

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO



"LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN
MATERIA FISCAL, APLICADA A LA LEY
DEL SEGURO SOCIAL"

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA: EN DERECHO FISCAL

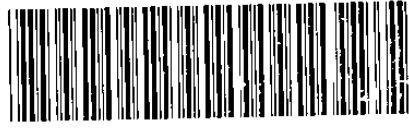
PRESENTA:

LIC. OLAYA ARMIDA WOO BANDA

ASESOR:

DR. ALFREDO HERNANDEZ LUNA

TM
K 1
FDYC
2003
.W6



1020149242

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO**



"LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN
MATERIA FISCAL. APLICADA A LA LEY
DEL SEGURO SOCIAL"

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA: EN DERECHO FISCAL

PRESENTA:

LIC. OLAYA ARMIDA WOO BANDA

ASESOR

DR. ALFREDO HERNANDEZ LUNA

CD. UNIVERSITARIA

NOVIEMBRE DEL 2003

988674

TM
KI
FDYR
2003
.WB



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA
DIVISIÓN DE POSGRADO**

**"LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA
FISCAL, APLICADA A LA LEY DEL SEGURO SOCIAL"**

**TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRÍA EN
DERECHO FISCAL PRESENTA:**

LIC. OLAYA ARMIDA WOO BANDA

**ASESOR:
DR. ALFREDO HERNÁNDEZ LUNA**

Cd. Universitaria, San Nicolás de los Garza, N.L. Noviembre del 2003.

DE DICATORIA

**A DIOS,
Por todo lo que me ha brindado.**

**A mis Padres:
Sr. Roberto Woo Rodriguez y
Sra. Estela Banda de Woo,
por su cariño, paciencia y apoyo moral.**

**A mis familiares y amigos. . . , quienes de alguna
forma me alentaron a continuar mis estudios de
post grado.**

ÍNDICE

Introducción.	I
-----------------------	---

CAPÍTULO I APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

1. Antecedentes Históricos.	1
2. Naturaleza Jurídica.	5
3. Origen del Instituto Mexicano del Seguro Social como Organismo Fiscal Autónomo.	8

CAPÍTULO II MARCO CONCEPTUAL

1. Origen Constitucional de las aportaciones de Seguridad Social.	12
2. Concepto de obligación Tributaria.	14
3. Elementos subjetivos de la relación jurídico tributaria. . .	15
4. Elemento pasivo de la obligación tributaria.	16

CAPÍTULO III CLASIFICACIÓN DE LOS DIFERENTES TIPOS DE RESPONSABILIDAD

1. Responsabilidad Directa	23
2. Responsabilidad Sustituta	24
3. Responsabilidad Solidaria	27
4. Responsabilidad Objetiva	33

**CAPÍTULO IV
DELIMITACIÓN DEL MARCO LEGAL**

1. Marco Legal	45
A. Código Fiscal de la Federación	46
B. Reglamento del Código Fiscal de la Federación	55
C. Ley del Seguro Social	57
D. Reglamento de la Ley del Seguro Social en-- Materia de afiliación, clasificación de empresas, Recaudación y fiscalización	60
2. Práctica realizada por el IMSS para el fincamiento de la Responsabilidad Solidaria	62
3. Crítica al procedimiento empleado por el IMSS y la inexacta fundamentación y motivación legal en su actuar.	67

**CAPÍTULO V
EFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN
EL DERECHO DEL TRABAJO**

1. Relación entre Derecho del Trabajo y Seguridad Social	73
2. El intermediario y su responsabilidad	79
3. La sustitución y su responsabilidad	81
4. Breve panorama de la responsabilidad solidaria en la Legislación laboral extranjera	83

**CAPÍTULO VI
PROPOSICIÓN APODÍCTICA DE
"RESPONSABILIDAD A CARGO DE TERCEROS"**

Propuesta de modificación en la Ley del Seguro Social	89
Conclusiones	92
Anexo I. Tesis y Jurisprudencias de importancia.	93
Bibliografía	104

INTRODUCCIÓN

Cuando las personas morales a que alude el Código Fiscal de la Federación, teniendo el carácter de patronos ante el Instituto Mexicano del Seguro Social no cumplen con las obligaciones de determinar y enterar el importe de las cuotas obrero patronales a su cargo, inicia una serie de actos tendientes a exigir su pago, culminando en ocasiones con el fincamiento de "Responsabilidades Solidarias" a socios o accionistas, directores o gerentes generales o administradores únicos de dichas personas morales, sin obtener resultados satisfactorios.

El problema estriba desde sus inicios en la aplicación práctica de una figura jurídica no contemplada en la Ley de la materia, y si bien, actualmente ha quedado prevista, aparece en forma deficiente y considerando supuestos distintos a los previstos en el Código Fiscal de la Federación; ello en virtud de que globaliza en un solo precepto legal los diversos tipos de responsabilidad (sustituta, solidaria y objetiva), sin importar la naturaleza de cada una y además sin que todas sean aplicables para efectos del Seguro Social.

La responsabilidad solidaria en la Ley del Seguro Social surge como una consecuencia secundaria a la realización de una hipótesis normativa en los casos de intermediación laboral y sustitución patronal y no dentro del contexto del Instituto Mexicano del Seguro Social como organismo fiscal autónomo. Es

decir, se trata de una misma autoridad pero con facetas distintas y no hay una conexión estrecha entre la figura de la responsabilidad solidaria a que alude la Ley y cuyo origen es esencialmente laboral, con la figura jurídica del mismo nombre que se describe en el Código Tributario.

Por tal motivo el método de investigación utilizado para desarrollar el presente trabajo es el fenomenológico jurídico, el cual consiste en llegar a un conocimiento claro y de **certeza**, que es fácil inferir **apriorísticamente** que, aún sin haber palpado los resultados de aplicación de la responsabilidad solidaria en los términos de la Ley del Seguro Social, podemos **deducir** que los resultados van a ser semejantes a la época en que no se establecía dicha figura jurídica en la ley de la materia y, es fácil ser **intuitivo** en ello, toda vez que no existe un enlace lógico jurídico entre los preceptos legales sustantivos que describen en que consiste una responsabilidad solidaria y los numerales adjetivos supletorios señalados en el Código Fiscal de la Federación.

Estableciendo la Ley del Seguro Social Prestaciones en dinero y en especie encauzadas a personas "aseguradas", por estar sujetas a una relación laboral, es evidente que la propia Ley de la materia debiera prever los medios para proteger los fines de justicia social, regulando esa problemática, quedando definido en que caso y sobre que personas puede recaer una responsabilidad solidaria a su cargo, respecto del cumplimiento de obligaciones en materia de Seguro Social.

Con la presente tesis se trata de demostrar que, con la adecuada regulación en la Ley especial, sería posible obtener resultados satisfactorios, dado que el Código Fiscal de la Federación es únicamente supletorio de otras leyes fiscales especiales.

En el marco filosófico, su justificación se encuentra en cumplir con los fines de justicia social, punto de relevante importancia en el Derecho Laboral y que junto con la Seguridad Social tiene su origen en el mismo precepto Constitucional.

En la dogmática, diversos autores, conocedores del Derecho, de los cuales me permito citar a cinco exponentes de teorías acerca de los diferentes tipos de responsabilidad que pueden existir en materia tributaria y los efectos que producen.

Si bien, para el Derecho Positivo no es indispensable que se razone el tipo de responsabilidad que pueda asumir cada persona ajena a la relación jurídico tributaria, consideramos que si es necesario que en forma clara y precisa, la denominada "Responsabilidad Solidaria", quede considerada adecuadamente en la Ley del Seguro Social, precisando en momento en que se configura y de ser posible, que la denominación de esta figura jurídica concuerde con los fines que persigue.

CAPÍTULO I

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La historia muestra que, al triunfo de la Revolución, México emprende la ruta por alcanzar algunos ideales largamente meditados, dirigidos hacia la conquista del bienestar colectivo, traducidos éstos en una lucha contra la desigualdad y procurar la integración de cada mexicano para que todos disfruten del derecho a la salud.

De esta forma queda plasmada por el Constituyente de Querétaro, en el

artículo 123 fracción XXIX del apartado "A" de la Constitución Federal, la naturaleza jurídica del Seguro Social, desprendiéndose de la lectura a dicho precepto constitucional que: "Se considera de utilidad pública la expedición de la Ley del Seguro Social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria de trabajo, de enfermedades y accidentes y otros fines análogos".

Después de casi tres décadas de estar vigente la Constitución de Querétaro, México se esfuerza aún más para integrar la Seguridad Social, se advierte que el primer Proyecto de Ley del Seguro Social se elaboró en el año de 1921; en 1929 se formuló una iniciativa al respecto y durante los años de 1932 a 1940 fue un período muy activo en la discusión de este problema; es el 2 de julio de 1942 cuando se turna a la Comisión de Previsión Social del H. Congreso de la Unión, para su estudio y dictamen, la iniciativa del Ejecutivo sobre la Ley del Seguro Social, iniciativa que correspondía a un propósito expresado por el Constituyente, de establecer en México un régimen de seguridad social para proteger las reservas humanas de la nación y complementar la obra legislativa a favor de los económicamente débiles.

La formulación del proyecto culminó con la expedición de la original Ley del Seguro Social, reglamentaria del artículo 123 Constitucional, según Decreto del Congreso de la Unión del 31 de diciembre de 1942, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de Enero de 1943, en la cual, en su

correspondiente exposición de motivos se plasmaron los siguientes razonamientos:

“A efecto de manejar este seguro social, se crea especialmente una institución que establecerá un régimen eficaz de protección obrera, sin fines de lucro, que suministrará las prestaciones en metálico, en servicios y en especie, en los momentos de mayor angustia de los trabajadores, sin costos adicionales... como la protección impartida por el seguro social entraña una función de interés público, no puede ser encomendable a empresas privadas, sino que el Estado tiene el deber de intervenir en su establecimiento y desarrollo, porque quien sufre en última instancia los riesgos de la pérdida de capacidad de trabajo de los obreros es la colectividad entera, que con motivo de esos acontecimientos ve trastornadas sus actividades y amplificadas muchos de sus problemas... de conformidad con el criterio sustentado por los tratadistas del derecho administrativo, servicio público es toda actividad cuyo cumplimiento debe ser regulado, asegurado y controlado por los gobernantes por ser indispensable para la realización y desenvolvimiento de la interdependencia social, y porque además es de tal naturaleza que no puede ser completamente eficaz sino mediante la intervención del Estado”¹

El proyecto concreta uno de los más altos propósitos de la Revolución

¹ Exposición de Motivos del Decreto que contiene la original Ley del Seguro Social. Congreso de la Unión, 31 de diciembre de 1942.

Mexicana, tendiente a proteger a los trabajadores y asegurar su existencia, su salario, su capacidad productiva y la tranquilidad de la familia obrera y contribuye al cumplimiento de compromisos exteriores, de promesas gubernamentales y de un deber constitucional ineludible.

“La Ley del Seguro Social original, publicada el 19 de enero de 1943, presenta modificaciones substanciales en 1973 surgidas por iniciativas del Jefe del Ejecutivo Federal y con algunas modificaciones y adiciones hechas por el Congreso de la Unión, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de marzo de 1973, -que entrara en vigor el 1o. de abril del mismo año, que aún y cuando abrogó la ley original, respeto los principios doctrinales que la sustentaban, ampliándolos significativamente, con el sólo propósito de conseguir la seguridad social integral, haciendo especial énfasis en lo que constituyó el eje rector de dicha ley: el concepto solidaridad; esta ley estuvo vigente hasta el 30 de junio de 1997. Durante este período sufrió múltiples reformas y adiciones, las más trascendentales se encuentran en Decretos del Congreso de la Unión de fechas: 31 de diciembre de 1974, 31 de diciembre de 1976, 28 de diciembre de 1984, 4 de enero de 1989, 27 de diciembre de 1990, 24 de febrero de 1992, 29 de junio de 1992, 20 de julio de 1993, 1o. de junio de 1994 y 29 de diciembre de 1994, momento en que estaban dadas las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas para la expedición de una nueva legislación del Seguro Social”²

² RUIZ MORENO, Ángel Guillermo. Nuevo Derecho de la Seguridad Social. ED. Porrúa, México, ed. 1999, p.p.128 y 129

“La nueva Ley del Seguro Social decretada por el Congreso de la Unión y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1995, señalaba su vigencia a partir del 1o. de Enero de 1997; posteriormente, mediante Decreto Publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 21 de Noviembre de 1996 se reforma el artículo primero transitorio, con el objeto de establecer la entrada en vigor de la Nueva Ley el día 1o. de julio de 1997, que es la que actualmente rige; con las reformas, adiciones y derogaciones a diversas disposiciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 20 de Diciembre del 2001, y que entraron en vigor al día siguiente al de su publicación.

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

A fin de determinar la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, es preciso revisar el origen de la obligación, por lo que en el devenir de la historia, al publicarse la primera Ley del Seguro Social, el 19 de enero de 1943, (reglamentaria del artículo 123 Constitucional), su artículo 135 estaba redactado en la siguiente forma: “El título donde consta la obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de ejecutivo”; al entrar en vigor la reforma del 24 de noviembre de 1944, el precepto en cita, quedó redactado en los siguientes términos; “La obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de fiscal”.

Al entrar en vigor esta reforma se inició una discusión que hasta la fecha no ha concluido, que es la de conocer la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales, situación que se vino a complicar cuando el 1o. de enero de 1945 la Ley de Ingresos de la Federación incluyó las aportaciones dentro del capítulo de derechos, puesto que el Tribunal Fiscal de la Federación, en el Juicio 4571/45 resolvió que deberían considerarse como derechos tales aportaciones, en virtud de ser pagos que se hacen en razón de los servicios, que el Instituto Mexicano del Seguro Social presta, y como tales resulta procedente la acción de nulidad, pues las cuotas que se pretendían exigir al actor no han tenido como equivalente un servicio prestado por la actora o un beneficio recibido por sus trabajadores; posteriormente, los estudiosos de la seguridad social juzgaron incorrecta dicha clasificación, puesto que unos cuantos años después la propia Ley de Ingresos de la Federación incluía las aportaciones en el capítulo de impuestos.

Entre los temas más polémicos, dentro del derecho tributario, se encuentra el concerniente a la naturaleza jurídica de los aportes a la seguridad social, dentro de los vínculos históricos entre aportes a la seguridad social y la para fiscalidad, ubican a los primeros como especies de esta última, postura que ha sido superada día a día al reconocer en dichos aportes a la seguridad social una particularísima especie de tributo.

“La doctrina mexicana, después de un largo proceso evolutivo ha arribado a un punto que reconoce el carácter tributario de las aportaciones de seguridad

social, doctrina que ha permeado la legislación, tal y como se desprende del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, al establecer la clasificación de las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. A este respecto, el autor Hugo Carrasco Iriarte, define a la Aportación de Seguridad Social como una contribución establecida en ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”³ Definición que es coincidente con la establecida en la fracción II, del precepto legal invocado.

