. De tal manera que tanto el Código Tributario Mexicano como la Ley General Tributaria reconocen el vínculo jurídico existente entre la sociedad y la estructura social interna de la misma. En ese sentido, la representación social, el uso de la firma social y las actividades propias de la administración, vinculan el actuar de los administradores al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad.

IV.2.3. Efectos jurídico económicos

Como se ha señalado, el artículo 41, en sus apartados 1 y 2, de la Ley General Tributaria señala que la responsabilidad tributaria de terceros se entenderá siempre subsidiaria, salvo precepto legal expreso en contrario, pero siempre junto a los deudores principales.

En ese contexto es claro la legislación tributaria española a través de la responsabilidad subsidiaria, además de no liberarse de la responsabilidad tributaria directa al deudor principal, incide primero en su patrimonio, en todo caso, para garantizar el financiamiento del Estado con la recaudación efectiva de las obligaciones tributarias, también imputa responsabilidad a quienes participaron en el incumplimiento de las obligaciones fiscales formales de la sociedad, en el ámbito de sus funciones, pero por el saldo insoluto de la deuda.

En ese orden de ideas, de lo apuntado en el apartado de esta investigación referido a las formas societarias en que la responsabilidad subsidiaria opera, así como de la regulación

fiscal de dicha figura en la Ley General Tributaria, se colige que la responsabilidad tributaria recae, en forma directa, en la sociedad mercantil al tener reconocida personalidad jurídica propia, y con carácter subsidiario en los administradores de ésta. De tal manera que a diferencia de nuestro sistema jurídico, en España no se establecen mayores obligaciones patrimoniales para los socios que las que corresponden a su participación social dependiendo del tipo de sociedad adoptado.

Ahora bien, respecto del contenido de la responsabilidad subsidiaria, es inconcuso que se trata de una obligación de dar; sin embargo, conforme al artículo 41.3 de la Ley General Tributaria, ésta comprende el pago de la deuda tributaria exigida en período voluntario al deudor principal, pero a falta de cumplimiento se inicia el período el ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. No obstante ello, la responsabilidad subsidiaria, salvo las excepciones que establezca la ley, no incluye las sanciones, tal como lo dispone el artículo 41.4 del ordenamiento en cita.

En ese contexto, la responsabilidad subsidiaria de los administradores en los supuestos descritos en el punto IV.2.1 del Capítulo IV de esta investigación, serán responsables de manera subsidiaria por las obligaciones tributarias devengadas y no cubiertas por la sociedad o pendientes de cumplimiento cuando cesen las actividades de ésta. No obstante ello, en los casos de incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios de la sociedad, imputables a los administradores durante su gestión, la responsabilidad subsidiaria abarcará las sanciones por las infracciones como lo establece el artículo 43.1.a de la Ley General Tributaria.

De tal manera que es inconcuso que la responsabilidad subsidiaria en España al igual que la solidaria en México, también es un instrumento que permite garantizar la recaudación del tributo y claramente es una medida sancionatoria para quienes realizan conductas ilícitas que inciden en el incumplimiento de la deuda tributaria ajena. Sin embargo, debido a su regulación, de manera precisa repercute en primer lugar en el patrimonio de quien realiza el hecho imponible, y en todo caso, ante la falta o insuficiente solvencia de éste, requiere el pago de los administradores como terceros responsables, sin involucrar a los socios más allá de las consecuencias patrimoniales de su participación social.

Es importante apuntar que la responsabilidad subsidiaria debe ser declarada para ser exigible, lo que implica que la Administración tributaria debe declarar fallidos los cobros al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios, antes de requerir al subsidiario.

Por último, es trascendente resaltar que sabiendo el legislador que el obligado tributario es quien realizó el hecho imponible, titular de la deuda tributaria, reconoce en el artículo 41.6 de la Ley General Tributaria, el derecho de reembolso de los responsables subsidiarios y solidarios, frente al deudor principal, en los términos que establece su legislación civil.

IV.2.4. Impacto en la actividad empresarial

La claridad en los supuestos de la responsabilidad subsidiaria que prevé la legislación española respecto de los administradores, por una parte, cumplen su cometido como mecanismo sancionatorio en beneficio de las Sociedades Mercantiles. Ello es así, ya que también la medida lleva a prevenir la evasión fiscal imputando responsabilidad a quienes participan de manera activa en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la persona jurídica.

Sin embargo, por otra parte, aunque la medida es tendiente a garantizar la recaudación del tributo por el Estado, ello no asegura la solvencia de quienes participan en la administración, no obstante que pueden ser socios. De tal manera que en el sistema tributario español sigue teniendo relevancia instar a las personas jurídicas al cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, primero de manera voluntaria y luego, si es necesario, en forma ejecutiva, debido a que sus actividades responden a la capacidad tributaria que se pretende gravar por el Estado.

Asimismo, debido a la forma en que se encuentran regulados los casos de responsabilidad subsidiaria sólo para administradores, corresponde con el otorgamiento de personalidad jurídica a las sociedades mercantiles distinta de los socios y al propósito del pacto social al crear un nuevo ente jurídico. De tal manera que los socios sólo concurren en responsabilidad tributaria si forman parte de la administración, pues en esos

casos realmente hay una participación en el control efectivo de la sociedad mediante la representación y uso de la firma social.

Es de concluir que la legislación española regula de manera más adecuada la responsabilidad tributaria imputada a los administradores de una sociedad mercantil por el incumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas generadas por ésta, pues si bien establece dicha responsabilidad como un mecanismo sancionatorio para dichos sujetos por el incumplimiento de las obligaciones propias de sus funciones, reconoce que el deudor principal lo es la sociedad mercantil y, en todo caso, a falta de bienes suficientes de éste, requiere de aquéllos una responsabilidad subsidiaria por el saldo insoluto de las contribuciones omitidas.

Asimismo, dicha normatividad no involucra a los socios o accionistas, pues reconoce la personalidad jurídica autónoma de la persona moral, sin perjuicio de que éstos pueden ejecutar la administración de ésta. Con esa misma precisión, permite una mayor certidumbre jurídica en materia de estas responsabilidades, pues se reconoce que existen administradores de hecho y de derecho, además de que se entiende que por una estructura jerárquica en la persona moral, son responsables de los actos de quienes se encuentren a ellos subordinados.

IV.3. Criterios relevantes en materia de responsabilidad subsidiaria en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Como se estableció en los apartados anteriores de este Capítulo, nuestra legislación fiscal no regula de manera expresa la responsabilidad subsidiaria, de tal manera que para su estudio, se debe estar a lo preceptuado por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, respecto de los supuestos jurídicos en que esta investigación considera su actualización.

De esta manera, se considera importante conocer los criterios tanto jurisprudenciales como aislados que ha emitido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sobre el tema, debido a que su competencia material comprende lo contencioso administrativo en materia federal, por lo que ha conocido de actos administrativos y resoluciones

definitivas que involucran a la responsabilidad solidaria de socios y administradores en una sociedad mercantil.

Respecto de la responsabilidad solidaria de quienes ejercen la administración de la sociedad mercantil, sólo se han emitido por ese órgano jurisdiccional, tesis aisladas y un precedente que acentúan la calidad de los sujetos considerados responsables.

En ese sentido, la Sala Regional del Noroeste III de ese Tribunal, estableció en su criterio aislado VI-TASR-XXXI-47:

RESPONSABLE SOLIDARIO DEL CONTRIBUYENTE.- NO LO ES, EL PRESIDENTE DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN CUANDO NO SE LE HA CONFERIDO LA REPRESENTACIÓN DIRECTA DE LA SOCIEDAD.- Para determinar la responsabilidad solidaria de los directores o administradores de las personas morales debe atenderse no solamente a quien aparece como designado con tal carácter en el acta constitutiva de la sociedad, sino de acuerdo a lo que se establezca en la misma respecto del ejercicio material de la representación de la sociedad, independientemente de la designación que se le otorgue, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 26, fracción III, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación "la persona o personas cualquiera que sea el nombre con el que se le 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 las personas morales que dirigen..." Por lo que si en el acta constitutiva se establece como representante de la sociedad un consejo de administración con facultades para nombrar delegados para la ejecución de actos concretos, o bien ejercerlo por el presidente del Consejo de Administración y se establece a la vez un gerente general con las mismas facultades del Administrador único o del Consejo de Administración, generando incertidumbre sobre el real ejercicio de la representación de la sociedad, será el responsable solidario quien ejecute y decida como director de la sociedad, de manera directa, y no la presidenta del Consejo de Administración quien carece de facultades para ejercer actos de representación conforme al estatuto de la sociedad, en aplicación de lo dispuesto en el artículo citado.⁸⁹

Aunque dicho criterio no resulta un precedente que pueda integrar jurisprudencia, atiende la ambigüedad de la terminología utilizada por el párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, al referirse a las personas que ejercen la

⁸⁹ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, año III, número 30, junio de 2010, p. 221.

administración de la sociedad mercantil para imputarles responsabilidad solidaria. De tal manera que la Sala considera que para tales efectos, es necesario atender a quien ejecute y decida como director de la sociedad de manera directa.

La interpretación de referencia, considera ese órgano jurisdiccional que se establece en los casos de la existencia conjunta en una sociedad mercantil, tanto de un Consejo de Administración y un gerente general, ambos con las mismas facultades de administración y representación social conforme al pacto social contenido en el acta constitutiva. Sin embargo, aclara la Sala que la responsabilidad solidaria no se puede imputar al Presidente del Consejo de Administración en razón de que por los estatutos, carece de facultades de representación.

El criterio citado, es un poco impreciso, sin embargo, establece dos notas características para imputar la responsabilidad de los administradores, en primer término que debe estarse al acta constitutiva de la sociedad para identificar como se integra la administración y conocer las atribuciones conferidas, y en segundo término, debe estarse a la ejecución de tales atribuciones para imputar la responsabilidad solidaria. Sin embargo, tal como se consideró en el apartado correspondiente de esta investigación, la actualización del supuesto jurídico previsto por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, no requiere la ejecución material de las facultades de administración, sino que las mismas hayan sido conferidas a una persona, sin perjuicio de la denominación que ésta tenga.

