

90  
29



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

## “El Licenciado en Contaduría como Consultor Fiscal”

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que en Opción al Grado de:

Licenciado en Contaduría

**P R E S E N T A:**

**CESARIO TORRES SOLIS**

Asesor:

C.P.T. Manuel Resa García

MEXICO D.F.

Noviembre de 1988



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

# I N D I C E

## - INDICE

### - INTRODUCCION ..... 3

### - CAPITULO I

#### "EL LICENCIADO EN CONTADURIA"

1.1.- Antecedentes en el área fiscal. ....	5
1.2.- Cambios importantes en las leyes fiscales. ....	7
1.3.- La ley del impuesto sobre la renta de sociedades. ....	10
1.4.- El contador como intermediario entre la Secretaría ..... de Hacienda y Crédito Público y sus contribuyentes.	13

### - CAPITULO II

#### "EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO ESPECIALISTA FISCAL"

2.1.- Concepto en consultoría fiscal. ....	17
2.2.- Formación e importancia de la especialización. ....	18
2.3.- La relación del contador con otros profesionistas. ....	24
2.4.- Campos que comprende la consultoria. ....	27

### - CAPITULO III

#### "SERVICIOS QUE PROPORCIONA EL LICENCIADO EN CONTADURIA"

3.1.- Información y orientación oportuna. ....	34
3.2.- Preparación y revisión de declaraciones de impuestos. ....	36
3.3.- Representación de su clientela ante las autoridades fiscales. ....	44
3.4.- Impuestos diferidos. ....	49
3.5.- Planeación Fiscal. ....	57

### - CAPITULO IV

#### "EL PROBLEMA DEL PAGO DE LOS IMPUESTOS"

4.1.- Evasión fiscal. ....	62
4.2.- Elusión fiscal. ....	65
4.3.- Estímulos fiscales. ....	68
4.4.- Administración de impuestos. ....	74
4.5.- Medidas contra la elusión y evasión fiscales. ....	78
4.6.- Principio de equidad. ....	82

- CAPITULO V

"PERSPECTIVAS DEL LICENCIADO EN CONTADURIA"

5.1.- Desde el punto de vista de las autoridades fiscales.....	85
5.2.- Desde el punto de vista de la profesión.....	89
5.3.- Desde el punto de vista del licenciado en contaduría como especialista fiscal. ....	103

- CAPITULO VI

"SANCIONES FISCALES"

6.1.- Clasificación de las infracciones. ....	107
6.2.- Clasificación de las sanciones. ....	107
6.3.- Legislación de las sanciones.....	108
6.4.- Sanciones de las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. ....	113
6.5.- Sanciones de las agrupaciones profesionales de contadores públicos en México. ....	115

- CONCLUSIONES .....	118
----------------------	-----

- BIBLIOGRAFIA .....	120
----------------------	-----

## INTRODUCCION

Al dar por terminado el presente trabajo de investigación, puedo decir con orgullo que hice un trabajo que me gusta, que es importante, que es de la actualidad y que en su desarrollo fui conociendo un poco más de lo que ignoraba con respecto al área de impuestos, al desarrollo de la profesión con los antecedentes impositivos y en general el campo de trabajo del Licenciado en Contaduría.

Para realizar el trabajo "El Licenciado en Contaduría y la Asesoría Fiscal" me interecé más a lo que nos dicta la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles.

Consideré más interesante hablar del panorama fiscal que encierra a las empresas, porque desde mi punto de vista es el campo más amplio de trabajo del Licenciado en Contaduría (al hablar de las sociedades o empresas lo hago tomando en cuenta tanto las de iniciativa privada como de la pública).

En el desarrollo del tema, toco puntos tales como cambios en las leyes fiscales, la relación del Licenciado en Contaduría con los contribuyentes y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la importancia de la especialización desde diversos puntos de vista, los servicios que puede ofrecer un Licenciado en Contaduría.

En el Capítulo IV, toco un tema de actualidad que le llamé "El problema del pago de los impuestos" y en el que contiene subtemas como la evasión fiscal, los estímulos fiscales y las medidas que ha tomado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para erradicar la elusión y la evasión de impuestos.