“Por tanto, las aportaciones de seguridad social deben responder a las exigencias de los Principios de reserva material de ley, de proporcionalidad, de equidad y de generalidad. La diferencia de fondo entre esta categoría tributaria y el resto de los tributos habrá que localizarla en la peculiar configuración del hecho generador de la obligación de pago a título de aportación de seguridad social, configurándose tal hecho de la siguiente manera:

a). Elemento objetivo y material, soportar obligaciones en materia de seguridad social y ser sujeto substituido por el Estado en su cumplimiento, o bien ser beneficiario directo de los servicios de seguridad social.

³ CARRASCO, IRIARTE Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. ED. Oxford, México 1998. p. 35.

b). Elemento subjetivo, tiene calidad jurídica de contribuyente a título de aportación de seguridad social toda persona que tenga la condición jurídica de sujeto substituido o de beneficiario en los puntos anteriores.⁴

3. ORIGEN DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL COMO ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO

De los antecedentes históricos se desprende que el artículo 135 de la original Ley del Seguro Social fue reformado por Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de noviembre de 1944, confiriéndole al Instituto Mexicano del Seguro Social, el carácter de *organismo fiscal autónomo*, con facultades expresas para determinar los créditos a su favor y precisar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, otorgándole plena competencia tributaria, es decir, se convierte en autoridad fiscal y bajo esta faceta cuenta con una serie de atribuciones fiscalizadoras que van desde la supervisión del cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social, hasta el acto del procedimiento económico-coactivo de cobro.

En relación con el carácter de organismo fiscal autónomo de que goza el – IMSS, el autor Javier Moreno Padilla establece en sus comentarios a la nueva Ley del Seguro Social, vigente a partir del 1o. de julio de 1997, respecto al artículo 288, lo siguiente: “El carácter coactivo lo traducen en la determinación

⁴ JIMÉNEZ, GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario ED. ECAFSA, Sexta edición México, 2000 p.p.146 y 147.

unilateral de cuotas para las empresas y en la vigilancia de las disposiciones administrativas que formalmente ayuden a esta determinación.”

De lo expresado en los párrafos que anteceden resulta interesante conocer la razón por la cual se otorgó al Instituto Mexicano del Seguro Social en carácter de organismo fiscal autónomo, para ello el autor Angel Ruiz Moreno señala: "...debemos apuntar que la Ley del Seguro Social original no contenía en su articulado disposición alguna que lo considerase como un Organismo Fiscal Autónomo, pues dicha legislación establecía que *los títulos donde constaran las obligaciones de pagos a su favor tendrían el carácter de ejecutivos*. Sin embargo, muy a pesar de que la intención primaria del legislador federal, fue la de dotar con el carácter de ejecutividad a los títulos en los que constarán créditos a favor del Instituto, pensando quizá que ello bastaría para hacer más expedito el procedimiento de su exigibilidad y lograr que no sufriera quebrantos económicos por las demoras de los sujetos obligados, pronto se advirtió que tal propósito no se traducía en resultados prácticos ni convenientes, pues significaba que el Instituto Mexicano del Seguro Social tuviera que ocurrir ante los tribunales federales del fuero común, en cada caso de falta de pago de las cuotas a cargo de los sujetos obligados, con la inevitable tardanza que la recuperación de lo que se les adeudaba traía aparejado, situación ésta que amenazó desde sus inicios la estabilidad financiera de la institución al depender la prestación de sus servicios

lógicamente de la oportuna recuperación de las aportaciones respectivas.”⁵

En consecuencia tenemos que, cuando el Instituto actúa como organismo fiscal autónomo, lo hace investido con la característica de autoridad revisora y liquidadora de índole fiscal, a través de una serie de actividades, cuya competencia deriva de su propio marco legal como serían: vigilar el adecuado cumplimiento de los patrones y demás sujetos obligados, en cuanto a las disposiciones en materia de seguridad social; determinar sobre la existencia de hechos o actos que generen obligaciones a cargo de los sujetos obligados que constituyan créditos a su favor entre otras. Aquí el IMSS actúa no como personal moral oficial, sino con el carácter de autoridad fiscal autónoma, debiendo forzosamente ceñir su actividad al marco de legalidad Constitucional. Es decir, está legitimado para afectar, en la órbita de sus atribuciones la esfera jurídica de los particulares, pues dispone de la fuerza de la ley y del imperio suficiente para ordenar y obligar sean acatadas sus decisiones de índole tributarias, sin que tales facultades en modo alguno le permitan excederse o actuar sin respetar las garantías individuales que tenemos los gobernados consagradas en la Constitución Federal, debiendo por tanto cumplir puntualmente en su actuación con los requisitos formales y materiales esenciales de este tipo de actos jurídicos de naturaleza fiscal.

Ahora bien, conociendo los antecedentes históricos de la creación de la

⁵RUIZ MORENO. Op. Cit. p. 141.

Seguridad Social, la naturaleza jurídica de sus aportaciones y el porqué el Instituto Mexicano del seguro social siendo uno mismo presenta diferentes facetas, ya que goza de la característica de ser desde una perspectiva un organismo público descentralizado, prestador de un servicio público nacional, y por otra parte, tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, naturaleza que detenta por ley y es la que analizaremos en los próximos capítulos.

CAPÍTULO II

MARCO CONCEPTUAL

1. ORIGEN CONSTITUCIONAL DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Mientras que, casi todas las contribuciones previstas en el Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación tienen su fundamento Constitucional en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, el cual dispone que: “Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Las aportaciones de seguridad social previstas en la fracción II del precepto legal

invocado y señaladas como cuotas obrero patronales o cuotas a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados, según el artículo 5-A fracción XV de la Ley del Seguro Social, tienen su origen o fundamento el artículo 123 Apartado "A" Fracción XXIX Constitucional al establecer:

"Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil, al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir leyes sobre el trabajo las cuales regirán entre:

Apartado A.- Obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo.

Fracción XXIX.- Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares."

Posteriormente y a consecuencia del carácter de organismo fiscal autónomo del Instituto Mexicano del Seguro Social, es una autoridad facultada

para determinar, liquidar y cobrar los créditos a su favor, y se consideran a las aportaciones de seguridad social como una obligación tributaria con las características y elementos que le son propios.

2.- CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Diversos tratadistas del Derecho Civil definen la Obligación en General como: "Un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona, llamada acreedor."⁶

"Ahora bien, trasladando el concepto de obligación general al de obligación tributaria, esta última se define como una relación de derecho público, porque el interés tutelado es el de la comunidad y la normativa que asegura su preservación es del ámbito del derecho público, que consagra a favor del Estado un régimen de prerrogativas que resultan inequívocas a los correspondientes en el régimen de derecho privado, como ejemplo de esas prerrogativas están la presunción de legalidad de los actos administrativos y la potestad económica coactiva. Además, es una obligación "ex lege" porque surge por imperio de la norma jurídica una vez que se da en la realidad el supuesto previsto en ella, por lo que emanan con total prescindencia de la

⁶ ROJINA, VILLEGAS, Rafael, Teoría General de las Obligaciones. ED. Porrúa, México 1983. p.9 y sigs.

voluntad del sujeto obligado.”⁷

3.- ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Las relaciones jurídicas fiscales, en sentido amplio, son aquellas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra, (el deudor), que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar y a este mismo vínculo se le denomina en sentido estricto, relaciones jurídicas tributarias.⁸

De lo anterior tenemos que, el primer elemento de toda relación tributaria es el sujeto, interviniendo dos clases: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

“En nuestro derecho fiscal, los sujetos activos son la Federación, los Estados, El Distrito Federal y los Municipios, quienes tienen el derecho de exigir el pago de los tributos, con sus limitaciones constitucionales respectivas. En lo que respecta al sujeto pasivo, es la persona que está obligada a pagar la contribución”⁹

⁷ JIMÉNEZ, GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit. p. 245

⁸ GARZA, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano. ED. Porrúa. Décimotava Edición México, 1994.
p. 451 y ss.

⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Ob. Cit. p. 502

En cuanto al sujeto activo, lo constituye siempre el Estado, sin confundir los dos aspectos que presenta, es decir, como titular de la potestad tributaria que, a través del poder Legislativo, ejerce la facultad de imponer tributos a los particulares y después se transforma (ya en papel de fisco), que a través de su poder Ejecutivo va a realizar la labor de recaudación y de administración de los recursos que se obtengan derivados de la relación jurídico-tributaria con la facultad de pedir a los contribuyentes el pago de las contribuciones que al haber realizado el hecho generador, forman parte de la relación jurídico tributaria.

El sujeto pasivo de un crédito fiscal, queda establecido en el Código Fiscal de la Federación como la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal, así como cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros y que para efectos fiscales, estas agrupaciones se asimilan a las personas morales.¹⁰

4. ELEMENTO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Es conveniente precisar que toda obligación tributaria regula un vínculo jurídico entre personas: el Acreedor del impuesto, titular de la prestación y el deudor del impuesto, obligado a la prestación.

¹⁰ CARRASCO IRIARTE Hugo. Ibid. p. 502

“Desde esta perspectiva, el sujeto pasivo será la persona que asuma la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible, es decir, por encontrarse en la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria manifestando en ello la capacidad económica que se quiere gravar.”¹¹

Otros autores, definen al sujeto pasivo como la persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco. La calidad de sujeto pasivo se establece generalmente a cargo de los gobernados y excepcionalmente en el Estado, puesto que así lo dispone el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, al establecer que: “La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.”¹²

El autor citado, también indica que, el legislador tributario constituye en deudores de la obligación tributaria a sujetos que no han realizado el hecho imponible, sino un presupuesto de hecho distinto que los constituye a su vez, en deudores de aquella obligación.

¹¹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de J. Ob. Cit. p. 84

¹²MARABAK, CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. ED. McGRAW-HILL. Segunda Edición .México, 2000 p. 164.

Efectivamente, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece la existencia de otros sujetos tributarios, como lo es el sustituto del contribuyente, denominado por el Código Tributario como Responsable Solidario, una característica de este sujeto es que viene obligado al cumplimiento de la obligación tributaria “en lugar de” el realizador del hecho imponible, lo cual significa que cumple sin desplazar totalmente o en absoluto al contribuyente sustituido, se coloca en su lugar y por lo tanto, ocupa su posición frente al ente público acreedor, quedando como sujeto obligado en primera instancia al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, incluida naturalmente la principal de pagar la deuda tributaria.¹³

Es precisamente a esta figura de la Responsabilidad Solidaria a la que nos referiremos en el siguiente capítulo, efectuando un análisis de los diferentes tipos de responsabilidades que encierra el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que por sus características pueden constituir una responsabilidad directa, sustituta, solidaria u objetiva y una vez efectuado el análisis la forma en la que operan cada una de ellas, estar en posibilidad de comprobar si es correcta su aplicación en forma supletoria de lo dispuesto por la Legislación del Seguro Social o si por sus características, la responsabilidad solidaria a que alude este último ordenamiento legal difiere de su esencia.

¹³ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de J. Ob. Cit. p. 86

CAPÍTULO III

CLASIFICACIÓN DE LOS DIFERENTES TIPOS DE RESPONSABILIDAD

De acuerdo a la Teoría General de la Responsabilidad Solidaria, el término responsabilidad viene del latín *responderé* es una respuesta reparadora, ello presupone primeramente la ruptura de un determinado equilibrio, de un orden, expresando posteriormente, la idea de una respuesta reparadora para dicha ruptura, pero una respuesta solemne, que expresa cierta ritualidad y que sigue a la ruptura del equilibrio, teniendo en cuenta siempre que el evento al que sigue la respuesta reequilibradora es algo relativo a un juicio sobre un plano de valores de particular relevancia.

La doctrina señala que la figura de la responsabilidad no es producto jurídico innato, sino que tiene su origen en la ética, en relación con la valoración moral de los actos del ser humano, por lo que consiste en el deber responder, frente a determinado sujeto por una violación imputable de cualquier norma de conducta y atender la respuesta o sanción preestablecida.

Por esta razón "responsable" en el sentido jurídico, será aquel sujeto a quien exigimos una respuesta, un pago equivalente, una reparación proporcional o un remedio equitativo de las malas e injustas consecuencias que con su actuar ilícito nos ha causado y las cuales están demandando apremiadamente el correspondiente desagravio, siendo tres los elementos de la responsabilidad civil: a) el daño; b) la imputabilidad y c) el nexo de causalidad entre uno y otro.

A).- Responsabilidad en Derecho Privado.- Atendiendo a la teoría citada, es evidente que en el Derecho Privado, la responsabilidad "es la obligación de reparar y satisfacer por sí o por otro, cualquier pérdida o daño que se hubiese causado a un tercero". Lo cual significa que el concepto de responsabilidad está vinculado al de daño; se es responsable cuando se ha causado un daño por uno mismo o por otra persona que en cierta forma depende de uno o por una cosa."¹⁴

¹⁴ FLORES ZAVALA Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. ED.Porrúa. Vigésimo octava - edición 1989, p.90.

La distinción más importante es la que agrupa a los sujetos obligados en sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno, siendo esta distinción la aceptada en la doctrina fiscal mexicana y en su legislación, ya que el Código Fiscal de la Federación reconoce al sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien llama "contribuyente" y a la categoría del sujeto pasivo por adeudo ajeno, al que se engloba actualmente con la expresión de "responsable solidario" y que anteriormente, en el Código Fiscal de la Federación de 1938 distinguía entre responsabilidad sustituta, responsabilidad solidaria y responsabilidad objetiva, ello tratándose de los sujetos por adeudo ajeno, según artículos 27, 28 y 29 del citado ordenamiento legal.¹⁵

"La doctrina clásica, alude a dos criterios de clasificación de las obligaciones: el de la materia y el del sujeto. El criterio de atenerse a la materia, la subdivide en principal (que es la obligación única del pago del tributo) y las accesorias (consistentes en obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar o permitir) siendo el caso ejemplificativo de presentar declaraciones, de abstenerse de romper sellos o admitir visitas domiciliarias respectivamente.

El criterio a que alude el sujeto se divide en: Responsabilidad directa o inevitable y la indirecta, refiriéndose la primera a la contribuyente propiamente como tal, es decir, por adeudo propio y en la segunda categoría, la indirecta, incorpora varios de los casos de responsabilidad secundaria, pero

¹⁵ GARZA, Sergio Francisco de la Ob Cit. p. 490 y ss.

conceptuados y clasificados en responsabilidad secundaria, pero conceptuados y resumidos en cinco tipos de responsabilidad en sustitución, objetiva, solidaria, por adeudo ajeno y por infracciones.”¹⁶

Según el autor Dr. Daniel Diep Diep, algunos tratadistas han venido cultivando la tesis de que la responsabilidad en materia contributiva puede ser fijada de acuerdo a diez formas siguientes; a) objetiva (sujetos a los que la ley señala como contribuyentes); b) aislada (los herederos, legatarios, asalariados); c) por sucesión (los legatarios y donatarios a título particular); d) por garantía (las afianzadoras, los depositarios, las hipotecas); e) por retención (los patrones, los arrendatarios); f) por función (los servidores públicos, los fedatarios); g) por dependencia (los administradores, los portadores de productos); h) por representación (los residentes en el país por su relación con los residentes en el extranjero, los mandatarios y los comisionistas); i) por solidaridad (los que asumen voluntariamente créditos a cargo de terceros) y j) por transmisión (las sociedades escindidas, por las contribuciones derivadas de bienes transmitidos por la escidente.

