



Responsabilidad solidaria en materia de seguridad social, laboral y fiscal

C.P.C. y L.D. M.D.C. JOSÉ SERGIO LEDEZMA MARTÍNEZ

Integrante de la Comisión Representativa ante Organismos de Seguridad Social del IMCP

Socio fundador y director de la firma Ledezma & Ledezma Consultores, S.C.

sergio@ledezma-ledezma.com

Síntesis

En el presente artículo se abordará el tema de la responsabilidad solidaria analizando los alcances que se observan en las leyes que tienen una relación con temas de la seguridad social, en su aspecto general y, en seguida, las particularidades en la Ley del Seguro Social (LSS), Ley Federal del Trabajo (LFT) y el Código Fiscal de la Federación (CFF), encausando el estudio hacia la incertidumbre que, en su caso, puede darse en las normas aplicables al no ser exactas en sus determinaciones ante la ausencia de procedimientos para cuantificar y, finalmente, las ilegalidades inminentes en que pueden incurrir las autoridades, para que, por parte de los patrones, se tengan las prevenciones necesarias.

En las normas sobre temas de seguridad social se hace uso del concepto de responsabilidad solidaria de manera general sin hacer una diferencia con la responsabilidad subsidiaria; en ello encontramos que la principal diferencia consiste en que en la primera se pueda exigir a cualquiera de las personas involucradas, ya que en su esencia se trata de una obligación conjunta sobre una misma deuda y, en el segundo

caso, solo existe cuando el deudor principal no cumpla, para lo que deberá seguirse un procedimiento para intentar su cobro y ante la imposibilidad, cobrar al responsable subsidiario.

Responsabilidad, de acuerdo con la Real Academia Española implica:

1. f. Cualidad de responsable; 2. f. Deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal; 3. f. Cargo u obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado; 4. f. Der. Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente.¹

Así, en el ámbito del derecho implica la capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente, aunque debe recordarse que, en este aspecto, el sujeto activo es el que tiene la posibilidad de exigir de otro el cumplimiento de una obligación y el sujeto pasivo es en el que recae esta, para los efectos, en la solidaridad es un tercero el que cumple por disposición de ley.

Esos alcances se observan en nuestra práctica cotidiana de aplicación y cumplimiento de las leyes, pero

de una manera muy especial, últimamente en los ámbitos que se han mencionado generando en algunos casos una incertidumbre especial; la responsabilidad implica la habilidad que tiene una persona para responder, bien por tratarse del sujeto obligado directo que se ha obligado libremente, o bien de un tercero que puede obligarse en nombre del deudor principal de manera voluntaria o porque la ley lo coloca en el supuesto de cumplir por la deuda del primero aún en contra de su voluntad.

Aspecto laboral

La responsabilidad surge en el momento del incumplimiento de una obligación, donde el acreedor puede exigir de los sujetos, en lo general, la responsabilidad solidaria de un beneficiario, la cual surge en el momento del incumplimiento del patrón principal ante la falta de elementos suficientes para hacerle frente a las obligaciones para con los trabajadores; de tal forma que, ante ello, lo primero que debe ocurrir es agotar la imposibilidad del cumplimiento; por ello tendría que demostrarse tal circunstancia, en la que aparezca la insolvencia del principal obligado a satisfacer las prestaciones del trabajador o trabajadores, es decir, que no dispone de elementos propios o recursos suficientes para cumplir con las obligaciones que derivan de la relación de trabajo, insolvencia que puede aparecer dentro del propio juicio laboral o al ejecutarse el laudo respectivo.

En el aspecto laboral la responsabilidad solidaria se prevé en el artículo 14 de la LFT, al referir que “la persona física o moral que subcontrate servicios especializados o la ejecución de obras especializadas con una contratista que incumpla con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para dichas contrataciones”. Como se observa, la responsabilidad es respecto de los trabajadores que han sido utilizados en el cumplimiento del contrato, sin embargo, en un aspecto práctico, en muchos de los casos los patrones ocupan a los trabajadores indistintamente en varios lugares, lo cual genera una complicación en la definición y en los alcances, ya que difícilmente podría saberse cuántos días, cuántas horas han colaborado en cada lugar dejando en incertidumbre al responsable solidario.

Especial cuidado debe tenerse al identificar que el contratista tenga solvencia para hacerle frente a las obligaciones con los trabajadores y observar en lo posible que esté cumpliendo con las obligaciones de carácter laboral y que cuente con solvencia para las contingencias que pudiera enfrentar, tomando en cuenta que el solo hecho de que en un momento haya cumplido con las obligaciones de pago con

los trabajadores como el salario y las prestaciones como el aguinaldo, horas extras, prima dominical, premios de asistencia y puntualidad, despensa, aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y séptimo día, no implica que tenga solvencia económica sino solamente que en las fechas en que debió hacerlo tenía con qué hacerlo, lo que en un momento dado no son elementos suficientes para hacer frente a una condena laboral.

