



# Responsabilidad Fiscal – Penal de socios, accionistas y directivos.

P O N E N T E

L.D. y E.D.C. Omar Valenzuela Bautista

[ovalenzuela@mrvconsultores.com](mailto:ovalenzuela@mrvconsultores.com)

BOLETÍN EJECUTIVO

CIRCULACIÓN RESTRINGIDA A CLIENTES

SEPTIEMBRE 2021

- **L.D., E.D.C y E.D.F Omar Valenzuela Bautista**

## **CURRICULUM VITAE**

Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, Especialista en Derecho Constitucional por el Postgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, y especializante en Derecho Fiscal por la misma institución.

### **DESARROLLO PROFESIONAL**

Activo desde 2012 como abogado litigante en las áreas de derecho fiscal, administrativo y constitucional, así como en el sector público brindando asesoría a autoridades en materia de contribuciones federales y en materia de responsabilidades administrativas de los servidores públicos.

- DESARROLLO FISCAL EMPRESARIAL, S.C., Abogado litigante y consultor de autoridades fiscales en la firma.
- KAYE TRUEBAABOGADOS, S.C., Abogado litigante y consultor de autoridades fiscales en la firma.
- BANCO DE MÉXICO, Abogado en materia de responsabilidades administrativas de los servidores públicos.
- MARTÍNEZ, RUIZ, VALENZUELA Y ASOCIADOS, S.C., Socio de la firma.
- Expositor de temas Fiscales y Empresariales en diversas capacitadoras del país.

# TEMARIO

- I. La representación legal
  1. Socios, Accionistas Directivos
  2. Representación legal de las personas morales.
  3. Apoderado legal
  4. Socios, accionistas y directivos en su calidad de garantes.
- II. La responsabilidad solidaria para socios, accionistas o directivos.
  1. El sujeto pasivo en la legislación fiscal mexicana.
  2. Análisis del concepto de responsabilidad solidaria en materia fiscal.
  3. Responsabilidad solidaria de los socios o accionistas.
  4. Determinación de la responsabilidad solidaria del socio o accionista.
- III. Responsabilidad penal – fiscal de socios, accionistas y directivos
  1. Nociones generales sobre los delitos.
  2. La imputabilidad de las personas físicas y morales
  3. Responsabilidad de socios y directivos en la comisión de delitos fiscales
- IV. Conclusiones y recomendaciones.

# Representación legal

## Administración y representación de SM (Art. 10 LGSM)

- La representación de toda sociedad mercantil **corresponderá a un administrador o administradores.**
- Podrán realizar **todas las operaciones** inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la ley y el contrato social.

## Administración y representación de SC (Art. 2709 CCF)

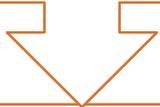
- La administración de la sociedad puede conferirse a **uno o más socios.**
- Habiendo **especialmente encargados** socios de la administración, los demás no podrán contrariar ni entorpecer las gestiones de aquéllos, ni impedir sus efectos.

# Socios, Accionistas y Directivos

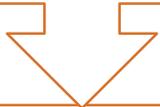
Órgano Supremo de la Sociedad.  
Asamblea de accionistas.



Órgano de representación.  
Administrador único o consejo de administración.



Socios y accionistas.



Apoderado, mandatario y directivo.

# Administración y representación. Sociedades Anónimas (Arts. 142 a 147 LGSM).

La administración estará a cargo de **uno o varios mandatarios**:

- Temporales y revocables,
- Pueden ser **socios o personas extrañas** a la sociedad.
- Cuando los administradores sean **dos o más**, constituirán el **Consejo de Administración**.

## **Gerentes Generales o Especiales.**

- La Asamblea General de Accionistas, el Consejo de Administración o el Administrador, podrá nombrar **uno o varios**, sean o no accionistas.
- Los nombramientos serán **revocables** en cualquier tiempo.
- Tendrán las **facultades que expresamente se les confieran** y gozarán, dentro de sus atribuciones, de las **más amplias facultades de representación y ejecución**.

# Responsabilidad de los administradores en las Sociedades Anónimas. (Art. 158 LGSM)

Los administradores son **solidariamente responsables** para con la sociedad:

- I. De la realidad de las aportaciones hechas por los socios;
- II. Del cumplimiento de los **requisitos legales** y estatutarios establecidos con respecto a los **dividendos** que se paguen a los accionistas.
- III. De la existencia y mantenimiento de los **sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información que previene la ley.**
- IV. Del exacto cumplimiento de los acuerdos de las Asambleas de Accionistas.

# Apoderado legal

El Administrador o el Consejo de Administración y los Gerentes podrán, dentro de sus respectivas facultades, **conferir poderes** en nombre de la sociedad.

- Serán **revocables** en cualquier tiempo.
- No restringen sus facultades.
- La terminación de las funciones de Administrador o Consejo de Administración o de los Gerentes, **no extingue las delegaciones ni los poderes** otorgados durante su ejercicio.