Sin embargo, dicha clasificación obedece a un seguimiento de las prevenciones legales, y se modificarán cada vez que se reformen las disposiciones legales, situación que las hace doctrinalmente desechables. Por

¹⁶ DIEP. DIEP, Daniel. La responsabilidad solidaria en materia fiscal inconstitucional. Defensa Fiscal. - Revista Mexicana de Estrategias Fiscales. Año 4, Número 46. Grupo Empresarial ED. Puebla. Pue. Agosto de 2002, p.5 y s.s.

otra parte, la clasificación aceptada por la doctrina clásica y que inicialmente se establecía en el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, es la que distingue cuatro tipos de responsabilidades, la directa, la sustituta, la solidaria y la objetiva, las cuales son motivo de un breve análisis a continuación:

1. LA RESPONSABILIDAD DIRECTA

La tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; a esta responsabilidad también se le denomina originaria o primitiva, porque es la que necesariamente surge con el nacimiento del crédito fiscal, en un sentido limitado puede decirse que la persona que tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal, las demás personas a cuyo cargo resulta el crédito por diversas circunstancias no son en este sentido deudoras sino responsables.¹⁷

De esta manera, la palabra deudor de un crédito fiscal puede tener en teoría dos acepciones: una estrecha, comprendiendo a la persona que tiene responsabilidad directa, por encontrarse dentro de la situación que da nacimiento al crédito fiscal, abarcando a todo el que tiene una obligación de pago con el fisco, es decir, a toda persona con una responsabilidad fiscal, cualquiera que sea la naturaleza de esta responsabilidad, aceptándose en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación de 1938, el significado amplio.

¹⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, Ob. Cit. p. 92

“Sólo al sujeto titular de la capacidad contributiva y por consiguiente solo al realizador del elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria conviene la calidad jurídica de contribuyente y por lo tanto, sólo a él corresponde el deber de contribuir para los gastos públicos, y en consecuencia es a él a quien le corresponde la responsabilidad directa.”¹⁸

2.- RESPONSABILIDAD SUSTITUTA

En esta responsabilidad no se realiza propiamente una sustitución del responsable directo por el llamado sustituto, sino que habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta, de manera que el nombre no corresponde a una situación real.

Efectivamente, en el Derecho Privado, al efectuarse la sustitución, el deudor primitivo queda exonerado de la deuda, como lo establece el artículo 2053 del Código Civil Federal, y para que exista la sustitución de deudor, es necesario que el acreedor consienta expresa ó tácitamente porque puede causarle perjuicio; en tanto que en el Derecho Tributario, el deudor sustituto continúa siendo responsable, y lo único que sucede, es que frente al fisco habrá dos responsables en vez de uno, pudiéndose exigir el pago total a cualquiera de ellos, pues éste es el sentido que tiene el término "se obliga solidariamente a aquél" que empleaba el artículo 26 del Código Fiscal; además, en este caso, el fisco no puede negarse a la sustitución porque no le causa perjuicio alguno en

¹⁸ JIMÉNEZ, GONZÁLEZ, Antonio. Ob. Cit. p. 245.

este sentido, el autor Ernesto Flores Zavala, opina que el nombre correcto es el de "responsabilidad por voluntad del tercero."

Sin embargo, aún aquí se pueden dar dos casos distintos, en el primero de ellos, el que se obliga con el fisco a pagar por otro, adquiere el carácter de sujeto pasivo en los términos del artículo 26 del Código Fiscal de 1938 y el que paga por otro sin obligarse previamente al pago, conserva su carácter de tercero en la relación tributaria. El segundo caso de responsabilidad sustituta era establecido por el artículo 27 del Código Fiscal de 1938 que señalaba: "serán sujetos del crédito fiscal en sustitución del deudor principal, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal. Sin embargo, si el deudor sustituto no cumple su prestación fiscal, el deudor primitivo queda solidariamente obligado a ello." Este tipo de responsabilidad sustituta, es una figura exclusiva del Derecho Tributario que no tiene analogía con las instituciones de Derecho Privado, pues se basa exclusivamente en la necesidad del Estado de garantizar el pago del tributo en la forma más efectiva, como sucede percibiéndolo en su fuente, por ello debería denominarse "responsabilidad por control en la fuente del ingreso".

Como conclusión, existirá responsabilidad sustituta en los casos en que las personas que son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, se convierten a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de

la ley, y a causa de que existe la voluntad del tercero o por disposición de la propia ley, con el único objeto de controlar la percepción del impuesto.

En el mismo sentido se expresa el autor Sergio Francisco de la Garza ¹⁹al anotar que las leyes tributarias de la época no consagraron la figura auténtica de la sustitución, la cual eliminaba al sujeto pasivo principal y pone a otro en su lugar, el sustituto. Las Leyes, en algunas ocasiones, sin eliminar al sujeto pasivo principal, agregaban un nuevo deudor, a quien lo hacían responsable de retenerle el tributo al sujeto principal (agentes de retención) o bien recaudar el tributo del sujeto principal (agentes de recaudación) para luego entregar lo retenido o recaudado al sujeto activo (oficina recaudadora).

Actualmente, el hecho de que se haya pretendido eliminar la responsabilidad sustituta, es decir, la que existe a cargo de los agentes de retención o de recaudación y asimilarla en el Código Fiscal de la Federación a la responsabilidad solidaria, no significa que en la realidad se haya logrado ese resultado, pues la responsabilidad por retención y recaudación tiene un fundamento técnico y legal distinto por completo, de tal suerte que subsiste como figura jurídica autónoma de deuda ajena fiscal o tributaria.

¹⁹ GARZA, Sergio Francisco de la Op. Cit. p. 499

3.- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

En la doctrina, se le atribuye este tipo de responsabilidad al sujeto pasivo por adeudo ajeno y se le conoce con el nombre de “responsable”, simplemente o de “responsable por solidaridad”. Entre las opiniones mayormente analizadas por los diversos autores, se encuentran la de *Giannini*, la de *Jarach*, de *Pugliese*, de *Flores Zavala*, de *Berliri* y la opinión de *Sergio Francisco de la Garza*, resultando pertinente anotar lo más sobresaliente de las diversas doctrinas de los tratadistas mencionados.

a) Doctrina de Giannini

Sostiene Giannini que en este tipo de responsabilidad, la ley extiende la obligación impositiva a personas que no son sujetos pasivos del tributo, por ser extrañas a la situación de hecho que constituye al presupuesto del mismo, tal como dicha situación aparece configurada y delimitada por las distintas leyes tributarias. En estos casos, el motivo que induce al legislador a extender la obligación tributaria a las personas que no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo. Efectivamente, la responsabilidad impositiva tiene por objeto fundamentalmente el pago del tributo, y accesoriamente, también (aunque no siempre), el cumplimiento de los deberes formales; por tanto no forma parte de esta categoría las personas que, siendo extrañas al presupuesto tributario, sólo tienen a su cargo deberes

formales, como semejanza con la obligación principal, la responsabilidad impositiva deriva directamente de la ley.

Otro punto a destacar, es que la obligación del responsable surge como accesoria, sin embargo como ambos quedan solidariamente obligados al pago del tributo, se aplican todos los principios de solidaridad, particularmente el relativo a que la administración financiera no está obligada a dirigirse en vía principal al sujeto pasivo y subsidiariamente al responsable, sino que es libre para hacer su pretensión contra uno u otro o contra ambos al mismo tiempo, y a su vez, la liquidación del impuesto llevada a cabo frente a uno de ellos produce todos sus efectos también respecto a otro.²⁰

b) Doctrina de Jarach

Indica que análoga a la categoría de los sujetos pasivos por sustitución, es la de otros sujetos cuya responsabilidad no es sustitutiva, sino conjunta, es decir, solidaria, en este caso el criterio de atribución resulta expresamente de la ley y no deriva de la naturaleza misma del hecho imponible.

El criterio de atribución de la responsabilidad solidaria lo constituye generalmente, el incumplimiento de cargas que incumben a determinadas personas.

²⁰ GARZA, Sergio Francisco de la. Ob. Cit. p.p. 505, 506

c) Doctrina de Flores Zavala

Para Flores Zavala, el término “solidaridad” tiene un significado completamente distinto del que se prevé en Derecho Privado. Lo característico de esta responsabilidad fiscal es:

1o. Que la ley la establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones.

2o. Que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la ley.

Además, la regla general de esta responsabilidad la establece la ley para los casos a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no se cumplieron.²¹

Agrega el autor que, la regla general de esta responsabilidad la establece la ley para los terceros, a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron. Desde la publicación del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, en su artículo 28 fracciones I, II y III establecía los casos los que se configuraba la Responsabilidad Solidaria, al establecerse: Están solidariamente obligados al pago de los créditos fiscales, fracciones:

²¹ FLORES ZAVALA Ernesto. Ob. Cit. p. 101.

- I. Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, si no comprueban que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos o no dan cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen.

- II. Las empresas porteadoras que transporten productos gravados con algún impuesto de elaboración o de venta de primera mano, si no cumplen con los requisitos que señalen las leyes particulares para el transporte.

- III. Cuando los representantes legales o mandatarios no cumplan con la obligación de pagar por sus representados, incurrían en responsabilidad solidaria. Dentro de esta categoría se encontraba la responsabilidad de los consejos de administración, de las juntas directivas y de vigilancia de sociedades por acciones y los gerentes y administradores de las demás sociedades o empresas a que se refería el artículo 221 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953 y que ha desaparecido de la actual legislación.

Precisamente porque se trataba de una responsabilidad solidaria derivada del incumplimiento de una obligación, ésta se limitaba a aquellos créditos determinados y notificados durante la gestión de los administradores, gerentes, etc., pues sólo respecto de ellos pudo existir obligación de pago, e

incumplimiento de esta obligación, que es lo que los convierte en sujetos pasivos del crédito fiscal.

En consecuencia, la responsabilidad solidaria surge cuando personas que son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, se convierten a su vez en deudores o sujetos de crédito por mandato de ley, por causa del incumplimiento de alguna obligación legal.

d) Doctrina de Pugliese

Al igual que en los casos anteriores, se trata de una solidaridad derivada de la ley, situación característica del derecho tributario, los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden por una deuda tributaria ajena, en base a un vínculo global que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo.

Para este tratadista, los motivos que inspiraron al legislador para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, lo constituyen fines prácticos de garantía, particularmente disciplinarios y represivos, pero con la salvedad que la responsabilidad solidaria nace cuando los sujetos pasivos principales violen la ley tributaria. La doctrina de Pugliese tiene el mérito de señalar el título represivo y el carácter condicional de la atribución de responsabilidad

denominado responsable solidario.²²

e) Doctrina de Berili

Berili sostiene que desde el punto de vista jurídico, no es posible establecer ninguna distinción entre el denominado responsable y el contribuyente, pues siendo ambos sujetos pasivos de la obligación tributaria, están en idéntica posición de deudores, e indica que sólo en la acción de regreso, podrá distinguirse entre aquel que paga una deuda propia (el contribuyente) el cual no puede resarcirse de los demás codeudores solidarios y aquél que paga una deuda ajena (el denominado responsable) y que, por consiguiente, tiene la acción de regreso frente a los demás.

De lo anterior se advierte que el supuesto de cuya realización nace la responsabilidad solidaria es distinto, pero dependiente del presupuesto que hace surgir la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

f) Doctrina de Sergio Francisco de la Garza

En su opinión, la Responsabilidad Solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal, cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el

²² GARZA, Sergio Francisco de la Ob. Cit. p. 507

representante legal o voluntario del sujeto pasivo o debido a un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal y en ocasiones la responsabilidad se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.

4.- RESPONSABILIDAD OBJETIVA

El artículo 29 del Código Fiscal de 1938, fracción II, decía: "Tienen responsabilidad objetiva: II. Los que adquieran negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, créditos o concesiones que sean fuente de ingresos gravados con impuestos personales, por las prestaciones fiscales que hayan quedado insolutas" De lo anterior se advierte que la responsabilidad objetiva deriva de la tenencia de bienes que están garantizando un crédito fiscal, en virtud de una afectación hecha por la ley tributaria, ya sea porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto. En estos casos el deudor con una responsabilidad objetiva paga el crédito sólo tendrá derecho a repetir contra el que le vendió si así se estipuló.

El autor Flores Zavala,²³ indica que, respecto al análisis del Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1938, es posible concluir que fuera de los casos expresamente mencionados por el citado Código Fiscal,

²³ FLORES Zavala, Ernesto Ob. Cit p. 103

como comprendidos dentro de determinada clase de responsabilidad, en cada caso concreto deberá examinarse su naturaleza de acuerdo con la situación que le da origen, pues generalmente la ley tributaria no da el nombre técnico de la responsabilidad que tiene el deudor, como debe hacerlo, y sólo dice que determinada persona “queda solidariamente obligada al pago del impuesto”, empleando el término solidaridad, no como significando responsabilidad solidaria de Derecho Tributario, sino en el sentido de que el crédito podrá indistintamente, exigirse totalmente a una persona o a otra, de manera que se engloban dentro de esta expresión genética las diversas clases de responsabilidades que hemos analizado; es pues, importante tener presente las características que concurren en cada clase para poder distinguir una de otra dentro de lo que establecen las leyes fiscales.

Eugenio Arriaga Mayés,²⁴ afirma que no podría compararse la responsabilidad tributaria por adeudo propio y la responsabilidad solidaria por deuda ajena y además justifica la concentración de responsabilidades por deuda ajena en la “solidaria” que se efectuó en el Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966 y que repite el de 1981, considerando que podrían ser útiles desde el punto de vista doctrinario para explicar las razones por las cuales un tercero podría resultar responsable de créditos fiscales, sin embargo, son innecesarias dichas clasificaciones para el

²⁴ ARRIAGA, MAYÉS Eugenio. “La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario”. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación 5o. Número Extraordinario. México, 1971.

derecho positivo, al cual le era suficiente reunir en una sola forma de responsabilidad los casos que antiguamente se regulaban por separado.