Respecto de ese mismo tema, la Primera Sección de la sala Superior de ese Tribunal, estableció el precedente V-P-1aS-89, con el siguiente texto:

APODERADO GENERAL CON FACULTADES PARA ADMINISTRAR LOS BIENES DE LA SOCIEDAD.- ES RESPONSABLE SOLIDARIO EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES.- El artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación establece que son responsables solidarios con los contribuyentes, entre otros, la persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferidas la dirección general, la gerencia general o la administración de las sociedades. Ahora bien, si del análisis del acta constitutiva de la sociedad se desprende que el actor fue nombrado como Apoderado General con facultades, entre otras, para administrar los bienes y negocios de la sociedad, debe considerarse que el mismo es responsable solidario en términos del artículo citado por tener conferidas las facultades de un administrador. En efecto, el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su primer párrafo establece en forma genérica, que la representación de toda sociedad corresponderá a su

administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezca la ley y el contrato social; de lo anterior se concluye que el cometido de todo administrador es administrar el patrimonio de la persona jurídica y la realización del objeto indicado en el acta constitutiva; por ello, se acumulan en el administrador los poderes de la capacidad jurídica, que son fundamentalmente de formación y de declaración de la voluntad del ente, mismas que en el caso, fueron conferidas al actor en su carácter de Apoderado General, y por ello se da el supuesto establecido en la Ley para considerarlo como responsable solidario, porque no obstante habersele denominado Apoderado General, realiza las funciones de un administrador.⁹⁰

La relevancia de este precedente que puede llegar a integrar una jurisprudencia, radica en que la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal de mérito, confirma con meridiana claridad que el criterio a seguir para imputar la responsabilidad solidaria es atender al otorgamiento de las facultades de administración conforme al acta constitutiva, eso incluye a quienes tengan conferidos poderes generales para administrar los bienes y negocios de la sociedad. Sin embargo, el precedente confunde la naturaleza de las facultades del órgano de administración, pues considera que a través de éste se forma y declara la voluntad del ente, cuando en realidad como se observó en el capítulo respectivo de esta investigación, son atribuciones del órgano de gobierno quedando su ejecución a cargo de la administración.

Ahora bien, respecto del supuesto de responsabilidad solidaria para socios o accionistas, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de sus Salas, sólo ha emitido criterios aislados; sin embargo, se citan a continuación aquellos que trascienden a la naturaleza y actualización de la responsabilidad tributaria con carácter subsidiario de las personas que tienen es estatus de socio.

Respecto de los alcances patrimoniales de la responsabilidad solidaria de los socios, la Primera Sala Regional del Golfo, se ha pronunciado en el criterio aislado V-TASR-XXVII-2027, en el siguiente sentido:

⁹⁰ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, año II, número 20, agosto de 2002, p. 50.

V-TASR-XXVII-2027

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. LOS DIRECTIVOS, PUESTOS SIMILARES Y LOS SOCIOS O ACCIONISTAS DE LA CONTRIBUYENTE RESPONDEN POR EL EQUIVALENTE DE LA PARTICIPACIÓN QUE TIENEN EN EL CAPITAL SOCIAL Y RESPECTO DEL CRÉDITO NO GARANTIZADO, PERO NO POR LA TOTALIDAD DEL ADEUDO DETERMINADO.- De conformidad con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, al actualizarse las hipótesis en él previstas, la autoridad está facultada para determinar responsabilidad solidaria a cargo de los socios o accionistas, y de la persona o personas que tengan a su cargo un puesto de dirección o similar en la administración de la persona moral, responsabilidad que debe ser equivalente a la proporción que sus acciones representan con relación al capital social o por la parte no garantizada por la persona moral. Esto es, el vínculo derivado de la responsabilidad solidaria, debe ser por la cantidad que representa la referida proporción del capital social propiedad de cada uno de los socios o respecto de la parte no garantizada y no por la totalidad del crédito a cargo de la persona moral deudora.⁹¹

En dicho criterio se establece con claridad que los alcances de la responsabilidad tributaria que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación son subsidiarios por el saldo insoluto de la deuda principal no garantizado por la sociedad mercantil como causante, pero sólo hasta por el monto de su participación social. El mismo razonamiento es compartido por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II que en su criterio aislado V-TASR-XXXII-799 señala:

V-TASR-XXXII-799

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE SOCIOS O ACCIONISTAS.- SUS LÍMITES CONFORME AL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN X DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De la lectura del texto de la fracción X de tal artículo 26, la responsabilidad solidaria atribuida a los socios y accionistas de una sociedad, es limitada, ya que tal numeral la refiere, únicamente a "la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad." Lo anterior, en primer lugar, quiere decir que los socios o accionistas no son responsables solidarios por el importe total del adeudo fiscal a cargo del deudor principal o directo, sino que su responsabilidad se limita a la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad; en segundo lugar, que la autoridad fiscal antes de determinar responsabilidad solidaria a un socio o accionista está obligada a agotar previamente el procedimiento de cobro coactivo en contra de la sociedad deudora, pues es claro que sólo así y hasta que agote dicho procedimiento de ejecución en contra de la deudora principal conocerá si los bienes de la misma alcanzaron o no a cubrir el importe del interés fiscal, ya que de ocurrir lo segundo, implicará que una parte del interés fiscal no alcanzó a ser garantizada con los bienes de la sociedad, respecto de la cual conforme a lo dispuesto por la fracción X del artículo 26 del Código Tributario Federal, será

⁹¹ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, año VI, número 66, junio de 2006, p. 240.

procedente que la autoridad fiscal determine la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas.⁹²

En ambos criterios se establece con precisión que la responsabilidad tributaria de los socios o accionistas es por la parte de la deuda tributaria que no sea garantizada con los bienes sociales, tal como lo prevé el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en el supuesto previsto en la fracción X. Sin embargo, dicha responsabilidad en efecto, como lo señala la segunda tesis, se actualiza hasta que se agote previamente el procedimiento administrativo de ejecución en contra de la sociedad mercantil, en virtud de que la obligación de estos sujetos no es por la totalidad de la deuda tributaria. Dicha situación, como lo establece la primera tesis, es aplicable a la responsabilidad imputable a los sujetos que ejercen la administración.

En ese contexto que las Salas referidas del Tribunal consideran los alcances subsidiarios de la responsabilidad tributaria en los supuestos descritos y, en consecuencia, consideran que la autoridad hacendaria debe requerir en primer lugar al causante del tributo el pago de la deuda, y sólo a los terceros, la parte insoluta.

Asimismo, en ese contexto, la Sala Regional del Centro III del Tribunal, se pronunció respecto de lo que por participación social se debe entender para efectos de establecer los alcances de la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas, en los siguientes términos:

V-TASR-XI-1659

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL SOCIO CONFORME A LA FRACCIÓN X DEL ARTÍCULO 26 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ES EN FUNCIÓN DE SU PARTICIPACIÓN (VALOR DE LAS ACCIONES) DENTRO DEL CAPITAL SOCIAL Y NO COMO TANTO POR CIENTO DE LOS CRÉDITOS FISCALES RESPECTIVOS.- Es notoriamente ilegal el proceder de la autoridad, al confirmar indebidamente la responsabilidad solidaria de la misma proporción de los créditos fiscales adeudados por la responsable directa. De la transcripción del numeral 26, fracción X del Código Fiscal de la Federación, se desprende que los socios son responsables solidarios hasta por la participación que tengan en el capital social, puesto que la responsabilidad solidaria del socio se encuentra en función de la participación (valor de las acciones) dentro del capital social, que es

⁹² Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, año III, número 34, octubre de 2003, p. 125

el límite hasta el cual responde y no en la proporción que respecto del total de las acciones emitidas posea. El Código Fiscal de la Federación no establece la responsabilidad solidaria en un porcentaje igual a la participación en el capital social, sino que lo que dispone el Ordenamiento legal mencionado es que tal responsabilidad únicamente ascenderá a la participación que se tenga del capital social. El término "participación" denota una cantidad determinada dentro de otra determinada, como lo es el capital social; esto es, la parte que del capital social fue aportada por el socio. De ninguna manera puede considerarse que la responsabilidad solidaria se determine atendiendo a la proporción que la aportación del socio represente en el capital social, puesto que, en todo caso, así lo dispondría expresamente el Código Fiscal de la Federación.⁹³

En esa tesis, la Sala de referencia dejó claro que los alcances de la responsabilidad solidaria del socio o accionista por el crédito fiscal, no debe determinarse con respecto al porcentaje que tal participación representa en el capital social, sino por el valor numérico de la misma. Ello lleva a colegir que dicho monto corresponde a aquél que se ha asentado en el acta constitutiva, pero implica que deben considerarse las modificaciones posteriores, ya sea que hayan sido protocolizadas o asentadas en los libros que integran la contabilidad cuando el capital es variable, de lo contrario no corresponderían a su valor actualizado.

Por otra parte, el Tribunal, a través del criterio aislado V-TASR-X-3231 emitido por la Primera Sala Regional de Occidente, se ha pronunciado sobre las obligaciones fiscales formales a cargo de los socios o accionistas al momento de la constitución de las sociedades mercantiles, mismas cuyo incumplimiento se constituyen en algunos de los requisitos de procedibilidad de la responsabilidad solidaria que prevé el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, también requeridos para los que ejercen la administración de la sociedad mercantil. Dicho criterio es del siguiente tenor:

V-TASR-X-3231

OBLIGACIONES DE LOS SOCIOS Y ACCIONISTAS AL CONSTITUIRSE LAS PERSONAS MORALES.- LES CORRESPONDE SOLICITAR SU INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES Y PRESENTAR LOS AVISOS RESPECTIVOS.- Por disposición expresa del artículo 27, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, la obligación de solicitar la inscripción ante el registro federal de contribuyentes se genera no únicamente con relación a las personas físicas o morales que deban presentar declaraciones periódicas o que

⁹³ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, año V, número 55, julio de 2005, p. 222

estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, sino que tal deber se prevé de igual forma respecto de los socios y accionistas de las personas morales, quienes deberán solicitar su inscripción y presentar los avisos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, salvo los miembros de éstas que tengan fines no lucrativos previstas en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta; obligación que resulta conducente en aplicación conjunta con lo dispuesto por el numeral 15, del referido Reglamento, que define el ámbito temporal dentro del cual los sujetos obligados, -tratándose de personas morales de reciente constitución-, deben dar cumplimiento a la obligación relativa a la inscripción en el padrón de contribuyentes, al establecer que la solicitud de mérito debe presentarse dentro del mes siguiente contado a partir de que se firme el acta constitutiva, si se toma en consideración que es a partir de la constitución de la persona moral que ésta se encuentra formalmente facultada para realizar las operaciones que derivan de su objeto social por las que deberá expedir, de darse los supuestos de ley, los comprobantes respectivos.⁹⁴

De la tesis transcrita se advierte que el órgano jurisdiccional considera que la obligación de solicitar la inscripción de la sociedad mercantil al registro federal de contribuyentes, así como los avisos relacionados previstos en el Reglamento del Código Fiscal, recae en los socios, considerando que debe ser a partir de que se firme el acta constitutiva, por ser el momento en que puede comenzar a realizar las operaciones que derivan de su objeto social.

Por su parte, la Segunda Sala Regional del Norte-Centro II mediante el criterio aislado V-TASR-XXXII-2395, se pronuncia sobre la debida motivación del acto por el que se establece por la autoridad hacendaria, la responsabilidad solidaria de los socios derivada de la omisión del aviso del cambio de domicilio fiscal de la sociedad mercantil, en los siguientes términos:

V-TASR-XXXII-2395

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS EN EL SUPUESTO CONTENIDO EN EL INCISO B) DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 26 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- DEBE ACREDITARSE FEHACIENTEMENTE QUE EXISTIÓ IMPOSIBILIDAD MATERIAL DE HACER EFECTIVO EL CRÉDITO FISCAL AL SUJETO PASIVO PRINCIPAL. Para fincar un crédito fiscal por responsabilidad solidaria debidamente fundado y motivado a los socios o accionistas de una sociedad, la autoridad en primer orden debe establecer en la propia resolución combatida los elementos de prueba que desarrolló para llegar a la conclusión de que tal sociedad cambió de domicilio sin la presentación del aviso correspondiente, y ante la manifestación del promovente en ese sentido, la autoridad debe demostrar fehacientemente que la sociedad sí cambió de domicilio; es decir, exhibir las diligencias que desahogó para adquirir

⁹⁴ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, año II, número 14, febrero de 2009, p. 585

dicha convicción, como lo pueden ser los informes de asuntos no diligenciados; pues si no demuestra la existencia de dichos elementos primarios del fincamiento de la responsabilidad solidaria a los socios o accionistas, es claro que el oficio liquidatorio de responsabilidad solidaria es ilegal.⁹⁵

Conforme a ambos criterios aislados, los socios o accionistas se encuentran vinculados al cumplimiento de obligaciones fiscales formales a cargo de la sociedad mercantil, en el primer caso, como consecuencia de la protocolización del contrato social y en el segundo como una circunstancia sujeta a prueba.

