

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES



**“RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL,
DETERMINACIÓN Y EFECTOS CONTENCIOSOS”**

PRESENTA:

LUIS FERNANDO GOMEZ NAVARRETE

**PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN IMPUESTOS**

DIRECTOR DE TESIS:

DRA. SÓSIMA CARRILLO

ENSENADA, BAJA CALIFORNIA

NOVIEMBRE 2017

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES

MAESTRIA EN IMPUESTOS



CONSTANCIA DE APROBACION

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. LUIS FERNANDO GOMEZ NAVARRETE**

con el tema **“RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL, DETERMINACION Y EFECTOS CONTENCIOSOS”** para obtener el **GRADO de Maestro en Impuestos.**

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

Ensenada B.C., a 28 de Septiembre de 2017.

Director del trabajo terminal **DRA. SOSIMA CARRILLO**
PRESIDENTE

Sinodo **DR. FRANCISCO MEZA HERNÁNDEZ**
SECRETARIO

Sinodo **M.C. SEIDI ILIANA PÉREZ CHAVIRA**
VOCAL

A mi esposa Amelia, que contagia su inagotable tenacidad para salir adelante.

A mis hijos, Lisa Fernanda y Luis Mateo, por ser quienes alimentan mi determinación.

A mi papa Don Raúl Navarrete Morales, por ser un ejemplo de vida.

Agradecimientos:

Para la Dra. Sósima Carrillo, por aconsejarme durante el proceso de creación de este trabajo.

Al Dr. Miguel Neria Govea, por su invaluable apoyo para hacer posible el cumplir esta meta.

A la Dra. Ma. Cristina Cuanálo Cárdenas, por esas interminables y apasionantes pláticas jurídicas, un gusto escuchar las experiencias de vida.

A todos mis maestros, por compartir sus conocimientos de forma desinteresada y hacer más interesante esta etapa de vida.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
Planteamiento del Problema	5
Hipótesis	6
Justificación.....	6
Objetivo general de estudio.....	7
Objetivos particulares de estudio.....	7
Metodología.....	7
CAPÍTULO I.....	9
LA OBLIGACIÓN.....	9
1.1 Generalidades.....	9
1.2 Obligación mancomunada	12
1.3 Sujetos de la obligación.....	13
1.3.1 Sujeto pasivo solidario.....	13
1.4 Responsabilidad solidaria en la legislación argentina.....	15
1.5 Responsabilidad solidaria en la legislación mexicana.....	16
1.5.1 Responsabilidad Solidaria, límite temporal para su determinación.	24
CAPÍTULO II.....	30
TEORÍA DE LA FICCIÓN.....	30
2.1 La ficción en el Derecho.....	31
CAPÍTULO III	35
SOCIEDAD MERCANTÍL.....	35
3.1 Concepto	35
3.2 Requisitos.....	35
3.2.1 Nombre, nacionalidad y domicilio de los socios.....	36
3.2.2 Razón o la denominación social.....	36
3.2.3 Objeto social	37
3.2.4 Capital social.....	37
3.2.5 Principios que rigen al capital social.....	38

3.2.6 Las aportaciones	38
3.2.7 El domicilio social	38
3.2.8 Responsabilidad solidaria atendiendo al tipo de persona moral.....	39
METODOLOGÍA	40
RESULTADOS.....	42
CONCLUSIONES.....	44
BIBLIOGRAFÍA.....	46

INTRODUCCIÓN

En el tema del cumplimiento de obligaciones, una de las opciones con las que cuenta la autoridad fiscal para la recuperación de los créditos fiscales es la acción de responsabilidad solidaria, contemplada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación (CFF), la cual ha sido poco explotada por la autoridad, poco analizada por los estudiosos del derecho, y en consecuencia, poco considerada por los particulares como una opción para hacer frente al cumplimiento de una obligación fiscal.

La figura contemplada en el artículo 26 del CFF siempre ha existido en el ordenamiento de referencia, sin embargo durante mucho tiempo permaneció relegada la mencionada acción. A partir del año 2003 la Administración Local de Recaudación de Ensenada, dependiente del Servicio de Administración Tributaria (SAT), retomó la implementación de la determinación de la responsabilidad solidaria a los socios de las personas morales no localizadas, y era visible la discrepancia que había en las formas de aplicación de la acción, pues anterior al año 2003 no se tenía el cuidado de exigir la parte proporcional de la aportación del socio, sino que se requería el total de la deuda correspondiente al deudor principal (persona moral) al responsable solidario, amén de enviar directamente el requerimiento de pago y embargo por el monto requerido al socio, sin haber realizado la determinación de la acción de responsabilidad solidaria.

Posterior a esa fecha, las determinaciones de responsabilidad solidaria se realizaban en atención al porcentaje de participación que el socio tenía en la persona moral. Para el año 2005 se replanteó que la determinación fuera en atención al monto de aportación del capital social. Para el año 2009 se retomó el criterio de hacer las determinaciones de responsabilidad solidaria atendiendo al porcentaje de participación en la persona moral. No ha sido sino hasta la última reforma del CFF, la cual fue publicada en el Diario oficial de la Federación el 09 de Diciembre de 2013, que se ha consignado, a nivel de ley, que la determinación de la responsabilidad solidaria debe ser en atención al porcentaje de participación en la persona moral.

El presente trabajo se ha centrado en la figura de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, específicamente en las fracciones **III** y **X** del artículo 26 del CFF, lo anterior por ser estas

hipótesis las que plantean los polos opuestos de la obligación, vista desde los ángulos temporal y obligacional.

Se plantean también los criterios que sostienen el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), y la contradicción de sus razonamientos al momento de confrontarlos con los diferentes conceptos que definen la naturaleza de la figura de responsabilidad solidaria.

Este trabajo busca ser una guía básica para introducir al lector al tema de la responsabilidad solidaria, por lo que se plasman conceptos y razonamientos básicos referentes a la mencionada figura, toda vez que los mismos pocas veces han sido materia de análisis.

Conforme se avanza en el tema, se irá comprendiendo la dinámica que desarrolla la acción de responsabilidad solidaria, y, en un momento dado, se muestran sus beneficios para el momento en que se deba cubrir un crédito fiscal, por un lado el posible acreedor entenderá el alcance de su derecho a recuperar un adeudo, y por la otra, el deudor verá una alternativa para extinguir una obligación.

Planteamiento del Problema

Diversos criterios establecidos por los tribunales han propiciado contradicción en los parámetros para determinar la acción de responsabilidad solidaria, por lo que se parte de la premisa metodológica de la confusión de los conceptos inherentes a la acción de responsabilidad solidaria, tales como obligación solidaria y obligación subsidiaria, los cuales marcan una diferencia al momento de su implementación por parte de la autoridad hacendaria, y en la fase de resolución por parte de los órganos jurisdiccionales, lo cual nos lleva a realizar el planteamiento en cuanto a que si la autoridad fiscal está determinando la acción de responsabilidad solidaria conforme establecen los lineamientos del concepto de obligación solidaria, y, por otro lado, si las autoridades jurisdiccionales aplican los mencionados lineamientos al momento de emitir sus fallos.

Hipótesis

No se aplica correctamente la técnica jurídica, entendida esta como “la aplicación ordenada y coherente de los conceptos jurídicos en vigor en un tiempo y espacio determinado” (López, 1996, p.154), respetando la correcta aplicación del concepto de obligación solidaria, tanto al momento de ejercitar la acción, como al momento de resolver una controversia por parte de los órganos jurisdiccionales.

Justificación

Derivado de la confusión que surge al momento de determinar una responsabilidad solidaria, este trabajo busca clarificar los aspectos relevantes de la responsabilidad solidaria, a efecto de que el particular conozca los supuestos y los límites de las obligaciones que, en un momento determinado, las autoridades fiscales pudieran determinarle.

Un aspecto que debe sobresalir del análisis de esta figura será la conveniencia de que los sujetos a que se refiere el artículo 26 del CFF enfrenten y cubran la determinación de una responsabilidad solidaria, incluso como una estrategia para cubrir un adeudo de carácter fiscal.

Esperando que, tanto el lector como el contribuyente, la autoridad fiscalizadora y los propios juzgadores aprecien en su justa dimensión la figura de responsabilidad solidaria, en todas sus aristas, es decir, que el lector encuentre claro y preciso el presente análisis de la figura, la autoridad fiscalizadora ubique la justa medida de la determinación de la responsabilidad solidaria, el contribuyente conozca los términos en los cuales debe ser determinada y los juzgadores capten el alcance jurisdiccional cuando les presentan un caso de responsabilidad solidaria para su análisis y posterior sentencia.