Para el autor citado, los presupuestos de la responsabilidad por deuda ajena son los siguientes:

- a) Carácter legal;
- b) Existencia de un hecho generador del crédito fiscal, atribuible a un sujeto pasivo principal;
- c) Incumplimiento de una obligación tributaria por parte del sujeto directo (opera para la solidaria y objetiva, mas no para la sustituta);
- d) La existencia de circunstancias distintas al hecho generador, de tal suerte que, cuando el tercero no ha cumplido con cierta clase de obligaciones formales y de auxilio para la Administración Pública, la ley hace extensiva esa responsabilidad (opera en la solidaria, pero no en la objetiva ni en la sustituta);
- e) Es de carácter complementario;
- f) Presupone siempre la omisión o falta de pago de la obligación tributaria (lo cual opera en la solidaria y objetiva, pero no en la sustituta.
- g) Es necesario un acto administrativo debidamente fundado y motivado;
- h) Debidamente notificado.
- i) Dando una elección de cobro a la Administración Pública, y
- j) Suponiendo una subrogación.

Con lo expuesto, podemos concluir que el primer Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, consideraba separadamente la deuda de los sujetos directos y las responsabilidades de terceros a quienes se impone el deber de contribuir solidariamente con el deudor o de cumplir formalidades que las leyes fiscales imponen, estableciendo así, en los artículos 20, 21 y 22 la obligación directa de pagar los impuestos por parte de los sujetos o deudores directos, denominados "causante" o "contribuyente". En los numerales 24, 25, 26 y 28 señalaba los supuestos en los que existía responsabilidad solidaria. En el artículo 27 quedaba prevista la responsabilidad en sustitución y en el diverso 29 la relativa a la responsabilidad objetiva.

Posteriormente el Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966, suprime por completo la clasificación de las responsabilidades y les llama a todas "responsabilidad solidaria" y en su artículo 14 enumera a todos aquellos a quienes considera responsables solidariamente:

- I. Quienes en los términos de las leyes estén obligados al pago de la misma prestación fiscal; (*responsabilidad directa*).
- II. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria (*responsabilidad sustituta por voluntad de tercero*)
- III. Los copropietarios, los coposeedores o los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o

derecho en común y hasta el monto del valor de éste. Por el excedente de los créditos fiscales cada uno quedará obligado en la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado. *(responsabilidad directa)*

- IV. Las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargo de terceros. *(responsabilidad sustituta por control en la fuente)*
- V. Quienes deban recabar documentos en los que conste el pago en estampillas si no cumplen con esta obligación *(responsabilidad solidaria)*
- VI. Los copropietarios de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones respecto de las prestaciones fiscales que en cualquier tiempo se hubieran causado en relación con dichas negociaciones, créditos o concesiones, sin que la responsabilidad exceda del valor de los bienes *(responsabilidad objetiva)*
- VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de los créditos fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos *(responsabilidad directa)*
- VIII. Los terceros que para garantizar obligaciones fiscales de otros constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de

bienes hasta por el monto de los dados en garantía (*responsabilidad sustituta por voluntad de tercero*)

IX. Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, si no se cercioran de que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos, o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen (*responsabilidad solidaria*), y

X. Las demás personas que señalen las leyes.²⁵

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1981, que entró en vigor en toda la República el día 1o. de Enero de 1983, excepción hecha del Título VI, del Procedimiento Contencioso Administrativo, que inició su vigencia el 1o. de Abril de 1983 disponía en su artículo 26: "Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones (*responsabilidad solidaria de derecho fiscal*);

- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos (*responsabilidad solidaria de derecho fiscal*).

- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaron durante su gestión (*responsabilidad solidaria de derecho fiscal*).

Por la ley que establece reformas, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, que entró en vigor el 1o. de enero de 1985, se agregaron a la fracción III, dos párrafos que señalan:

“No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación garantice el interés fiscal por las contribuciones mencionadas en los términos del artículo 11 de este Código, 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 sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal

²⁵ Código Fiscal de la Federación 1981, con Reformas

que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad 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 de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efecto.
 - c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma (*responsabilidad objetiva*).
- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el

monto de dichas contribuciones (*responsabilidad solidaria de derecho fiscal*).

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado (*responsabilidad solidaria de derecho fiscal*).

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

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria (*responsabilidad subsidiaria*).

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso la responsabilidad exceda del monto del interés garantizado. (*responsabilidad subsidiaria*).²⁶

En este orden de ideas, es fácil advertir que, como los anteriores, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente ofrece una gran diversidad de

²⁶ Código Fiscal de la Federación. 1981, con Reformas

supuestos de obligados tributarios en vía solidaria y subsidiaria, aún y cuando existe también los sustitutos tributarios.

En nuestra opinión, se percibe que la diferencia más palpable en los diversos tipos de responsabilidad tributaria consisten en que, los sujetos pasivos solidarios responden a la deuda tributaria a cargo de los contribuyentes asumiendo la condición de sujetos pasivos **“al lado de”** el contribuyente y en tal virtud el titular del derecho de crédito tributario está en aptitud de exigir el cumplimiento total de la deuda a cualquiera de tales obligados o bien al propio contribuyente.

Otro supuesto se presenta cuando, un sujeto asume la condición de obligado al pago respecto a obligaciones contraídas por otro sujeto en su calidad de contribuyente, pero sólo en la medida que éste último no haya efectuado el pago y sus bienes resulten insuficientes para producir tal efecto liberatorio total, en esta hipótesis el obligado no actúa **-al lado de-** el contribuyente, sino **“después de”** el contribuyente, quien debe responder del importe de la deuda insoluble, y en este caso también podemos hablar de sujetos pasivos por deuda ajena.

Por último, el legislador puede dar la condición de obligado tributario a sujetos que se colocan **“en lugar de”** el contribuyente, es decir, estamos frente a sustitutos tributarios, quienes sin ser titulares de una capacidad contributiva,

su vinculación pasiva sólo obedece a razones de seguridad y eficiencia en la gestión tributaria.

Cabe mencionar que al respecto surge un tema muy discutido respecto a la capacidad contributiva y se ha llegado a la conclusión que sólo el sujeto realizador del elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria conviene la calidad jurídica de contribuyente, y por otro tanto, solo a él corresponde el deber de contribuir para los gastos públicos. El resto de los sujetos deudores o sujetos pasivos tributarios, como son los anteriormente mencionados, soportan la obligación de pago de la deuda tributaria a título de garantía en su más amplia acepción del pago de la deuda tributaria.

Así que, es evidente que el vincular pasivamente a los patrones, por ejemplo, respecto a la obligación surgida a cargo de los trabajadores perceptores de renta a título de salario no responde al deseo de hacerlos contribuir para los gastos públicos de acuerdo al mandato constitucional, dado que su condición de patrones pagadores de un salario no los convierte en titulares de capacidad contributiva, sino al propósito de asegurar mejores condiciones para garantizar el debido cumplimiento de la obligación de pago a cargo de los trabajadores.²⁷

²⁷ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio Ob. Cit. p. 28)

Aplicado este ejemplo a nuestro tema, implica que la obligación surgida a cargo de los trabajadores preceptores de un salario que deben contribuir con un porcentaje del mismo para cubrir la cuota obrera, tratándose de las aportaciones de seguridad social hace a los patronos responsables solidarios por tener ellos la obligación de retener y entregar las cuotas obrero patronales al Seguro Social.

CAPÍTULO IV

DELIMITACIÓN DEL MARCO LEGISLATIVO

1. MARCO LEGAL

Como ya ha quedado asentado, el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, el del 30 de diciembre de 1966, el del 31 de diciembre de 1981 establecen todos aquellos supuestos en los que, a determinadas personas se les considera Responsables Solidarios con los contribuyentes; en el primero de ellos, en forma separada y en los posteriores reunidos en una sola denominación de responsabilidad solidaria; sin embargo, para efectos de la presente tesis, el análisis del tema comprenderá únicamente lo concerniente a la fracción III, inciso b) y fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la

Federación, precepto legal que en la práctica se aplica, de manera supletoria, a los casos que se presentan para el Instituto Mexicano del Seguro Social.

A. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26 establece todos aquellos supuestos en los que a determinadas personas se les considera Responsables Solidarios con los contribuyentes, por lo que el análisis del tema comprenderá únicamente lo concerniente a la fracción III inciso b) y fracción X del citado precepto legal, el cual señala literalmente lo siguiente:

ARTÍCULO 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

...

Fracción 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.

Fracción X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.²⁸

²⁸ LECHUGA, SANTILLÁN Efraín, "Fisco Agenda 2002", Compendio de leyes, reglamentos y otras disposiciones conexas sobre la materia. Incluyendo el Código Fiscal de la Federación, vigésimasexta ED Ediciones Fiscales, ISEF, S.A. México 2002 p.p. 25-27

Las fracciones transcritas son las que en la práctica se aplican “de manera supletoria” a los casos que se presentan en el Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo, que en el ejercicio de sus facultades y con el propósito de recuperar los adeudos a cargo de “patrones no localizados” está obligado a agotar todas las posibilidades de cobro que se derivan de las disposiciones legales, entre las que se encuentra el artículo de referencia.

Como ha quedado asentado a lo largo del desarrollo del presente trabajo, tenemos que la responsabilidad solidaria significa el cumplir con una obligación tributaria al lado de el contribuyente o sujeto realizador del hecho imponible. Así, que tratándose de los representantes legales de una persona moral, y no sólo de una sociedad mercantil, como se establecía antes de la entrada en vigor del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de Diciembre del 2000, que modifica diversas disposiciones fiscales, el cual entró en vigor el día 1o. De enero del 2001, del que debe resaltar lo siguiente:

“En las modificaciones de referencia, se efectuó una corrección en las personas que se consideran responsables solidarios de los contribuyentes, hasta el año 2000, se mencionaba que las personas, sin importar el nombre con el que se les designe, que tuviesen conferida la dirección general, la gerencia general o administración única de las *sociedades mercantiles* serían responsables solidarios de las contribuciones de las empresas que dirigen,

siempre y cuando incurrieran en alguna de las causales que señalaba el propio Código, en el artículo 26, fracción III, incisos a), b) o c).

A partir del año 2001, se sustituye el término de sociedades mercantiles por el de **personas morales**, ampliando esta responsabilidad a los administradores y a los representantes de otras sociedades, como serían las sociedades y asociaciones civiles.²⁹

Hasta el 31 de diciembre de 2000, una de las causales para que un representante legal de una sociedad fuese responsable solidario de las contribuciones de la misma, era que cambiase su domicilio fiscal, sin presentar el aviso correspondiente al Registro Federal de Contribuyentes, siempre y cuando el cambio se realice *después de haberse efectuado el inicio de una visita*, es decir, después de iniciada una auditoría. A partir del 1o. de enero del 2001, existe la responsabilidad si el cambio se efectúa **después de iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación** y no se presenta aviso.

Es importante señalar que las visitas (auditorías), es sólo una de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, y que este último término es mucho más amplio que el de las visitas.

²⁹ ROTTER AUBANEL, Salvador, "Comentarios a las Reformas fiscales 2001", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Jurídico, Laboral y Contable Financiero. Año 15, Número 274. Editores e Impresos FOC, México D.F. 2a. Quincena de enero del 2001. p. 86.

“La concentración capitalista nacional y la internacional suelen responder a propósitos diferentes. En el orden nacional, por regla general, está diseñada a la vista de las cuestiones fiscales y laborales. En el orden internacional suele ser instrumento para superar los escollos arancelarios y un mecanismo de ahorro salarial.

No puede negarse que el Estado moderno intenta, de alguna manera, superar las facilidades de que disfrutaban las sociedades anónimas, concebida ésta como uno de los muchos instrumentos del capitalismo las cuales son un medio esencial para su progreso, actualmente la mayoría de las naciones siguen este modelo, no importa el nombre que se les dé, básicamente en función de las posibilidades extraordinarias que tiene tanto para limitar la responsabilidad de los socios, como para reducir los riesgos fiscales y sociales de las empresas.”³⁰

Cabe el comentario anterior, a fin de destacar cuáles fueron parte de los motivos del legislador para ampliar la responsabilidad de los administradores de las demás sociedades mercantiles e incluso las sociedades y asociaciones civiles.

En principio, si bien es cierto que, el primer párrafo del artículo 2o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles, dispone que: “Las sociedades

³⁰ DE BUEN LOZANO, Néstor Los Grupos de Empresas Nacionales y Multinacionales y el Derecho del Trabajo, texto Ed. por la UNAM, p.p.25,26 y 30.

mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio, tienen personalidad jurídica distinta de la de los socios³¹ también lo es que el Código Fiscal de la Federación prevé ciertos casos en que las personas que hayan tenido conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles, así como aquellos que hubiesen tenido la calidad de socios o accionistas de dichas sociedades, responden con su patrimonio por las obligaciones fiscales que haya contraído la persona moral durante su gestión.

Es decir, como regla general, las sociedades mercantiles tienen personalidad jurídica y patrimonio propios, totalmente distintos del representante legal y en consecuencia dicha regla general opera en el sentido de que, los representantes legales de una sociedad mercantil, no son responsables solidarios y por lo tanto no están legalmente obligados a cubrir con su patrimonio personal las deudas o créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad mercantil que representan, salvo que se actualice alguno de los supuestos o hipótesis normativas previstas para tal efecto en el artículo 26 fracción III, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación.

De lo anterior se advierte que las personas que actualmente son representantes legales de sociedades mercantiles y general de todo tipo de personas morales, independientemente del nombre con el que se les designe, ya sean directores generales, gerentes generales o administradores únicos

³¹ Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1934. Modificada por última vez el 24 de diciembre de 1996.

de las personas morales; y si éstas últimas tienen adeudos con las autoridades fiscales y tales adeudos rebasan o exceden el patrimonio de dichas personas morales, deben vigilar en su momento, el adecuado cumplimiento de las obligaciones previstas en las disposiciones legales en materia fiscal, como es la inscripción de la sociedad en el Registro Federal de Contribuyentes; que al cambiar de domicilio fiscal presenten ante las autoridades correspondientes el aviso respectivo, en los términos establecidos por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y por último, llevar correctamente la contabilidad de la sociedad, es decir, que no la oculte o la destruya.

Cuidando los aspectos descritos en el párrafo anterior, no existe el riesgo de que el representante legal de la sociedad sea considerado como responsable solidario de la persona moral que representa, y en consecuencia, no tendrá la obligación legal de cubrir las deudas fiscales de su representada con su patrimonio personal.

En la actualidad, el fenómeno económico de la expansión capitalista implica el aprovechamiento de las formas jurídicas tradicionales del liberalismo que consagran la limitación de la responsabilidad, el respeto al derecho de propiedad y la concepción subjetiva de la relación jurídica que exige, en todo caso, la participación personal. Sin embargo, el capitalismo ha desbordado las formas mercantiles y civiles de asociación para integrar unidades económicas con virtualidad propia, pero que, al mismo tiempo, por no tener personalidad

reconocida quedan al margen de responsabilidades civiles, mercantiles, fiscales y laborales.