Seguridad social

En el campo de la seguridad social, en su parte fiscal, es identificarse cómo a partir de la reforma del 23 de abril de 2021 se modifica el artículo 15-A para establecer que, en la contratación de servicios especializados y ejecución de obras especializadas debe cumplirse con lo dispuesto en la LFT, identificando el alcance en la responsabilidad solidaria, dejando en sus alcances que la persona física o moral que contrate la prestación de servicios o la ejecución de obras con otra persona física o moral que incumpla las obligaciones en materia de seguridad social, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para ejecutar dichas contrataciones.

En este supuesto de la responsabilidad solidaria se parte de que el primer obligado es el patrón o contribuyente directo para el efecto, quien es el primer responsable de cubrir las aportaciones de seguridad social y solo ante la imposibilidad práctica del cumplimiento el responsable solidario sea quien debe cumplir con la obligación no cubierta.

En dicha disposición también se debe observar que para que se pueda fincar la responsabilidad solidaria del contratante el presupuesto esencial es que el patrón incumpla con las obligaciones, lo que en esencia implica que la autoridad del IMSS debió ejercer sus facultades de comprobación a fin de verificar el incumplimiento de las obligaciones patronales y, en su caso, determinar mediante una resolución las diferencias y sustentar que no existe la posibilidad de cobrar.

Sin embargo, en ese supuesto, la autoridad, en cumplimiento del principio de legalidad del que deben revestirse todos los actos y resoluciones de autoridad, debe fundar y motivar perfectamente las cargas que pretenda establecer al supuesto responsable solidario, para lo que deberá identificar perfectamente de qué trabajadores se trata, cuánto percibieron, cuáles fueron las cuotas que dejaron de cubrirse, además de las disposiciones legales aplicables al caso concreto, identificando perfectamente cómo es que se ha situado en la hipótesis planteada en el artículo 15 acerca de la contratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas que

deberán cumplir con las condiciones y requisitos establecidos en la LFT. La persona física o moral que contrate la prestación de servicios o la ejecución de obras con otra persona física o moral que incumpla las obligaciones en materia de seguridad social, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para ejecutar dichas contrataciones.

Al efecto existe una incertidumbre manifiesta en dicha disposición debido a que en ningún momento se establece la forma en que deba llegarse a cuantificar la responsabilidad tornándose en una regla con falta de claridad que puede dejar en un estado de indefensión al supuesto responsable solidario, al amparo de la presunción de legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades a que hace referencia el artículo 68² del CFF, que refiere que "los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que, la negativa implique la afirmación de otro hecho". Por ello, el contribuyente tiene la oportunidad de demostrar lo contrario si cuenta con los elementos que así lo prueben, generando la oportunidad de desvirtuar lo afirmado por la autoridad, siempre y cuando sea de manera oportuna.

En un caso especial puede existir, en primer término, la posibilidad de desvirtuar las aseveraciones que haga la autoridad demostrando que el contratista ha cumplido con sus obligaciones respecto de los trabajadores que participaron en la ejecución de los trabajos, cosa que puede demostrarse con los documentos que otras disposiciones obligan a obtener del contratista; por ejemplo, los pagos de las cuotas al IMSS, aunque existe la posibilidad de que la autoridad llegue a considerar que aquel no cumplió de manera correcta, por lo que ello implicaría una negativa lisa y llana de que se hayan dado las circunstancias y hechos que asegure la autoridad caso en el que esta deberá probar los hechos que motivaron su resolución de manera fehaciente y en caso contrario en el momento dado deberá obtenerse una nulidad de la resolución que contenga la responsabilidad solidaria.

Más aún, en este caso específico, al tratarse de aportaciones de seguridad social, tiene el carácter de naturaleza fiscal, por lo cual debe recordarse el procedimiento correcto para llegar al extremo de fincar la responsabilidad solidaria a un tercero. Como se ha dicho, debe identificarse primero el incumplimiento del patrón mediante el ejercicio de facultades comprobación que como organismo fiscal autónomo tiene el IMSS, luego fincar un crédito fiscal al patrón, exigirlo mediante el procedimiento administrativo de ejecución y finalmente, en el caso que de tratarse

de personas morales no tengan bienes suficientes para cubrir el adeudo queda la posibilidad de agotar la responsabilidad solidaria de los administradores, socios o accionistas de conformidad con el artículo 26, fracciones III y X del CFF.