# Apoderado legal (Art. 2554 CCF)

## **Poder general para pleitos y cobranzas.**

- Bastará que se diga que se otorga con todas las facultades generales y las especiales que requieran cláusula especial conforme a la ley, para que se entiendan conferidos sin limitación alguna.

## **Poder general para administrar bienes.**

- Bastará expresar que se dan con ese carácter, para que el apoderado tenga toda clase de **facultades administrativas**.

## **Poder general para ejercer actos de dominio.**

- Bastará que se den con ese carácter para que el apoderado tenga todas las **facultades de dueño**, tanto en lo relativo a los bienes, como para hacer toda clase de gestiones a fin de defenderlos.

- ▶ Cuando se quisieren **limitar**, las facultades de los apoderados, se consignarán las limitaciones, o los poderes **serán especiales**.
- ▶ El CCF **confunde poder con mandato**, pues los considera como sinónimos.

# Socios, accionistas y directivos como garantes.

## Garante.

- Toda persona que en virtud de un **contrato**, de una **disposición jurídica** o de los **estatutos sociales** tenga como **obligación o responsabilidad el cuidar de un bien jurídico o persona**.
- Será **responsable de los delitos fiscales** que se cometan en relación a ese bien jurídico o persona, **aunque no participe directamente** en su comisión, pues debido al deber a su cargo **tenía la obligación de evitar** la conducta tipificada como delito fiscal por el CFF.

La figura del garante esta **representada**, entre otros, por:

- Los **socios** o el **representante legal**, a través de lo fijado en los **estatutos sociales**.
- Cualquier **prestador de servicio** (contador, abogado, etc.), a través del **contrato** respectivo.
- Cualquier persona **a la que ley le imponga la obligación** de cuidar de un bien jurídico o de una persona, como un **depositario de bienes**.

Serían responsables **por no haber actuado para evitar** la comisión del delito.

- Importancia del **Control Interno**.
- Debe determinarse si la persona **realmente estaba en posibilidades** de actuar en contra de ello.
- Para determinar su responsabilidad es necesario analizar si la persona **tenía la posibilidad intelectual, fáctica o física para ello, o incluso si es parte de sus deberes como garante**, según el contrato respectivo o los estatutos respectivos.

# Garante en virtud de un contrato (abogado, contador, etc.)

El garante podría **eludir la responsabilidad** en la comisión del delito fiscal debido a su posición como **garante derivado de un contrato**:

- Si de **acuerdo a las circunstancias** en que se comete el delito fiscal, realmente el garante **no podía evitarlo**.
- Si la **omisión o inactividad** del garante **no es lo que propicia** la comisión del delito fiscal.
- Si de acuerdo al contrato **no se tiene esa obligación**.
- Si aunque hubiese actuado el garante, el delito fiscal **no hubiera podido ser evitado**.
- Si la **omisión o inactividad** del garante no equivale a un hacer en algún cuerpo penal.
- Que la persona **no tenga conocimiento de su posición de garante** al cometerse el delito.

# Responsabilidad solidaria

La solidaridad **no se presume**; resulta de la ley o de la voluntad de las partes. (Art. 1988 CCF)

Cada uno de los acreedores o todos juntos pueden exigir de todos los deudores solidarios o de cualquiera de ellos, el pago total o parcial de la deuda. (Artículo 1989 CCF)

Si reclaman todo de uno de los deudores y resultare insolvente, pueden reclamarlo de los demás o de cualquiera de ellos.

Las obligaciones sociales estarán garantizadas **subsidiariamente** por la responsabilidad **ilimitada y solidaria** de los socios que **administren**. (Art. 2704 CCF)

Los demás socios, salvo convenio en contrario, sólo estarán obligados **con su aportación**. (Art. 2704 CCF)

# Concepto de responsabilidad solidaria.

## Solidaridad activa. (Art. 1987 CCF)

- Cuando **dos o más acreedores** tienen derecho para exigir, cada uno de por sí, el cumplimiento total de la obligación;

## Solidaridad pasiva. (Art. 1987 CCF)

- Cuando **dos o más deudores** reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida.

# El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

- Tiene a su cargo el **cumplimiento de obligaciones fiscales** y la contribución al gasto público.
- Es la persona física o moral que **realiza el hecho imponible**, es decir, es quien realiza los supuestos hipotéticos que se establecen en la ley tributaria.

La legislación fiscal identifica **dos tipos** de sujetos pasivos:

- i) Sujeto pasivo del **poder tributario** y
  - ii) Sujeto pasivo de la **obligación tributaria**.
- ▶ La distinción entre las características de ambos, **es la base para comprender** a la responsabilidad solidaria en materia fiscal y también los alcances y límites que para la misma se han previsto en la ley.