Ante la problemática de aplicación de diversos criterios que operan para determinar una responsabilidad solidaria, es que se hace el presente trabajo, que se busca sea de utilidad al momento de fincar la acción de responsabilidad solidaria.

Por tal motivo es que se analiza la alternativa que se presenta al momento de tratar de realizar las acciones correspondientes para recaudar las contribuciones adeudadas al Fisco Federal, es la que plantea el CFF en su artículo 26 en cuanto a la determinación de la responsabilidad solidaria. En esta etapa se presentan una serie de dificultades y contradicciones que serán materia de análisis a través de un estudio cualitativo, el cual tratará sobre los temas relacionados con la naturaleza de la figura de responsabilidad solidaria, quién la determina, cuál es el alcance patrimonial de la misma, cuándo caducan las acciones para determinarla y cuáles serían los beneficios y posibles perjuicios al determinarla.

Objetivo general de estudio

Analizar el marco de acción de la autoridad fiscal para determinar la responsabilidad solidaria en materia fiscal, y así evitar los efectos contenciosos adversos.

Objetivos particulares de estudio

- Describir los sujetos que la ley considera como responsables solidarios.
- Identificar los alcances de la responsabilidad solidaria:
 - a) Obligatorias.
 - b) Temporales
- Precisar la mecánica de determinación de la responsabilidad solidaria, de acuerdo al tipo de persona moral a la cual pertenezca el socio.
- Presentar aspectos contenciosos de la figura de responsabilidad solidaria.

Metodología

Se implementa el método cualitativo en cuanto al análisis de los conceptos básicos de las obligaciones y las modalidades de las mismas, así como la calidad de los argumentos invocados por parte de los órganos jurisdiccionales al momento de resolver una controversia.

La metodología seguida para su desarrollo se efectuó en dos etapas, en la primera parte se llevó a cabo la revisión y análisis de bibliografía contenida en libros, revistas y documentos electrónicos relacionados con el tema de estudio. En la segunda parte se realizó un estudio de campo mediante el análisis de sentencias emitidas por la Sala Regional del Noroeste I, del TFJA.

El desarrollo de la investigación se efectuó en dos etapas. Durante la primera se elaboró principalmente el planteamiento del problema, la delimitación del objeto de estudio y el marco teórico correspondiente a la definición, características y principales problemas que enfrentan los contribuyentes y los órganos jurisdiccionales al momento de aplicar los conceptos inherentes a la figura de responsabilidad solidaria, entre otros aspectos. En la segunda etapa se generó la conclusión, en donde se plantea la postura que consideramos debe ser la imperante.

La investigación se realizó a través de un estudio descriptivo, siguiendo un proceso riguroso formulado de una manera lógica, permitiendo con ello la adquisición del conocimiento del objeto de investigación al obtener información precisa de manera organizada sobre el mismo, llevando a cabo un análisis y síntesis del objeto de estudio.

A través del desarrollo de esta investigación se hicieron varias consideraciones importantes, como lo fueron: el conocimiento que se tenía hasta ese momento sobre el problema y el tema de estudio planteados, el alcance que podía tener la investigación, los trabajos realizados por otros investigadores sobre el mismo objeto de estudio, la manera y la forma en que lo habían estudiado, así como la información no documentada que tenían algunas personas con experiencia en el tema. Así, una vez construido el marco teórico, se procedió a realizar un estudio descriptivo para poder llegar a una mayor profundidad al conocimiento del problema.

CAPÍTULO I LA OBLIGACIÓN

1.1 Generalidades

La responsabilidad solidaria se incorpora en la legislación tributaria para asegurar el pago de los créditos fiscales, ya que con la utilización de esta figura jurídica, la autoridad fiscalizadora amplía el número de personas sobre las cuales puede hacer efectivas las cantidades que tiene derecho a percibir, ya que no sólo estará en posibilidad de cobrar los créditos fiscales a cargo del contribuyente directo, sino, en su caso, también al responsable solidario.

La responsabilidad solidaria sólo opera en los casos en que las disposiciones fiscales así lo establezcan, y sus consecuencias sólo serán las que la ley determine expresamente.

De acuerdo al informe de gestión de la SHCP, a través del SAT, correspondiente al segundo trimestre 2015, “el registro de contribuyentes activos ascendió a 49 millones 619 mil 966 contribuyentes, de los cuales 1.7 millones corresponden a personas morales” (SAT, www.sat.gob.mx, 2015)

Para dar una idea del universo de contribuyentes que corresponden a personas morales no localizadas, según información proporcionada por la plataforma SIAT, (SAT, www.sat.gob.mx, 2016), en términos del artículo 69 del CFF, que establece que:

La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquellos que se encuentren en los siguientes supuestos:

III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados

La plataforma reporta un total de 16,225 registros de personas morales no localizados, con lo cual se puede dimensionar por un lado, la problemática a que se enfrenta la autoridad para la recuperación de adeudos fiscales y, por otro lado, el área de oportunidades para poder

disminuir el rezago en la cartera de créditos que tienen dificultad de cobro por la no localización del contribuyente y que, a través de la acción de responsabilidad solidaria, se puede abatir.

La importancia de la responsabilidad solidaria estriba en conseguir una garantía del cobro del crédito y, consecuentemente, una mayor seguridad en el tráfico jurídico, a través de la concesión de una protección frente al incumplimiento de la que se carecería si la obligación no se constituyera con este carácter de solidaria, de ahí su importancia práctica.

Para que la garantía pueda hacerse realmente efectiva, la facultad del acreedor de elegir al deudor más solvente o que más convenga a sus intereses, en una o sucesivas veces, no se queda en la fase de reclamación de la deuda, sino que alcanza a la fase de ejecución de la sentencia, con lo que se puede hacer efectivo el patrimonio de cualquiera de los coobligados, por lo que se da una coexistencia entre deudores.

La responsabilidad solidaria o el *Ius Electionis* y/o *Ius Variandi* de acuerdo con Gálvez (2003) en cuanto forma de organización de una relación jurídica obligatoria con pluralidad de sujetos en su parte activa o pasiva, o en ambas a la vez, por lo que puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente (*Ius Electionis*), y/o las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo (*Ius Variandi*).

Para entender la figura del tema de estudio en cuanto a la responsabilidad solidaria, es preciso empezar por el tema que da origen a esa figura, es decir, las obligaciones, pues no se puede hablar de una responsabilidad sin la existencia previa de una obligación, y en el análisis de este antecedente se enlistaran las teorías más sobresalientes sobre el tema de las obligaciones.

De acuerdo con Schilman (1967), existen diversas teorías que explican el origen y evolución del concepto de obligación, partiendo de la doctrina del derecho romano, que además de establecer los elementos base de la obligación, hablaba de una relación entre dos sujetos. Posteriormente la **teoría alemana** que postulaba dos momentos en la figura de la obligación, el **Schuld** en cuanto a la prestación debida, y el **Haftung** respecto del estado de sometimiento del

deudor, y que incluso va a responder con su patrimonio, y la teoría francesa que establece la figura de la coercibilidad para conseguir el cumplimiento de la obligación pactada.

De acuerdo con Rojina (2007, p.4) los tratadistas clásicos del derecho civil conciben a la obligación como el vínculo jurídico que existe entre dos o más personas, en donde uno de ellos llamado acreedor puede exigir de otro, llamado deudor una determinada prestación. Continúa exponiendo el autor que “las definiciones modernas sobre la obligación han partido del concepto romano, pero sustituyendo el termino de vinculo jurídico, por el de relación jurídica.”

Se estila ubicar que las conductas que pueden ser exigibles son positivas o negativas; las cuales consisten en un dar, hacer o no hacer, y que regularmente son de carácter patrimonial, aunque no siempre se configuren en ese esquema, puesto que “en las obligaciones de hacer o no hacer existen prestaciones y abstenciones patrimoniales o bien prestaciones y abstenciones de carácter moral o espiritual.” (Rojina, 2007, p.4)

Continúa comentando el autor que “los tratadistas modernos definen la obligación como una relación jurídica por virtud de la cual un sujeto llamado acreedor está facultado para exigir de otro sujeto denominado deudor, una prestación o una abstención” (Rojina, 2007, p.5)

Distintas voces han establecido la premisa de que las obligaciones son para cumplirse, tal como lo previene aquella expresión referente al “*pacta sunt servanda*” o lo que significa que los pactos deben ser obedecidos, y en caso de que no sean obedecidos, entonces y solo entonces el acreedor está facultado para exigir una determinada prestación o abstención.