“Las uniones de empresas tanto a nivel nacional como internacional se sirven de diversos instrumentos jurídicos que las leyes civiles y mercantiles les permiten, con el propósito de superar dificultades laborales y fiscales, por lo que, en el derecho latinoamericano existe cierta tendencia para desbordar esos recursos, mediante normas que establecen responsabilidades solidarias y, de manera excepcional, objetivos de igualación de condiciones de trabajo entre trabajadores dependientes de patronos distintos, siempre y cuando presten sus servicios en unidades económicas afines.”³²³²

El propio autor Néstor del Buen Lozano, en su obra “Los Grupos de Empresas Nacionales, y Multinacionales y el Derecho del Trabajo” concluye que existen disposiciones tradicionales de constituciones liberales que personifican la responsabilidad en el Derecho Laboral, por lo que será necesario crear un nuevo sistema jurídico constitucional que ponga de relieve la participación de los centros de poder económicos sobre los que habrán de determinarse responsabilidades laborales precisas, en orden a la nivelación de las condiciones de trabajo, y al pago de reclamaciones económicas de los trabajadores de cualquier empresa que pertenezca a determinado grupo.

³² DE BUEN LOZANO, Néstor. Ob. Cit. P. 46.

Siendo claro que esta solución exige un replanteamiento a fondo de la teoría de la relación jurídica, de la clasificación de las fuentes de obligaciones y de la idea misma de la responsabilidad. Si bien, este reconocido laboralista plantea una exigencia de urgente solución, la misma tiene también aplicación en materia de seguridad social, ya que la empresa adquirió definitivamente una importante connotación económica de manera que la personalidad jurídica, en lugar de servir para identificar a las nuevas estructuras, de hecho empezó a operar sólo como un instrumento de delimitación indebida de las responsabilidades del empresario, en el orden civil y mercantil y, en mayor medida en los campos más exigentes del derecho fiscal de la seguridad social y del derecho del trabajo, interesándonos a nosotros la responsabilidad fiscal aplicada a la seguridad social.

Efectivamente, existe un conflicto resultante en el proceso del desarrollo del capitalismo nacional y en el multinacional que se produce entre las antiguas normas de derecho del trabajo y de seguridad social, puesto que ambas han quedado a medio camino por carecer de instrumentos para superar las constantes transformaciones sufridas por las empresas, en su carácter de patrones con el impacto que sufren los requerimientos de la justicia social, por lo que es importante que en la legislación del seguro social prevenga de manera concreta y precisa cuál es la responsabilidad solidaria que asumen aquellos quienes representan a las personas morales, en su carácter de patrones, ante estos cambios y transformaciones.

B. REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

De la lectura conjunta a los artículos 26 fracción III inciso b) del Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 14 fracción II y 20 párrafos primero y segundo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se advierte que la esencia o naturaleza de la Responsabilidad Solidaria es como una sanción de la que responden los directivos, socios o accionistas de la empresa o sociedad deudora con motivo de haber cambiado de domicilio fiscal, sin presentar el aviso correspondiente, según se advierte de la transcripción de los preceptos reglamentarios respectivos:

Artículo 14.- Las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos del Artículo 27 del Código, deberán presentar su solicitud de inscripción, en la cual, tratándose de sociedades mercantiles, señalarán el nombre de la persona a quien se haya conferido la administración única, dirección general o gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con que se le designe. Asimismo, las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los avisos siguientes:

- I. Cambio de denominación o razón social
- II. Cambio de domicilio fiscal
- III. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.

- IV. Liquidación o apertura de sucesión
- V. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, presentarán aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, en los términos del artículo 24 de este Reglamento.

Artículo 20.- Se considera que hay cambio de domicilio fiscal en los términos de la fracción II del artículo 14 de este Reglamento, cuando el contribuyente o retenedor lo establezca en lugar distinto al que se tiene manifestado o cuando deba considerarse un nuevo domicilio en los términos del Código.

El aviso de cambio de domicilio fiscal deberá darse dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar la situación jurídica o de hecho que corresponda.

Si se efectúa una adecuada interpretación de los artículos descritos se puede concluir que se habla de una responsabilidad solidaria de los directivos, socios o accionistas, en los casos de cambio de domicilio fiscal del contribuyente y retenedor, sin presentar el aviso correspondiente y siempre y cuando el nuevo domicilio fiscal lo establezca en un lugar distinto al que se tiene manifestado.

En este orden de ideas, no existe razón válida para efectuar diligencias de notificación de créditos fiscales a cargo del contribuyente o retenedor, tratándose de una persona moral, en el domicilio particular de los directivos, socios o accionistas de la empresa; sino que la notificación, deberá efectuarse en el nuevo domicilio fiscal en el que se establezca dicho contribuyente o retenedor, ya se trate de cualquier tipo de sociedad o persona moral.

C. LEY DEL SEGURO SOCIAL

Los preceptos de la Ley del Seguro Social vigente que incluyen la figura jurídica de la Responsabilidad Solidaria o hacen referencia a los ordenamientos legales que la prevén, son el artículo 5-A fracciones I, II, X y XV; 15-A; 229 en relación con el 13 fracciones I y II; 251 fracción XIX; 290 fracción II, segundo párrafo, en relación con el diverso 287 de la misma ley, los cuales señalan literalmente lo siguiente:

ARTÍCULO 5-A.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por:

Fracción I.- Ley: la Ley del Seguro Social;

Fracción II.- Código: el Código Fiscal de la Federación;

....

Fracción X - *Responsables o responsable solidario*; para los efectos de las aportaciones de seguridad social, son aquellos que define como tales el

Artículo 26 del Código y los previstos en esta Ley;

....

Fracción XV.- Cuotas obrero patronales o cuotas: las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados;

ARTÍCULO 15-A.- Cuando en la contratación de trabajadores para un patrón, a fin de ejecuten trabajos o presten servicios para él, participe un intermediario laboral, cualquiera que sea la denominación que patrón e intermediarios asuman, ambos serán *responsables solidarios* entre sí y en relación con el trabajador, respecto del cumplimiento de las obligaciones contenidas en esta Ley.

ARTÍCULO 229.- En el caso de los sujetos a que se refieren las fracciones I y III del artículo 13 de esta Ley (los trabajadores en industrias familiares y los independientes, como profesionales, comerciantes en pequeño, artesanos y demás trabajadores no asalariados; así como los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios que voluntariamente pueden ser sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio), el Instituto podrá convenir, previa conformidad de los sujetos de aseguramiento, con empresas, instituciones de crédito o entidades públicas o privadas, con las que aquellos tengan relaciones comerciales o jurídicas derivadas de su actividad, que dichas entidades sean las que retengan y enteren las cuotas

correspondientes y, de ser procedente, sus accesorios legales, casos en los cuales éstas serán *solidariamente responsables*.

ARTÍCULO 251.- El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las facultades y atribuciones siguientes:

....

Fracción XIX.- Ordenar y practicar las investigaciones correspondientes en los casos de sustitución patronal y de *responsabilidad solidaria* previstos en esta Ley y en el Código, y emitir los dictámenes respectivos.

Artículo 290.- Para los efectos de pago de los créditos a que se refiere el artículo 287 de esta Ley (las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en los términos de esta Ley, los gastos realizados por el Instituto de inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal), se considera hay sustitución de patrón cuando:

....

Fracción II.- En los casos en que los socios o accionistas del patrón sustituido sean, mayoritariamente, los mismos del patrón sustituto y se trate del mismo giro mercantil.

En caso de sustitución de patrón, el sustituido será solidariamente responsable con el nuevo patrón de las obligaciones derivadas de esta ley, nacidas antes de la fecha en que se avise al Instituto por escrito la

sustitución, hasta por el término de seis meses, concluido el cual todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón.³³

D. REGLAMENTO DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL EN MATERIA DE AFILIACIÓN, CLASIFICACIÓN DE EMPRESAS, RECAUDACIÓN Y FISCALIZACIÓN

En este apartado analizaremos brevemente los artículos 129 y 130 del “Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de afiliación, clasificación de empresas, recaudación y fiscalización”, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el viernes 1o. de Noviembre del 2002, entrando en vigor al día siguiente al de su publicación. Mediante la entrada en vigor del mismo, se abrogan diversos reglamentos entre los que se encuentran el denominado “Reglamento para el Pago de Cuotas del Seguro Social”, que estuvo vigente desde el 1o. de julio de 1997.

Ahora bien, la redacción de los artículos 39 y 40 del Reglamento para el pago de cuotas, ahora abrogado, coinciden en esencia con el 129 y 130 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de afiliación, clasificación de empresas, recaudación y fiscalización, vigente; estableciéndose lo siguiente:

Artículo 129.- Aceptada la sustitución patronal o dictaminada ésta por el Instituto, se notificará al patrón sustituto el estado de adeudo del patrón

³³ LECHUGA SANTILLÁN, Efraín, Ob. Cit. p. ed. Vigésima primera. ED. ISEF, México 2002 p.p.87.88 y 119.

sustituido. Dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación de dicho estado de adeudo, el patrón sustituto deberá pagar los créditos fiscales que se adeuden al Instituto. Lo anterior sin perjuicio de la *responsabilidad solidaria* que señala la Ley a cargo del patrón sustituido.

Artículo 130. Los responsables solidarios señalados en la Ley y el Código deberán pagar hasta el límite de su responsabilidad los créditos fiscales que se adeuden al Instituto, dentro de los quince días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución administrativa correspondiente.

De la lectura a los preceptos reglamentarios, del primero de ellos, se desprende que la responsabilidad solidaria a que alude, puede encuadrar en la fracción IV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, ya que trata de los adquirentes de negociaciones que son responsables solidariamente de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad pueda exceder del valor de la misma, en ella, obviamente existe un efecto de responsabilidad solidaria para ambos (el sustituto y el sustituido), pero la figura jurídica en sí, que se plantea es la de la Sustitución Patronal. En ella el sustituido será solidariamente responsable con el nuevo de las obligaciones nacidas antes de la fecha en que se avise al Instituto por escrito de la sustitución, hasta por el término de seis meses, y una vez

notificado el patrón sustituto, el estado de adeudo, debe pagar los créditos fiscales que en su caso se adeuden al Instituto.

Por su parte, el supuesto descrito en el artículo 130 del Reglamento de la Ley del Seguro Social, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 1o. de noviembre del 2002, efectúa una remisión genérica de responsabilidad solidaria a que alude el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, delimitando únicamente su responsabilidad de pago de los créditos fiscales.

2. PRÁCTICA REALIZADA POR EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL PARA EL FINCAMIENTO DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

En el caso específico del Instituto Mexicano del Seguro Social, para efecto del fincamiento de la Responsabilidad Solidaria, se ha venido aplicando supletoriamente lo dispuesto por el artículo 26 fracción III, Inciso b) del Código Fiscal de la Federación, concluyendo que, tenían dicha responsabilidad los representantes legales de las sociedades, cuando se advertía que dicha sociedad era insolvente económicamente y que cambió su domicilio fiscal sin presentar el aviso respectivo, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se hubiera notificado el inicio del ejercicio de 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 sido cubierto o hubiera quedado sin efectos.

Por lo tanto, no es suficiente que la persona moral sea insolvente económicamente para que la autoridad fiscal, en este caso el Instituto Mexicano del Seguro Social finque la responsabilidad solidaria al representante legal, sino que es menester que se actualice cualquiera de los supuestos previstos en los incisos a), b), o c) de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y en caso de no actualizarse ninguno de los supuestos previstos en el numeral citado, se debe entender que no se configura la responsabilidad solidaria, aún y cuando exista la insolvencia económica de la persona moral de que se trata.

El Instituto, con el propósito de agotar todas las posibilidades de cobro que se derivan de las disposiciones legales en materia de seguridad social, (aún antes de las modificaciones y reformas a la Ley del Seguro Social, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 20 de diciembre del 2001), ha pretendido la determinación de responsabilidades solidarias a las personas que hayan tenido conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles, así como aquellas personas que hubiesen tenido la calidad de socios o accionistas de dichas sociedades.

Para tal efecto y a fin de cubrir los requisitos Constitucionales, de fundar y motivar adecuadamente el procedimiento llevado a cabo por el Instituto, y brindar la garantía de audiencia a aquellos presuntos responsables solidarios, les es notificado un oficio de requerimiento, cuando se trata de empresas no localizadas; en el se indica que de acuerdo a los registros con los que cuenta el Instituto, se advierte que la empresa o negociación en la que se desempeñan como directores o gerentes generales o administradores únicos, no ha cumplido con la obligación de realizar el pago de los créditos fiscales a favor de este organismo y que en el expediente patronal abierto a nombre de la persona moral de que se trata. aparecen informes de que ha dejado de ocupar el domicilio que tenía registrado ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, habiendo omitido presentar al Instituto, el correspondiente aviso de cambio de domicilio, en términos del artículo 15 fracción I de la Ley del Seguro Social.

Que considerando que, tiene el carácter de director general, gerente general o administrador único en su caso, se le requiere para que dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación de dicho requerimiento, proporcione el nuevo domicilio de la empresa, acompañando en su caso, copia del aviso presentado al Instituto o en su defecto manifieste lo que a su derecho convenga y aporte los elementos documentales con los que cuente para deslindar su responsabilidad respecto al pago de los créditos fiscales que adeuda dicha empresa, y se le apercibe de que, en caso de no dar cumplimiento al requerimiento en la forma y términos fijados, el Instituto, en

base a los elementos con los que cuente en el expediente respectivo, emitirá la resolución que corresponda respecto a su probable responsabilidad solidaria.

Ahora bien, notificado el requerimiento de referencia y transcurrido el término otorgado, sin que el probable responsable solidario haya dado cumplimiento al requerimiento en cuestión, se elabora el **Dictamen de Responsabilidad Solidaria**, tratándose de directivos de empresas no localizadas.

En los citados dictámenes, los cuales constituyen en esencia verdaderos actos o resoluciones administrativas, se le dan a conocer además de los datos generales y de identificación de la persona moral de que se trata, las consideraciones que tomó en cuenta el Instituto para acreditar, en primer término que, la empresa deudora fue constituida como sociedad, comprobándose lo anterior con la copia del Instrumento Notarial respectivo, del que se desprende además que a la persona a la que va dirigido el oficio de fincamiento de responsabilidad solidaria, le fue conferido alguno de los cargos que establece el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, ya sea director o gerente general o administrador único de la persona moral deudora, teniendo con motivo de este cargo, las facultades de dirección de la misma.

Igualmente, se hace del conocimiento del probable responsable solidario, que previamente le fue notificado mediante requerimiento, la omisión en que había incurrido la empresa deudora, de no presentar al Instituto, el aviso de su

cambio de domicilio y que aún y cuando se le requirió para que en un plazo de quince días hábiles proporcionara por escrito el nuevo domicilio de la empresa, acompañando copia del aviso presentado al Instituto, o en su defecto, manifestara lo que a su derecho conviniera y aportara los elementos documentales con los que contaba para deslindar su responsabilidad respecto al pago de los créditos fiscales que adeudaba dicha persona moral, habiéndose notificado el requerimiento conforme a lo dispuesto por los artículos 134 y 137 del Código Tributario.