# Sujeto pasivo del poder tributario y Sujeto pasivo de la obligación tributaria.

## Sujeto pasivo del poder tributario:

- La persona física o jurídica que **soporta su ejercicio** en el más amplio sentido del término.
- Va **más allá de la obligación material** de pago del tributo, incluyendo un **cúmulo de obligaciones y deberes** formales (hacer, no hacer, soportar, entre otras).
- Implica situaciones subjetivas **distintas del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible**, esto es, de terceros como **obligados tributarios**, en donde se identifican las figuras de la **responsabilidad** (solidaria o subsidiaria) y la **sustitución** tributaria.

## Sujeto pasivo de la obligación tributaria:

- Denominado generalmente como **contribuyente**.
- Es la persona física o jurídica que tiene la **obligación de pago del tributo por haber realizado el hecho imponible** demostrativo, en su caso, de capacidad contributiva, soportando dicha carga en su patrimonio.

# Sujeto pasivo del poder tributario y Sujeto pasivo de la obligación tributaria.

## a) Conducta realizada:

- El sujeto pasivo de la **obligación tributaria** realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la **capacidad contributiva** que el hecho imponible refleja;
- El sujeto pasivo del **poder tributario** no, pues se trata de un **tercero** que realiza un supuesto normativo que se interrelaciona con ese hecho, que la mayoría de las veces **no es demostrativo de capacidad contributiva**, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible.

## b) Fundamento normativo:

- El sujeto pasivo de la **obligación tributaria** tiene la **obligación de pago** del impuesto por haber **realizado el hecho imponible** previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria);
- El sujeto pasivo del **poder tributario** tiene la **misma obligación de pago** pero no por actualizar el hecho imponible, sino **por un mandato legal** diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria).

# Sujeto pasivo del poder tributario y Sujeto pasivo de la obligación tributaria.

## c) Posición jurídica:

- El sujeto pasivo de la **obligación tributaria** tiene el **lugar principal** en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago;
- El sujeto pasivo del **poder tributario** está obligado por ley al pago del impuesto **en lugar de aquél, sustituyéndolo**, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del normal proceso de imputación normativa de la obligación fiscal. En vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo.

## d) Naturaleza:

- El sujeto pasivo de la **obligación tributaria** es el que **satisface por regla general** y en condiciones de normalidad la obligación tributaria de pago;
- El sujeto pasivo del **poder tributario** es un **garante personal de la obligación tributaria de pago** no satisfecha por aquél, que **facilita y simplifica la actividad recaudatoria** de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un especial mecanismo impositivo.

# El Responsable Solidario en materia fiscal.

Sujetos pasivos **por deuda ajena** con responsabilidad solidaria, a quienes la **ley impone** ciertas obligaciones de **carácter formal** cuyo incumplimiento trae como consecuencia un perjuicio al fisco.

Se establece como una **sanción** por ese incumplimiento o cumplimiento deficiente.

Personas **distintas** al contribuyente, a quienes se les atribuyen obligaciones tributarias a pesar de **no haber realizado el hecho generador** de éstas.

El CFF **no define** el concepto de responsable **solidario**, responsable **sustituto** y sujeto **responsable por garantía** (estos dos últimos sujetos son englobados como sujetos solidarios).

Se encuentran dentro su mismo apartado a pesar de **no ser lo mismo** un sujeto sustituto y un sujeto solidario.

# Análisis de la responsabilidad solidaria en materia fiscal.

## a) Pluralidad de acreedores.

- **Cada** deudor significa tanto como **todos**, aunque también **uno solo**.
- Cuando se hace referencia a “cada deudor” implica que **sobre todos recae la deuda**, y en consecuencia, para el acreedor todos los deudores son **potencialmente idóneos** para efectuar la totalidad de la deuda.

## En materia fiscal:

- ▶ En los casos de auténtica responsabilidad tributaria que se establecen en el artículo 26, del CFF, aparecen cuando menos **dos sujetos**: por un lado, el **contribuyente** y, del otro, el o los **responsables**.
- ▶ El administrador de una sociedad, el padre o tutor, los socios o accionistas, los liquidadores y síndicos, entre otros.

# Análisis de la responsabilidad solidaria en materia fiscal.

## b) Identidad de prestación.

- La prestación debida por cada uno de los deudores no solo debe ser **idéntica** para todos, sino que también debe constituir la prestación común.
- No existen tantas prestaciones cuantos sean los deudores que participan en la relación obligatoria, sino que se trata de **una sola prestación** que viene a **vincular a todos ellos**.
- En la solidaridad pasiva, **todos** los deudores **deben el todo**, ya que el contenido total de la relación obligatoria es igual a la deuda de cada uno.
- El todo, en este caso, es igual a cada una de las partes, es decir, **no hay división de deudas** porque se debe el todo.

## En materia fiscal:

- ▶ Ambos deudores **deben lo mismo**, la misma prestación, de manera que **pagando cualquiera** se extingue la deuda tributaria y libera al otro deudor.