Respecto a la definición de *obligación tributaria*, ya hemos establecido el concepto base de la misma, solo resta decir que la prestación de esta obligación es precisamente la de pagar el tributo, y para esto, solo diremos que existen dos formas de dar nacimiento a la obligación o a esa relación jurídica, en la cual la primera es voluntaria, ya que nace del deudor y la segunda que nace de la ley, de un hecho jurídico.

En el caso de la obligación tributaria, esta surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto por la ley. El artículo 6 del CFF determina que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.” Por lo tanto podemos concluir que la obligación tributaria no se va a dar hasta que tenga lugar la configuración de la hipótesis normativa o el hecho previsto por la ley.

1.2 Obligación mancomunada

Se habla de obligación mancomunada para diferenciarlas de las divisibles e indivisibles. “Las consecuencias jurídicas que generan las obligaciones divisibles y las obligaciones mancomunadas son idénticas; ambas siguen el principio de la división de los créditos o, en su caso, de la división de las deudas. Sin embargo, ambas tienen origen distinto, las primeras se determinan por la naturaleza de la prestación; las segundas, por la forma de obligarse. Las consecuencias jurídicas son en atención a la naturaleza jurídica de la obligación; en este caso la solidaridad está vinculada a la forma en que queden obligados los codeudores o coacreedores en la relación correspondiente. En la solidaridad existe unidad de prestación con idéntico contenido, hay pluralidad de derechos de crédito o de deudas, según se trate de la solidaridad activa o de la solidaridad pasiva.” (Osterling, 2007, p.91)

Podemos considerar que el género en las obligaciones complejas por pluralidad de acreedores o de deudores se llama mancomunidad, y que ésta a su vez comprende dos especies: la simple **mancomunidad** y la **solidaridad**. La simple **mancomunidad** es aquella en la que diversos acreedores pueden exigir a prorrata el pago de la prestación a un solo deudor o bien, un solo acreedor puede exigir a prorrata a diversos deudores el pago de una sola obligación.

Otra de las especies de mancomunidad en general, es la **solidaridad**. Esta existe cuando una misma obligación tiene dos o más acreedores, quienes pueden exigir independientemente el pago total al deudor (solidaridad activa), o cuando existiendo dos o más deudores, estos reportan totalmente la obligación, de manera que el acreedor puede exigir el pago a cualquiera de ellos (solidaridad pasiva). (Rojina, 2007, p.529)

1.3 Sujetos de la obligación

Hablar de los sujetos de la obligación es hacer referencia a uno de los elementos de las obligaciones, en este caso tenemos que se configura un sujeto activo y un sujeto pasivo, o lo que es lo mismo, un sujeto que está facultado para exigir una determinada prestación a otro sujeto pasivo, quien está obligado al cumplimiento de una determinada prestación.

La particularidad de la obligación tributaria es la relación que se da entre sujeto activo y sujeto pasivo; surge por una disposición legal que se configura cuando se materializa el hecho generador contemplado en la ley fiscal, tal como lo establece el artículo 6 del CFF en cuanto a que “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”.

Por regla general el estado es el **sujeto activo** de esa relación tributaria, es quien puede exigir el cumplimiento de la obligación que menciona el artículo 1 del CFF en los siguientes términos: “las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”. Luego entonces, esa obligación que corresponde al **sujeto pasivo**, como lo señala Alvarado (2000, p.43) “una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización de un hecho generador de un tributo”

1.3.1 Sujeto pasivo solidario

El derecho tributario ha desarrollado figuras con características propias, dentro de las cuales está la responsabilidad solidaria que la ley hace recaer sobre quienes de una forma u otra tienen vinculación con el sujeto pasivo. En este sentido Jarach (1982, p.41) expresa que “el acto de determinación de la responsabilidad solidaria no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que afirma su existencia. El acto de determinación no es, entonces, un acto constitutivo de la relación jurídica tributaria, porque no se atribuye al órgano estatal el poder de modificar la relación existente entre sujeto activo y sujeto pasivo, sino solamente el de determinarla”

Por lo tanto, continua Jarach (1982) el acto de determinación en lo que se refiere a los tributos de aplicación directa, se equipara a una sentencia de *mero accertamento* (mera confirmación), en cuanto a considerar a este acto, junto con la orden de pagar, a una sentencia de condena.

El contribuyente es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, como ya se dijo anteriormente, es quien produce el hecho imponible y cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al establecer el tributo, es el deudor a título propio del tributo y quien tiene a su cargo el cumplimiento de todas las obligaciones de carácter material y formal. Esa obligación impuesta resulta pues del simple acaecimiento del hecho imponible. De igual manera Jarach (1982, p.177) expresa que el “deudor por título propio o contribuyente **puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley**, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material. Solo a él corresponde la causa del tributo”

El responsable, en cambio, tiene una **obligación accesoria de garantía** con respecto al contribuyente, que **no deriva del propio hecho imponible**, sino del presupuesto del que nace su responsabilidad, la cual surge solo de la ley, que se encarga de **determinar que otros sujetos deberán responder** junto al contribuyente por la deuda tributaria, aunque sea en forma solidaria o subsidiaria.

Las notas fundamentales que caracterizan a la obligación solidaria son:

1.- “La existencia de una **pluralidad de deudores**, o de acreedores, o de ambos. Estamos hablando de una solidaridad activa en el supuesto de que exista una pluralidad de acreedores, y ante una solidaridad pasiva en el caso de pluralidad de deudores” (Díaz, 1997, p. 14).

2.- “Se requiere la unidad del objeto, es decir, en la obligación solidaria, cada acreedor tiene derecho a pedir, o **cada deudor** ha de prestar íntegramente, con lo que se pone de manifiesto, sin duda, la identidad de la prestación respecto de todos” (Díaz, 1997, p. 14)

3.- “Es característica de la obligación solidaria **una duplicidad** en las relaciones obligacionales, tanto vinculantes externamente entre los acreedores y el deudor (concurso de acreedores), o entre el acreedor y los deudores; como internamente de unos y otros entre sí (en el supuesto que uno de los deudores pueda repetir contra los otros codeudores). Este doble aspecto de la relación obligatoria resulta consustancial a la solidaridad” (Díaz, 1997, p.14)

4.- “La solidaridad nace para todos los partícipes en el crédito o deuda de un mismo acontecimiento, en consecuencia, el hecho o el acto productivo de la obligación convierte en uno de los intereses particulares de los distintos sujetos relacionados” (Díaz, 1997, p.15)

1.4 Responsabilidad solidaria en la legislación argentina

El apartado de la responsabilidad solidaria en la legislación argentina está contenida en las leyes tanto tributarias como procesales, tal como la ley 19550 referente a la Ley de Sociedades Comerciales y la 11683 relativa a los Procedimientos Fiscales.

La responsabilidad solidaria para los directores resulta de los artículos 59 y 274 de la ley 19550 referente a la Ley de Sociedades Comerciales, en cuanto a la atribución objetiva de la responsabilidad, sin embargo el mismo artículo 274 establece una excepción en cuanto a la no asignación de la responsabilidad, si en los mismos estatutos de la persona moral no consta el que se le haya atribuido a uno de ellos el área fiscal, con la facultad respectiva de materializar los pagos.

Artículo 59.- Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión

Artículo 274.- Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el

reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión asamblearia. La decisión de la asamblea y la designación de las personas que han de desempeñar las funciones deben ser inscriptas el Registro Público de Comercio como requisito para la aplicación de lo dispuesto en este párrafo.

Con lo anteriormente planteado, y de acuerdo con Spagnolo & Bornic (2010, p.3) cobra sentido la expresión de Giuliani Fonrouge en cuanto a que “a diferencia del **derecho privado**, en que **la solidaridad no se presume**, en el derecho tributario ella es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos o más sujetos.”

1.5 Responsabilidad solidaria en la legislación mexicana

“La solidaridad no se presume, resulta de la ley o de la voluntad de las partes” así lo establece el artículo 1988 del Código Civil Federal (CCF), y es precisamente esta regla la que marca los parámetros de procedencia para la determinación de la misma, motivo por el cual habrá que analizar las hipótesis normativas que establece el artículo 26 del CFF.

Específicamente nos enfocaremos en los supuestos que plantean las fracciones III y X del citado artículo 26, toda vez que las mismas plantean los extremos en cuanto al grado de determinación de la responsabilidad solidaria, aunado a que ambas establecen limitantes temporales diferentes para su determinación.

Estas fracciones entran en la clasificación de una “**responsabilidad solidaria por representación**” (Mabarak, 2008, p.58)

La definición de obligación solidaria del CCF, en su artículo 1987 establece que:

Además de la mancomunidad, habrá solidaridad activa, cuando dos o más acreedores tienen derecho para exigir, cada uno de por sí, el cumplimiento total de la obligación; y solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida.