Con lo anterior, el Instituto ha pretendido dar a conocer todas y cada una de las circunstancias, de hecho que fueron consideradas, las cuales encuadra en los supuestos o hipótesis normativas del artículo 26 fracción III inciso b) del Código Fiscal de la Federación, es decir, trata de actualizar en la especie dichos supuestos y fundamentar su actuación en el ejercicio de facultades establecidas en los artículos 251 fracciones XIV y XV, 275 fracciones VII y VIII de la Ley del Seguro Social anterior a la reforma del 20 de diciembre del 2001.

El objeto de mencionar brevemente, paso por paso, cuál es el procedimiento empleado por el Instituto Mexicano del Seguro Social para determinar la Responsabilidad Solidaria a los socios, accionistas o al director o al gerente general o al administrador único de una sociedad y actualmente de una persona moral, es con el propósito de acreditar que el Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo o de autoridad fiscal ha pretendido cumplir debidamente con los requisitos de fundamentación

y motivación legal que para todo acto autoritario de molestia previene el artículo 16 Constitucional.

Sin embargo, el esfuerzo realizado por la autoridad fiscal en este momento, no basta, pues de inicio, la figura jurídica de la responsabilidad solidaria no se encontraba contemplada en la Ley especial de la materia y en la actualidad, dicha figura jurídica aún y cuando aparece en forma esporádica en diversas disposiciones de la Legislación de Seguridad Social, no se ha definido en forma clara y precisa su naturaleza jurídica, pues en las ocasiones en las que se hace referencia a ella, se plasma como un efecto de otra figura distinta, que es la sustitución patronal y ésta a su vez, tiene una esencia o naturaleza eminentemente laboral y no de carácter fiscal.

3. CRÍTICA AL PROCEDIMIENTO EMPLEADO POR EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y LA INEXACTA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN LEGAL EN SU ACTUAR

Este apartado resulta pertinente, dado que, en el procedimiento o práctica efectuada por el Instituto Mexicano del Seguro Social, la cual quedó descrita en el punto anterior, nos encontramos ante una figura jurídica de naturaleza fiscal, aplicada a la seguridad social; es decir, para hacer efectivo el cobro de cuotas obrero patronales, denominadas en el Código Fiscal de la Federación como aportaciones de seguridad social, el Instituto Mexicano del Seguro Social, hace

uso de las facultades y atribuciones que en su carácter de organismo fiscal autónomo posee; dejando de considerar que el elemento existencial de esas aportaciones de seguridad social, es una relación obrero patronal.

Efectivamente, cabe recordar que cuando en el año de 1917, en la Ciudad de Querétaro, se redacta y promulga la Constitución Federal, surge como preocupación especial, reflejada en la fracción XXIX del Artículo 123, la necesidad de establecer un sistema de seguros sociales, que vendría a resolver de una manera razonable, el problema de los riesgos sufridos por los trabajadores y la necesidad de encontrar un sustituto del salario, cuando por razones de invalidez o de vejez, los trabajadores dejaban de ser útiles para el servicio.

Integrada formalmente en la estructura del artículo 123, la seguridad social, se convirtió en una parte del derecho del trabajo y así ha sido considerada hasta la promulgación de la nueva Ley del Seguro Social en el año de 1973, **en razón de que el supuesto para el establecimiento de normas del seguro social era la existencia de las relaciones de trabajo.**

En ese contexto, se dijo, con toda razón, que el seguro social nacía como un capítulo más del derecho del trabajo, del que resultaba una rama importante.

De lo anterior, tenemos, que el Instituto Mexicano del Seguro Social, no obstante que es uno solo, presenta dos facetas diferentes, pero estrechamente

ligadas entre sí, puesto que por una parte es un *organismo público descentralizado*, prestador de un servicio público nacional de seguridad social, que al ejercer sus atribuciones, bajo esta faceta, proporciona las prestaciones en dinero, como pensiones, subsidios y ayudas asistenciales y las prestaciones en especie, entre las que se encuentran la asistencia médica, hospitalaria, quirúrgica, farmacéutica, prestaciones sociales, servicios de guardería y otras, mismas que se establecen en la Ley del Seguro Social, es decir, se trata de una entidad aseguradora que presta un servicio público que originariamente le corresponde al Estado.

Por otra parte, cuando el Instituto actúa como organismo fiscal autónomo, lo hace con la característica de autoridad revisora y liquidadora de índole fiscal, realizando una diversa gama de actividades tales como vigilar el cabal y oportuno cumplimiento por parte de patrones y demás sujetos obligados, de las disposiciones en materia de seguro social, establecer quién tiene el carácter de obligado en la tributación, precisando las bases para la liquidación, emisión del crédito, su cobro y percepción, aplicando incluso, de ser necesario, el procedimiento administrativo de ejecución, en base a las reglas que al efecto dispone el Código Fiscal de la Federación, y otras actividades análogas o consecuenciales; siendo importante precisar que, para el actuar del Instituto, éste debe forzosamente ceñir su actividad al marco de legalidad Constitucional.

Con lo anterior, pretendemos dejar en claro que, la aplicación supletoria del Código Fiscal de la Federación, respecto a la Ley del Seguro Social, estaba

prevista única y exclusivamente en cuanto a las reglas del procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que se trataba de normas de carácter adjetivo o procesal, las que le conciernen por ser un organismo fiscal autónomo, por lo que, en cuanto al fincamiento o determinación de una responsabilidad solidaria, percibimos que el actuar del Instituto Mexicano del Seguro Social, no se ajustaba a ese marco de legalidad Constitucional, dado que pretende aplicar una figura jurídica, que en principio no se encontraba regulada por la ley especial de la materia, y que actualmente, aún y cuando se menciona la definición de la Responsabilidad Solidaria, no existe en la Ley especial de la materia, claramente plasmada, en que consiste ésta, además de que el enfoque que se le brinda es meramente económico.

Efectivamente, la responsabilidad solidaria aparece en la Ley del Seguro Social actual, como un efecto de otras figuras, que de acuerdo a su verdadera esencia o naturaleza corresponden a la materia de derecho del trabajo y tanto en la propia Ley del Seguro Social, como en la Ley Federal del Trabajo, se denominan como “sustitución patronal” o en los casos de existencia de un “intermediario laboral”, en los que también existe entre el patrón e intermediario una responsabilidad solidaria de ambos entre sí y en relación con el trabajador, respecto de las obligaciones en materia de seguridad social.

Por último, los supuestos que el precepto legal supletorio establece, específicamente el artículo 26 fracción III, inciso b) que son responsables solidarios con los contribuyentes, los directores generales, gerentes generales o

administradores únicos de las *personas morales*, cuando éstas, en su carácter de contribuyentes, cambien su domicilio, sin presentar el aviso correspondiente, en los términos del Reglamento del propio Código Fiscal de la Federación, y es el caso que el Instituto, aplica este fundamento legal a los casos de -patrones no localizados-, y por lo tanto, resulta imposible comprobar o acreditar la hipótesis normativa, toda vez, que de no establece el nuevo domicilio en el que se establece la persona moral en cuestión, no existiendo en consecuencia una adecuada fundamentación y motivación legal, ello en virtud de que, en los términos de la Ley especial, es decir la Ley del Seguro Social, no se contempla de manera clara y precisa dicha figura, en los términos y condiciones que se efectúa en la realidad.

Lo que pretendemos demostrar con esta crítica, y en su oportunidad con la propuesta es que, para cumplir con esos requisitos de fundamentación y motivación legal que todo acto autoritario de molestia debe reunir, es necesario primero que todo, que la ley de la materia debe precisar de manera concisa, en cuales casos se configura la existencia de una responsabilidad, la cual debería denominarse como "*responsabilidad a cargo de terceros*", sean lugar de responsabilidad solidaria, puesto que doctrinalmente y en cuanto a sus efectos, no existe congruencia, ni siquiera entre la propia Ley del Seguro Social y su Reglamento; pero ello no significa que el Derecho Positivo se encuentre a merced de una legislación incidental que de facilidades a la autoridad para trasladar un caso o una práctica concreta, en forma de ley.

Porque lo ideal es que se evite llegar a estos extremos, es decir, que tanto la autoridad, en este caso el Instituto Mexicano del Seguro Social agilice su procedimiento de cobro a los patrones y demás sujetos obligados, quienes tienen una responsabilidad directa u originaria y no esperar a que se finquen responsabilidades a cargo de terceros o como se les denomina en la legislación actual, responsabilidades solidarias.

CAPÍTULO V
EFFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD
SOLIDARIA EN EL DERECHO DEL TRABAJO

1. RELACIÓN ENTRE EL DERECHO DEL TRABAJO Y LA SEGURIDAD SOCIAL.

De acuerdo a las corrientes filosóficas predominantes, la seguridad jurídica constituye uno de los tres fines del derecho, que se pone de manifiesto, precisamente en su estabilidad y entre sus cualidades, de acuerdo a Gustavo Radbruch³⁴ se encuentra la de que *“El Derecho positivo... no debe hallarse a*

³⁴ RADBRUCH, Gustavo Introducción a la Filosofía del Derecho Fondo de Cultura Económica, México 1975, p.p. 39, 40 y 41

merced de una legislación incidental que dé todo género de facilidades para troquelar cada caso concreto en forma de ley...”

Diversos tratadistas han escrito que el Derecho, particularmente el Derecho del Trabajo no es un producto único y exclusivo de la inteligencia, sino también una consecuencia necesaria de las relaciones de producción.

De lo anterior tenemos que, existen dos fenómenos llamados estabilidad o seguridad jurídica y determinismo económico, los cuales constituyen uno de los motivos más serios que conducen a la crisis de los sistemas de derecho en aquellos casos en que por regular preferentemente consecuencias jurídicas derivadas de las relaciones de producción, el derecho pierde el paso ante el desarrollo violento de la economía.

El Derecho del Trabajo es un producto de la Revolución Industrial, ya que puso de relieve la existencia exigente de relaciones que no habían sido centro de atención para los juristas, no obstante de que desde siempre han existido las relaciones personales de servicio, su regulación era enfocada desde una visión diferente.

A principios del siglo XX, todas aquellas peticiones o exigencias de los trabajadores, se convirtieron en derechos subjetivos sociales, correspondiendo a México, el honor de haber incorporado esos derechos a su Constitución Federal en 1917, antes que ningún otro país lo hiciera, no obstante su condición

predominantemente agrícola. Sin embargo, “prevaleció la idea de una relación bilateral modelada por el objetivo de la realización de la justicia social, pero básicamente reivindicativa de derechos frente a un patrón concreto y personificado e inclusive la proyección colectiva de los estatutos laborales se originó alrededor de la concepción de la empresa, a la que se atribuía la condición de ser un centro de soberanía patronal en la que la titularidad del patrimonio o clásico derecho de propiedad y la identidad del sujeto patrón, constituyeron una constante en el régimen jurídico del derecho del trabajo.”³⁵

El preámbulo efectuado, es necesario para vislumbrar que el derecho, arraigado en el principio de la estabilidad normativa, ha mantenido esa línea tradicional, mientras que el desarrollo del capitalismo establece condiciones completamente diferentes, lo cual ha tenido repercusiones en el ámbito laboral y por ende en la seguridad social.

En un principio, la figura del patrón se identificaba plenamente con el concepto de empresa, y poco a poco fue superada por una concepción despersonalizada, debido a la concentración capitalista, a la aparición de los monopolios y oligopolios, de esta forma, la empresa adquirió definitivamente una connotación económica, de manera que la personalidad jurídica empezó a ser sólo un instrumento de delimitación indebida de las responsabilidades del

³⁵ DE BUEN LOZANO, Néstor. Ob. Cit. p. 10

empresario, en el orden civil y mercantil, en mayor medida en los campos del derecho fiscal, de la seguridad social y del derecho del trabajo. Así comienza un conflicto entre las tradicionales normas del derecho del trabajo y el requerimiento actual de una justicia social.

Cuando de Derecho del Trabajo se trata, *la Justicia Social*, procura la elevación del nivel de vida de los trabajadores, imponiendo a los patrones determinadas responsabilidades a favor de un acreedor individual o de una sociedad como acreedora y, llevando el concepto a los extremos, justicia social, en un sistema socialista llega a terminar con la propiedad privada de los medios de producción.

Para Leo Duguit, la propiedad debía perder su condición egoísta para desembocar en una función social, que limitaba el concepto de derecho o de responsabilidad subjetiva; posteriormente nació la tesis de la responsabilidad objetiva, misma que derivó en la responsabilidad social con su contrapartida de la solidaridad social.

Ante la concepción de la propiedad como función social, se procuró la creación de entidades jurídicas; *personas morales*, particularmente en el derecho mercantil y la concepción material de la propiedad, fue desplazada por el concepto de titularidad de acciones y la agresividad de dicha tesis objetiva de la responsabilidad, fue superada por el avance de los seguros, ya sea privados y sociales y en segundo término, por la creación de patrimonios de las personas

físicas, constituidas de manera intencionada para eliminar las consecuencias del pago de los daños u perjuicios con cargo a los patrimonios de las personas físicas.

En el orden nacional, la multiplicidad de sociedades anónimas, particularmente en el derecho del trabajo, ha servido para eludir responsabilidades laborales. A ese propósito, la Ley Federal del Trabajo mexicana contiene normas que intentan superar esas soluciones entre las empresas, cuando una de ellas ejecute obras de servicios en forma exclusiva o principal para otra, y siempre que no disponga de elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones que deriven de sus relaciones con los trabajadores (artículo 14). En una línea parecida, se intenta eludir la intervención de intermediarios imponiendo a las empresas que los utilicen, las mismas responsabilidades antes señaladas. (artículo 13).

Es obvio que no obstante esta aparente multiplicación de las sociedades lo que en el fondo plantea es, simplemente un fenómeno de expansión y de concentración capitalista, las nuevas sociedades son instrumentos para la plena integración de los grupos empresariales, incorporando servicios que antes contrataban con terceros o son medios para sustraer responsabilidades laborales o fiscales, pero que siguen dependiendo de una empresa que controla las acciones de otras.

A propósito de los grupos de empresa, la problemática laboral, así como la de seguridad social atiende fundamentalmente a dos niveles principales; el primero de ellos, a la cuestión de la responsabilidad; en segundo lugar, a la nivelación de las condiciones de trabajo de los trabajadores pertenecientes a distintos miembros del grupo. El primer problema, el concerniente a la responsabilidad incluye a la seguridad social, pues al contemplar a los grupos de empresa como un factor que hace nacer responsabilidades solidarias de todo orden, aún y cuando el grupo no suma una identidad jurídica, como en cuanto a considerar con virtualidad jurídica consecuentemente aptas para protagonizar relaciones jurídicas laborales a meros conjuntos patrimoniales desprovistos de personalidad pero que valen por sí mismos.

