



Si no se paga un crédito fiscal, ¿hay responsabilidad de los administradores, socios o accionistas y directores?

Nuestro país atraviesa por una crisis no solamente en materia de salud sino también económica, lo que ha impulsado a las autoridades fiscales a aumentar sus actos de fiscalización con una necesidad tórrida de recaudar para el erario público. Esto ha provocado la emisión de numerosos créditos fiscales. Por ello, es importante que las empresas conozcan los actos a través de los cuales las autoridades fiscales pueden hacer efectivo el pago de los mismos, o bien, la responsabilidad que pudieran tener los directores, administradores, socios o accionistas, en caso de falta de pago por parte de la sociedad

Autora: Ana Sofía Ríos Artigas, Socia de Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía.



Autora: Karla Ortiz Macías, Directora del Área Legal de Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía.

INTRODUCCIÓN

La pandemia provocada por el coronavirus SAR-Cov-2 –*coronavirus disease* (Covid-19)– ha generado un gran reto para todas las empresas del país, no únicamente en salud, sino también en materias tecnológicas, y en la economía.

Y es que el confinamiento de las personas en sus casas, así como las restricciones para que las empresas puedan realizar sus actividades de manera normal, generó una crisis para muchos sectores económicos.

No obstante, el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de nuestras autoridades fiscales se ha incrementado considerablemente, buscando aumentar la recaudación de contribuciones a través del mecanismo de “atentas invitaciones”, por medio de las cuales las autoridades le dan a conocer al contribuyente las supuestas irregularidades detectadas, y los “invitan” a corregir su situación fiscal o directamente actúan mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, con auditorías y determinación de créditos fiscales.

Incluso el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y el Ejecutivo Federal han emitido diversos comunicados en los cuales se señala un aumento de \$137,000’000,000 durante el ejercicio fiscal 2020 en comparación con 2019,¹ y más de \$150,000’000,000 para 2021, a través de sus acciones de eficiencia, fiscalización y cobranza.²

Por ello, reconociendo la necesidad de muchas empresas es importante conocer cuál es el procedimiento por parte de las autoridades fiscales en caso de que estas no efectúen el pago oportuno de un crédito fiscal firme, así como la responsabilidad que podría recaer en sus socios o accionistas, administradores y directores.

EMBARGO DE BIENES DE LA EMPRESA

Las autoridades fiscales, para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios, los terceros relacionados con ellos, pueden dar inicio al ejercicio de sus facultades de comprobación, siendo las más usuales la visita domiciliaria, la revisión de gabinete o las revisiones electrónicas y, con ello establecer la omisión en el pago de contribuciones y determinar créditos fiscales a cargo de estos.

Resulta recomendable que cuando las autoridades fiscales inicien una revisión formal a las empresas, estas desde un inicio se acerquen a sus asesores para atender diligentemente la auditoría y, en su caso, evaluar la estrategia de defensa, como pudiera ser la solicitud de la adopción de un

acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon).³

Es de suma importancia atender con diligencia las auditorías que efectúen nuestras autoridades fiscales desde el inicio y, durante ellas, acreditar con documentación e información idónea el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues de lo contrario, los contribuyentes pudieran afrontar créditos fiscales inmanejables.

Ahora bien, en el caso de que las autoridades fiscales determinen un crédito fiscal a una empresa y esta no interponga los medios de defensa correspondientes o habiéndolos interpuesto no obtenga un resultado favorable y, por ende, el crédito fiscal quede firme, las autoridades fiscales podrán exigir su pago a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En ese supuesto, las autoridades fiscales podrán embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco o embargar los depósitos o seguros para que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

Asimismo, esas autoridades pueden embargar la negociación con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, incluidas las cuentas por cobrar que tenga a su favor, con el objetivo de obtener, mediante su intervención, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Por regla general, la responsabilidad en el pago de contribuciones recae directamente en los contribuyentes obligados. No obstante, el artículo 26 del CFF estipula una serie de supuesto en los cuales determinados sujetos califican como responsables solidarios con los pagadores de impuestos, estableciendo en cada caso los alcances de la responsabilidad.

Así, la fracción III del artículo 26 del CFF, establece la responsabilidad solidaria para los **directores, gerentes o administradores**, señalando que 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 esas 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

¹ “La recaudación tributaria aumentó durante 2020 pese a la pandemia”. SAT. Véase en: www.sat.gob.mx

² “Reporta SAT alza de la recaudación”. En *El Financiero*

³ A partir del 1 de enero de 2021, conforme al artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación (CFF), los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta dentro de los 20 días siguientes a aquel en el que se notifique el oficio de observaciones o la resolución provisional o se levante el acta final de visita

moral que dirigen, cuando tal persona moral incurra en alguna de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X del propio artículo 26 de ese ordenamiento.

Por su parte, la fracción X del artículo 26 del CFF, establece que son responsables solidarios los **socios o accionistas**, respecto de las **contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad**, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que tal responsabilidad pudiera exceder de la participación que se tenía en el capital social de la sociedad durante el periodo o la fecha de que se trate, cuando se incurra en algún supuesto de los señalados dentro de la referida fracción.