La naturaleza de la responsabilidad solidaria en la legislación mexicana consiste en que **goza de los beneficios del orden y exclusión**. Estos son los supuestos lógicos que habilitan la acción para determinar la responsabilidad solidaria, debiendo entender por **el primer concepto como la situación de que previamente se debe reclamar al deudor principal, en este caso la persona moral, y por ende la de agotar su patrimonio.**

El segundo concepto establece que al responsable solidario **no se le puede exigir el pago de la obligación, sin que previamente se le exija al deudor principal y se hagan efectivos los bienes propiedad de este.**

Una de las clasificaciones de la responsabilidad del sujeto pasivo que establece el tratadista argentino Manuel Andreozzi, citado por (Margaín, 2007, p.284) es en atención al orden en que se ejercita por el Estado, por lo que la divide en directa o indirecta. “Corresponde la responsabilidad directa a la persona que intervino en la creación de la obligación tributaria y la indirecta, a la persona que no intervino en su creación, pero que por diversas causas adquiere responsabilidad tributaria”.

Una vez analizado tanto el concepto de responsabilidad solidaria, y establecidas sus características, estamos listos para entrar de lleno al estudio de las fracciones, empezando al momento con la fracción III del citado artículo 26 del CFF, el cual establece que:

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.

En este caso se presenta una situación especial, toda vez que la llamada **responsabilidad solidaria** se está equiparando a una **forma subsidiaria**, ya que pone de condicionante *“en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral...”* tal como lo establece el criterio jurisprudencial número 173683, de la novena época:

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.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 112/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila. 21 de abril de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Caldera Macías, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: María Enriqueta Fernández Hagggar.

Revisión fiscal 124/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila. 12 de mayo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Guadalupe Suárez Correa. Secretario: Jorge Salvador Álvarez Cano.

Revisión fiscal 193/2006. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público, de los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos y de Egresos, así como del Oficial Mayor y del Procurador Fiscal de la Federación, así como del Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila. 15 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Arcelia de la Cruz Lugo. Secretario: Hugo Arnoldo Aguilar Espinosa.

Revisión fiscal 215/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 10 de agosto de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Rodríguez Gámez. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Revisión fiscal 257/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 7 de septiembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Rodríguez Gámez. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Además, establece una serie de condiciones, tal como se enumeran en los diversos incisos a), b) y c) del citado artículo 26, para lo cual pondremos mayor atención en la situación que plantea la desocupación del domicilio fiscal como **requisito *sine qua non* para la procedencia de la vía.**

No debe perderse de vista lo establecido en el artículo 67 del CFF, en cuanto a la caducidad de la instancia, la cual refiere que será de cinco años a partir de que la garantía resulte insuficiente, lo cual crea una contradicción en los parámetros para determinar la responsabilidad solidaria en cuanto a que es posible que la garantía presente una insuficiencia, pero sin haber configurado cualquiera de los incisos de la fracción III del artículo 26 de CFF, por lo que, una vez hecho lo anterior, y habiendo quedado un saldo insoluto, será procedente pues la determinación de la responsabilidad solidaria, que vista o analizada en los términos anteriores, estamos hablando de una responsabilidad subsidiaria,

toda vez que ante la *“pluralidad de deudores”* no es permitido la libre elección, sino por el contrario, se impone la obligación de agotar un patrimonio, en este caso el patrimonio social, a efecto de continuar con las figuras específicamente establecidas, en el caso particular, las que establecen las hipótesis de las fracciones III y X del artículo 26 del CFF.

Respecto de la fracción X del citado artículo 26, el cual establece que:

Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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.

En este caso, al hacer la reclamación a los socios, se debe tener en cuenta, adicional a la limitación temporal para ejercitar la acción, el límite obligacional que establece la propia fracción X, toda vez que al consignar en su parte final **“sin que exceda de la participación que tenía en el capital social”** para lo cual será necesario analizar el acta constitutiva de la persona moral a la cual se pretenda fincar la responsabilidad solidaria de sus socios, a efecto de conocer los montos de aportación de cada uno de los socios.

En este punto es propio que se establezcan los conceptos de aportación y partes sociales, a efecto de interpretar correctamente la fracción X del citado artículo 26.

Tal como lo expone Mantilla (Mantilla, 2015, p.212) “no debe confundirse el patrimonio de la sociedad con el capital social, aunque originalmente coincidan. **El capital social es la cifra en que se estima la suma de las obligaciones de dar de los socios**”

Existen criterios aislados dictados por el mismo Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en el sentido de decretar que la responsabilidad de los socios debe comprender el porcentaje de participación dentro de la empresa, y otro criterio que establece que debe ser en cuanto al monto de aportación en la misma. Cabe hacer mención que ambos criterios tienen el carácter de tesis aisladas, es decir, no son de aplicación obligatoria para las Salas Regionales del TFJA, tal es el caso del criterio contenido en la revista del TFJA, del mes de julio de 2005, consultable en la página 222.

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 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. (34)

Juicio No. 1934/04-10-01-4.- Resuelto por la Sala Regional del Centro III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 17 de enero de 2005, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Manuel Terán Contreras.- Secretario: Lic. José Jorge Pérez Colunga.

La anterior tesis fue emitida por el TFJA, en el año 2005, y mantiene la postura de que la determinación de la responsabilidad solidaria no debe exceder del valor que representan las acciones, y el criterio de la novena época, identificado con el número de registro 187101 que a continuación se señala, el cual fue emitido por tribunales del poder judicial, plantea la situación de que la responsabilidad solidaria para los socios accionistas debe ser en atención al porcentaje que representa la participación del socio en la persona moral.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA PARA EFECTOS FISCALES QUE TIENEN LOS SOCIOS O ACCIONISTAS DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA, CONFORME AL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La obligación solidaria que tienen los socios o accionistas de una sociedad anónima, conforme a lo previsto en el artículo 26, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, no se limita al monto original de su aportación a la sociedad, sino al porcentaje que representa su participación accionaria en el capital social de la misma, al momento de causarse las contribuciones respectivas; ello es así, porque

una cosa es la aportación que realizan los socios fundadores para que se emitan los títulos que representan las acciones que les corresponden con base en su aportación, ya sea en numerario o en especie, en términos de las fracciones III y IV del artículo 89 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, o las aportaciones que realizan los que adquieren acciones en los casos de aumento de capital, en términos del artículo 132 de la ley mencionada, y otra muy distinta es el porcentaje que representa la participación accionaria de cada socio en el capital social de la sociedad al tiempo de causarse las contribuciones adeudadas, que es precisamente la forma en que se mide la responsabilidad solidaria para efectos fiscales, porque la obligación de los socios de pagar el importe de sus acciones es una obligación que asumen frente a la sociedad, pero cuando ésta adquiere obligaciones ante terceros, esa obligación es con base en la proporción de su participación accionaria, es decir, de acuerdo al porcentaje que tengan sus acciones en relación con el capital social.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 299/2001. María del Carmen Díaz López de Galindo. 4 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Blanco Quihuis. Secretario: Cruz Fidel López Soto.

Revisión fiscal 140/2001. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 24 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Blanco Quihuis. Secretaria: Gloria Flores Huerta.

1.5.1 Responsabilidad Solidaria, límite temporal para su determinación.

El concepto tradicional de la prescripción establece que es la pérdida o adquisición de un derecho, por el solo transcurso del tiempo. En el derecho fiscal se admite a la figura de la prescripción como una forma de extinguir las obligaciones, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor del contribuyente como de la autoridad.

En materia fiscal, el fundamento legal de la prescripción está contenido en el artículo 146 del CFF, el cual señala que:

Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Para la procedencia de la figura de la prescripción en materia fiscal, se requiere que se cumplan ciertos requisitos, los cuales son diferentes según a quien beneficien.

Así para que opere a favor del contribuyente se deben reunir los siguientes:

1.- El término para que opere es de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo haber sido legalmente exigido.

2.- Dicho término, es susceptible de interrupción con cada gestión de cobro que notifique o haga saber la autoridad fiscal al contribuyente de la existencia del crédito fiscal, o bien que este último lo reconozca expresa o tácitamente.

3.- La suspensión del término de la prescripción se presenta cuando se produce una situación que impide jurídicamente al sujeto activo hacer efectivo el crédito fiscal a su favor.

4.- La renuncia de la prescripción puede ser expresa cuando así lo manifieste el contribuyente, o tácita, cuando se realizan hechos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido.

5.- La prescripción puede hacerse valer a petición expresa del contribuyente, solicitando ante las autoridades fiscales competentes la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales a su cargo, o bien oponerse como defensa o excepción cuando la autoridad requiera de pago al contribuyente, utilizando los medios de defensa respectivos.