El reconocido tratadista Néstor de Buen, partiendo del supuesto de que las leyes laborales no proporcionan elementos que identifiquen plenamente a los elementos esenciales de la empresa, concluye que tales elementos pueden ser de tres tipos; *Subjetivos*, entre los que se encuentran los empresarios y trabajadores; *Objetivos*, en los que se incluyen el capital, la fuerza de trabajo, la organización, la dirección o poder de mando y el deber de obediencia y *Teleológicos*, que atiende a su vez al fin común que es la producción de bienes o servicios; ahora bien, los elementos accidentales son aquellos que suponen la existencia de la unidad económico-empresarial, tales como el domicilio común, nombre comercial común, explotación de una misma marca, comunidad de propietarios y la coincidencia de funcionarios de alto nivel, en estricto sentido, la unidad empresarial debe tener como coincidencia el poder de mando, de

manera que éste sea el factor en que concurren los demás elementos y el fin primordial de hacer coincidir estos factores, es con el propósito de efectuar una adecuada responsabilidad, independientemente de que se le denomine solidaria o no, sino que se trata lisa y llanamente de una responsabilidad a cargo de terceros, toda vez que al Derecho Positivo, no le interesa como a la Doctrina el diferenciar y analizar los diversos tipos de responsabilidad que existen.

2. EL INTERMEDIARIO Y SU RESPONSABILIDAD

De acuerdo al tratadista Néstor de Buen³⁶ el concepto de intermediario Previsto en los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo y en el diverso 15-A de la Ley del Seguro Social, asume en la actualidad una especial importancia, porque se ha convertido en costumbre patronal el utilizar intermediarios bajo la idea de que se trata de patrones independientes, y con ello se pueden intentar muchas cosas, pero principalmente, se advierte que se trata de eludir responsabilidades laborales, como el pago de la participación en las utilidades, también se destaca la responsabilidad de quienes ostentándose como patrones carecen de la solvencia necesaria para justificarlo, por lo que, en caso de no ser solventes, la responsabilidad recaerá sobre el patrón empleador que fuere beneficiario directo del trabajo realizado.

³⁶ DE BUEN, LOZANO, Néstor y DEL BUEN UNNA Claudia E. Ley Federal del Trabajo comentada, Tomo II ED. Porrúa, México 2002.

Por su parte, el Dr. Rubén Delgado Moya,³⁷ opina que la función del intermediario, actualmente se reduce a una contratación de servicios personales de terceros para un patrón determinado, quien a su vez y sin reserva alguna, asume la responsabilidad del vínculo laboral.

Acorde a lo señalado en los artículos 15, en relación con el 13 de la Ley Federal del Trabajo, se origina la responsabilidad solidaria entre empresa que en forma exclusiva o principal realizan obras o servicios para otra, que es la empresa beneficiaria de los mismos, siempre y cuando se den dos condiciones indispensables: la primera, que tales obras o servicios se ejecuten en forma exclusiva o principal para la empresa beneficiaria, y en segundo lugar, que la empresa ejecutante no disponga de elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.

Ahora bien, la esencia del artículo 15-A de la Ley del Seguro Social, estriba en que, siempre que actúe un intermediario laboral para la contratación de trabajadores para un patrón, a fin de que ejecuten trabajos o presten servicios para él, independientemente del nombre que reciban patrón e intermediario, ambos serán responsables solidarios entre sí y en relación con el trabajador respecto del cumplimiento de las obligaciones contenidas en la Ley del Seguro Social; concluyéndose que, los motivos considerados en ésta y en la Ley Federal del Trabajo, a partir de la reforma 1970, son semejantes, pues en

³⁷ DELGADO, MOYA, Rubén. Ley Federal de Trabajo comentada. 4a. ed. ED Sista, México 1994. p.p. 7 y 8.

ambos ordenamientos existe una preocupación especial por la protección de los derechos de los trabajadores y asegurados respectivamente, y estableciéndose fórmulas para tratar de garantizar el cumplimiento cabal de las condiciones de trabajo que son merecedores.

Con lo expuesto, queda de manifiesto que la intermediación laboral crea una responsabilidad solidaria, pero de naturaleza y efectos diversos a los que prevé el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26 fracción III, inciso b) que es el que aplica el Instituto para tratar de exigir el cumplimiento a las obligaciones que derivan de la propia Ley del Seguro Social.

3. LA SUSTITUCIÓN PATRONAL Y SU RESPONSABILIDAD

La figura jurídica de la sustitución de patrón, queda prevista en el artículo 41 de la Ley Federal del Trabajo, señalando que en caso de presentarse, dicha sustitución no debe afectar las relaciones de trabajo de la empresa o establecimiento, por lo que el patrón sustituido será solidariamente responsable con el nuevo patrón por las obligaciones derivadas de las relaciones de trabajo y de la Ley nacidas antes de la fecha de la sustitución, hasta por el término de seis meses; posterior a ello, la responsabilidad será únicamente del nuevo patrón.

Lo interesante de esta sustitución patronal es que; en opinión del autor Alberto Trueba Urbina³⁸ indica que “es conveniente hacer la observación que el concepto de sustitución patronal a que se refiere el artículo 41 de la Ley Federal del Trabajo, es distinto al que señala la Ley del Seguro Social, en su artículo 270”(contenido actualmente en el artículo 290 de la Ley del Seguro Social).

Si bien, el autor no da un razonamiento explícito de su aseveración, de la lectura a ambos numerales se advierte que, para los efectos de la Ley del Seguro Social, se considera que hay sustitución patronal, cuando entre el patrón sustituido y el patrón sustituto exista transmisión de los bienes esenciales afectos a la explotación, con ánimo de continuarla, situación que se presumirá en todos los casos.

Otra de las hipótesis para considerar que existe sustitución patronal es en aquellos casos en que los socios o accionistas del patrón sustituido sean, mayoritariamente los mismos del patrón sustituto y se trate del mismo giro mercantil.

En ambos casos el sustituido será solidariamente responsable con el nuevo patrón de las obligaciones derivadas de la Ley del Seguro Social, tales como el pago de las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en los términos de la propia Ley, nacidas antes

³⁸ TRUEBA, URBINA, Alberto. Ley Federal del Trabajo. Comentarios. Prontuario y Jurisprudencia 81a. ed. Actualizada, ED. Porrúa, México, 2000, p.p. 42 y 43.

de la fecha en que se de aviso al Instituto por escrito de la sustitución, hasta por el término de seis meses, concluido el cual todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón.

Con lo expuesto, queda de manifiesto que la sustitución patronal también crea una responsabilidad solidaria, de naturaleza y efectos diversos a los que señala en la Ley Federal del Trabajo, ya que en esta habla de una responsabilidad solidaria del patrón sustituido con el sustituto para el cumplimiento de las obligaciones frente a los trabajadores o frente a su sindicato y si bien existe una semejanza con la hipótesis prevista en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, esta similitud la guarda con la fracción IV, tratándose de los adquirentes de negociaciones y no con la fracción III, inciso b) que es el que aplica el Instituto para tratar de exigir el cumplimiento a las obligaciones que derivan de la propia Ley del Seguro Social.

4. BREVE PANORAMA DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN LA LEGISLACIÓN LABORAL EXTRANJERA

El autor Néstor de Buen³⁹ sostiene que es innegable la influencia en Latinoamérica de la legislación Mexicana, que la Ley Federal del Trabajo de 1931, sirvió de modelo a múltiples leyes laborales; sin embargo, actualmente en

39. DEL BUEN LOZANO, Néstor. Ob. Cit. pp.38,39

algunos aspectos nuestro derecho ha sido superado debido a la escasa doctrina existente, la cual se integra con obras tradicionales de los juristas de siempre: J. Jesús Castorena, Mario de la Cueva y Alberto Trueba Urbina y lo poco que se escribe, es siempre al margen de estos ilustres mexicanos.

Precisamente en la Ley Federal de Trabajo de 1970, se plantearon con énfasis especial, diversas soluciones al problema de la responsabilidad solidaria de las empresas interdependientes y con relación a la identidad económica del patrón. Le Ley mexicana acepta la figura del intermediario que es la persona que interviene en la contratación de otra u otras para que presten su servicio a un patrón.

a) La consolidación de leyes del Trabajo en Brasil

Refiere que, siempre que una o más empresas, no obstante tener cada una de ellas personalidad jurídica propia, estuvieron sometidas a la dirección, control o administración de obra, constituyendo un grupo industrial, comercial o de cualquier otra actividad económica serán para los efectos de las relaciones de trabajo, solidariamente responsables.

Presenta, respecto a la responsabilidad solidaria, una solución razonable, pero insuficiente.

b) Ley de Contrato de Trabajo en Argentina

Dispone que siempre que una o más empresas, aunque tuviesen cada una de ellas personalidad jurídica propia, estuviesen bajo la dirección, control o administración de otra o relacionadas de tal modo que constituyan un conjunto económico de carácter permanente, será a los fines de las obligaciones contraídas por cada una de ellas con sus trabajadores y con los organismos de seguridad social, solidariamente responsables, cuando hayan mediado maniobras fraudulentas o de conducción temeraria.

A este respecto, a la empresa se le define como la organización instrumental de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos o beneficios.

c) Código de Trabajo de Panamá

En su artículo 14, además de regular la responsabilidad del patrón sustituto, expresa que: En ningún caso afectarán los derechos y acciones de los trabajadores, ni alterarán la unidad del empleador, el fraccionamiento económico de la empresa en la que presten sus servicios, ni los contratos, arreglos o combinaciones comerciales que tiendan a disminuir o distribuir las responsabilidades del empleador.

d) Ley Federal del Trabajo en México

Actualmente, la Ley Federal del Trabajo regula tanto la sustitución patronal, como la intermediación laboral, existiendo en ambos casos una responsabilidad solidaria, pero de carácter laboral, es decir, es muy específica la Ley, al indicar que dicha responsabilidad solidaria es entre el patrón sustituido con el sustituto cuando se trata de la venta o traspaso de todo o de una parte importante de sus bienes o que el objeto de la venta, sea por la insolvencia del patrón sustituido. (artículo 41).

El segundo caso es, por existir un intermediario en la contratación de personas para que presten sus servicios a un patrón, en estos casos, el patrón que es el beneficiario de la obra o de los servicios, es responsable solidario de las obligaciones contraídas con los trabajadores. (Artículos 12, 13, 14 y 15).

De los párrafos que anteceden, podemos advertir dos situaciones, la primera de ellas, el concepto de empresa, en el que se incluye además de las personas físicas o morales, las unidades económicas, lo cual pone en evidencia la tesis objetiva de las relaciones laborales, y difiere en cierta forma de la tesis personalista. En segundo lugar, la solidaridad interempresarial, en beneficio o con el sentido protector a la clase trabajadora.

Ahora bien, nuestra legislación laboral ha sido generosa en el establecimiento de figuras que pudieran presentarse, sin embargo, ella refiere a

una responsabilidad solidaria derivada del cumplimiento de las obligaciones nacidas en una relación laboral, es decir, entre los patrones entre sí y con los trabajadores a su servicio. Únicamente la Ley del Trabajo de Argentina, prevé una responsabilidad solidaria para con los trabajadores y con los organismos de seguridad social, en casos en los que hayan mediado maniobras fraudulentas o una conducción temeraria en las empresas, situación que describe el contexto en el que el Instituto Mexicano del Seguro Social, pretende aplicar dicha figura de la Responsabilidad de la Materia.

Resulta en ocasiones complicado, tratar de realizar un enlace lógico entre las disciplinas jurídicas de Derecho Laboral, Seguridad Social y Derecho Fiscal, por lo que ello, dependerá del punto de vista que se observe, pues para la existencia de las aportaciones de seguridad social, es necesaria una relación laboral, en la que patrones, trabajadores y el propio Estado, están obligados a aportar en mayor o menor medida, y es, a éste último a quien le corresponde la obligación de recaudar las aportaciones, a fin de cumplir con las responsabilidades sociales, tales como brindar una serie de prestaciones económicas y en especie señaladas en la Ley del Seguro Social, a los asegurados que así lo soliciten, actuando el Instituto en su carácter de organismo público descentralizado y para exigir el cumplimiento de dichas obligaciones, goza de ciertas prerrogativas que la Ley de la Materia le confiere, en su carácter de organismo fiscal autónomo.

Nuestra opinión es que consideramos prudente la implementación de la responsabilidad a cargo de terceros, en la Ley del Seguro Social, con el objeto de superar el fraude que propician las empresas con el simple hecho de ser no localizables, que por cambiar su razón social o su domicilio fiscal, evaden el cumplimiento de las obligaciones en materia de seguridad social, lo cual afecta al Estado o en este caso, a la dependencia obligada a brindar seguridad social; así como, de manera directa a los trabajadores al servicio de dichos patrones, quienes con su esfuerzo han ayudado a incrementar el patrimonio del empleador.

CAPÍTULO VI
PROPOSICIÓN APODÍCTICA DE
“RESPONSABILIDAD A CARGO DE TERCEROS”

En virtud de que el Instituto aplica por analogía, disposiciones que por su naturaleza son de aplicación estricta, la propuesta es que en la Ley del Seguro Social contemple en forma clara y precisa, los supuestos de Responsabilidad a cargo de Terceros que se dan en la realidad:

ARTÍCULO.- Se configura la Responsabilidad a cargo de terceros, para efectos de las aportaciones de seguridad social, en los siguientes casos:

- I. *Cuando el patrón, al efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, no retenga el importe de las cuotas a cargo de dichos trabajadores, será responsable, hasta por el monto de las aportaciones de seguridad no retenidas.*

- II. *Cuando se trate de sociedades en liquidación o quiebra, los liquidadores y síndicos serán responsables por las aportaciones de seguridad social que debieron cubrirse a cargo de dicha sociedad y por aquellas que se causaron durante su gestión.*

- III. *Los directores, gerentes generales y los administradores únicos de las empresas, respecto de las cuotas obrero patronales causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, sólo en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen o con la condición que se den cualquiera de los siguientes supuestos:*
 - a) *No solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y en el Instituto.*

 - b) *Cambie su domicilio fiscal sin presentar el aviso respectivo, efectuándose dicho cambio, después de notificado el inicio del ejercicio de facultades de comprobación y previo a la notificación de la resolución*

que se dicte con motivo de dicho ejercicio o después de notificado un crédito fiscal y antes de que se hubiese cubierto o se dejare sin efectos.

c) Cuando abandone el domicilio fiscal que tiene registrado ante el Instituto o suspenda sus operaciones, sin dar el aviso correspondiente.

d) No lleve contabilidad, la oculte, altere o destruya.

IV. Los socios o accionistas, respecto de las aportaciones de seguridad social que se hubieran causado, cuando tenían dicha calidad, sólo en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, se incurra en alguno de los supuestos previstos en los incisos a) b) c) y d) de la fracción III anterior, y sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la persona moral de que se trate, ya sea sociedad mercantil, sociedad o asociación civil o fideicomiso, que para efectos del Instituto tengan el carácter de patrón o empresa.