Se puntualiza que la obligación fiscal formal de inscribir a la sociedad mercantil en el Registro Federal de Contribuyentes, es a cargo de los socios o accionistas. No obstante que el criterio en cita fue establecido en 2006, su razonamiento resulta aún válido considerando que el artículo 23 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, también considera que la solicitud de dicha inscripción debe presentarse en el momento en que se firme el acta constitutiva a través del Notario Público.

De manera que, en efecto, por el momento en que se debe realizar el cumplimiento de la obligación fiscal formal en comento, la falta de éste, debiera ser adjudicable a los socios o accionistas, no a los administradores; sin embargo, considerando que la legislación mercantil reconoce personalidad jurídica a las sociedades irregulares, podría considerarse que aún con la falta del acta constitutiva, las personas que ejercen la administración debieron proceder a solicitar su registro en ejercicio de sus facultades.

Ahora bien, por lo que respecta al criterio aislado V-TASR-XXXII-2395 antes citado, con respecto al supuesto de procedibilidad de la responsabilidad solidaria en que la sociedad mercantil no presenta el aviso de cambio de domicilio en las circunstancias previstas por las fracciones III y X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se pondera que se debe probar por la autoridad hacendaria la ejecución de las diligencias que le llevaron a adquirir tal convicción.

En conclusión, como se puede advertir de las tesis emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa invocadas, la responsabilidad solidaria prevista tanto para

⁹⁵ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, año VII, tomo IV, número 73, enero de 2007, p. 1977

socios o accionistas como para los sujetos que ejercen la administración de una sociedad mercantil, sus alcances son de carácter subsidiario. En ese sentido, también es dable concluir que dicho órgano jurisdiccional considera que los términos en que dicha responsabilidad es establecida en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación requiere que la autoridad hacendaria haya concluido el procedimiento administrativo de ejecución en contra del deudor principal.

Asimismo, la presencia de los requisitos de procedibilidad de la responsabilidad tributaria con alcances subsidiarios descrita, necesita ser demostrada por la autoridad hacendaria para motivar debidamente el acto que la declare, ya sea con las diligencias que desahogó para adquirir dicha convicción o el señalamiento de los elementos de prueba que desarrolló para llegar a tal conclusión, específicamente, cuando se trata del cambio de domicilio fiscal o la desocupación del mismo sin la presentación del aviso correspondiente, así como la determinación de que la persona moral no lleva contabilidad, o que ésta se ha ocultado o destruido.

IV.4. Criterios relevantes en materia de responsabilidad subsidiaria en la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Bajo la premisa de que la responsabilidad subsidiaria no está expresamente regulada en nuestra legislación como lo es en la española, también el Poder Judicial de la Federación ha emitido criterios muy interesantes sobre los supuestos previstos en las fracciones III y X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Aunque en su mayoría constituyen tesis aisladas de los Tribunales Colegiados de Circuito, se invocan considerando que de su contenido se desprenden notas características de la responsabilidad subsidiaria que justifican el objetivo de esta investigación.

Con respecto a la diferencia entre la responsabilidad tributaria directa del contribuyente o causante y la que detentan terceros por mandato de ley, existe la tesis 1a. CXVII/2013 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala:

SUJETO PASIVO DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO Y SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS. El primero de los sujetos

se refiere a la persona física o jurídica que soporta su ejercicio en el más amplio sentido del término. Éste es un concepto amplio que va más allá de la obligación material de pago del tributo incluyendo un cúmulo de obligaciones y deberes formales (hacer, no hacer, soportar, entre otras) y que también implica situaciones subjetivas distintas del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible -que por lo regular se denomina contribuyente-, esto es, de terceros como obligados tributarios -en donde se incardinan las figuras de la responsabilidad (solidaria o subsidiaria) y la sustitución tributaria-. Por el contrario, el sujeto pasivo de la obligación tributaria -denominado contribuyente- es la persona física o jurídica que tiene la obligación de pago del tributo por haber realizado el hecho imponible demostrativo, en su caso, de capacidad contributiva, soportando dicha carga en su patrimonio. En la legislación tributaria mexicana no existe una disposición legal en la que se establezca expresamente quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y los distintos obligados tributarios. Lo que sí existe es una disposición que prevé quiénes son los responsables solidarios con los contribuyentes, esto es, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Por ello, las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor) son las siguientes: a) conducta realizada: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, pues se trata de un tercero que realiza un supuesto normativo que se interrelaciona con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del normal proceso de imputación normativa de la obligación fiscal. En vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. d) naturaleza: el primero es el que satisface por regla general y en condiciones de normalidad la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un especial mecanismo impositivo.⁹⁶

Con claridad en la interpretación transcrita, el Máximo Tribunal reconoce que el contribuyente tiene la capacidad contributiva que el Estado pretende gravar, a diferencia del objeto de la responsabilidad solidaria que se impone a un tercero por mandato de ley en que no se considera propiamente dicha capacidad, sino una garantía que facilita y simplifica la actividad de recaudatoria de aquél ente. De tal manera que recae en el causante, en primer lugar, el cumplimiento de la obligación tributaria de pago y, por imposición de una disposición normativa secundaria, el tercero le sustituye y se le constriñe a la materialización del mismo, resultando una desviación sustancial total o

⁹⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, tomo 1, p. 974.

parcial de la imputación de dicha obligación. En ese contexto, se reconoce que esa responsabilidad es de naturaleza solidaria o subsidiaria.

Ahora bien, en la siguiente tesis aislada del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, II.3o.A.52 A (10a.), se analizan los elementos que integran la determinación de la responsabilidad solidaria impuesta en las fracciones III y X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL. PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLA RESPECTO DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS DE UNA EMPRESA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 26, FRACCIONES III Y X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). El monto total de un crédito fiscal adeudado por una empresa contribuyente no puede exigirse a uno de sus socios bajo el argumento de la solidaridad fiscal; ciertamente, este tipo de responsabilidad extiende la obligación de pago al patrimonio del socio o accionista de la sociedad deudora e incluso la constituye en un garante del cumplimiento de la obligación fiscal responsabilizándolo de la deuda tributaria con su propio patrimonio; sin embargo, la solidaridad fiscal de los socios o accionistas de una empresa no opera automáticamente, sino que antes deben seguirse ciertos pasos por parte de la administración tributaria. Consecuentemente, el procedimiento a seguir en ese supuesto es el siguiente: I. Debe determinarse un crédito fiscal a cargo de una persona moral cuyo capital se conforme por las participaciones de socios o accionistas; II. Deberá presentarse alguno de los supuestos de hecho por parte de la empresa contribuyente previstos en el artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es decir, que: a) no solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; b) cambie su domicilio sin dar el aviso debido; c) no lleve contabilidad, la oculte o la destruya, y d) desocupe el lugar en donde manifestó que tendría su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente; III. Previo a proceder a responsabilizar solidariamente a los socios, el fisco deberá determinar el valor de los bienes de la empresa; IV. Si fuera el caso que fueran suficientes, el crédito será enterado con éstos y, V. Sólo si no fueran suficientes para cubrir el adeudo, lo cual tendría que encontrarse debidamente comprobado, se podrá exigir directamente a los socios el pago del crédito, siempre y cuando se tenga en cuenta: a) que esta responsabilidad solidaria sólo será efectiva para cubrir la parte del adeudo que no alcance a ser pagado con los bienes de la empresa; y b) que ese diferencial, al momento de ser ejecutado, no exceda la participación del socio en el capital de la empresa.⁹⁷

En esta tesis se establecen la principal nota característica de la responsabilidad subsidiaria, pues como lo establece el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, sólo si los bienes de la sociedad mercantil no resultan suficientes para cubrir el crédito fiscal, lo cual se debe comprobar por la autoridad hacendaria, se puede exigir a los socios el pago de la parte insoluble de éste, sin que se exceda de su participación en el capital social. Asimismo, se afirma que no es discrecional ese procedimiento de ejecución,

⁹⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, mayo de 2013, tomo 3, p. 2106.

principalmente porque hay que determinar la suficiencia de los bienes sociales, previo a la exigibilidad de la responsabilidad tributaria de los socios, pues ésta compromete el patrimonio de ellos, constituyéndose en garantes del cumplimiento. En ese sentido, no opera de manera automática la imputación, sino con la actualización de los supuestos que la norma establece.

En ese orden de ideas, la tesis aislada XVI.4o.7 A del Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, aclara lo que comprende el monto de la participación social para efectos del supuesto jurídico que imputa la responsabilidad solidaria de los socios en comento, de la manera siguiente:

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. LOS SOCIOS O ACCIONISTAS DE LA CONTRIBUYENTE RESPONDEN HASTA LA PARTICIPACIÓN QUE TENÍAN EN EL CAPITAL SOCIAL DURANTE EL PERIODO O A LA FECHA DE QUE SE TRATE Y NO EN LA MEDIDA DE SU APORTACIÓN INICIAL (ARTÍCULO 26, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). De conformidad con lo dispuesto por el artículo 26, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, la responsabilidad de los socios o accionistas con las sociedades respecto de las contribuciones causadas por éstas cuando sus bienes no bastan para garantizar los créditos que deben cubrir y siempre que se encuentren en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III del artículo en comento, no puede exceder de la participación que dichos sujetos tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate. Ahora bien, por participación, en términos del invocado precepto, debe entenderse no la aportación o cantidad que los socios de inicio enteraron para constituir el capital social, sino la proporción que sus acciones representan en relación con dicho capital, participación que para ser cuantificada implica que deba conocerse el monto al que asciende el capital social a la fecha en que se fincó el crédito y luego, con base en ello, calcular la cuantía de aquella participación. Por consiguiente, de acuerdo con el numeral en cita, el vínculo derivado de la responsabilidad solidaria en estos casos alcanza hasta la cantidad que representa la referida proporción del capital social, propiedad del socio.⁹⁸

En los términos de la tesis transcrita, la participación social que establece la norma como límite de la responsabilidad tributaria imputada a los socios o accionistas de una persona moral, comprende más allá del monto con el que inicio la sociedad mercantil, sino la proporción que les corresponde respecto del valor numérico del capital social al momento de la causación del tributo de que se trate. Lo anterior es justificable si se considera que la disposición no establece que el límite sea la participación con que se fundó el ente jurídico en cuestión, por lo que debe entenderse que comprende el valor actualizado de aquélla, lo que requiere que la autoridad hacendaria conozca del cálculo respectivo.