La figura de la caducidad también es una forma de extinción de las obligaciones, la cual se define (Gutiérrez, 1978, p.857) como “la sanción que se pacta o se impone por la ley a la persona que dentro de un plazo convencional o legal, no realiza voluntariamente y conscientemente la conducta positiva para hacer que nazca, o para que se mantenga vivo un derecho sustantivo o procesal, según sea el caso.”

El autor citado señala que por acto positivo se debe entender, en la especie, la conducta humana que sirve para evitar (en contra de quien lo realiza) la sanción o castigo, pactado o fijado por la ley. En materia fiscal, esta figura se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años.

Para ambos casos que se analizan, es decir, la fracción III y X del citado artículo 26 de CFF, la Sala Regional del Noroeste I, del TFJA ha planteado que el cómputo de la caducidad de la instancia, es decir, el **límite temporal** para la procedencia de la determinación de la responsabilidad solidaria, sea a partir del momento en que se ha determinado el crédito fiscal, tal como se hace alusión en la siguiente argumentación que forma parte del **expediente 2021/05-01-01-7, de fecha 01 de Marzo de 2006** :

“la caducidad empieza a computarse desde el mismo momento en que se inicia el plazo respecto de la obligación principal, lo anterior al amparo de la Tesis V-P-1as-81, sustentada por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal, visible en la revista número 20 que edita el órgano citado, correspondiente a la Quinta Época, año II, Agosto 2002, Página 7.”

CADUCIDAD. MOMENTO DE INICIO TRATANDOSE DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 67, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente al en que se presento la declaración del ejercicio, cuando se tenga la obligación de hacerlo; por lo que partiendo de esta premisa, cuando se está en el caso de que la autoridad, a pesar de agotar diversas gestiones, no le fue posible determinar un crédito fiscal a una persona moral, en su carácter de obligada principal, **a efecto de proceder a determinar a los socios o accionistas de la misma una responsabilidad solidaria, cuenta para ello con el plazo de cinco años dispuesto en el numeral referido, que se computara desde el mismo momento en que inicio el plazo respecto del obligado principal**, es decir, desde que se presentó la declaración del ejercicio del cual derivan las supuestas diferencias detectadas por la autoridad, atendiendo lo anterior a que es en tal momento, cuando la autoridad hacendaria se encuentra en aptitud de ejercer sus facultades de comprobación y determinación de créditos fiscales, entre ellas, la de determinar un crédito a los responsables solidarios. (1)

Juicio No. 7658/98-11-08-2/99-S1-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 3 de abril de 2001, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: María del Consuelo Villalobos Ortíz.- Secretaria: Lic. Praxedis Alejandra Pastrana Flores. (Tesis aprobada en sesión de 12 de marzo de 2002)

IV-P-1aS-35 Juicio de Nulidad No. 100(14)50/98/2601/97.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1 de octubre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Ma. del Consuelo Villalobos Ortíz.- Secretario: Lic. Andrés Gondínez Bustos.

Otra situación que se presenta en la valoración de los supuestos de procedencia de la responsabilidad solidaria por parte de la Sala Regional del Noroeste I, del TFJA, es el criterio que ha adquirido el Tribunal, en el sentido de poner como condicionante para efectos de poder determinar la responsabilidad solidaria de los socios el aviso previo al responsable solidario, tal como lo establece la siguiente jurisprudencia, identificada con el registro numero 171595, la cual está en los siguientes términos:

SOCIO O ACCIONISTA RESPONSABLE SOLIDARIO DEL CRÉDITO FISCAL DERIVADO DE LA FALTA DE AVISO DE CAMBIO DE DOMICILIO DE LA SOCIEDAD CONTRIBUYENTE. DEBE OTORGÁRSELE GARANTÍA DE AUDIENCIA PARA QUE ALEGUE LO QUE A SU INTERÉS CONVenga, TANTO DE LA DETERMINACIÓN DE SU RESPONSABILIDAD COMO DEL PROCEDIMIENTO QUE CULMINÓ CON LA FIJACIÓN DEL REFERIDO CRÉDITO.

El socio o accionista se constituye en responsable solidario del crédito fiscal determinado a la sociedad contribuyente que incumplió con su obligación de dar aviso del cambio de domicilio en términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en tanto que esa determinación lo vincula directamente con la fijación del crédito fiscal y lo obliga a contribuir al pago con su patrimonio en la proporción con la que participó en el capital social en la época en que se actualizó el hecho que motivó el crédito; por tanto, debe otorgársele la garantía de audiencia para que pruebe y alegue lo que a su interés convenga, no sólo respecto de los hechos u omisiones que se consideraron para determinar su responsabilidad solidaria, sino también respecto de aquellos que dieron lugar a la determinación del crédito fiscal. Contradicción de tesis 6/2007-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Octavo Circuito y Primero en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito. 8 de agosto de 2007. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.

Tesis de jurisprudencia 139/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de agosto de dos mil siete.

Para el caso de la temporalidad de la acción, tendremos que estar a lo establecido en el artículo 67 del CFF, que consigna que:

Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años...

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracciones III, X y XVII de este Código, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

En este caso se han planteado situaciones de inconstitucionalidad respecto del tiempo que se tiene para constituir una garantía, y de que el crédito debería estar garantizado, para poder establecer una posterior consecuencia, que sería la determinación de la responsabilidad solidaria, pero una conclusión sencilla sería la de establecer que si el crédito no ha sido garantizado, el plazo de cinco años empieza a correr a partir de que el contribuyente se ha colocado en los supuestos que plantean los incisos a), b) o c) de la fracción III, del citado artículo 26 del CFF.

Lo anterior se establece toda vez que son esos incisos los que determinan la procedencia de la vía de responsabilidad solidaria.

Además, la autoridad fiscal deberá, en caso de que el crédito se encuentre garantizado, en qué momento la misma resulto ser insuficiente, además de demostrar el método para determinar esa insuficiencia.

CAPÍTULO II TEORÍA DE LA FICCIÓN

En la vida cotidiana es frecuente escuchar la palabra “ficción” sin percatarse de su alcance; así por ejemplo se habla de ciencia ficción en alusión a **lo que realmente no existe pero es producto de una fértil imaginación**. Así, el ser humano en su intelecto va generando ideas que no tienen sustento material pero que tienen efectos positivos en su actuar. En ocasiones incluso pueden ser negativos.

El tema de la ficción cobra relevancia en el contexto de la dinámica de la persona moral, pues siguiendo la línea del presente trabajo en cuanto a la responsabilidad solidaria, y lo que **implica en cuanto a una forma de evadir una responsabilidad directa y la misma traspasarla a un ente al cual la ley le reconoce personalidad**, denominada persona moral. Esta situación queda evidenciada en el siguiente dialogo **del video titulado “The Corporation” minuto 10:57:**

“ – Cada tanto todos cometen errores, pero yo no puedo ser responsable personalmente; es una de las debilidades de una sociedad”

“ – Bueno, podrías constituir una persona jurídica”

“En los inicios del raciocinio o el entendimiento, quizá por lógica se trataba de adaptar el pensamiento al entorno material, pero llego un momento en que se requirió una forma de pensar sujeta a una disciplina mucho menos rígida a la usual, surgiendo así, como producto de la imaginación, la ficción”. (Álamo, 2000, p. 65)

“Por otra parte en su origen etimológico el término ficticio significa: fingido, imaginario, simulado, artificial, falso”. (Álamo, 2000, p. 66)

“De ahí se comprende que su contenido implica el dar forma a algo, aun en lo imaginario o el fingir un hecho aun cuando no se realice, por lo que, como creación de la mente tiene solo una existencia imaginaria, fingida o simulada, pero esto no significa que se trate de un vagar irresponsable del entendimiento, que ignore la realidad o trate de evadirse de problemas”. (Álamo, 2000, p.66)

Álamo Javier (Álamo, 2000, p.66) establece que el diccionario jurídico de Edgar Baqueiro (Baqueiro, 1995) hace referencia al vocablo ficción en los siguientes términos:

“Ficción.- Fingir que un hecho no acaecido se ha realizado, o que una creación de la mente tiene existencia real. Es un procedimiento usado por la técnica jurídica para justificar determinadas disposiciones que de otra manera no sería posible establecer.

Debe distinguirse la presunción de la ficción en cuanto la primera es una deducción obtenida de hechos que efectivamente se han realizado, mientras que la ficción no necesariamente se apoya en hechos reales, es solo creación de la mente.”