# Análisis de la responsabilidad solidaria en materia fiscal.

## c) *lus electionis* del acreedor.

- El Derecho para que el acreedor se dirija **indistintamente** a cualquiera de los deudores para reclamarle el *totum* de la deuda.
- Implica la plena **libertad del acreedor** a la hora de dirigirse a la pluralidad de deudores con objeto de reclamar satisfacción a la prestación debida.
- El acreedor no solo tiene absoluta libertad de elección del deudor a quien reclama la prestación que le es debida sino que también cuenta con pleno *lus varandi*, es decir, si el acreedor **no encuentra en el patrimonio del primer deudor** elegida la satisfacción íntegra de la prestación, puede dirigirse posteriormente **sobre cualquiera de los otros**.

## En materia fiscal:

- ▶ Solo se cumple parcialmente, ya que **no todos los supuestos** previstos las fracciones III, IV, V, VI, X, XI, XV y XVII del 26 del CFF, contienen un *lus electionis* a favor de la hacienda pública.
- ▶ Una vez vencida la obligación tributaria, no en todos los supuestos la hacienda pública puede dirigirse indistintamente a cualquiera de los acreedores (contribuyente o responsable), sino que **primero debe dirigirse contra el contribuyente** y, ante la falta de pago de este de la deuda tributaria, plenamente demostrada, podrá dirigirse al patrimonio del responsable.
- ▶ Ejemplo. Las fracciones III, X y XVII, del artículo 26, del CFF.
  - Demuestran una **responsabilidad subsidiaria**, toda vez que la obligación del responsable es de segundo grado.

# Análisis de la responsabilidad solidaria en materia fiscal.

El responsable fiscal siempre tiene **sus propias obligaciones** frente a la autoridad.

- Distinguir entre el vínculo del contribuyente realizador del hecho generador y el que existe por ministerio de ley entre el responsable y el fisco.
  - Cuando **incumple con sus propias obligaciones como responsable** es cuando se ubica en la hipótesis de responder por el importe tributario de un tercero.
- Los sujetos responsables solidarios lo son de la suerte principal y de los accesorios, como los recargos, pero no de las multas.
  - El principio de personalidad de la pena impide que las multas se transmitan a persona distinta del infractor.

# Motivación de la responsabilidad solidaria en materia fiscal.

El artículo 26 del CFF **no establece expresamente** que sea la autoridad quien tenga la **obligación de probar** los extremos **de procedencia** para atribuir la responsabilidad solidaria.

Al ser la propia **autoridad quien debe conocer los hechos** en los que motiva su determinación para poder fincar la responsabilidad solidaria se debe considerar que es la propia autoridad quien está en posibilidad legal de probarlo.

# Otros sujetos pasivos en nuestra legislación.

## Retenedores.

- Sujetos que por su función, profesión o actividad tienen la **obligación legal de separar una suma de dinero** del destinatario legal tributario y enterarla al fisco.
- *“En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido”.* (Art. 6, quinto párrafo, del CFF)

## Recaudadores.

- Personas que por su función, profesión o actividad reciben cierta cantidad de dinero del contribuyente, a la cual **deben adicionar el monto de contribuciones** que, por disposición de ley, estos agentes deben enterar al fisco.
- No se configura el hecho generador, sino que por razones de seguridad o comodidad fiscal la ley les extiende la obligación de cobrar y enterar el monto de la contribución.

Ambos son **auxiliares del fisco**, por su obligación de enterar la contribución de un tercero.

- Dada la **facilidad** que tienen para **retener o cobrar** el adeudo.
  - Mantienen contacto con los recursos del contribuyente y de ahí pueden enterarle al fisco lo que por ley le corresponde.
- Tienen a su cargo **obligaciones formales** para enterar la contribución a la autoridad fiscal.
- Si incumplen con sus obligaciones formales, estarán incumpliendo con la obligación sustantiva a cargo del contribuyente.
- La responsabilidad por incumplimiento de la obligación formal **se extiende** para el retenedor o recaudador incumplido.

# Responsabilidad solidaria de los liquidadores, síndicos y directores (Art. 26, fr. III, CFF).

## Liquidadores y síndicos.

- Por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra,
- Así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

## Dirección general, gerencia general o la administración única.

- Cualquiera que sea el nombre con que se les designe.
- Serán responsables solidarios:
  - Por las contribuciones **causadas o no retenidas** por las personas morales durante su gestión.
  - Por las contribuciones que **debieron pagarse o enterarse** durante durante su gestión.
  - En la parte del interés fiscal que **no alcance a ser garantizada** con los bienes de la persona moral que dirigen.
  - Cuando la persona moral **incurra** en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X, del artículo 26 CFF.