⁹⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XVI, agosto de 2002, p. 1374.

Por otra parte, respecto de la responsabilidad solidaria impuesta a quienes ejercen la administración de una sociedad mercantil, resulta relevante el criterio sostenido en la tesis aislada VI.3o.A.351 A, emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito que a continuación se transcribe:

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN III, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO DEBE TENER COMO LÍMITE LA PARTICIPACIÓN QUE QUIENES DESEMPEÑEN LAS FUNCIONES DE DIRECCIÓN GENERAL, GERENCIA GENERAL O ADMINISTRACIÓN ÚNICA, TENGAN COMO SOCIOS O ACCIONISTAS EN EL CAPITAL SOCIAL DE LA PERSONA MORAL DEUDORA PRINCIPAL. El artículo 26, fracción III, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación establece que cualquiera que sea el nombre con que se les designe a las personas que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarias por las contribuciones causadas o no retenidas por aquéllas durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse en esa época, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando ésta incurra en cualquiera de las conductas ahí previstas. Por su parte, la fracción X del mismo dispositivo señala que son responsables solidarios los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a garantizarse con los bienes de aquélla, siempre que dicha sociedad no solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente o no lleve la contabilidad, la oculte o la destruya, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate. En estas condiciones, la responsabilidad solidaria de quienes desempeñen las referidas funciones no debe tener como límite, además de la proporción del interés fiscal no garantizada con los bienes de la sociedad, la participación que tengan como socios o accionistas en el capital social de la deudora principal, dado que se está en presencia de dos hipótesis diferentes, pues el directivo no necesariamente debe ser socio o accionista. Considerar lo contrario implicaría una disparidad y un trato inequitativo entre directivos accionistas y los que no lo sean, ya que aquéllos tendrían como límite de su responsabilidad la participación que tengan en el capital social de la sociedad que representan durante el periodo en que prestaron sus servicios, a diferencia de los otros. Además, conforme al artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la representación de la sociedad corresponde a sus administradores, de manera que ante el incumplimiento de sus obligaciones, su responsabilidad no puede equipararse a la de los socios o accionistas, por lo que tampoco pueden beneficiarse al margen de la ley, con el límite de la que para éstos existe.⁹⁹

Conforme al texto transcrito, los socios o accionistas administradores, si bien deben responder por la parte de la deuda fiscal que no fue alcanzada a garantizar con los bienes

⁹⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXXIII, junio de 2011, p. 1574.

sociales, los alcances de su responsabilidad no puede tener como límite el monto de su participación social conforme a la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, pues ello implicaría una disparidad y un trato inequitativo para los administradores que no tienen tal estatus. En ese contexto, conforme a la diversa tesis aislada VI.3o.A.350 A del mismo órgano jurisdiccional, corresponde a la autoridad hacendaria acreditar que existe una parte insoluta de la deuda fiscal y su monto. Dicha tesis señala:

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. PARA DETERMINARLA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN III, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CORRESPONDE A LA AUTORIDAD Y NO A QUIENES DESEMPEÑEN LAS FUNCIONES DE DIRECCIÓN GENERAL, GERENCIA GENERAL O ADMINISTRACIÓN ÚNICA DE LAS PERSONAS MORALES DEUDORAS PRINCIPALES, ACREDITAR LA PROPORCIÓN DEL INTERÉS FISCAL NO GARANTIZADA CON LOS BIENES DE ÉSTAS. El artículo 26, fracción III, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación establece que cualquiera que sea el nombre con que se designe a las personas que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarias por las contribuciones causadas o no retenidas por aquéllas durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse en esa época, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando ésta incurra en cualquiera de las conductas ahí previstas. En estas circunstancias, corresponde a la autoridad y no a quienes desempeñen las referidas funciones, acreditar la proporción del interés fiscal no garantizada con los bienes de la deudora principal para determinar la responsabilidad solidaria en términos de los indicados precepto y fracción, pues ésta y el cobro del crédito fiscal principal son su facultad, por lo que le corresponde demostrar las gestiones realizadas y la imposibilidad total o parcial del cobro respectivo, dado que la responsabilidad solidaria es subsidiaria.¹⁰⁰

En ese orden de ideas, el primero de los textos citados cobra mayor relevancia a la luz de las consideraciones establecidos en el Capítulo II de esta investigación, pues quedó precisado que la administración de una sociedad mercantil puede quedar a cargo de socios o extraños por la flexibilidad que establece la ley para la organización de los primeros, de tal manera que dicha participación constituía uno de sus derechos corporativos. En esa tesitura, en la tesis citada se asevera que cuando un socio sea administrador, los alcances de la responsabilidad solidaria, si bien serán subsidiarios respecto del deudor principal, los límites de la misma serán por el monto del saldo insoluto de la deuda y no el valor de la participación social que le corresponda, pues ello implicaría una disparidad y un trato inequitativo entre directivos accionistas y los que no lo sean.

¹⁰⁰ *Ibíd.*, p. 1575.

Asimismo, la segunda tesis transcrita complementa lo anterior al señalar que, en efecto, para exigir la responsabilidad tributaria de quienes ejercen la administración de la sociedad mercantil (criterio que resulta aplicable por analogía a la de los socios), la autoridad hacendaria debe determinar en ejercicio de sus facultades el interés fiscal que no alcanzó a ser garantizado con los bienes de la persona moral, por lo que debe realizar previamente las gestiones necesarias y motivar en el acto respectivo la imposibilidad total o parcial del cobro ejecutado al deudor principal; en ese contexto, el Tribunal Colegiado asevera que la responsabilidad solidaria en dicho supuesto es subsidiaria. Apoya este criterio, la Jurisprudencia VIII.2o. J/45 integrada por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito que señala:

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS EN MATERIA FISCAL. PARA QUE PUEDA HACERSE EFECTIVA, DEBE EXIGIRSE PREVIAMENTE AL OBLIGADO PRINCIPAL EL PAGO DE LOS CRÉDITOS MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación dispone que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución; que se podrá practicar embargo precautorio sobre los bienes o la negociación del contribuyente para asegurar el interés fiscal, cuando después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca, el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento y que el embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución. En este orden de ideas, para que se proceda a hacer efectiva la responsabilidad solidaria a cargo de los socios, en términos del artículo 26, fracción X, del citado código, que se limita a la parte no garantizada del adeudo con bienes de la empresa obligada principal, es necesario que previamente se haya seguido el procedimiento administrativo de ejecución en contra de dicha deudora, para posteriormente, por el monto no garantizado del crédito, poder afectar la esfera de derechos del socio de la empresa contribuyente.¹⁰¹

En esos términos, es contundente que para hacer efectiva la responsabilidad solidaria a los socios o accionistas (aplicable por analogía a la de los administradores), previamente se debe concluir el procedimiento administrativo de ejecución en contra del obligado principal, pues sólo entonces la autoridad hacendaria podrá establecer el monto del

¹⁰¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIV, diciembre de 2006, p. 1154.

crédito que no alcanza a ser garantizado con los bienes de la sociedad mercantil y exigir el pago del saldo insoluto a aquellos sujetos.

Es dable concluir por los criterios del Poder Judicial de la Federación invocados que la responsabilidad tributaria prevista tanto para los que ejercen la administración de una sociedad mercantil, como para sus socios o accionistas, es de carácter subsidiario, sin perjuicio de la denominación de solidaria que establece el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, dicha responsabilidad tributaria sólo puede ser exigida por la autoridad hacendaria, una vez que se haya seguido el procedimiento administrativo de ejecución en contra de la sociedad mercantil, pues hasta entonces se sabrá con exactitud, primero que los bienes de ésta no son suficientes para garantizar el interés fiscal, y segundo, se determinará el monto del saldo insoluto de la deuda tributaria que debe ser pagado por dichos responsables.

Además, para encontrarse debidamente motivado el acto administrativo por el que se requiera el pago al responsable solidario, deben haberse seguido las diligencias correspondientes del cobro, además de haberse constatado el incumplimiento de las obligaciones fiscales formales que actualizan dicha responsabilidad, de conformidad con lo establecido por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en sus fracciones III y X.

IV.5. Distinción entre responsabilidad subsidiaria y solidaria de los socios

En este punto de la investigación, ha quedado establecida no sólo la personalidad jurídica de la sociedad mercantil con distinción de la de los socios o accionistas que la integran, sino la diferenciación y coexistencia de la responsabilidad que adquieren éstos últimos en materia mercantil por las deudas sociales, como la responsabilidad que en materia tributaria les es imputable con respecto de las contribuciones generadas por dicha persona moral.

Ahora bien, es claro que la responsabilidad tributaria impuesta a los socios o accionistas conforme al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, tiene una naturaleza subsidiaria. Como consecuencia de ello, la autoridad hacendaria necesita exigir el cobro coactivo del crédito fiscal a la sociedad mercantil como contribuyente, y sólo cuando ésta no alcance a cubrir con sus bienes la totalidad del adeudo y haya incumplido con cualquiera de las obligaciones fiscales formales señaladas por la fracción III del numeral en cita, podrá exigir el pago a los socios, siempre que se demuestre que tuvieron el control efectivo del ente jurídico. Sin embargo, no existe un criterio normativo que obligue a la autoridad a motivar la razón por la que elige a uno de los socios para el cobro respecto de los otros, debido a que todos concurren de manera solidaria al cumplimiento de la obligación.

Es decir, una vez que la autoridad hacendaria determina que la sociedad mercantil no tiene suficientes bienes para garantizar el pago de la deuda tributaria a su cargo, puede requerir de cualquiera de los socios el saldo insoluto, sin tener obligación de motivar su decisión, pues ésta se infiere discrecional.

En ese contexto, queda claro que conforme a lo preceptuado por la norma tributaria que prevé el supuesto de la responsabilidad denominada solidaria de los socios, a éstos les puede ser exigible sólo la parte de la deuda tributaria no satisfecha por la sociedad mercantil o no alcanzada a garantizar con sus bienes, teniendo como límite el monto de su participación en el capital social.

Aunque la norma no hace mayor precisión sobre los límites de la responsabilidad, el monto de esa participación social debe corresponder a su valor real en el capital de la persona moral al momento de la causación de la contribución, tal como lo sostiene uno de los criterios del Poder Judicial de la Federación citados en el apartado anterior.

Ahora bien, correlacionando lo establecido en la legislación mercantil con lo preceptuado en la tributaria, un socio puede ser administrador de la sociedad mercantil y encontrarse en ambos supuestos de responsabilidad solidaria prevista en las fracciones III y X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Esto es, el socio que funge como administrador, participa del control efectivo de la sociedad y de su administración. En ese caso, tal como sostuvo el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto

Circuito en la tesis aislada VI.3o.A.351 A citada en el apartado anterior, debe estarse a los límites de la responsabilidad solidaria prevista para los administradores con el propósito de no establecer una situación de inequidad entre los socios.