2.1 La ficción en el Derecho

“Es la que tiene relación con la interpretación extensiva y el procedimiento analógico. Surge de la aplicación de la ley en cada caso específico, ya que no resulta fácil prever todos los casos dados las características de generalidad de la ley y mucho menos pueden considerarse los acontecimientos futuros y los cambios sociales”. (Álamo, 2000, p. 70)

“Si se plantea un caso no previsto en la ley, se recurre entonces a la interpretación extensiva o a la analógica, casos en que por ficción se supone se aplica un precepto, aunque en realidad no existe la connotación precisa, pero se busca el más cercano y que responda a los mismos o similares planteamientos”. (Álamo, 2000, p. 70)

“El espectro de estas ficciones es aun más amplio, en tanto que no solo abarca la normatividad previamente existente, sino también puede invocarse legislación abrogada o derogada, a la que si bien es cierto no se le puede dar validez ni aplicación posterior, por ficción se puede considerar como si aun tuviera vigencia para el solo efecto de resolver por mera interpretación extensiva el caso concreto”. (Álamo, 2000, p. 70)

“La ficción es una creación del legislador, e instrumenta un valor específico para darle contenido en un precepto legal, y en virtud de la cual se atribuyen a ciertos supuestos de hecho,

efectos jurídicos distintos a los que por su naturaleza real le corresponden. De esta manera, el legislador alcanza los efectos jurídicos deseados, que, en ausencia de la ficción, no podrían lograrse frente a los hechos o realidades sociales”. (Álamo, 2000, p. 75)

La ficción jurídica no encierra mentira alguna, no falsea ni oculta verdades reales, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la de su naturaleza estrictamente real. El autor Francois Geny citado por (Álamo, 2000, p.76) sostiene que:

“La ficción jurídica proviene de un concepto que pretende someter una realidad social al poder del espíritu, para emitir una regla de Derecho...deformando la naturaleza original de esa realidad que no puede ser reconocida sin una firme voluntad, forzando las direcciones normales de la inteligencia y suplantando esta de tal suerte que se pueda alcanzar el fin preconcebido y que requiere el orden jurídico.”

Resaltando como corolario que lo anterior debe congruentemente mantenerse bajo la idea de una coherencia lógica, toda vez que la ficción jurídica resulta ser el medio idóneo para cumplir con esa coherencia, estar inmersa en un planteamiento de carácter técnico que le permita establecer sus alcances bajo un rigor científico.

Gutiérrez y González (1999, p.115) establece que “ficción jurídica es un procedimiento de la técnica jurídica, en virtud del cual se atribuye a algo, una naturaleza jurídica distinta de la que en rigor le corresponde, con el fin de obtener ciertas consecuencias de Derecho que de otra manera no podrían alcanzarse.”

La técnica jurídica conforma una disciplina que proporciona las reglas necesarias para la realización práctica de las normas jurídicas. La técnica no se interesa por la esencia del derecho, sino por su utilidad y su realización.

Bajo cualquier régimen de derecho se debe recurrir a esta técnica para la elaboración de una legislación positiva, a esta se le llama simplemente técnica legislativa, la cual a su vez para lograr sus fines, deberá recurrir a la ficción.

En el derecho, la técnica jurídica es la disciplina que proporciona las reglas necesarias para la realización práctica de las normas jurídicas, para ello hay que distinguir entre la **técnica de formulación** y la **técnica de aplicación** de los preceptos del Derecho.

“La **técnica de formulación** es el arte de la elaboración o formación de las leyes, y se refiere básicamente a la realización de fines jurídicos generales. Es obra del lenguaje jurídico y de la técnica legislativa. La **técnica de aplicación** de los preceptos del Derecho, se refiere a la aplicación del Derecho objetivo a casos singulares y esta se dirige a la realización de finalidades jurídicas concretas” García Máynez, citado por (Álamo, 2000, p. 78).

Por la **técnica de formulación**, el Derecho reconoce a la ficción creando verdades jurídicas y en consecuencia regulando conductas que de otra manera no podrían ser materia del Derecho.

La **técnica de aplicación** ayuda a distinguir los casos particulares para realizar un fin concreto. Para mejor comprender lo anterior, resulta conveniente replantear que los preceptos jurídicos constan de dos elementos:

- a) **El supuesto**, si la situación planteada en la norma se realiza, y surgen las obligaciones o derechos que la misma norma regula.
- b) **La disposición**, si en realidad se actualiza el supuesto, surgen las consecuencias previstas

Al momento de crear las normas se debe considerar la existencia de una razón previa, toda vez que el legislador no debiera actuar por capricho o sin fundamento social.

“Antes que el Derecho reconociera a la persona moral, es de suponer que el legislador percibió la necesidad, por el hecho de que un grupo se reunía con un fin determinado, para obtener beneficios económicos o emocionales. Como la principal función del Derecho es regular la conducta de los seres humanos, surgió la razón para regular dicha conducta y se le reconoció existencia a un ente jurídico distinto a las personas que le dieron origen”. (Álamo, 2000, p. 79)

“En este momento interviene la técnica de formulación, elaborando normas que regulan la necesidad subjetiva, haciendo con ellas una verdad jurídica; de esta manera se regula la conducta de un ser jurídico que de otra manera sería imposible someter al imperio de la ley, dándose por ende la disposición que enuncia algo posible, convirtiéndole en realidad, construyendo con esos elementos ficciones para hacer posible determinada valoración”. (Álamo, 2000, p. 79)

“El Derecho para asegurar una buena convivencia de los seres humanos, cambia la naturaleza de no existencia que en estricto sentido correspondería, por una existencia jurídica, con el fin de obtener los efectos buscados, que de otra manera no podrían alcanzarse”. (Álamo, 2000, p. 80)

“El legislador cambia la naturaleza que de estricto origen le corresponde a las cosas, para construir un instrumento adecuado para la implantación de la norma legal; muchas veces al crear preceptos se parte de algo inexistente, que carece de un valor lógico que en abstracto puede ser dudoso, sin embargo considerando su resultado el Derecho lo acepta”. (Álamo. 2000, p. 80)

Por lo tanto el “Derecho enfrenta la necesidad de regular de manera ficticia diversas conductas del hombre con el fin de obtener ciertas consecuencias jurídicas. Es por eso que el Derecho adopta las ficciones, pues obtiene esas consecuencias jurídicas, a pesar de que su naturaleza sea otra. El Derecho les da vida y les nutre en el mundo jurídico, y con ello, regula la conducta de las personas, que de otra manera no podría alcanzarse”. (Álamo, 2000, p. 81)

CAPÍTULO III SOCIEDAD MERCANTÍL

3.1 Concepto

(García, 1993, p.46) define a la sociedad mercantil como “una agrupación de personas, permanente o transitoria, voluntaria u obligatoria, la cual se organiza para aportar bienes o servicios destinados a la realización de un fin común, y a la que el derecho atribuye o niega personalidad jurídica.”

La atribución de personalidad jurídica a las sociedades mercantiles les confiere el carácter de sujetos de derecho, las dota de capacidad jurídica de goce y de ejercicio. Las sociedades mercantiles son sujetos de derechos y obligaciones, pueden ejercitar todos los derechos y asumir todas las obligaciones que sean necesarios para la realización de la finalidad de su institución.

El efecto que produce el contrato de sociedad es el de crear una persona jurídica dotada de un patrimonio y de una responsabilidad distintos del patrimonio y de la responsabilidad individual de los socios.

3.2 Requisitos

Los requisitos que debe contener el contrato social se pueden clasificar de la siguiente manera:

- **Requisitos personales:**
 - a) Socios.- nombre, nacionalidad, domicilio.
 - b) Sociedad.- razón social o denominación, domicilio, duración, finalidad.
- **Requisitos reales:**
 - a) Capital.
 - b) Reservas.
 - c) Aportaciones.
- **Requisitos funcionales:**

- a) Sistema de administración y de nombramiento de administradores, sistema de liquidación y de nombramiento de liquidadores, distribución de utilidades y los casos de disolución.

3.2.1 Nombre, nacionalidad y domicilio de los socios

El nombre de las partes, más que un requisito esencial del negocio social, es un supuesto lógico de todos los contratos; es un dato de identificación necesaria para imputar a las partes el estatus de socio y para probar la existencia del consentimiento.

La expresión de la nacionalidad es una exigencia que nace de las disposiciones contenidas en las fracciones I y V del artículo 27 Constitucional, y de la Ley de Inversión Extranjera, como establece Rodríguez (1965, p.62) “son de mera policía del Estado.” En relación al domicilio de las partes, el requisito de declararlo en el contrato social reviste una gran importancia en las sociedades personales, pero no tanto en las capitalistas, porque en estas los socios solo responden del pago de sus aportaciones, mientras que en aquellas responden de una manera solidaria, subsidiaria e ilimitadamente de las deudas sociales con lo que, expresando el domicilio de los socios, se facilita a los acreedores de la sociedad el ejercicio de las acciones que tuvieren contra ellos.