# Responsabilidad solidaria de los socios o accionistas (Art. 26, fr. X, CFF).

Los **socios o accionistas** serán responsables solidarias con los contribuyentes:

- Respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad **cuando tenía tal calidad**.
- En la parte del interés fiscal **que no alcance** a ser garantizada con los bienes de la misma.
- Sin que la responsabilidad **exceda de la participación** que tenía en el capital social de la sociedad **durante** el período o a la fecha de que se trate.
- Cuando la persona moral **incurra** en cualquiera de los siguientes supuestos:
  - a) No solicite su inscripción en el RFC.
  - b) Cambie su domicilio **sin presentar el aviso** correspondiente en los términos del RCFF, **siempre** que dicho cambio se efectúe **después** de que se le hubiera notificado **el inicio** del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el CFF y **antes** de que se haya notificado la **resolución** que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice **después** de que se le hubiera notificado un **crédito fiscal** y **antes** de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
  - c) No lleve **contabilidad**, la oculte o la destruya.
  - d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, **sin presentar** el aviso de cambio de domicilio en los términos del RCFF.
  - e) No se **localice** en el domicilio fiscal registrado ante el RFC.

# Responsabilidad solidaria de los socios o accionistas (Art. 26, fr. X, CFF).

- f) Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de **contribuciones hubiere retenido o recaudado**.
- g) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo del CFF, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber **emitido comprobantes** que amparan operaciones inexistentes a que se refiere dicho artículo.
- h) Se encuentre en el supuesto a que se refiere el artículo 69-B, octavo párrafo del CFF, por **no haber acreditado la efectiva** adquisición de los bienes o recepción de los servicios, **ni corregido su situación fiscal**, cuando **en un ejercicio fiscal** dicha persona moral **haya recibido** comprobantes fiscales de **uno o varios contribuyentes** que se encuentren en el supuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del CFF, por un **monto superior a \$7'804,230.00**.
- i) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B Bis, noveno párrafo del CFF, por haberse ubicado en **definitiva en el supuesto de presunción** de haber **transmitido indebidamente pérdidas fiscales** a que se refiere dicho artículo. Cuando la transmisión indebida de pérdidas fiscales sea consecuencia del supuesto a que se refiere la fracción III del mencionado artículo, también se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció.

# Responsabilidad solidaria de los socios o accionistas (Art. 26, fr. X, CFF).

La responsabilidad solidaria **se calculará**:

- Multiplicando **el porcentaje** de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social **suscrito al momento de la causación**.
- Por la contribución omitida, **en la parte que no se logre cubrir** con los bienes de la empresa.

**Únicamente** será aplicable a los socios o accionistas **que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad**, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad **cuando tenían tal calidad**.

- Se entenderá por **control efectivo la capacidad** de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo **cualquiera** de los actos siguientes:
  - a) Imponer **decisiones en las asambleas generales** de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o **nombrar o destituir** a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.
  - b) Mantener la **titularidad de derechos** que permitan ejercer el voto respecto de **más del 50%** del capital social de una persona moral.
  - c) Dirigir la **administración, la estrategia o las principales políticas** de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

# Determinación de la responsabilidad solidaria del socio o accionista.

La **responsabilidad solidaria** de los socios o accionistas:

- No se configura de manera **general** y no abarca la **totalidad del crédito**.
- Debe comprender **exclusivamente** la parte del interés fiscal que **no alcance** a ser garantizada con los bienes del deudor principal.
- En principio, la autoridad fiscal deberá tramitar el PAE en contra de la persona moral, con el objeto de determinar a cuánto asciende el valor o monto de sus bienes o la ausencia de estos, para estar así en condiciones de exigir al deudor solidario **el adeudo no garantizado**.
- No permite a la autoridad exigir **el pago del crédito** a los responsables como si se tratara de una solidaridad **general u ordinaria**.
- Los responsables solidarios **solamente** deben responder por la parte del interés fiscal que **no alcance a ser garantizada** con los bienes del contribuyente.
  - Este es el **limite y el alcance** de su responsabilidad solidaria.

# Requisitos para determinar responsabilidad solidaria del socio o accionista.

El **monto total** de un crédito adeudado por una empresa **no puede exigirse a uno** de sus socios con motivo de su responsabilidad solidaria.

La solidaridad fiscal de los socios o accionistas no opera automáticamente sino que antes:

- Deberá **determinarse un crédito fiscal** a cargo de una persona moral cuyo capital se conforme por las participaciones de socios o accionistas;
- Deberá **determinarse el valor de los bienes** de la empresa;
- Si dichos bienes **fueran suficientes**, el crédito será enterado con éstos y,
- Sólo **si no fueran suficientes** para cubrir el adeudo, lo cual tendría que encontrarse debidamente comprobado, se podrá exigir **directamente a los socios** el pago del crédito, siempre y cuando se tenga en cuenta:
  - a) Que esta responsabilidad solidaria **sólo será efectiva** para cubrir la parte del **adeudo que no alcance** a ser pagado con los bienes de la empresa; y
  - b) Que ese diferencial, al momento de ser ejecutado, **no exceda la participación del socio** en el capital de la empresa.
- Actualizarse alguno de los **supuestos de hecho** por parte de la empresa contribuyente previstos en el artículo 26, fracción X, del CFF.