NOTA:- Tratándose de adquirentes de negociaciones o de la existencia de sociedades escindidas, las características que presentan son semejantes a las de la Sustitución Patronal dentro de la Ley del Seguro Social, en su artículo 290, por lo que no es prudente duplicar la figura, lo que si es válido es delimitar su alcance en el precepto legal que lo contempla.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- *El Código Fiscal de la Federación, tiene un carácter únicamente supletorio de las leyes fiscales respectivas y en consecuencia, se aplica a aquellas figuras jurídicas contempladas expresamente en la ley especial.*

SEGUNDA.- *Siendo innecesaria para el Derecho Positivo, la clasificación de responsabilidades en sustituta, solidaria, subsidiaria u objetiva, es prudente denominarla Responsabilidad a cargo de Terceros o por Deuda Ajena.*

TERCERA.- *Las figuras de intermediario laboral y de sustitución patronal contempladas en las legislaciones de Seguro Social y del Trabajo, producen una responsabilidad solidaria, con matices y esencia eminentemente laborales.*

CUARTA:- *Es necesaria la regulación de una responsabilidad a cargo de terceros, cuya naturaleza sea de índole fiscal; es decir, que el Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo estuviera en aptitud de aplicarlo.*

A N E X O I
TESIS Y JURISPRUDENCIAS
DE IMPORTANCIA

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala Regional del Norte Centro II

Fuente: Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Publicación No. 34, Año III, Octubre del 2003.

Página: 125

**RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE SOCIOS O ACCIONISTAS.-
REQUISITOS PARA QUE OPERE.-**

En términos del artículo 26, fracción X, en relación con el segundo supuesto previsto por el inciso b) de la fracción III del propio numeral, para que tenga aplicación la responsabilidad solidaria a cargo de los socios o accionistas es requisito necesario que “se le hubiera notificado un crédito fiscal a la sociedad deudora”, así como que ésta hubiese cambiado de domicilio después de practicada la notificación del crédito y antes de que el mismo se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos, pero como el crédito fiscal adeudado a que alude la autoridad en la resolución combatida, se trata de un crédito autodeterminado por la empresa deudora, esto implica que ese crédito no fue notificado a la empresa deudora, no presentándose por ese motivo el requisito de que el crédito de trato se hubiera notificado a la sociedad deudora, razón por la cual no es procedente que en aplicación del aludido artículo 26, fracción X, en relación con el inciso b) de la fracción III del mismo numeral, la autoridad determinara responsabilidad solidaria al hoy actor, en su calidad de socio de la empresa deudora. (16)

Juicio No. 116/02-05-02-1.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de agosto de 2002, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Héctor Carrillo Máñez.- Secretario: Adolfo Rosales Puga.

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala Regional del Norte Centro II

Fuente: Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Publicación No. 34, Año III, Octubre del 2003.

Página: 125

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE SOCIOS O ACCIONISTAS.- SUS LÍMITES CONFORME AL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN X DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De la lectura del texto de la fracción X de tal artículo 26, la responsabilidad atribuida a los socios y accionistas de una sociedad, es limitada, ya que tal numeral la refiere, únicamente a “la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad”. Lo anterior, en primer lugar, quiere decir que los socios o accionistas no son responsables solidarios por el importe total del adeudo fiscal a cargo del deudor principal o directo, sino que su responsabilidad se limita a la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad; en segundo lugar, que la autoridad fiscal antes de determinar responsabilidad solidaria a un socio o accionista está obligada a agotar previamente el procedimiento de cobro coactivo en contra de la sociedad deudora, pues es claro que sólo así y hasta que agote dicho procedimiento de ejecución en contra de la deudora principal conocerá si los bienes de la misma alcanzaron o no a cubrir el importe del interés fiscal, ya que de ocurrir lo segundo, implicará que una parte del interés fiscal no alcanzó a ser garantizada con los bienes de la sociedad respecto de la cual conforme a lo dispuesto por la fracción X del artículo 26 del Código Tributario Federal, será procedente que la autoridad fiscal determine la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas.(17)

Juicio No. 116/02-05-02-1.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de agosto de 2002, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Héctor Carrillo Máñez.- Secretario: Adolfo Rosales Puga.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Agosto del 2002

Tesis: XVI. 4o. 7 A

Página: 1374

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. LOS SOCIOS O ACCIONISTAS DE LA CONTRIBUYENTE RESPONDEN HASTA LA PARTICIPACIÓN QUE TENÍAN EN EL CAPITAL SOCIAL DURANTE EL PERÍODO O A LA FECHA DE QUE SE TRATE Y NO EN LA MEDIDA DE SU APORTACIÓN INICIAL (ARTÍCULO 26, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). De conformidad con lo dispuesto, por el artículo 26, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, la responsabilidad de los socios o accionistas con las sociedades respecto de las contribuciones causadas por éstas cuando sus bienes no bastan para garantizar los créditos que deben cubrir y siempre que se encuentren en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III del artículo en comento, no puede exceder de la participación que dichos sujetos tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate. Ahora bien, por participación, en términos del invocado precepto, debe entenderse no la aportación o cantidad que los socios de inicio enteraron para constituir el capital social, sino la proporción que sus acciones representan en relación con dicho capital, participación que para ser cuantificada implica que deba conocerse el monto al que asciende el capital social a la fecha en que se fincó el crédito y luego, con base en ello, calcular la cuantía de aquella participación. Por consiguiente, de acuerdo con el numeral en cita, el vínculo derivado de la responsabilidad solidaria en estos casos alcanza hasta la cantidad que representa la referida proporción del capital social, propiedad del socio.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 113/99. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Celaya. 30 de Junio del 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Arredondo Elías. Secretario: Salvador Alvarez Villanueva.

Amparo directo 858/2000. Sabrina Olivera Gutiérrez. 5 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Cruz García. Secretaria: Claudia Delgadillo Villarreal.

Revisión fiscal 10/2002. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Celaya. 26 de abril del 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Castro Aguilar. Secretario: Salvador Roberto Hernández Ramírez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo XV, abril del 2002, página 1335, tesis V. 2o. 59 A, de rubro: "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.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Abril del 2002

Tesis: V. 2o. 59 A

Página: 1335

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, esta 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 del 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 del 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Blanco Quihuis. Secretaria: Gloria Flores Huerta.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Marzo de 2001

Tesis: XXI, 3o. 2 A

Página: 1810

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS LEGATARIOS Y DONATARIOS EN MATERIA TRIBUTARIA. De la lectura de la fracción VII del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que son responsables solidarios con los contribuyentes, los legatarios o donatarios a título personal respecto de las obligaciones fiscales que se hubiesen causado en relación con los bienes legados o donados, esto es, para poder fincar créditos fiscales con motivo de la responsabilidad solidaria, es necesario que la autoridad pruebe no sólo que el donante no cumplió con sus obligaciones fiscales, sino que para que el donatario tenga el carácter de sujeto pasivo por deuda ajena, es también necesario que se acredite fehacientemente que tales obligaciones por las que se fincó una responsabilidad solidaria, se causaron en relación con los bienes objeto de la donación, sin que sea suficiente que se aduzca que los créditos se estimaron presuntivamente.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO

Revisión fiscal 11/2000. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otro. 16 de agosto del 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Isidro Avelar Gutiérrez. Secretario: Rafael Alfredo Victoria Vargas.

Novena Época.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Mayo de 1999.

Tesis: I. 4o.A. 296 A

Página 1068

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL SÍNDICO EN MATERIA FISCAL. SÓLO LA ASUME A PARTIR DE QUE INICIA SU GESTIÓN. INTERPRETACIÓN CORRECTA DEL ARTÍCULO 26 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. La obligación solidaria puede asumirse por voluntad de las partes y por disposición expresa de la ley; en el primer caso se asume en la forma y términos que el obligado quiera hacerlo; y en el segundo, la ley marca la forma y términos. En el caso que nos ocupa, la obligación solidaria impuesta por el artículo 26, fracción III, constituye una responsabilidad para el síndico o el liquidador, por lo que éste debe propiciar con su acción o su omisión la infracción a la ley; ahora, si la omisión en el pago de las contribuciones detectada por la autoridad a través de las visitas practicadas a la sociedad fallida se propició antes de que el quejoso asumiera el cargo de delegado de la sindicatura, no puede imputársele la responsabilidad del pago de dichas contribuciones a menos que se hubiera acreditado una omisión culposa del cumplimiento de sus obligaciones contraídas con motivo de su cargo. Refuerza la anterior conclusión lo dispuesto en el párrafo tercero de la propia fracción III, que establece: "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 sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión..." En esas condiciones, de una interpretación lógica de ambas disposiciones no puede llegarse a una diversa conclusión, que tanto los liquidadores y los síndicos por una parte y los gerentes generales, directores generales o administradores únicos, por la otra, tienen obligaciones solidarias de las responsabilidades en que hubieran incurrido durante su gestión, admitir lo contrario contravendría todo orden lógico.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 5674/97. Holding Coin, S.A. de C.V. 15 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Silvia Martínez Saavedra.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Abril de 1999

Tesis: V. 3o. 3 A

Página: 503

CARGA DE LA PRUEBA. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE UN SOCIO O ACCIONISTA. De la redacción del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, no se advierte en forma expresa que sea la autoridad quien tenga la obligación de probar los extremos que allí se establecen; sin embargo, sí se puede colegir que es a la propia autoridad a quien le corresponde dicha carga probatoria, pues conforme a la fracción X del referido precepto, sólo puede considerarse responsable solidario a un socio o accionista respecto de contribuciones cuando la sociedad obligada directa incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de dicho artículo y, por ello, es evidente que la autoridad debe conocer tal hecho para poder fincar la responsabilidad solidaria y es por ende la que está en posibilidad legal de probarlo, máxime que esa cuestión le sirvió de motivación al acto impugnado en el juicio fiscal y fue base de sus argumentaciones al contestar la demanda, pues reiteró que realizó todas las diligencias correspondientes para exigir el pago del crédito fiscal a la propia empresa causante; por tanto, si no demostró tal hecho, es inconcuso que no se actualizó ese supuesto normativo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 65/98. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 21 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Carrillo Vera. Secretaria: Myrna Consuelo Osuna Lizárraga.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Febrero de 1996

Tesis: XV. 2o. 2 A

Página: 421

FISCAL, RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA. HIPÓTESIS EN QUE NO SE CONFIGURA. El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en vigor prevé diversas hipótesis de responsabilidad solidaria con los contribuyentes y, ninguna de ellas comprende el hecho de que una persona desempeñe funciones de comisario de una sociedad mercantil; por tanto, si el quejoso tenía nombramiento de comisario de una persona moral, resulta claro que tal carácter es únicamente para realizar las funciones de vigilancia de la sociedad ante los socios que la integran, pero de ninguna manera se le puede considerar responsable solidario de las obligaciones fiscales de la sociedad mercantil en que presta sus servicios, puesto que, la conducta desplegada por él, no encuadra en ninguna de las hipótesis previstas en el precepto legal invocado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 173/95. Agente del Ministerio Público Federal adscrito al Juzgado Cuarto de Distrito en el Estado. 10 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Adán Gilberto Villarreal Castro. Secretario: Miguel Angel Montalvo Vázquez.

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XI, Enero de 1993

Página: 323

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL. NO OPERA TRATÁNDOSE DE LA SOCIEDAD CONYUGAL. La figura jurídica de la responsabilidad solidaria, regulada por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, no incluye a la esposa respecto a los créditos adquiridos por su cónyuge, ni a la inversa; por lo que en estos casos las autoridades hacendarias deben respetar el cincuenta por ciento de los derechos correspondientes a los bienes embargados.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Amparo en revisión 221/92, Estela Castilleja Peña de Cavazos. 16 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretaria: Elvira Concepción Pasos Magaña.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA:

ALVARADO, ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal*, ED. Porrúa, 1a.ed. México, 2000.

CARRASCO, IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, ED Oxford,ed. México, 1998.

DE BUEN, LOZANO, Néstor, *Los Grupos de Empresas Nacionales y Multinacionales y el Derecho del Trabajo*. ED. por la U.N.A.M.,ed. Agosto de 1981.

DE BUEN, LOZANO, Néstor, *Seguridad Social*, Segunda edición ampliada, ED. Porrúa, México, 1999.

DELGADO MOYA, Rubén, *Filosofía del Derecho de Trabajo*. ED. PAC, ed. México, D.F. 1993.

FLORES, ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas*, vigésima octava edición, ED. Porrúa, México, 1989.

GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, Décimo octava ED, ed.. Porrúa, México, 1994.

JIMÉNEZ, GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Sexta edición. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales (ECAFSA) México, 2002.

MABARAK, CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, segunda edición, ed. Mc Graw Hill, México, 2000

BIBLIOGRAFÍA

MARTÍNEZ, LÓPEZ, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, ED.cuarta ed Ediciones Contables y Administrativas, México, 1982

ROJINA, VILLEGAS, Rafael, *Teoría General de las Obligaciones*, Volumen III, Décimo Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1984.

LEGISLACIÓN:

Código Fiscal de la Federación, Publicado en el Diario Oficial de la Federación En fechas: 30 de diciembre de 1966, 31 de diciembre de 1981, y 31 de diciembre del 2000.

Ley General de Sociedades Mercantiles, Publicada en el Diario Oficial de la -- Federación el 4 de agosto de 1934, modificada por última vez el 24 de diciembre de 1996.

Ley del Seguro Social, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre del 2001.

Ley Federal del Trabajo, vigente a partir del 1o. de mayo de 1970.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento de la Ley del Seguro Social, en materia de afiliación, clasificación De empresas, recaudación y fiscalización.

REVISTAS:

ARRIAGA, MAYÉS, Eugenio, "*La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario*", Revista del T.F.F. 5o. número extraordinario, México, 1971.

BIBLIOGRAFÍA

DIEP DIEP, Daniel, artículo sobre: *“La Responsabilidad Solidaria en materia fiscal, inconstitucional”*, Defensa Fiscal. Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, Apdo 4, No. 46, Grupo Empresarial Editorial, Puebla, Pue. Agosto del 2002.

GARCÍA, CUENCA, Gustavo. Artículo sobre *“Responsabilidad Solidaria en materia del Seguro Social”* Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial Revista, Año XII, Núm. 300, 3era. decena, Editores TAXXX, México, Agosto del 2002.

PORRAS, LARA, Ma. Aurora, Artículo sobre: *“La responsabilidad Solidaria del Representante Legal de una Sociedad Mercantil”* Defensa Fiscal Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, año 4. No. 27, Grupo Empresarial Editorial, Puebla, Pue. Enero del 2001.

ROTTER AUBANEL, Salvador Artículo sobre: *Reforma Fiscal 2001, Comparada*, Revista Nuevo Consultorio Fiscal. Año 15, Número 274, 2a. quincena de enero del 2001, Editores e Impresos FOC, México. D.F., 2001.