Investigué sobre las posibilidades de desarrollo profesional desde el punto de vista de las autoridades fiscales, así como del profesional que desde su campo de trabajo puede situar al especialista en cuanto a las necesidades de actualidad. En el último capítulo, desarrollo las clases de sanciones que se puede hacer acreedor un Licenciado en Contaduría por falta de responsabilidad y ética profesional, y menciono las que nos enmarca el Código Fiscal por parte de las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como las que tienen las agrupaciones de Contadores a nivel nacional, y en qué posibilidades se vería involucrado un profesionista con la aplicación del Código Penal.

CESARIO TORRES SOLIS

## CAPITULO I

### "EL LICENCIADO EN CONTADURIA"

- 1.1. ANTECEDENTES EN EL AREA FISCAL
- 1.2. CAMBIOS IMPORTANTES EN LAS LEYES FISCALES
- 1.3. LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES
- 1.4. EL CONTADOR COMO INTERMEDIARIO ENTRE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y SUS CONTRIBUYENTES.

### 1.1. ANTECEDENTES EN EL AREA FISCAL

Con el nacimiento del Impuesto sobre la Renta, en la primera parte de este siglo muchas sociedades que hasta entonces no se habían preocupado por llevar registros de sus operaciones ni en preparar estados financieros, pues tenían apenas ocasión de comunicar sus datos financieros a extraños, se convencieron de que era preciso mejorar su contabilidad, para mayor información y así evitar pagos excesivos de impuestos, o sanciones por pagos insuficientes, buenos registros de contabilidad y un ídóneo criterio contable, además de conocer la reglamentación de tipo contable contenida en la ley.

Se produjo gran demanda de Contadores Públicos y el número de éstos creció para satisfacerla. La actuación en materia impositiva se convirtió desde entonces en una parte importante de sus actividades profesionales aún sin existir una especialización en la materia.

Los Contadores Públicos han representado un papel estabilizador de importancia. Han ocupado una posición prominente aunque no dominante en la determinación de los resultados gravables de las Empresas.

El papel tradicional de los Contadores Públicos en su actuación como Auditores Independientes y su código de ética que subraya la presentación adecuada y la completa revelación de datos pertinentes, les han formado actividades subconscientes y hábitos mentales, que indudablemente aplican también en materia de Impuestos.

Reconocen obligación de ayudar a su cliente a pagar sus impuestos apegándose al texto de la Ley para no pagar impuestos de más, así como también se concideran obligados a evitarles dificultades, desalentando intentos de evasión que pueden motivar sanciones o controversias.

## ANTECEDENTE HISTORICO

Hasta ahora hemos estado acostumbrados a considerar que el Impuesto sobre la Renta en México, se inicia con la llamada Ley del Centenario, publicada el 20 de julio de 1921. Sin embargo, se han encontrado antecedentes de un impuesto con más carácter de Impuesto sobre la Renta que la propia Ley del Centenario, y que se remonta al 15 de enero de 1813, o sea, 108 años antes que ésta. Dicha ley, fué publicada por don Félix María Calleja, quien entre otras cosas, ostentaba los cargos de Virrey, Gobernador y Capitán General de la Nueva España.

Tan interesante documento muestra un adelanto sorprendente en la materia, ya que en el aspecto de la tarifa progresiva, se anticipa un siglo a la misma Inglaterra, país al que se reconoce como cuna del Impuesto sobre la Renta. En efecto William Pitt lo estableció por primera vez en 1798, provisionando por los fuertes desembolsos que demandaba la guerra de Inglaterra contra Francia.

Esa ley de 1813 contenía principios tan avanzados, que algunos de ellos vuelven a aparecer como novedad en la nueva legislación reformada y puesta al día a partir de los Acuerdos de Punta del Este, tomados en la reunión de agosto de 1961. Uno de ellos es la "calificación estimativa". En nuestra moderna legislación (llamémosle así a partir de la Ley del Centenario), este recurso se estableció a partir de 1941. Otra "innovación" de gran importancia es la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores que se introdujo a partir del 1.º de enero de 1965 o sea, en la ley vigente, disposición también contenida en el documento de 1813.

Sin considerar lo anterior, se han distinguido en México tres etapas legislativas en esta materia: La primera comprende la Ley del Centenario (1921) y la de 1925. La segunda se inicia en 1941 y la tercera en 1954. Ahora podemos agregar una cuarta a partir del 1.º de enero de 1965.