Existe el riesgo de la violación al artículo 9 de la LSS³ en cuanto a la aplicación estricta de la norma, ya que con ello se establece una carga al particular, en este caso al supuesto responsable solidario. En específico, este artículo dispone que establecen cargas las normas que se refieren al sujeto, objeto, base de cotización y tasa.

En otro de los alcances de la responsabilidad solidaria el artículo 38 de la LSS define el momento en que el patrón asume el carácter de retenedor, donde la cuota que corresponde cubrir al trabajador deberá retenerse al efectuar el pago de los salarios correspondientes, con la relevancia de que en el caso de que no se realice tal retención en tiempo oportuno, solo podrá descontar al trabajador cuatro cotizaciones acumuladas, quedando las restantes a su cargo, donde en el supuesto de no haberlo hecho y quedarse con la obligación de pagarlas adquiere ese carácter, ya que la autoridad puede exigir su pago.

Código Fiscal de la Federación

La reforma en materia de subcontratación de servicios especializados y ejecución de obras especializadas trajo, además, una modificación especial al CFF en materia de responsabilidad solidaria, ya que se estableció en la fracción XVI del artículo 26 un alcance especial para el caso de que se reciban servicios calificados como subcontratación de personal, en el entendido de que la LFT dispone lo que se entiende como tal cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra; en ello dejando una "responsabilidad solidaria" por las contribuciones que se hubieran causado a cargo de los trabajadores con los que se prestó el servicio, así, simplemente sin considerar que en su caso pudo existir cumplimiento en cuanto a las retenciones y entero del empleador directo.

Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

[...]

- XVI. Las personas morales o personas físicas, que reciban servicios o contraten obras a que se refiere el artículo 15-D del presente Código, por las contribuciones que se hubieran causado a cargo de los trabajadores con los que se preste el servicio.

Nuevamente nos encontramos ante la incertidumbre en los alcances de la disposición para pretender establecer una responsabilidad solidaria incluso cuando se hubiera cumplido con la retención y entero del impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores, cuando en realidad debería establecerse que esa responsabilidad se tenga cuando el empleador no haya retenido y enterado las contribuciones, ya que no debe pasar desapercibido que en el caso de que alguien hay retenido y enterado, no habría incumplimiento y al exigir a un tercero la misma cantidad da lugar a un pago doble y entonces a un pago de lo indebido de una parte o de otra que trae como consecuencia el derecho a la devolución de conformidad con el artículo 22 del CFF.

Así las cosas, se observa en el CFF la falta de claridad para determinar la cuantía de dichas contribuciones, ya que se establece simplemente que sea por las contribuciones que se hubieran causado a cargo de los trabajadores con los que se preste el servicio, sin tomar en cuenta que en un momento con esos trabajadores se puedan prestar servicios a varios prestatarios o contratantes de manera paralela, lo que puede traer el riesgo de la imprecisión en su cuantificación violentando en su caso el artículo 5 del CFF⁴ respecto de la aplicación estricta de las disposiciones fiscales, lo que al establecer una carga debe referir de manera clara y precisa la forma de su cuantificación.

En este supuesto es claro que no puede caerse en la responsabilidad solidaria si ha sido posible darle efectos fiscales de deducción a acreditamiento a los pagos o contraprestaciones si se cuenta con el registro de empresas prestadoras de servicios especializados, además no coincida con el objeto social o actividad preponderante del beneficiario y se cumpla con los requisitos que establezca la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

Responsabilidad de los administradores, gerentes, socios o accionistas

No pasa por alto la responsabilidad que puede fincar-se a los administradores, gerentes generales, socios o accionistas de una persona moral ante el hecho de que la persona moral no cuente con activos suficientes para cubrir el crédito fiscal determinado por una autoridad fiscal. En ello como se ha comentado antes, la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación primero debe determinar las cuotas a cargo del patrón, luego deben pasar todas las etapas donde puedan desvirtuarse e incluso interponer los medios de defensa a su alcance para que finalmente puedan ser exigibles tales cantidades, cubriéndose primero con los bienes de la empresa.

Así las cosas, cuando los bienes sean insuficientes puedan cobrarse a los responsables solidarios, siempre y cuando se encuentre en los supuestos que al efecto establece el artículo 26 del CFF, específicamente en las fracciones III y X.

El artículo en mención refiere a los sujetos que la ley coloca como terceros obligados ante el incumplimiento de las obligaciones del principal; por lo tanto, en el momento de ubicarse en el supuesto que establece la norma surge el derecho del sujeto activo para hacer exigibles las cantidades.

¿Quiénes son responsables solidarios?

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:

- Los 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.
- 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.
- Los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad.

Además, como se ha mencionado, para que los socios se consideren responsables deberán tener o haber tenido el control efectivo, entendido ello cuando puedan llevar a cabo los siguientes actos:

- 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.
- Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.

- 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.