Al respecto, la fracción X del artículo 26 del CFF, señala que la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas se calculará multiplicando el porcentaje de participación que hayan tenido 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 sociedad.

Cabe señalar que la responsabilidad a que la misma se refiere 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.

Para estos efectos, según lo establecido en la fracción X en comento, se entenderá por "control efectivo" la capacidad de una persona o grupo de personas, de realizar cualquiera de los siguientes actos:

1. 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.

2. Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del 50% del capital social de una persona moral.

3. 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.

De lo anterior, se tiene que para que los socios o accionistas de una sociedad califiquen como responsables solidarios con esa sociedad, deben tener o haber tenido el control efectivo de la sociedad en los términos antes descritos.

Así las cosas, para que los socios o accionistas de una sociedad contribuyente califiquen como responsables solidarios de la misma, la contribución omitida debe estar relacionada con las actividades realizadas por esta misma cuando se tenía tal calidad, y la responsabilidad se encuentra limitada a la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la empresa y al monto de su participación en el capital social del ejercicio en el que

se hubieran omitido las contribuciones correspondientes, siendo que tal monto no es respecto del numerario que esa participación represente, sino sobre la proporción porcentual que el socio o accionista tenía sobre el total del capital social de la entidad.

De igual manera, se debe haber incurrido en alguno de los supuestos señalados en los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) o i) de la fracción X del artículo 26 del CFF, debiendo haber tenido los socios o accionistas un control efectivo de la sociedad al momento en que se haya omitido una contribución.

Los supuestos a los que se refiere la fracción X del artículo 26 del CFF, son los siguientes:

1. No se solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

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

3. No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

4. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del RCFF.

5. No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el RFC.

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

7. Encontrarse dentro del listado definitivo de contribuyentes cuyas operaciones se han presumido como inexistentes, en términos del artículo 69-B del CFF, al haber emitido comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

8. En caso de haber dado efectos fiscales a comprobantes fiscales (por un monto superior a \$7'804,230) emitidos por un contribuyente que se encuentre listado en términos del numeral anterior y no haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o la prestación de los servicios ni hubiere corregido su situación fiscal.

9. Haber realizado la transmisión indebida de pérdidas fiscales en términos del artículo 69-B Bis del CFF.

Así, en el caso que se actualice alguno de los supuestos antes mencionados, los directores, gerentes, administradores, socios o accionistas de la sociedad contribuyente serían responsables solidarios por el crédito fiscal que le fue

determinado a la sociedad, en la parte que no sea cubierta por los bienes que son propiedad de esta.

Es importante señalar que las autoridades fiscales se encuentran obligadas a exigir al contribuyente que omitió cumplir con sus obligaciones fiscales el pago del adeudo correspondiente, siguiendo para tales efectos el procedimiento administrativo de ejecución previsto en los artículos 145 al 196-B del CFF y, solamente después de ello, si el pagador de impuestos deudor no pudiera cubrir el adeudo, podrían exigir el cobro del mismo a los responsables solidarios del contribuyente, como lo son los directores, gerentes, administradores, socios o accionistas de la sociedad.

Esto es, las autoridades fiscales deberán primero requerir el pago al contribuyente y, en caso de que no se pudiera pagar el adeudo, se realizaría un procedimiento a los responsables solidarios, siempre y cuando se den los supuestos para ello. Incluso los tribunales del Poder Judicial de la Federación (PJF) comparten el criterio antes mencionado, de conformidad con ciertas tesis emitidas por los mismos.⁴

“...es muy importante que la empresa dé cumplimiento a sus obligaciones fiscales y no actualice ninguno de los supuestos establecidos en la fracción X del artículo 26 del CFF, a efecto de que no se pueda fincar una responsabilidad solidaria a los socios o accionistas, directores, gerentes o administradores de la sociedad.”

En este orden de ideas, una vez que se vuelve exigible un crédito fiscal determinado a una sociedad contribuyente, las autoridades fiscales realizarían su cobro directamente a la empresa mediante el procedimiento administrativo de ejecución previsto en el CFF y, en caso de que los bienes de

esta no sean suficientes para garantizar o cubrir el monto del crédito fiscal determinado, se procedería a exigir su cobro a los directores, gerentes, administradores, socios o accionistas de la sociedad, que hayan tenido el control efectivo sobre la misma al momento de omitir la contribución, siempre y cuando se hubiere actualizado alguno de los supuestos del artículo 26, fracción X, del CFF.

Derivado de ello, es muy importante que la empresa dé cumplimiento a sus obligaciones fiscales y no actualice ninguno de los supuestos establecidos en la fracción X del artículo 26 del CFF, a efecto de que no se pueda fincar una responsabilidad solidaria a los socios o accionistas, directores, gerentes o administradores de la sociedad.

Asimismo, es necesario acercarse a sus asesores para efecto de determinar si existiera la posible comisión de algún delito, como pudiera ser: **(i)** defraudación fiscal por la omisión, total o parcial, en el pago de alguna contribución u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; **(ii)** defraudación fiscal equiparable por, entre otros supuestos, la omisión en el pago de contribuciones retenidas o recaudadas, o **(iii)** incluso un delito calificado o agravado.