## 1.2. CAMBIOS IMPORTANTES EN LAS LEYES FISCALES

### a) Ley del Centenario de 1921

La primera Ley del Impuesto sobre la renta, es un mero antecedente. Promulgada por el Presidente Constitucional el General Alvaro Obregón y Secretario de Hacienda Don Adolfo de la Huerta.

El 20 de Julio de 1921; estableció un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio, gravó los ingresos del Comercio, de la Industria, de la Ganadería los obtenidos por profesionistas y asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a crédito y de participaciones y dividendos de las Empresas.

### b) Ley de 1924

El 21 de Febrero de 1924 siendo todavía presidente de la República el Gral. Alvaro Obregón, su Ministro de Hacienda Ingeniero Alberto J. Pani, le propuso la creación de una ley semejante a la del centenario, solo que con carácter permanente la que se promulgó el 21 de Febrero de 1924, denominándose "Ley para la recaudación de los Impuestos", establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas.

### c) Ley del 18 de Marzo de 1925

Con la experiencia obtenida durante el importante año de la implantación de este impuesto, y para agrupar nuevamente en un código la ley y el reglamento respectivo, al año siguiente se aprobó la tercera ley del impuesto sobre la renta llamada a regir dieciseis años de 1925 a 1941 y que fue la que arraigó en forma definitiva este impuesto en nuestro medio, esta ley fue expedida siendo presidente de la República el General Plutarco Elias Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público - el Ingeniero Alberto J. Pani.

De carácter cédular como la ley del centenario, esta perfeccionó este sistema, agrupando las distintas actividades gravables en siete cédulas en la forma siguiente:

- 1a. Comercio
- 2a. Industria
- 3a. Agricultura
- 4a. Imposición de Capitales
- 5a. Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el estado.
- 6a. Sueldos y
- 7a. Honorarios de Profesionistas

d) Ley del 31 de Diciembre de 1941

Esta ley fue promulgada siendo presidente de la República el General Manuel Avila Camacho y Secretario de Hacienda el Licenciado Eduardo Suárez.

Con la aparición de esta nueva ley, se suprimió el Impuesto del superprovecho. Además introdujo el sistema de categorías para los profesionistas o Pasantes del Impuesto Cédula V lo que originó controversias que dieron motivo a un cambio posterior.

e) Ley de 1953

Las referencias a los proyectos de 1953-1955 se hacen aún cuando en una forma sintética con mayor detalle, sin embargo dado que la glosa anterior era imperiosa para la Reforma a la ley del 31 de Diciembre de 1941 a fin de volverlas clara, sencilla y al alcance de quienes tienen que cubrir el tributo, y por ello se llegó a la conclusión de volver a redactarla otra vez y formular un reglamento que entrara en vigor en 1954. Es hasta 1961 cuando empieza a tener modificaciones este sistema cédular que perduró aproximadamente 40 años cuando se creó la taza complementaria sobre ingresos acumulables, la que en materia de impuestos personales trató de corregir las deficiencias del sistema cédular.

f) Reflexiones sobre la Reforma Fiscal de 1987

Dentro de la peor crisis económica que se recuerde en la historia contemporánea de nuestro País, México renegocia nuevamente su deuda con sus acreedores extranjeros, quienes aceptan llevarla a cabo por la recomendación dada por el Fondo Monetario Internacional. Para ello, México se comprometió a adoptar un programa económico orientado al crecimiento y a fortalecer sus Finanzas Públicas, y para alcanzar ese objetivo formuló el compromiso de reducir el déficit del sector Público en una cantidad equivalente al 3% del Producto Interno Bruto (PIB). Con ese motivo, se creó el Programa de Aliento y Crecimiento (PAC), con el que se pretenden los siguientes objetivos: incrementar la recaudación Fiscal durante 1987 en el equivalente a 1.3% del P.I.B.; este tratará de obtenerse a través de ampliar la base gravable de las Empresas y la reducción de la evasión Fiscal. Mediante ajustes de precios y tarifas se tratará de generar ingresos adicionales equivalentes al 1.2% del P.I.B., ajustes que se empezaron a efectuar a partir de Agosto de 1986. Finalmente, se pretende generar una reducción en el gasto público equivalente al 0.5% del P.I.B., a través de una disminución en el gasto corriente de aproximadamente 1%, ya que se propone incrementar la inversión pública en 0.5% del P.I.B.