La responsabilidad para los gerentes generales, administradores generales, socios o accionista podrá establecerse cuando la persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).
- Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación 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 este se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el RFC.
- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- 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.
- 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 la 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 \$8,658,790.00.
- 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.

Así, el derecho de la autoridad para exigir el pago del crédito fiscal surge a partir de la insuficiencia o ausencia de bienes de la deudora principal al haber agotado previamente el procedimiento administrativo de ejecución, por lo que en el caso de que no se siga ese procedimiento la resolución que contenga la responsabilidad solidaria sería ilegal.

Al efecto, los tribunales se han pronunciado en la tesis de rubro:

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESPECTO DE LAS CONTRIBUCIONES CAUSADAS POR LA SOCIEDAD. NO ACTUALIZA SIMULTÁNEAMENTE EL DERECHO DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA EXIGIR EL PAGO DEL CRÉDITO FISCAL, AL SER NECESARIO LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE PONGA DE MANIFIESTO LA INSUFICIENCIA O AUSENCIA DE BIENES DE LA DEUDORA PRINCIPAL.⁵

En las normas sobre temas de seguridad social se usa el concepto de **responsabilidad solidaria de manera general** sin hacer una diferencia con la responsabilidad subsidiaria

Conclusión

En suma y tomando en consideración lo expuesto, la responsabilidad solidaria surge a partir del incumplimiento de una obligación de parte del deudor principal, en este caso el patrón contribuyente y que ello nace al haberse ubicado en los supuestos establecidos en la norma, ya sea laboral, de seguridad social y fiscal.

En todos los casos es un tercero el que debe cumplir, en el aspecto laboral por las prestaciones que debieron otorgarse al trabajador en el vínculo laboral particularmente en cuanto se supone la subcontratación de personal, por lo que debe tenerse especial cuidado en asegurarse de no caer en el supuesto de que se pongan a disposición a trabajadores para que se presten servicios, o bien de que no coincidan los objetos sociales o actividad preponderante tanto del contratante como del contratista y caer en la eventual arbitrariedad de los funcionarios al calificar la relación que se tiene.

En el aspecto fiscal de la seguridad social, al tener el supuesto de ser responsable por el incumplimiento del patrón, debe tenerse el cuidado de asegurarse de que el empleador haya cumplido con sus obligaciones tanto de inscripción de los trabajadores al régimen obligatorio como del correcto pago de cuotas, aunque sigue existiendo el riesgo de la incertidumbre de la inexacta determinación al darse la posibilidad de que las autoridades no identifiquen perfectamente los elementos que sean base para ello, como los días que laboraron los trabajadores y los salarios devengados, sobre todo cuando el contratista ha tenido una diversidad de contratantes y los trabajos se hayan efectuado con los mismos trabajadores, por lo que debe estudiarse de manera puntual la legalidad con lo que se llega a las cantidades a exigir.

La responsabilidad que se ha planteado en el CFF por las contribuciones que se hubieran causado a cargo de los trabajadores con los que se preste el servicio, dejan una incertidumbre especial al no establecerse un procedimiento especial para su determinación, dejando espacio a la arbitrariedad.

Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria que puede fincarse a los administradores o gerentes generales, así como a los socios o accionistas, rescatar que esa responsabilidad solo puede exigirse hasta el momento de haber agotado la imposibilidad de cobrar o garantizar con los bienes de la persona moral y solo cuando se haya incurrido en los supuestos que al efecto establece el artículo 26 del CFF, en las fracciones III y X aplicable respecto de las contribuciones en general. 

- 1 Real Academia Española (2022). Responsabilidad. *Diccionario de la lengua española*. Disponible en: <<https://dle.rae.es/responsabilidad>>. Consultado el 28 noviembre de 2022.
- 2 Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.
- 3 Artículo 9. Las disposiciones fiscales de esta Ley que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas las normas que se refieran a sujeto, objeto, base de cotización y tasa.
- 4 Artículo 50.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.
- 5 Registro digital tesis 2020315, Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época Materia(s): Administrativa, Tesis: V.2o.P.A.25 A (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 68, Julio de 2019, Tomo III, página 2155, Tipo: Aislada, obtenida de: <http://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2020315> Amparo directo 105/2018. 18 de febrero de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Javier Sánchez Martínez. Secretario: Iván Güereña González.

Fuentes consultadas

Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre de 1981, última reforma publicada DOF 12-11-2021.

Ley Federal del Trabajo, *Diario Oficial de la Federación*, 1 de abril de 1970, última reforma publicada DOF 31-07-2021.

Real Academia Española (2022). Responsabilidad. *Diccionario de la lengua española*. Disponible en: <<https://dle.rae.es/responsabilidad>>. Consultado el 28 noviembre de 2022.