En conclusión, respecto de los socios o accionistas como responsables tributarios del pago de las contribuciones generadas por la sociedad mercantil que integran, son responsables subsidiarios por dicho cumplimiento, una vez que la autoridad hacendaria haya concluido el procedimiento administrativo de ejecución respecto del obligado principal y haya quedado saldo insoluto; sin embargo, de manera solidaria, todos los socios o accionistas que conforme a la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación hayan tenido el control efectivo del ente jurídico, deberán responder por el pago de la deuda tributaria. De tal manera que la autoridad hacendaria una vez que se actualice el supuesto de responsabilidad y no haya sido cubierto el total del crédito, puede exigir su pago de cualquiera de los socios o accionistas sin tener que justificar su elección, pudiendo requerir la prestación de manera simultánea o sucesiva a éstos hasta su extinción.

En ese contexto, podemos afirmar que la responsabilidad tributaria de los socios es subsidiaria, pero el monto insoluto que se pretende hacer efectivo a éstos, es el contenido de una obligación solidaria, pues todos de manera individual se encuentran vinculados al pago de la deuda tributaria, cuya satisfacción libera a los demás responsables. Asimismo, de acuerdo a las consideraciones expuestas, es necesario hacer un distingo entre los socios administradores y los que sólo participaron del control efectivo de la persona moral, pues tal como lo señalan algunos de los criterios jurisdiccionales, el alcance de la responsabilidad tributaria por la deuda fiscal de la sociedad debe ser el que deriva del párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

IV.6. Indebida valoración de responsabilidad solidaria al consejo de administración o administrador único

Conforme al objeto de esta investigación, se han reunido los elementos necesarios para abordar el análisis de la responsabilidad tributaria impuesta por el tercer párrafo de la

fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, a la persona o personas que ejercen la administración de una sociedad mercantil.

Ha quedado establecido que de manera ambigua, el texto legal de la fracción invocada, refiere a la persona o personas que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales; sin embargo, de una interpretación sistemática de otras disposiciones del Código Fiscal de la Federación, así como de las tesis de los órganos jurisdiccionales citadas anteriormente, se colige que dicha responsabilidad se imputa a quienes ejercen la administración de las sociedades mercantiles.

De manera tal que correlacionando la legislación mercantil aplicable que regula a éstas sociedades, con la norma tributaria en cita, el supuesto descrito de la llamada responsabilidad solidaria, se dirige a quienes integran el órgano de administración de dichas personas morales, sin perjuicio de aquéllas personas a las que el ente jurídico les puede llegar otorga un poder para la administración de bienes, independientemente de los alcances que se indiquen en su nombramiento para los actos en que intervengan.

Conforme al artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles al administrador o administradores, corresponde la representación social, de tal manera que a nombre de la persona moral, podrán realizar todas las operaciones inherentes a su objeto, salvo lo que disponga la ley y el contrato social. Es decir, los administradores pueden adquirir y cumplir obligaciones en nombre de la sociedad mercantil, mediante el uso de la firma legal, bajo el principio de libertad de contratación, siempre y cuando actúen de manera lícita y de acuerdo con el objeto de la sociedad de que se trate.

La Ley General de Sociedades Mercantiles y la Ley General de Sociedades Cooperativas permiten que en los distintos tipos sociales, sean los propios socios desde la constitución de la persona moral, los que decidan que la administración sea ejercida por una sola persona o por varias, así como las facultades que les son otorgas y, como consecuencia de la flexibilidad reconocida en las disposiciones normativas citadas, que las mismas puedan ser ejercidas por socios o extraños. como órgano colegiado (órgano de gobierno),y. Incluso resulta un derecho corporativo para los propios socios el integrar los órganos de la sociedad que constituyen, por lo que pueden decidir ocuparse

personalmente de la negociación o conferir facultades a una persona distinta de ellos para el cargo, en atención a sus calidades.

Asimismo, dichos cuerpos normativos permiten con flexibilidad que los socios decidan establecer un órgano administrativo unimembre o colegiado, salvo que en el caso de las Sociedades Cooperativas, por su naturaleza y el número de socios que la integran, se ordene una integración colegiada.

En ese sentido es claro que tanto la estructura, integración y facultades otorgadas para el órgano de administración son acordadas desde el contrato social y formalizadas en el acta constitutiva.

En ese orden de ideas, si bien los socios pueden elegir formar parte del órgano de administración social, tanto por su estatus como por la propia naturaleza del contrato de sociedad, eso no los desvincula de su vocación a las ganancias y las pérdidas que resulten de los movimientos financieros de la sociedad, ni tampoco les impide seguir participando de las decisiones que dirigen a la misma. En consecuencia, a diferencia de los administradores ajenos a la sociedad, no se establece una relación laboral, en todo caso, tal circunstancia les confiere un control efectivo del ente jurídico, pero también una responsabilidad social y tributaria derivada de ambos cargos.

Adquiere relevancia que el órgano de administración recaiga en una sola persona o se integre de varias de acuerdo al acta constitutiva de la sociedad. En efecto, si la administración única queda encomendada a un solo socio, es clara la razón legal y el objeto de la responsabilidad tanto mercantil como tributaria que puede llegar a imputarse a éste; sin embargo, en caso de ser una persona ajena a la sociedad o un cuerpo colegiado mixto integrado por socios y ajenos a la sociedad, o solo por estos últimos, se considera necesario atender la posible situación desventajosa para éstos, en caso de que se presente el incumplimiento de las deudas sociales o el de las contribuciones generadas, por la sociedad.

Ahora bien, no se pierde de vista que el objetivo de la responsabilidad solidaria imputada a estos sujetos es la de garantizar la percepción del tributo para el Estado, de manera que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en el párrafo tercero de la fracción III y la

fracción X, les establece un vínculo jurídico tanto a socios o accionistas como a los administradores, derivado de su intervención en el incumplimiento de la sociedad mercantil de obligaciones fiscales formales que permiten a la autoridad hacendaria su control como contribuyente, la determinación del tributo y la prevención de la evasión fiscal.

En ese contexto, es claro que la responsabilidad tributaria que se les imputa a los administradores es un mecanismo sancionatorio, sin embargo, es el mismo que se aplica a los socios o accionistas, debido a que los requisitos de procedencia de la responsabilidad son los mismos, esto significa que el legislador reconoce que ambos sujetos se relacionan con el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales formales de la persona moral.

Lo anterior se afirma sin perjuicio de que la responsabilidad tributaria prevista para los socios o accionistas en la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se encuentra condicionada a que éstos hayan tenido el control efectivo de la sociedad mercantil. De tal manera que la responsabilidad solidaria con alcances subsidiarios, sólo les es imputable cuando se les demuestre alguno de los siguientes circunstancias: capacidad para imponer sus decisiones en el órgano supremo de la sociedad; capacidad para nombrar o remover a la mayoría de los administradores; que su voto represente más del cincuenta por ciento del capital social, o que dirijan la administración, estrategia o principales políticas de la persona moral.

Sin embargo, de la legislación mercantil que regula a las sociedades de esta naturaleza, también se advierte que el contrato social se origina en una *affectio societatis*, es decir, la manifestación de voluntad de personas físicas y/o morales de reunir sus recursos y esfuerzos con un fin preponderantemente económico, lo que implica una vocación a las ganancias y las pérdidas, como se advierte del contenido del artículo 16 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Asimismo, como se estableció en el Capítulo II de esta investigación, existe el deber jurídico de los administradores de rendir la cuenta de las operaciones a la Junta o Asamblea de Socios o Accionistas, así como de someter a la aprobación de éstos, los estados financieros de la sociedad que muestran los resultados de los ejercicios o de un

período determinado, según le sea requerido conforme al pacto social. De tal manera que el órgano de administración mantiene informado de su actuación al órgano de gobierno social y de la situación financiera del ente jurídico, con lo que aquél podrá indicarle las acciones a ejecutar.

Ahora bien, los socios que funjan como administradores, en principio, pueden ser sujetos de imputación tanto de la hipótesis de responsabilidad solidaria prevista en el párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, como de la contenida en la fracción X. Sin embargo, como lo refiere la tesis aislada VI.3o.A.351 A, del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, citada en esta investigación en el apartado IV.4 de este Capítulo, en términos del artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la representación que ejercen los socios cuando son administradores, impide que su responsabilidad se equipare a la de los demás socios o accionistas. De tal manera que éstos no pueden beneficiarse al margen de la ley con el límite legal que la fracción X dispone, debiendo ser aplicada la fracción III en comento.

Partiendo de la conclusión alcanzada por el Tribunal de referencia, no debe considerarse la misma situación jurídica para el administrador que es socio, respecto de uno que no lo es. Ello debido a que en este último caso, si existe una relación laboral con la sociedad mercantil de que se trate o una relación contractual que subordine su actuación.

No obstante lo afirmado, es claro que dicha circunstancia no incide en el vínculo jurídico existente entre los administradores, sean socios o no, y el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales a cargo de la sociedad mercantil. Por lo que la responsabilidad solidaria atribuida por la ley en este caso, tiene una razón lógico-jurídica, como mecanismo sancionatorio por la lesión que pueda sufrir el Estado con el incumplimiento de tales obligaciones, siendo los administradores los ejecutores de la voluntad social por la facultad de representación y uso de la firma social que les es otorgada por el ente jurídico, reconocidas por la ley.

Sin embargo, considerando que la obligación de los gobernados de contribuir al Estado, en este caso la sociedad mercantil, pretende gravar las actividades económicas de éstos, dentro de un marco jurídico revestido de proporcionalidad y equidad como garantías constitucionales en materia tributaria, no debe considerarse igual trato a un administrador

que es socio que a un administrador que no lo es. Ello sin perjuicio que la intención del legislador es garantizar y facilitar la actividad recaudatoria del Estado con menores costos y mayor efectividad que el cobro coactivo al obligado principal.

En ese contexto, se considera que el legislador en la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación lleva a cabo una indebida valoración de la responsabilidad de la administración única o el consejo de administración, pues no considera la naturaleza e integración como órgano social. Ello atiende a las siguientes premisas:

- a) El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en principio, exige los mismos requisitos para la actualización de la responsabilidad que denomina solidaria para los socios o accionistas como de los administradores: el incumplimiento de la sociedad mercantil de obligaciones fiscales formales necesarias para el control de la autoridad hacendaria como de la determinación del tributo y la prevención de la evasión fiscal.
- b) Conforme al artículo 23 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las sociedades mercantiles deben presentar su solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes cuando se firme el acta constitutiva, a través del fedatario público que protocolice el instrumento; en consecuencia, el incumplimiento de esta obligación sólo puede imputarse a los socios.
- c) La hipótesis jurídica de responsabilidad tributaria prevista en la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, exime a los socios o accionistas que no hayan tenido el control efectivo de la sociedad, sin considerar que conforme a la legislación mercantil existe una vocación a las ganancias como a las pérdidas de la sociedad mercantil por todos los socios capitalistas o accionistas. Lo anterior implica que la autoridad hacendaria tenga que reconocer dicha distinción, siempre y cuando se pruebe lo contrario por los socios que no se encuentren en esa situación jurídica.
- d) Debido a que la imputación tributaria impuesta por el párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación es de carácter subsidiario, requiere que la autoridad hacendaria siga el procedimiento administrativo de

ejecución en contra de la sociedad contribuyente para determinar si su bienes alcanzan a garantizar el adeudo fiscal o resulta necesario exigir el pago de lo insoluto a los administradores, lo que desvirtúa el carácter facilitador de dicha responsabilidad para el Estado en su tarea recaudatoria, pues exige gastos administrativos e incide en la inmediatez del tributo.