# Determinación de la responsabilidad solidaria del socio o accionista.

- Para determinar la responsabilidad solidaria, la **participación en el capital social** de la empresa, debe entenderse **no como la aportación o cantidad** que los socios de inicio enteraron para constituir el capital social, sino como la **proporción que sus acciones representan** en relación con dicho capital.
- Para cuantificar la participación debe 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.
- La obligación solidaria que tienen los socios o accionistas, no se limita al monto original de su aportación, **sino al porcentaje que representa su participación accionaria en el capital social**, al momento de causarse las contribuciones respectivas.
- ▶ La obligación de los socios de **pagar el importe de sus acciones** es una obligación que **asumen frente a la sociedad**, pero cuando ésta adquiere obligaciones ante terceros, esa obligación es con base en la **proporción de su participación accionaria**, o sea, de acuerdo con el **porcentaje** que tengan sus acciones en relación con el capital social.

# Excepción al límite a la responsabilidad solidaria del socio o accionista.

- Se configura con los socios o accionistas que tengan **también conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única** de las personas morales (Art. 26, fr. III del CFF).
- La responsabilidad solidaria de quienes desempeñen las estas funciones **no tiene como límite**, además de la proporción del interés fiscal no garantizada con los bienes de la sociedad, **la participación que tengan como socios o accionistas en el capital social** de la deudora principal, dado que el directivo no necesariamente debe ser socio o accionista.
- Esto **evita una disparidad** y un **trato inequitativo** entre directivos accionistas y los que no lo sean.
- Ante el **incumplimiento de obligaciones propias al cargo de administrador**, la responsabilidad no puede equipararse a la de los socios o accionistas, por lo que tampoco pueden beneficiarse al margen de la ley, con el límite de la que para estos existe.
- *“La representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad”* (Artículo 10 LGSM)

# Nociones generales sobre los delitos (Arts. 7 a 9 CPF).

## **Delito.**

- Es el **acto u omisión** que sancionan las leyes penales.

## **Delitos de resultado material.**

- También será atribuible el resultado típico producido al que **omita impedirlo**, si éste tenía el **deber jurídico de evitarlo**.
- Se considerará que el resultado es consecuencia de una **conducta omisiva**, cuando se determine que **el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello**, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente.

## **Dolo**

- El que conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, **quiere o acepta** la realización del hecho descrito por la ley, y

## **Culpa**

- El que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, **en virtud de la violación a un deber de cuidado**, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

# Responsabilidad penal - fiscal de socios, accionistas y directivos.

- La SHCP tendrá el carácter de **víctima u ofendida** en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en el CFF.
- Para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que previamente la SHCP:
  - I. Formule **querrela**, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114.
    - **Independientemente del estado** en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado. (Aun y cuando la ley hable de “el monto de lo defraudado”)
    - Se formula un **dictamen técnico contable que contiene la cuantificación del monto defraudado** y lo envía a la Procuraduría Fiscal, para que presente la querrela, o
    - La Procuraduría fiscal en ejercicio de sus **facultades de investigación** detecta la probable comisión de un delito fiscal y presente la querrela
  - II. Declare que el Fisco Federal **ha sufrido o pudo sufrir** perjuicio en lo establecido en los artículos 102, 103 y 115.
  - III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.
- En los demás **casos no previstos** en las fracciones anteriores **bastará la denuncia** de los hechos ante el MP.
  - Por ejemplo. Artículo 113-Bis del CFF.

# Responsabilidad penal - fiscal de socios, accionistas y directivos.

- Los procesos por los delitos fiscales **se sobreseerán** a petición de SHCP, cuando los imputados **paguen las contribuciones** originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales **queden garantizados** a satisfacción de la SHCP.
  - Esta petición **se hará discrecionalmente**, antes de que el MP y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.
- La SHCP, con el fin de formular ante el MP el requisito de procedibilidad que corresponda, **podrá allegarse de los datos necesarios** para documentar hechos probablemente constitutivos de delitos fiscales.
- En los delitos fiscales en que sea necesaria **querrela o declaratoria** de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la SHCP hará la **cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela**.
  - La cuantificación sólo **surtirá efectos** en el procedimiento **penal**.

# La imputabilidad de las personas físicas y morales (Art. 13 CPF).

Son **autores o partícipes** del delito:

- I. Los que acuerden o preparen su realización.
- II. Los que los realicen por sí;
- III. Los que lo realicen conjuntamente;
- IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
- V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;
- VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;
- VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito y
- VIII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Los autores o partícipes a que se refiere el presente artículo responderán cada uno en la medida de su propia culpabilidad.