Para alcanzar un incremento en la recaudación del 1.3% del P.I.B. entra en vigor a partir de 1987 una Reforma Fiscal que fue anunciada desde 1986. En la exposición de Motivos de la Iniciativa de ley que envió el Presidente de la República al Congreso de la Unión proponiendo Reformas Fiscales para ese año, se señaló que se estaban estudiando nuevos esquemas para el tratamiento de algunos rubros que conforman la base gravable de las Sociedades Mercantiles, los cuales tendrán por objeto ampliar dicha base, pues el impuesto sobre la renta había ya perdido su capacidad recaudatoria, y por lo tanto había dejado de ser la principal fuente de Ingresos de Carácter Fiscal, cediendo su paso a los impuestos indirectos que generalmente inciden en la población mas necesitada. De esta manera, se hace realidad la intención expresada hace un año, y así a partir de 1987, se amplía la base gravable de las Empresas limitando la deducción y la acumulación de intereses, lo cual se logra a través de incorporar en el cálculo de la base gravable, el efecto inflacionario que producen los créditos concedidos por el contribuyente y los que hubiere adquirido a su cargo.

### 1.3. LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES

México es un República Federal con estados autónomos, y en lo que respecta a gravámenes o contribuciones, la Federación está facultada para gravar casi todas las actividades económicas, mientras que los esta dos Federales solamente pueden gravar los renglones que específicamente se le señalan constitucionalmente.

Este impuesto se causa por la percepción de Ingresos en efectivo en especie o en Crédito, que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca así como de ingresos que obtengan las asociaciones y sociedades de carácter ci vil.

Para determinar si se es contribuyente del Impuesto, se deben realizar los supuestos generadores del mismo y además tener la calidad - del sujeto pasivo, misma que se determina en atención a tres elementos:

- A) Nacionalidad.
- B) Residencia
- C) Fuente de riqueza

Residencia.- En este supuesto se encuentran los extranjeros - residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera es tablecidas en el País así como las Agencias o Sucursales de Empresas Ex-- tranjeras establecidas en la República.

Fuente de Riqueza.- Dentro de esta situación se encuentran los ,extranjeros residentes en el extranjero, y las personas morales de nacio- nalidad extranjera que no se encuentran domiciliadas en el País, respecto de sus Ingresos gravables procedentes de Fuentes de riqueza situadas en - territorio nacional. Por ejemplo: cuando se perciben ingresos, entre otros por los siguientes conceptos:

- A)Asistencia Técnica y Transferencia de Tecnología
- B)Patentes, marcas, nombres comerciales y publicidad
- C)Intereses

Se considera sujeto para efectos fiscales la persona física o moral (jurídica), pudiendo serlo inclusive, la unidad económica, aún cuando carece de personalidad jurídica para otros efectos de derecho. Sin embargo, debe reunirse además otro elemento para ser contribuyente de este gravamen: que la actividad se refiera al Comercio, Industria, Agricultura, Ganadería o Pesca.

Para el pago del Impuesto se calcula sobre la que resulte de -- disminuir a los ingresos acumulables del ejercicio Fiscal del que se trate, las deducciones permitidas por la ley, esto es, sobre el Ingreso global gravable.

Estas deducciones se integran básicamente por:

- 1.- Costo de lo producido o vendido
- 2.- Devoluciones, descuentos, rebajas o modificaciones
- 3.- Depreciación de activos fijos tangibles
- 4.- Amortización de activos fijos intangibles
- 5.- Gastos estrictamente indispensables para el funcionamiento de la Empresa.

La tarifa aplicable a las Empresas está formada con un sistema progresivo y este permite adecuar equitativamente el Impuesto de acuerdo a las ganancias determinadas por el propio causante; sin embargo, se respeta un límite máximo del 42% que pertenece a la base tradicional y un 35% perteneciente a la base nueva actualmente en vigencia.

El título VIII en su artículo 801 nos dice:

"Las sociedades mercantiles aplicarán, por separado, las disposiciones contenidas en los Títulos II y VII de la ley.

El impuesto conjunto del ejercicio será la cantidad que resulte de sumar los montos de los impuestos determinados de conformidad con cada título en las siguientes proporciones:"

En año Calendario	Título II	Título VII
1987	20%	80%
1988	40%	60%
1989	60%	40%
1990	80%	20%

Las principales obligaciones de las Empresas en relación con el Impuesto sobre la renta son las siguientes:

- 1.- Inscribirse en el Registro Federal de Causantes.
- 2.- Llevar su contabilidad de acuerdo a las disposiciones federales relativas.
- 3.- Expedir documentos para acreditar sus ventas.
- 4.- Conservar la documentación fiscal por un plazo mínimo de 5 años.
- 5.- Practicar su balance.
- 6.- Presentar sus declaraciones.
- 7.- Consolidar sus resultados en una sola base, si se realizan diversas actividades.
- 8.- Presentar los avisos y manifestaciones que previene la ley.
- 9.- Consolidar los resultados de las sucursales con los de la Matriz.