- e) Se presume una solvencia similar en los socios administradores respecto de los administradores ajenos a la sociedad.
- f) La obligación de pago impuesta a los terceros con motivo de la responsabilidad tributaria imputada en los casos de referencia, no proviene de la capacidad contributiva que el Estado pretende gravar mediante el hecho imponible.

Es así que los administradores no socios, ya sean únicos o colegiados, si bien requieren una medida sancionatoria por su participación en el incumplimiento de las obligaciones fiscales formales a cargo de la sociedad mercantil que provoca una lesión al Estado, en caso de sostenerse una responsabilidad solidaria con alcances subsidiarios, debe tener un límite de aplicación menor al establecido o con alcances definidos que atiendan a su situación jurídica dentro del ente jurídico, de la misma manera que el legislador hizo con los socios o accionistas que no tienen el control efectivo de la sociedad.

IV.7. Criterios de valoración para determinar responsabilidad solidaria a los miembros del consejo de administración o administrador único

De la investigación realizada, se advierte que tanto en el supuesto previsto en el párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación como en el diverso contenido en la fracción X, los requisitos de procedibilidad se refieren al incumplimiento de obligaciones fiscales formales que permiten a la autoridad hacendaria, no sólo el control como contribuyente de la persona moral que integran, sino la determinación del tributo a cargo de ésta y la prevención de la evasión fiscal.

Atendiendo a que el elemento de existencia de la responsabilidad tributaria imputada en ambos supuestos jurídicos es el incumplimiento de una obligación fiscal sustantiva a cargo de la sociedad mercantil de la que forman parte, se justifica la imposición de un mecanismo sancionatorio en contra tanto del administrador o administradores, como de los socios o accionistas. En el primer caso, por recaer en ellos la representación y el uso de la firma social, en el segundo caso, por ser quienes detentan la vocación a las pérdidas y ganancias sociales debido al estatus que revisten.

Y toda vez que esta sanción en efecto debe ser reparadora de la lesión causada al Estado por el incumplimiento de la obligación tributaria a cargo de la sociedad mercantil como causante, de tal manera que debe garantizarse o realizarse el pago.

Deben atenderse los siguientes criterios para establecer la responsabilidad subsidiaria a cargo de los administradores de una sociedad mercantil:

1. La responsabilidad tributaria debe ser considerada de carácter subsidiario no solidario, tal como se advierte del texto jurídico del párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Esto es, podrá exigirse la responsabilidad de los administradores siempre que no haya bienes suficientes de la sociedad mercantil para cubrir la deuda tributaria a su cargo. De tal manera que existe un beneficio de orden entre el obligado principal y los demás responsables tributarios, propio de la responsabilidad subsidiaria que requiere el cobro fallido por la autoridad hacendaria al primer sujeto o la insuficiencia de bienes para garantizar el total de la deuda tributaria.
2. Se debe considerar que la administración puede estar a cargo de los socios como consecuencia de su derecho corporativo para integrar los órganos de la sociedad, pero por la flexibilidad de la ley ésta puede estar integrada por terceros que no tiene ese status.
3. Debe ponderarse que presuntamente la capacidad contributiva de un administrador o de los administradores ajeno a la sociedad es menor que la de un socio o accionista administrador, debido a que aquéllos guardan una relación

personal subordinada con la sociedad y los segundos participan de las utilidades que genera la persona moral.

4. Un socio administrador por ese cargo no pierde su participación en la dirección de la sociedad mercantil, por lo que se espera una mayor diligencia y transparencia en su desempeño debido a que tiene mayor conocimiento y control en el manejo de la sociedad mercantil y su situación financiera.
5. Son los propios socios o accionistas los que eligen a quienes integraran la administración.
6. En ese sentido, al igual que en el caso de la responsabilidad prevista en la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal, se establece la responsabilidad tributaria sólo para aquellos socios que tuvieron el control efectivo de la sociedad, se debe hacer un distingo entre administradores que son socios de los que no lo son para establecer los alcances de su responsabilidad subsidiaria
7. Conforme al contenido del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad hacendaria puede requerir la responsabilidad subsidiaria tanto de socios o accionistas como administrador o administradores, de manera simultánea o sucesiva, por lo que sigue teniendo alternativas de cobro que garantizan la recaudación del tributo.
8. No debe establecerse como requisito de procedibilidad para la actualización de la responsabilidad subsidiaria de los administradores, la falta de solicitud de la persona moral al Registro Federal de Contribuyentes, pues conforme al artículo 23 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el momento en que se debe realizar es cuando se protocolice el acta constitutiva de la sociedad y a través del fedatario público.
9. La autoridad hacendaria debe llevar el control adecuado de los contribuyentes, sociedades mercantiles, mediante el Registro Federal de Contribuyentes,

registrando el nombre o nombres de quienes ejercen la administración y su calidad de socios cuando sea el caso, así como indicar quienes tienen conferido el uso de la firma social y, por tanto, la representación de la sociedad.

10. Se debe seguir imputando una responsabilidad subsidiaria a quienes ejerzan la administración, sin importar la denominación, como una medida sancionatoria por el incumplimiento de las siguientes obligaciones fiscales formales a cargo de la sociedad mercantil:

- a. Presentación ante la autoridad hacendaria del aviso de cambio de domicilio en los términos del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación; y,
- b. No lleve la contabilidad, la proporcione notoriamente incompleta o se demuestre que la destruyó u ocultó.

11. Toda vez que con la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se pretende facilitar la recaudación del Estado, no es obligación de la autoridad hacendaria distinguir entre administradores que son socios de los que no lo son; sin embargo, considerando que la misma disposición diferencia para la imputación de la responsabilidad, entre los socios que tuvieron el control efectivo de la sociedad mercantil al momento de la causación de aquéllos que no, debe considerar y distinguir entre los administradores son socios de los que no, debido a que aquellos conservan su estatus y participan del reparto de las ganancias sociales.

12. Debido a que la responsabilidad subsidiaria de los administradores coincide en los requisitos de procedencia con la de los socios o accionistas que hayan tenido el control efectivo de la sociedad al momento de la causación del tributo, por lo que la autoridad hacendaria tiene varias alternativas para exigir el cumplimiento de la deuda tributaria, y atendiendo a la presunción de que los administradores no socios, sólo perciben la prestación económica atinente a sus servicios, los alcances de su responsabilidad subsidiaria debe ser hasta el monto de la participación social menor. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones administrativas que otras disposiciones le impongan.

13. La autoridad hacendaria está facultada para exigir el cobro de los cada uno de los miembros de la administración, de manera simultánea o sucesiva hasta la satisfacción total de la deuda tributaria, sin que pueda haber repetición de lo pagado. Sin perjuicio de que pueda exigir también el pago de los socios o accionistas que se encuentren en el supuesto jurídico de la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Se propone modificar el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación que dice:

“Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, o que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código...

[...]”.

Para señalar:

“Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, o que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar la información relacionada con su identidad, **así como el nombre y Registro Federal de Contribuyentes de sus administradores sin perjuicio de la denominación del cargo que ocupen**, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código...

[...]”.

(El resaltado es nuestro)

En consecuencia, se propone modificar el artículo 23 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que en la parte que interesa a l objeto de esta investigación, dispone:

“Artículo 23.- Para los efectos del artículo anterior, las personas morales residentes en México presentarán su solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes en el momento en el que se firme su acta o documento constitutivo, a través del fedatario público que protocolice el instrumento constitutivo de que se trate, incluyendo los casos en que se constituyan sociedades con motivo de la fusión o escisión de personas morales.

[...]”.

Para establecer:

“Artículo 23.- Para los efectos del artículo anterior, las personas morales residentes en México presentarán su solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes en el momento en el que se firme su acta o documento constitutivo, **indicando el nombre y Registro Federal de Contribuyentes de las personas que ejercerán su administración sin perjuicio de su denominación, señalando, cuando sea el caso, la circunstancia de socio o accionista**, a través del fedatario público que protocolice el instrumento constitutivo de que se trate, incluyendo los casos en que se constituyan sociedades con motivo de la fusión o escisión de personas morales.

[...]”.

(El resaltado es nuestro)

Asimismo, se necesitará reformar el artículo 29 y 30 de este último ordenamiento para incluir dentro de los avisos, el referente a un cambio de administrador o administradores, indicando que a la solicitud se deberá agregar una copia certificada del documento protocolizado en que conste el nombramiento, así como indicar el Registro Federal de Contribuyentes de los mismos. Solicitud que debe ser presentada por alguien a quien la junta o asamblea de socios o accionistas otorgue un poder para tales efectos.

Se propone una nueva redacción para el párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y, en consecuencia, una modificación para la fracción X, en los siguientes términos:

Artículo 26.- ...

[...]

III. ...

[...]

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la administración de las personas morales, serán responsables subsidiarios por las contribuciones causadas o no retenidas, así como por las que debieron pagarse o enterarse, durante su gestión, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral, teniendo como límite el monto de la participación social menor en el capital social en el caso de que el administrador no sea socio o accionista, siempre y cuando no sea menor al cincuenta por ciento del crédito fiscal de que se trate. Dicha responsabilidad se actualizará siempre que el ente jurídico incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Desocupe totalmente el local donde tenga su domicilio fiscal o cambie dicho domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio o desocupación 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.

b) No lleve contabilidad, no la proporcione a requerimiento de la autoridad hacendaria o la destruya.

En consecuencia, el primer párrafo de la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación deberá quedar con la siguiente modificación:

Artículo 26.- ...

[...]

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, **exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a) y b) de la fracción III de este artículo o cuando la persona moral no haya solicitado su inscripción en el registro federal de contribuyentes**, 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.

[...].

(El resaltado es nuestro)

La responsabilidad subsidiaria de los administradores que no son socios o accionistas debe limitarse al monto de la participación social menor en la sociedad mercantil, debido a que por sus posición en la estructura de ella, sólo recibe una retribución por los servicios

prestados, lo que no infiere una capacidad contributiva igual que la de un socio o accionista.

Con ello no se pretende desvirtuar la naturaleza de la responsabilidad subsidiaria ni a la garantía y seguridad recaudatoria que representa ésta para el Estado como un instrumento jurídico que ofrece alternativas, sino corresponder a la real situación jurídica de quienes ejercen la administración, por los principios de certidumbre y seguridad jurídicas, y reconocer la posibilidad de la autoridad hacendaria de requerir con estos sujetos, de manera simultánea o sucesiva, a los socios o accionistas como responsables solidarios con alcances subsidiarios.