► No se requiere que el sujeto tenga una calidad específica para que se configure el delito.

# Responsables de los delitos fiscales (Art. 95 CFF).

Son **autores o partícipes** del delito:

- I. Los que acuerden o preparen su realización.
- II. Los que los realicen por sí;
- III. Los que lo realicen conjuntamente;
- IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
- V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;
- VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;
- VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito y
- VIII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Los autores o partícipes a que se refiere el presente artículo responderán cada uno en la medida de su propia culpabilidad.

► No se requiere que el sujeto tenga una calidad específica para que se configure el delito.

# La imputabilidad de las personas físicas y morales (Art. 14 CPF).

Si varios delincuentes toman parte en la realización de un delito determinado y **alguno de ellos comete un delito distinto**, sin previo acuerdo con los otros, **todos serán responsables** de la comisión del nuevo delito, salvo que concurren los requisitos siguientes:

- I. Que el nuevo delito no sirva de medio adecuado para cometer el principal;
- II. Que aquél no sea una consecuencia necesaria o natural de éste, o de los medios concertados;
- III. Que no hayan sabido antes que se iba a cometer el nuevo delito, y
- IV. Que no hayan estado presentes en la ejecución del nuevo delito, o que habiendo estado, hayan hecho cuanto estaba de su parte para impedirlo.

► **Por ejemplo.** Defraudación fiscal + Compra de CFDI + Operaciones con recursos de procedencia ilícita + Financiamiento a la delincuencia organizada.

# La reforma “Penal – Fiscal”.

- ❖ El 8 de noviembre de 2019 se publicó el “*DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal.*”
- ❖ Entra en vigor el 1º de enero de 2020
- ❖ Incurrir en los delitos fiscales previstos en la reforma tiene consecuencias **fiscales, penales y de extinción de dominio.**

# Análisis a la reforma “Penal – Fiscal”

## Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.

- **Se reforma la fracción VIII del artículo 2o. y se adicionan las fracciones VIII Bis y VIII Ter al artículo 2o.**
- Los delitos previstos en los artículos 102 y 105 (contrabando y su equiparable), 108 y 109, fracciones I y IV (defraudación fiscal y su equiparable cuando el monto defraudado supere los \$8,695,470) y 113 Bis del CFF (cuando el valor de los comprobantes supere los \$8,695,470).

## Ley de Seguridad Nacional.

- **Se adiciona una fracción XIII al artículo 5.**
- Los actos ilícitos en contra del fisco federal se consideran amenazas a la seguridad nacional.

## Código Fiscal de la Federación.

- **Se reforma el artículo 113 Bis y se deroga la fracción III del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación.**

## Código Penal Federal

- **Se adiciona una fracción VIII Bis al Apartado B del artículo 11 Bis.**
- Consecuencias para las personas morales por la intervención del delito previsto en el artículo 113 Bis del CFF.
- Antes de la reforma ya se incluían los delitos de contrabando, defraudación fiscal y sus equiparables.

# Código Nacional de Procedimientos Penales.

- **Se reforman el párrafo segundo del artículo 187; y el párrafo tercero del artículo 256; y se adicionan un párrafo séptimo con las fracciones I, II y III, recorriéndose en su orden el subsecuente, al artículo 167; y un párrafo tercero al artículo 192.**
- Art. 167, 7mo. pf. Se consideran delitos que ameritan **prisión preventiva oficiosa** los delitos previstos en los artículos 102 y 105, fracciones I y IV (contrabando y su equiparable), 108 y 109 (defraudación fiscal y su equiparable cuando el monto defraudado supere los \$8,695,470) y 113 Bis del CFF (cuando el valor de los comprobantes supere los \$8,695,470).
- Art. 186 y 187. No procederán los **acuerdos reparatorios**.
  - Aquéllos celebrados entre la víctima u ofendido y el imputado que, una vez aprobados por el MP o el Juez de control y cumplidos en sus términos, tienen como efecto la extinción de la acción penal.

## Código Nacional de Procedimientos Penales.

- Art. 191 y 192. La **suspensión condicional** será **improcedente**.
  - Planteamiento formulado por el MP o por el imputado, el cual contendrá un plan detallado sobre el pago de la reparación del daño y el sometimiento del imputado a una o varias condiciones que garanticen una efectiva tutela de los derechos de la víctima u ofendido y que en caso de cumplirse, pueda dar lugar a la extinción de la acción penal.
- Art. 256, pf 3ro. No podrá aplicarse el **criterio de oportunidad** en los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público.
  - **Iniciada la investigación** y previo análisis objetivo de los datos que consten en la misma, el MP podrá **abstenerse de ejercer la acción penal** con base en la aplicación de criterios de oportunidad, siempre que se hayan reparado o garantizado los daños causados a la víctima u ofendido.
  - Solo previa autorización de la SHCP, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, únicamente podrá ser aplicado en el caso de que el imputado aporte información fidedigna que **coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final** del mismo delito, tomando en consideración que será este último quien estará obligado a reparar el daño.