En esos términos, se hace patente la necesidad de que los posibles sujetos de responsabilidad solidaria atiendan puntualmente y prioricen los aspectos de prevención, monitoreo y de supervisión cercana y permanente del cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas de las que forman parte, incluyendo una estructura y mecanismos de control de Gobierno Corporativo robustos, los cuales proporcionan elementos de protección para la entidad, sus socios o accionistas, directores, gerentes y administradores.

4 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESPECTO DE LAS CONTRIBUCIONES CAUSADAS POR LA SOCIEDAD. NO ACTUALIZA SIMULTÁNEAMENTE EL DERECHO DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA EXIGIR EL PAGO DEL CRÉDITO FISCAL, AL SER NECESARIO LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE PONGA DE MANIFIESTO LA INSUFICIENCIA O AUSENCIA DE BIENES DE LA DEUDORA PRINCIPAL. El artículo 26, fracción X, del Código Fiscal de la Federación señala que son responsables solidarios con los contribuyentes, los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían dicha 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 referidos en los incisos a) a d) de la fracción III del mismo numeral, entre los que se encuentra la desocupación del local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente, en términos del reglamento del propio código. De esta manera, el precepto invocado es claro al señalar que la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas no se configura de manera general, es decir, no abarca la totalidad del crédito tributario, ya que debe comprender exclusivamente la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes del deudor principal. Lo anterior evidencia la necesidad de tramitar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de la persona moral, con el objeto de poner de manifiesto a cuánto ascendió el valor o monto de dichos bienes o, en su caso, la ausencia de los mismos, para estar así en condiciones de exigir al deudor solidario el adeudo no garantizado. En estas condiciones, el hecho de que exista la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas de la persona moral en el caso indicado, no actualiza simultáneamente el derecho de la autoridad hacendaria para exigir el pago del crédito a dichos responsables como si se tratara de una solidaridad general u ordinaria, pues para ello es necesario que previamente se lleve a cabo el procedimiento que ponga de manifiesto que no existen bienes de la deudora principal que puedan ser materia de ejecución o que éstos son insuficientes para cubrir el adeudo pues, de lo contrario, se haría nugatorio lo previsto en el artículo 26, fracción X, invocado, en el sentido de que los responsables solidarios de la deudora principal solamente deben responder por la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de aquélla.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL QUINTO CIRCUITO. Amparo directo 105/2018. 18 de febrero de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Javier Sánchez Martínez. Secretario: Iván Güereña González. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo III. Julio de 2019, p. 2155.



En consecuencia, la implementación por parte de las entidades de un adecuado sistema y estructura de Gobierno Corporativo eficaz y correcto, además de generar valor agregado a las empresas, permite identificar, prevenir, administrar y controlar los riesgos derivados de la operación de una sociedad, así como el manejo, gestión y definición de sus órganos de administración, directivos y funcionarios.

Esto tiene como resultado que las empresas cuenten con una estructura en la cual las funciones, facultades y responsabilidades estén delimitadas e identificadas, entre otras cuestiones.

Dentro de esa estructura tienen vital relevancia las políticas de Gobierno Corporativo que se realicen dentro de las empresas, las cuales deben enfocarse en establecer e implementar precisamente tales controles y mecanismos, así como para delimitar y crear barreras para la responsabilidad solidaria de sus socios o accionistas, directores, gerentes y administradores.

Adicionalmente, un adecuado y completo sistema de Gobierno Corporativo constituye una herramienta fundamental para poder acreditar ante una autoridad, en caso de ser necesario, que una sociedad y sus socios o accionistas han adoptado la mayor diligencia y prudencia posible, realizando todos los esfuerzos que están a su alcance para implementar los mecanismos de control adecuados y suficientes, para procurar el cumplimiento de la legislación aplicable, así como para prevenir, identificar y remediar las irregularidades que pudieran presentarse en sus operaciones.

En esa línea, consideramos de suma importancia revisar cada caso en particular y realizar un diagnóstico detallado y enfocado a determinar las acciones a efectuar, para implementar mejoras y robustecer las estructuras de Gobierno Corporativo y control de riesgos legales de las empresas.

Una vez realizado el diagnóstico correspondiente, será necesario desarrollar un plan de acciones periódicas para implementar las mejoras detectadas de forma orgánica, y con el involucramiento de los distintos órganos y niveles directivos.

UNA REFLEXIÓN FINAL

La impetuosa necesidad de recaudación por parte de nuestras autoridades fiscales ha originado un aumento tanto en la fiscalización de las empresas, como en el cobro de créditos fiscales, por lo que resulta indispensable conocer el alcance de la responsabilidad que tendrían los socios o accionistas, directores o administradores de la sociedad en caso de que esta no efectúe el pago de un crédito fiscal firme.

En virtud de lo anterior, resulta indispensable que las sociedades establezcan e implementen sistemas de gestión de riesgos y mecanismos de control efectivos para prevenir y mitigar el impacto de las responsabilidades en que puedan incurrir sus socios o accionistas, directores, gerentes y administradores, derivadas de las actividades de las sociedades, particularmente en lo que respecta a cuestiones fiscales.