Ahora bien, el desarrollo de esta investigación nos permite afirmar a manera de conclusión general, por una parte, que al establecerse por la legislación tributaria mexicana a los administradores de una sociedad mercantil como sujetos pasivos con responsabilidad solidaria por las contribuciones omitidas por aquélla, no se consideró adecuadamente la situación jurídica que se deriva para dichos sujetos por la legislación mercantil que resulta aplicable, en particular la Ley General de Sociedades Mercantiles y la Ley General de Sociedades Mercantiles. Esto es, no se consideró en primer término, la relación subordinada existente entre el órgano de administración y el órgano de gobierno integrado por los socios o accionistas, al resultar el ejecutor de las decisiones que toma éste sobre la dirección de la persona moral.

De la misma manera, en ese contexto, no se advierte en los términos en que actualmente se prevé la responsabilidad solidaria en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que el legislador considerará la posible situación de disparidad y trato inequitativo que resulta para los administradores que son ajenos al pacto social respecto de aquellos que teniendo el estatus de socio o accionista toman el cargo en ejercicio de un derecho corporativo, sin perjuicio de que siguen participando en la dirección del ente jurídico mediante el uso del voto y continúan participando de las pérdidas y las ganancias, circunstancia que les da mayor conocimiento y un control efectivo sobre la sociedad mercantil.

No obstante lo afirmado, se considera que el supuesto jurídico de responsabilidad tributaria en comento es necesario, pues el ejercicio de las funciones de quienes ejercen

la administración social inciden directamente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales de la sociedad mercantil como empresa, debido a que tanto para la legislación mercantil como tributaria, dichos sujetos tienen la representación social. De tal manera que se considera en efecto que la omisión o falta de diligencia en el cumplimiento de las funciones de la administración social, se encuentra relacionado con el incumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas de la persona moral, por lo que la responsabilidad solidaria constituye un mecanismo sancionatorio necesario.

Sin embargo, tal como se advirtió, considerando que la responsabilidad de quienes ejercen la administración es de naturaleza subsidiaria, no obstante que sea denominada solidaria por el legislador, pues se actualiza ante la falta de bienes sociales suficientes para cubrir la deuda fiscal por la persona moral, los alcances de la misma deben ser distintos para el administrador que es socio o accionista de aquel que no lo es. Actualmente no tiene un límite la responsabilidad tributaria prevista en el párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, a diferencia de la responsabilidad establecida para socios y accionistas, por lo que vulnera el patrimonio personal de quienes ejercen el cargo de administrador, creando incertumbre económica.

En esa tesitura, se propone que los límites de la responsabilidad subsidiaria de un administrador que no es socio o accionista, debe ser hasta por el monto de la participación social menor al momento de la causación, siempre y cuando no sea menor al 50% del crédito fiscal de que se trate, al considerar que si bien debe ser sancionado por su participación en el incumplimiento de las obligaciones fiscales formales que permiten el control de la contribuyente y la recaudación de las contribuciones, su capacidad contributiva es significativamente menor y la fuente de su riqueza proviene de la prestación que reciba por el ejercicio de su encargo, además de que a diferencia de los socios o accionistas, no participa de las ganancias o dividendos de la negociación como éstos.

CONCLUSIONES

1. La Relación Jurídico Tributaria que se establece entre el Estado y el sujeto que realiza en el mundo fenoménico las actividades que coinciden con los presupuestos jurídicos que establecen las disposiciones fiscales, permiten no sólo el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva sino el de aquellas obligaciones de carácter formal que permiten su eficacia.
2. El hecho generador del tributo es fenoménico, por lo que debe ser concreto y para surtir efectos en el mundo jurídico debe reunir de manera estricta, cada uno de los elementos que integran la situación hipotética descrita del hecho imponible en la norma, circunscrito a los ámbitos espacial y temporal de validez que rigen a ésta.
3. La titularidad de la obligación fiscal sustantiva generada por la realización del hecho generador que coincide en todos los elementos que señala la hipótesis del hecho imponible contenido en la norma tributaria, corresponde al causante; sin embargo, cumplirá su finalidad hasta que se materialice la prestación de dar.
4. El nacimiento de la obligación tributaria se encuentra vinculado a la ley aplicable y no es el mismo para todas las contribuciones, en ese momento es posible identificar plenamente a los sujetos pasivos de la Relación Jurídico Tributaria; permite su determinación a través de la aplicación del método que la misma ley establece para cuantificar el monto en dinero que debe percibir el Estado; conocer la época de pago y la existencia de obligaciones fiscales formales específicas que permiten su efectividad; además, es la base del derecho de crédito del Estado y la exigibilidad de su cumplimiento.
5. La autodeterminación del tributo a cargo del contribuyente, la comunicación a la autoridad hacendaria de los datos y elementos relevantes de ello y el entero, manifiesta la voluntad del contribuyente cumplir con sus obligaciones frente al Estado, sin perjuicio de que la autoridad hacendaria puede ejercer en los plazos legales, sus facultades de comprobación para validar o verificar el cumplimiento de la prestación tributaria y las obligaciones fiscales formales.

6. El pago del crédito fiscal es por excelencia la forma de extinción de la obligación fiscal sustantiva y cumple con el propósito del tributo establecido por Estado para sostener el gasto público; sin embargo, existen otros modos, entre los que cobran relevancia la caducidad del crédito fiscal y la prescripción del mismo, mediante los que la ley permite que, con base en los principios de certidumbre y seguridad jurídicas, por el transcurso del tiempo y como sanción a su inactividad, el Estado pierda el derecho a su exigibilidad o fenezca su potestad para comprobar y determinar las contribuciones que se omitan y sus accesorios, así como la determinación de infracciones cometidas por el incumplimiento a las disposiciones fiscales.
7. Hoy en día, las sociedades mercantiles constituyen como personas morales, con personalidad jurídica propia distinta de la de los socios que lo integran, uno de los principales contribuyentes para el Estado, pues realizan varias de las distintas actividades empresariales que grava la legislación tributaria mexicana y resultar la forma legal que por excelencia organiza las empresas más importantes en nuestro país.
8. La aceptación en el medio comercial y financiero de las formas societarias que regula la legislación mercantil, se debe a que constituyen el instrumento jurídico mediante el que se puede adquirir mayor capital y soportar mejor los riesgos que requiere un fin empresarial. De ahí que para efecto de las contribuciones se le reconozca una capacidad contributiva considerable.
9. La sociedad mercantil se sostiene en lo que se conoce en la doctrina como la *affectio societatis*, la voluntad de personas físicas o morales que deciden reunir esfuerzos y recursos al integrarse en la forma societaria de carácter mercantil que mejor convenga a sus intereses, teniendo una relación permanente que les permite adquirir derechos y obligaciones para la realización de un fin común de carácter preponderantemente económico.
10. Existe una vocación de los socios a las pérdidas y las ganancias que es reconocida por la Ley General de Sociedades Mercantiles y la de Sociedades

Cooperativas, por lo que no es permitido el pacto leonino; sin embargo, existen socios capitalistas, accionistas y socios industriales con una esfera jurídica derivada de la ley y el pacto social que genera derechos y obligaciones inherentes al estatus que detentan.

11. Dentro de los derechos corporativos de los socios o accionistas destaca el derecho al voto que integra en relación con la manifestación de los demás, la voluntad colectiva de la sociedad mercantil en la toma de las decisiones que la dirigen. Asimismo, el estatus de socio les permite, salvo caso contrario establecido en la ley o el pacto social, integrar los órganos internos de la persona moral o, por la flexibilidad que ofrece la ley para que puedan organizar sus negocios, designar a personas ajenas a la sociedad para la administración y vigilancia de la misma, pudiendo removerlas.
12. Dentro de los tres órganos internos que integran conforme a la ley a las formas societarias reconocidas, destaca el órgano de administración, al tener sus integrantes, por mandato legal, salvo pacto en contrario, la representación de la persona moral y el uso de la firma social, para llevar a cabo todas las operaciones inherentes a la realización del objeto social señalado en el acta constitutiva. Sin embargo, este órgano ejecuta las decisiones que dirigen la sociedad, tomadas por el órgano de gobierno integrado por todos los socios, y bajo la vigilancia, en su caso, del órgano de vigilancia, integrado por estos últimos o, bajo su decisión, por extraños al ente jurídico.
13. La sociedad mercantil como contribuyente debe además de responder por el pago de las deudas sociales contraídas por los administradores, en materia tributaria, no sólo cumplir con las contribuciones que genere su actividad empresarial, sino con el cumplimiento de obligaciones fiscales formales a su cargo que permiten su identificación y control por la autoridad hacendaria, la determinación del tributo y la prevención de la evasión fiscal.
14. Las principales obligaciones fiscales de carácter formal que debe cumplir la sociedad mercantil como contribuyente por las actividades empresariales gravadas que realiza, son su inscripción en el Registro Público de Contribuyentes; señalar

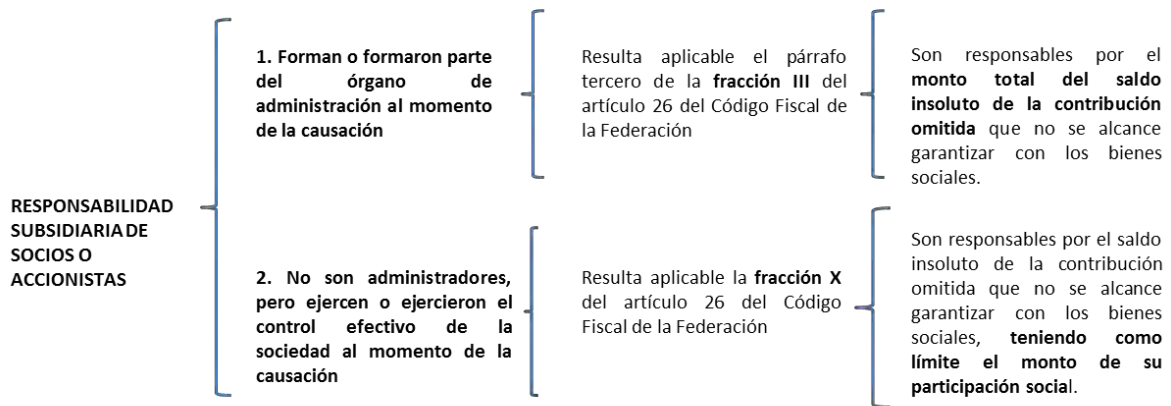
un domicilio fiscal para el cumplimiento de sus obligaciones que por regla general corresponde al sitio en que se encuentre su administración; la presentación de las declaraciones, avisos o informes, así como la expedición y solicitud de comprobantes fiscales por las operaciones que realiza, conforme disponga la ley y requiera la autoridad hacendaria en ejercicio de sus atribuciones; la obtención y uso de la Firma Electrónica Avanzada para el cumplimiento por medios electrónicos de dichas obligaciones; así como, llevar y conservar los libros de contabilidad y la documentación que la sustente.