3.2.2 Razón o la denominación social

El nombre de las personas morales constituye uno de los atributos de la persona moral, se denomina *razón social* al nombre social que se forma con los nombres de uno o varios socios. La *denominación* es el nombre social formado objetivamente, sin que se mencione el nombre de personas. Esta última puede ser de tres clases:

- a) Un nombre de mera fantasía.
- b) Un nombre alusivo al giro comercial.
- c) Un nombre mixto.

3.2.3 Objeto social

Mediante su determinación, los socios fijan los límites de la capacidad jurídica de la persona moral y, consecuentemente, su marco legal de acción a lo que se le denomina “actividad de la sociedad”, la cual debe ser lícita y posible.

Cuando se dice que la capacidad de la persona moral se determina dentro de las capacidades generales y limitaciones establecidas por la ley, se entiende que no solo el objeto social debe ser lícito y posible, sino también que los socios no tienen un poder absoluto para fijarlo, ya que en algunos casos por mandamiento de ley, reserva para cierto tipo de sociedades determinadas actividades.

3.2.4 Capital social

El capital social se forma con **la suma de las aportaciones**, en numerario y otros en bienes, que realizan los socios. No se debe confundir la manera como se forma el capital social con la definición del mismo. Este último establece que por capital social entendemos la suma numérica abstracta, que sirve de referencia contable y en principio inalterable, para cuya alteración se requiere de un procedimiento especial.

En el caso de las sociedades personalistas como lo son la sociedad en nombre colectivo y las comanditas, la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) no exige la determinación de un capital social mínimo legal, porque en ellas lo que importa es la identidad de las personas o socios que la integran y no el capital que se forma. Además, en la colectiva, los socios responden de una manera ilimitada.

En la determinación del importe del capital social no se computan los servicios que aportan los socios industriales porque no son susceptibles de valuación económica.

3.2.5 Principios que rigen al capital social

Las personas morales, lo mismo que las físicas, responden del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes, con excepción de aquellos que por ley son inalienables e inembargables, de allí que el legislador ponga un gran cuidado en que el capital social, que es parte del patrimonio de la sociedad, constituya una garantía de las deudas sociales, especialmente en el caso *intuitu pecuniae* (en atención al dinero)

Por consiguiente, dado que el capital social representa una garantía para los acreedores de la sociedad, el legislador ha dictado una serie de normas tendientes a conservar esa garantía, normas que son conocidas doctrinalmente como *principios del capital social*, entre los que se cuentan:

- 1.- Los de garantía.
- 2.- Los de realidad del capital social.
- 3.- Los de limitación de los derechos de los fundadores.
- 4.- Los de la intervención pública y privada.

3.2.6 Las aportaciones

Las aportaciones consisten en la entrega de de dinero o bienes que efectúan los accionistas de una sociedad para integrar el capital social. Por ende, si las aportaciones no se realizan, el contrato de sociedad no llega a existir. Las aportaciones distintas en numerario, también llamadas *de especie*, por regla general son traslativas de dominio y es requisito indispensable que se valoricen y que se declare el criterio seguido para su valoración.

3.2.7 El domicilio social

También como toda persona, la sociedad deberá tener un domicilio, el cual deberá indicarse en la escritura constitutiva. Bastara con que se indique la plaza en que la sociedad tendrá su domicilio. Naturalmente, el domicilio mismo (calle y número), podrá modificarse en cualquier tiempo sin alterar la escritura constitutiva. Se podrán además, domicilios convencionales, aunque no se indique tal facultad en la escritura social.

3.2.8 Responsabilidad solidaria atendiendo al tipo de persona moral

Si bien ya ha quedado establecido que el presente trabajo es materia de análisis de las fracciones III y X del artículo 26 del CFF, debe prestarse atención a los tipos de personas morales, con la finalidad de ubicar el tratamiento que se debe dar en cada supuesto, amén de identificar la fundamentación de la respectiva LGSM, para lo cual se mencionan los supuestos de las siguientes personas morales: Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Cooperativa y Sociedad Civil.

Sociedad Anónima.- de conformidad con lo establecido por el artículo 111 de la LGSM, el capital social de una sociedad anónima se dividen en **acciones** que están representadas por títulos nominativos que sirven para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de los socios.

Sociedad de Responsabilidad Limitada.- de conformidad con lo establecido por el artículo 62 de la LGSM, el capital social de una sociedad de responsabilidad limitada se divide en **partes sociales** que pueden ser de valor y categoría desiguales.

Sociedad Cooperativa.- Es el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Cooperativas el que establece que el capital social se compone de **aportaciones**, y son estas las que sirven de base para determinar la responsabilidad solidaria de los socios.

Los supuestos antes mencionados no solamente ubican el apartado de la debida fundamentación de la responsabilidad solidaria, sino que deja entrever el tratamiento que debe darse a la acción para el caso de los socios, pues los tipos de personas morales citados hacen referencia a como se divide el capital social aportado por los socios.

METODOLOGÍA

En este capítulo se presenta la metodología con la cual se realiza la investigación, el objeto de estudio, los materiales utilizados y el procedimiento seguido, la cual se lleva en el Estado de Baja California, en el municipio de Ensenada en lo que concierne a la figura de la determinación de la figura de responsabilidad solidaria, y en la ciudad de Tijuana, en lo que concierne a la jurisdicción de la Sala Regional del Noroeste I, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, haciendo la anotación de que se aplican leyes de carácter federal.

La presente investigación es del tipo descriptiva, pues de acuerdo con Hernández, Fernández y Baptista (2006, p.119), “la investigación descriptiva busca especificar propiedades características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analice.” motivo por el cual se realiza un análisis cualitativo de las normas jurídicas aplicables a la figura de responsabilidad solidaria, entre ellas el CFF, la LGSM y el CCF, así como de las jurisprudencias emitidas por los tribunales en cuanto al tema de la responsabilidad solidaria, asimismo se utilizara la metodología para realizar un análisis comparativo de otros países de América Latina, respecto de la forma en que se determina la figura de la responsabilidad solidaria.

Se trabaja el campo conceptual, por lo que le es aplicable una serie de “instituciones de investigación y estudio, instituciones jurídico – políticas nacionales e internacionales” (Cuanálo, 2014, p.17). Las cuales al ser confrontadas mediante el **método exegético**, entendido este como “el estudio de las normas jurídicas civiles, artículo por artículo, palabra por palabra, buscando el origen etimológico de la norma, figura u objeto de estudio, desarrollarlo, describirlo y encontrar el significado que le dio el legislador” (Quisbert, 2011), recuperado de <http://jorgemachicado.blogspot.com/2011/02/med.html> Consulta: Domingo, 4 Junio de 2017

Se retoma la reflexión de Ortega y Gasset (1971), citada por la Dra. Cuanálo, en su tesis doctoral:

Antes que hacer algo, tiene cada hombre que decidir, por su cuenta y riesgo, lo que va a hacer. Pero esta decisión es imposible si el hombre no posee algunas

convicciones, sobre lo que son las cosas en su derredor, los otros hombres, él mismo. Sólo en vista de ellas puede preferir una acción a otra, puede, en suma, vivir

Con lo mencionado anteriormente, se entra al campo de estudio del tema planteado, asumiendo los riesgos y retos que presenta el tema, pues no solo se debe partir de la base conceptual de las obligaciones, sino de las nuevas acepciones de la figura materia de estudio, en este caso la responsabilidad solidaria.

La finalidad del presente trabajo es la de ubicar la base conceptual y naturaleza de la obligación, a fin de tener una correcta aplicación en la modalidad que se plantea de responsabilidad solidaria, y así estar en una posición firme para pasar a la fase contenciosa o litigiosa de la acción de responsabilidad solidaria, y entonces, partiendo de una correcta conceptualización, se deja la base para la solución de un conflicto derivado de esta acción.

“El presente estudio constituye un ejercicio exegético – hermenéutico y sistematizador dentro de dicho modelo de aproximación metodológica” (Cuanálo, 2014, p. 18), el cual no pretende establecer definiciones, sino hacer un análisis del concepto de responsabilidad solidaria que se aplica en nuestro país, y someterlo a un proceso de evaluación al confrontarlo con la aplicación de esa figura en otros países.

La metodología de esta investigación parte de la implementación armónica del concepto de **técnica jurídica**, puesto que a la luz del mencionado concepto es que la aplicación de un concepto jurídico tiene que ser certero y no generar las denominadas **antinomias jurídicas**, que no son otra cosa más que las deformaciones de los conceptos jurídicos, y que se traducen en aberraciones del derecho, puesto que se apartan de ese orden y armonía que debe imperar en el campo de la aplicación del derecho.