# Reformas a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada

**“Artículo 2o.-** Cuando **tres o más personas** se organicen de hecho para realizar, en forma **permanente o reiterada**, conductas que **por sí o unidas a otras**, tienen como **fin o resultado** cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada:

**VIII. Contrabando y su equiparable**, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación;

**VIII Bis. Defraudación fiscal**, previsto en el artículo 108, y los supuestos de **defraudación fiscal equiparada**, previstos en los artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; (\$8,695,470)

**VIII Ter.** Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los **comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados**, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; (\$8,695,470)”

► Actualiza la aplicación de la Ley Nacional de Extinción de Dominio.

# Artículo 113 Bis del CFF.

- Al que por sí o por interpósita persona, **expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.**
- Al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.
- Se requerirá **querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**, para proceder penalmente por este delito.
- Este delito así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. (Operaciones con recursos de procedencia ilícita)”
- Se considera delincuencia organizada y se aplicará la LNEO cuando las cifras, cantidad o valor de los **comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados**, superen lo \$ 8,695,470.
- Este delito no exige de resultado, se subsume a otro (defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparada) si se le dan efectos fiscales al CFDI que se adquiera.
  - No se causa un perjuicio inmediato al fisco federal.

# Responsabilidad penal de las personas morales

- A partir de 2014, se incluyó en el Título X, Capítulo II del Código Nacional de Procedimientos Penales el “Procedimiento para personas jurídicas”.
- Las personas jurídicas serán penalmente responsables: (Art. 421 CNPP)
  - De los **delitos cometidos a su nombre**, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen,
  - Cuando se haya determinado que además existió **inobservancia del debido control en su organización**.
  - Con **independencia** de la responsabilidad penal en que puedan incurrir sus representantes o administradores de hecho o de derecho.

# Responsabilidad penal de las personas morales

A las personas jurídicas, con personalidad jurídica propia, se les podrá aplicar una o varias de las siguientes sanciones: (Art. 422 CNPP)

- I. Sanción pecuniaria o multa;
  - II. Decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito;
  - III. Publicación de la sentencia;
  - IV. Disolución, o
  - V. Las demás que expresamente determinen las leyes penales.
- Estas sanciones podrán **atenuarse hasta en una cuarta parte**, si con anterioridad al hecho que se les imputa, las personas jurídicas contaban con un **órgano de control permanente**, encargado de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables para darle seguimiento a las políticas internas de prevención delictiva y **que hayan realizado antes o después del hecho que se les imputa, la disminución del daño provocado por el hecho típico.** (Art. 11 Bis CPF)

# Conclusiones y recomendaciones.

## **Control interno.**

- Carta recepción de los archivos que corresponden a la firma electrónica avanzada con la cual se da autenticidad al acto que se da ante la autoridad fiscal.
  - Que se asuma la responsabilidad y reparación de daños y ejercicios por el mal uso o el mal empleo, negligencia o actos ilegales que se pudieran cometer.
  - Que se describa en el contrato de trabajo las funciones de la persona que utiliza la firma electrónica y maneja las cuentas bancarias.
- 
- ▶ Los procedimientos de responsabilidad Penal – Fiscal, tienden a la recaudación, no necesariamente a la sanción.
  - ▶ Se desnaturaliza el procedimiento penal, pues la recaudación debe realizarse a través de procedimiento fiscales, no penales.

# Compliance legal - fiscal

- Programa que **previene los riesgos** de incumplimiento legal de una empresa, que pueden derivar en **sanciones fiscales, penales o de extinción de dominio**.
- **Autorregula** el comportamiento de una empresa.
- Su objetivo es **asegurar el control de los procesos y obligaciones** que se deben cumplir para reducir los riesgos y contingencias de un negocio.
- **Se diseña** de acuerdo al objeto del negocio y **se ajusta** de acuerdo con los cambios en la normatividad que le resulte aplicable.
- Puede funcionar como **atenuante** de la responsabilidad penal de la empresa.

# Compliance legal - fiscal

El programa de cumplimiento o compliance legal – fiscal se compone de diversos instrumentos, entre los que se encuentran:

- Reglamento interno.
- Manual de organización de la empresa.
- Manual y descripción de puestos.
- Canales o vías de comunicación y denuncia.

Se sugiere que el diseño y estructura del programa de cumplimiento abarque las distintas áreas que inciden en la empresa.

- Laboral, fiscal, penal, corporativo, lavado de dinero y la normatividad específica que pudiera resultar aplicable.

¡Gracias por su  
atención!

**Contáctanos**

**Teléfono: 55-71-58-70-01**

**Correo:**

**[contacto@caficon.online](mailto:contacto@caficon.online)**

---