15. Debido a que la representación social recae en los administradores de la sociedad mercantil, salvo que el órgano de gobierno decida lo contrario y sin perjuicio de la inscripción que por primera vez solicite la persona moral al Registro Federal de Contribuyentes que queda a cargo de los socios fundadores y el fedatario que otorga el acta constitutiva, se les considera responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales formales a cargo del ente jurídico, así como del entero de la obligación fiscal sustantiva generada o la contribución retenida por el ente jurídico por mandato legal a terceros.
16. La titularidad de la deuda tributaria por disposición de ley, recae de manera inmediata en la sociedad mercantil como obligado principal, pues realizó el hecho generador mediante las operaciones que realizan a su nombre quienes tienen el uso de la firma social. Por tanto, dicho ente jurídico debería sufrir el menoscabo patrimonial por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, al pagar efectivamente el tributo en dinero y excepcionalmente en especie.
17. La realización del hecho imponible por la sociedad mercantil causa como consecuencia jurídica su responsabilidad tributaria frente al Estado por el pago del tributo generado; sin embargo, no siempre es la persona moral quien paga el tributo, pues ante su incumplimiento, por imposición de la ley, la autoridad hacendaria puede exigirlo de los administradores y socios o accionistas, derivado del vínculo jurídico que guardan con el incumplimiento de obligaciones fiscales formales a cargo de la persona moral.

18. La responsabilidad tributaria prevista en el párrafo tercero de la fracción III, al igual que la establecida en la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, impuesta tanto a los administradores como a los socios o accionistas de una sociedad mercantil, respectivamente, es subsidiaria; de tal manera que la autoridad hacendaria debe manifestar el cobro fallido a la persona moral o que los bienes no fueron suficientes para garantizar la deuda tributaria, como resultado de la conclusión del procedimiento administrativo de ejecución seguido en contra del obligado principal.
19. Se justifica la responsabilidad tributaria con alcances subsidiarios por la deuda fiscal ajena que la ley impone a los administradores de la sociedad mercantil, como una medida sancionatoria que requiere ser de naturaleza reparadora por la lesión causada al Estado por el incumplimiento del obligado principal. Ellos se colige como consecuencia de la representación social que ejercen y el uso de la firma legal, y en razón de su participación en el incumplimiento de ciertas obligaciones fiscales formales a cargo del ente jurídico necesarias para su identificación y control por la autoridad hacendaria, la determinación del tributo y la prevención de la evasión fiscal.
20. Como requisito de procedibilidad para que se actualice la responsabilidad subsidiaria de los administradores de la sociedad mercantil, se debe suprimir en el párrafo tercero de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el inciso a) correspondiente a la falta de solicitud de inscripción de la persona moral en el Registro Federal de Contribuyentes, debido a que conforme a lo dispuesto por el artículo 23 del Reglamento del ordenamiento en cita, esto deberá efectuarse en el momento que se firme el acta constitutiva y a través del fedatario público que la protocolice, lo que infiere la responsabilidad de los socios.
21. Al igual que la ley exime de la responsabilidad tributaria con carácter subsidiario a los socios que no tuvieron el control efectivo de la sociedad mercantil, respecto de los administradores debe distinguirse a los que son socios de los que no lo son, pues los primeros siguen participando de las decisiones que dirigen a la sociedad y de las repartición de ganancias y pérdidas, mientras que los segundos reciben

sólo una remuneración pactada por la sociedad por el un servicio personal subordinado, de tal manera que incide en ellos con mayor fuerza la superioridad jerárquica del órgano de gobierno.

22. Debido a que los socios administradores como responsables subsidiarios se encontrarían en ambos supuestos referidos en el párrafo tercero de la fracción III y X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y considerando que no se les debe dar los mismos límites de responsabilidad que para los socios que no participaron de la administración, además de que el desempeño del puesto es voluntario, los alcances de su responsabilidad deben ser hasta por el monto insoluto de la deuda tributaria que no alcance a garantizar la sociedad con sus bienes. Para tal efecto se muestra de manera ilustrativa el siguiente cuadro:



Cuadro elaborado por el autor.

23. La responsabilidad subsidiaria de los administradores que no son socios o accionistas debe limitarse al monto de la participación social menor en la sociedad mercantil al momento de la causación, siempre y cuando ésta no sea menor que el 50% del crédito fiscal del que se trate. Este límite se establece en atención a que el administrador si bien debe ser sancionado ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad mercantil producto del incumplimiento de las obligaciones fiscales formales que señala la ley y que se encuentran dentro de las facultades de su cargo, no debe poner en riesgo por la prestación de un servicio

personal subordinado, un monto de su patrimonio personal mayor que el de los socios o accionistas que participan de los beneficios de la negociación. Asimismo, tampoco debe perderse de vista que la intención del legislador es garantizar la recaudación y brindar alternativas de cobro a la autoridad hacendaria por lo que mínimo debe poderse alcanzar a cubrir la mitad del crédito fiscal, considerando que sólo se pretende satisfacer el saldo insoluto que no se alcance a cubrir con los bienes sociales. De la misma manera, el límite se sugiere debido a que por sus posición en la sociedad mercantil, un administrador no socio o accionista sólo recibe una retribución por los servicios prestados, lo que no infiere una capacidad contributiva igual que quienes tienen dicho estatus. Con ello no se pretende desvirtuar la naturaleza de la responsabilidad subsidiaria ni a la garantía y seguridad recaudatoria que significa ésta para el Estado, sino corresponder a la real situación jurídica de quienes ejercen la administración, por los principios de certidumbre y seguridad jurídicas, y reconocer la posibilidad de la autoridad hacendaria de requerir con estos sujetos, de manera simultánea o sucesiva, a los socios o accionistas como responsables solidarios con alcances subsidiarios.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1) Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal. Editorial Porrúa, México 2000.
- 2) Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, 15ª. edición. Editorial Themis, México 2000.
- 3) Barrera Graf, Jorge. Introducción al Derecho Mercantil Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Serie A, Fuentes b). México 2000.
- 4) Barrera Graf, Jorge. Instituciones de Derecho Mercantil (Generalidades. Derecho de la Empresa. Sociedades), cuarta impresión. Editorial Porrúa, México 2000.
- 5) Castrillón y Luna, Víctor M. Sociedades mercantiles, cuarta edición. Editorial Porrúa, México 2011.
- 6) Cervantes Ahumada, Raúl. Derecho mercantil: primer curso. Editorial Porrúa, México 2000.
- 7) Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz y otro. Derecho Fiscal, 1ª. edición. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie textos y estudios legislativos, núm. 71, México 1991.
- 8) Chiavenato, Idalberto. Introducción a la Teoría General de la Administración, séptima edición. Editorial Mc Graw Hill, México 2007.
- 9) Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, edición histórica. Editorial Porrúa, México 2011.
- 10) Domínguez Martínez, Jorge Alfredo. Derecho civil, cuarta edición. Editorial Porrúa, México 1994.
- 11) García Rendón, Manuel. Sociedades mercantiles, 2ª. edición. Editorial Oxford, México 1999.
- 12) Garza, Sergio Francisco de la. Derecho financiero mexicano, 5ª. edición. Editorial Porrúa, México 2002.
- 13) Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, decimosegunda edición. Editorial Porrúa, México 1997.
- 14) Hernández y Rodríguez, Sergio. Introducción a la Administración, quinta edición. Editorial Mc Graw Hill, México 2011.
- 15) Macedo Hernández, José Héctor. Ley General de Sociedades Mercantiles: anotada, comentada, concordada con jurisprudencia y tesis, 2ª. edición. Editorial Cárdenas, México 1984.

- 16) Mantilla Molina, Roberto L. Derecho mercantil: Introducción y conceptos fundamentales; Sociedades, segunda edición. Editorial Porrúa, México 1994.
- 17) Margáin Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa, México 1994.
- 18) Martín, José María. Derecho tributario general. Editorial Depalma, Buenos Aires 1986.
- 19) Morand Valdivieso, Luis. Sociedades. Editorial Jurídica de Chile, Santiago 1994.
- 20) Mouch Galindo, Lourdes. Fundamentos de administración. Editorial Trillas. México 2002.
- 21) Pérez Royo, Fernando. Derecho financiero y tributario: parte general, 9ª. edición. Editorial Civitas, Madrid 1999.
- 22) Portellano Diez, Pedro. Deber de fidelidad de los administradores de sociedades mercantiles y oportunidad de negocios. Editorial Civitas, Madrid 1996.
- 23) Quintana Valtierra, Jesús. Derecho tributario mexicano, 2ª. edición. Editorial Trillas, México 1994.
- 24) Reyes Ponce, Agustín. Administración Moderna. Editorial Limusa, México 2003.
- 25) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, 2ª. edición. Editorial Harla, México 1986.
- 26) Ruíz García, José Ramón. Derecho financiero y tributario, 2ª. edición. Editorial Ariel, Barcelona 2002.
- 27) Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, México 1999.
- 28) Sánchez Hernández, Mayolo. Derecho tributario, 2ª. edición. Editorial Cárdenas, México 1988.
- 29) Sepúlveda Sandoval, Carlos. La empresa y sus actividades. Concepto jurídico. Editorial Porrúa, México 2006.
- 30) Sonsoles Mazorra, Menrique de Lara. Los responsables tributarios. Monografías Jurídico-fiscales, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Ponds, Ediciones Jurídicas, Madrid 1994.
- 31) Stoner, A. James y otros. Administración, sexta edición en Inglés, cuarta edición publicada en español, Editorial Prentice Hall, México 1996.
- 32) Tena, Felipe de Jesús. Derecho mercantil mexicano: con exclusión del marítimo, 18ª. edición. Editorial Porrúa, México 1999.
- 33) Vanasco, Carlos Augusto. Manual de sociedades comerciales. Editorial Astrea, Buenos Aires 2001.

- 34) Victoria Maldonado, Héctor. Sujetos y responsabilidades tributarias en México. Editorial Porrúa, México 2011.

Legislación nacional consultada.

- 1) Código de Comercio. Agenda Mercantil 2014, trigésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero 2014.
- 2) Código Fiscal de la Federación. Fisco Agenda 2014, cuadragésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, diciembre 2013.
- 3) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma de 10 de febrero de 2014. Portal de la Cámara de Diputados. Leyes Federales y Estatales. Disponible en la página Web: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>
- 4) Código Civil Federal. Agenda Civil del D. F. 2014, vigésima novena edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero de 2014.
- 5) Ley de Concursos Mercantiles. Agenda Mercantil 2014, trigésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero de 2014.
- 6) Ley General de Sociedades Mercantiles. Agenda Mercantil 2014, trigésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero de 2014.
- 7) Ley General de Sociedades Cooperativas. Agenda Mercantil 2014, trigésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, enero de 2014.
- 8) Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Fisco Agenda 2014, cuadragésima quinta edición. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, diciembre 2013.

Legislación española consultada (consultada en el Portal de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Gobierno de España. Disponible en la página Web: <http://www.boe.es/>):

- 1) Código de Comercio (Real decreto de 22 de agosto de 1885).
- 2) Ley General Tributaria (Ley 58/2003) Ley de Sociedades de Capital (Decreto Legislativo 1/2010).
- 3) Ley de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (Ley 3/2009).
- 4) Ley de cooperativas (Ley 27/1999).

Cibergrafía.

- 1) Semanario Judicial de la Federación. Portal de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Disponible en la página Web:
<http://sif.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>
- 2) Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Portal del Tribunal. Disponible en la página Web: <http://200.94.19.138:8080/SCJI/>
- 3) Portal del Servicio de Administración Tributaria. Disponible en la página Web:
<http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>