Retomando una idea de Matscher (1988, p. 8) en cuanto a que “dentro del orden jurídico, para su buen funcionamiento, el derecho material y el derecho procesal son tan indispensables el uno como el otro”

RESULTADOS

Haciendo una ponderación de los planteamientos realizados en la propuesta inicial, respecto de la mecánica de determinación de la acción de responsabilidad solidaria, y a la forma en que la acción por parte de la autoridad fiscalizadora caduca, y de la base conceptual en la cual se soporta el análisis, incluso en la breve descripción de la legislación extranjera (argentina) que se aplica al caso de estudio, se desprende que no se han respetado los alcances del concepto de la figura de la responsabilidad solidaria, con lo cual se ha generado una serie de antinomias jurídicas, y en consecuencia una confusión al contribuyente sobre el alcance de sus obligaciones en lo que a esta figura se refiere.

Retomando la idea central del análisis elaborado, la responsabilidad solidaria es erróneamente confundida con la responsabilidad subsidiaria, las cuales tienen una mecánica de aplicación diferente, en cuanto a la primera, basta decir que el acreedor tiene en todo momento el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación a todos los acreedores, extinguiendo la deuda una vez que quede cubierta por los mismos, o aun cumpliendo todos los acreedores, quede un saldo insoluto.

Respecto de la segunda, el requisito de procedencia es que se agote primero el patrimonio del deudor principal (personal moral) para después continuar con el de los socios; no se puede exigir a estos hasta que no se agote el patrimonio del deudor principal. De ahí que se pueda inferir que la denominación de responsabilidad solidaria que maneja el CFF es incorrecta, pues no corresponde a una solidaridad, sino a una subsidiaridad.

En cuanto al apartado de la caducidad, los órganos jurisdiccionales han confundido los parámetros para configurarla, toda vez que han determinado en sus fallos, como el caso de la sentencia **2021/05-01-01-7, de fecha 01 de Marzo de 2006**, emitida por la Sala Regional del Noroeste I, del TFJA, en donde plantea que la caducidad empieza a configurarse a partir de que el crédito fiscal ha quedado firme, situación que es contradictoria, pues la acción de responsabilidad solidaria, como ya ha quedado establecida la mecánica actual para determinarla,

no permite exigirle el cumplimiento de la obligación, sino hasta que se extinga el patrimonio del deudor principal.

La confusión no es exclusiva de la autoridad fiscalizadora, sino también de los órganos jurisdiccionales, los cuales no respetan los postulados de la “técnica jurídica”. En este apartado se debe guardar cierta reserva, puesto que la autoridad fiscalizadora es quien debe hacer valer los argumentos de descargo, partiendo de la base de que en el aspecto contencioso no opera la figura de la suplencia de la queja deficiente para la autoridad.

CONCLUSIONES

Se logró el objetivo general de la investigación, al analizar el marco de acción de la autoridad fiscal para determinar la responsabilidad solidaria en materia fiscal, y así evitar los efectos contenciosos adversos, así como cada uno de los objetivos particulares, no solamente por describir los sujetos que la ley contempla como responsables solidarios, sino por el análisis que se realiza de los alcances de la obligación y la temporalidad de la misma, aparte de comentar los errores en que incurren los órganos jurisdiccionales al momento de resolver una controversia de esa índole, luego entonces, el supuesto planteado para la investigación, se acepta y se ratifica en virtud del soporte que de la misma hacen las diversas opiniones de los doctrinarios consultados.

En el caso particular, se configura la tesis que establece que la responsabilidad solidaria debe ser en atención al monto de aportación (valor de las acciones), lo cual se deduce de una interpretación gramatical de la ley fiscal, puesto que, aunque la reciente reforma del artículo 26 del CFF establezca que la responsabilidad debe ser en atención al porcentaje de participación, no menos cierto es que los primeros párrafos del citado artículo 26 condicionan a que la responsabilidad no debe exceder del monto de su participación en el capital social de la empresa.

Respecto de la caducidad, esta situación que deja ver una contradicción en los términos, toda vez que por un lado, tal como lo expone el TFJA, la caducidad corre a partir de que se determina el crédito fiscal, lo cual opera para las obligaciones solidarias, pero al imponer el CFF la obligación de agotar el patrimonio social, y además, configurar la desocupación del domicilio fiscal por parte del deudor principal, en estos casos estamos hablando, en estricto sentido de una responsabilidad subsidiaria.

En cuanto al aviso previo al contribuyente, de que se va a fincar una responsabilidad solidaria, es un criterio que han estado tomando los juzgadores para nulificar las mismas, lo cual crea una situación contradictoria, toda vez que es precisamente la acción o determinación de responsabilidad solidaria la que está dando la garantía de audiencia correspondiente, y si se analiza un poco la contradicción de tesis de la cual nace el mencionado criterio, estamos ante una situación que no es la hipótesis normativa de procedencia que se plantea, puesto que **la**

mencionada contradicción hace alusión al momento en que se determina la responsabilidad solidaria cuando aun no se ha determinado el crédito fiscal, situación que, como ya se dijo, no es el supuesto de procedencia que se plantea.

BIBLIOGRAFÍA

- Alamo, J. (2000). *Los 140 Tipos de Personas Morales en Mexico*. Mexico: Porrúa.
- Alvarado, E. M. (2000). *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*. Mexico: Porrúa.
- Antonio, G. (2003). *La Asuncion de Deuda en el Derecho Civil Español*. Malaga, España: Universidad de Malaga.
- Arteaga, N. E. (1997). *Derecho Constitucional*. Mexico: Oxford.
- Baqueiro, R. E. (1995). *Diccionario Juridico Harla: Derecho Civil*. Mexico: Oxford.
- Cuanalo, M. C. (2014). *La Teoria de los Derechos Fundamentales, con un Enfoque en el Derecho Social*. Ensenada, B.C.: Universidad Autonoma de Baja California.
- Diaz, d. L. (1997). *La no presuncion de solidaridad en las obligaciones*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Juridicas y Sociales.
- Garcia, R. M. (1993). *Sociedades Mercantiles* (Primera Edicion ed.). Mexico: Harla.
- Gutierrez y Gonzalez, E. (1978). *Derecho de las Obligaciones* (quinta edicion ed.). Mexico: Cajica.
- Gutierrez y Gonzalez, E. (1999). *El Patrimonio*. Mexico: Porrúa.
- Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible (Teoria General del Derecho Tributario Sustantivo)*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Lopez, G. L. (1996). *Introduccion al Estudio del Derecho*. Tijuana, B.C.: Cardenas, Editores.
- Mabarak, C. D. (2008). *Derecho Fiscal Aplicado, Estudio Especifico de los Impuestos*. Mexico: Mc Graww Hill.
- Mabarak, C. D. (2008). *Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Especifico de los Impuestos*. Mexico: Mc Graww Hill.
- Machicado, J. (04 de junio de 2017). Obtenido de <http://jorgemachicado.blogspot.com/2011/02/med.html>
- Mantilla, M. R. (2015). *Derecho Mercantil*. Mexico: Porrúa.
- Margain, M. E. (2007). *Introduccion al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Mexico: Porrúa.
- Matscher, F. (1988). Le protection judiciaire des droits de l'homme, au niveau national et international, raport introductif. *International Congress on Procedural Law for the Ninth Century of the University of Bologna*. Bolonia.
- Osterling, P. F. (2007). *Las Obligaciones*. Peru: Editora Juridica Grijley.
- Rodriguez, R. J. (1965). *Tratado de Sociedades Mercantiles*. Mexico: Porrúa.
- Rojina, V. R. (2007). *Compendio de Derecho Civil III, Teoria General de las Obligaciones*. Mexico: Porrúa.
- SAT. (2015). www.sat.gob.mx. Obtenido de <https://siat.sat.gob.mx/PTSC/consultapdc/articulo69/mor/noloc/efed/TODAS/principal.html>
- SAT. (15 de Abril de 2016). www.sat.gob.mx. Obtenido de http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t2/ITG_T2_2015.pdf
- Schilman, B. D. (1967). Schuld y Haftung, Concepto, Origen, Alcance y Consecuencias . *Lecciones y Ensayos*, 121.
- Spagnolo, L., & Bornic, G. (2010). Los Limites a la Responsabilidad Fiscal de los Directores. *XI Congreso Argentino de Derecho Societario* (pág. 533). Argentina: Fundacion para la investigacion y desarrollo de las ciencias juridicas.