#### 1.4. EL CONTADOR COMO INTERMEDIARIO ENTRE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y SUS CONTRIBUYENTES

En 1926 el destacado Contador Público Luis Montes de Oca perfeccionaba la Contraloría del Gobierno Federal creada en 1917 por Don Venustiano Carranza. Hasta entonces la contabilidad de la Hacienda Pública se limitaba a registrar la ejecución de la ley de ingresos y del presupuesto de Egresos y así rendir el informe anual a la Cámara de Diputados. A partir de ese año, la contraloría veló porque los ingresos y egresos de la Federación se mantuviesen dentro de la ley de ingresos y del presupuesto de egresos.

La misión de la contraloría era la de intervenir para evitar gastos injustificados, fraudes contra el erario, convenios onerosos para la nación, defectos técnicos de la contabilidad y del manejo del fondo.

Actualmente se requiere la creación y aplicación de nuevos procedimientos contables que satisfagan las necesidades de control que afrontan las dependencias gubernamentales.

En el terreno Fiscal no se encuentra lejano el establecimiento de una cuenta única de Contribuyentes.

El Contador Público es el responsable de la planeación, determinación y pago de las obligaciones tributarias de una entidad.

La especial preocupación del Gobierno Mexicano, ha sido el establecimiento de medios de control para la recaudación de impuestos, hecho cada vez mas difícil en virtud del incremento de la población y de las fuentes de ingresos gravables.

Lo anterior dió pábulo a que el estado llamara a colaborar en forma especial al Contador Público, para que sin sacrificar su independencia y en base a su autoridad profesional y moral, auditarse los estados financieros de los causantes sujetos al impuesto de los contribuyentes (sociedades mercantiles) correspondientes a la ley del impuesto sobre la renta, emitiendo un dictámen fiscal que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede tomar en cuenta en su tarea de fiscalización.

Esta decisión del Gobierno Mexicano tuvo un origen en el decreto presidencial de Abril de 1959, por virtud del cual se estableció la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como órgano adscrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dicho decreto fue reformado en el mes de Diciembre de 1981, habiendo sido sustituido por el reglamento del Artículo 52 del código Fiscal de la Federación al mismo tiempo, la hasta entonces Dirección General Auditoría Fiscal Federal; transformó su nombre por el de Dirección General de Fiscalización.

El artículo 52 de la ley del código Fiscal Federal establece: los hechos afirmados en los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos Contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad Mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.
- II Que el dictámen se formule de acuerdo con las disposiciones - el reglamento de este código y las normas de Auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.
- III Que el Contador Público emita, conjuntamente con su dictámen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del Contribuyente, en el que consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales.

La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad Fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por 3 años los efectos de su registro.

Si hubiera reincidencia o el Contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro.

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el Contador en cuestión

## CAPITULO II

### "EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO ESPECIALISTA FISCAL"

2.1-CONCEPTO DE CONSULTORIA FISCAL

2.2-FORMACION E IMPORTANCIA DE LA ESPECIALIZACION

2.3-LA RELACION DEL CONTADOR CON OTROS PROFESIONISTAS

2.4-CAMPOS QUE COMPRENDE LA CONSULTORIA

## 2.1. CONCEPTO DE CONSULTORIA FISCAL

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de la sección especializada en materia fiscal emite la siguiente definición:

"Consultoría Fiscal es la planeación, supervisión, revisión, análisis y control de las operaciones de una entidad económica en su aspecto impositivo así como el asesoramiento en materia fiscal y en su caso, la revisión y control del cumplimiento de las leyes impositivas, con base en el estudio profundo y permanente de la legislación fiscal tanto nacional como de otros países".

### DISPOSICION LEGAL

Acorde a lo dispuesto en el artículo 8° constitucional, que consagra la garantía individual de petición, así como el artículo 34 del "Código Fiscal de la Federación" concede a los contribuyentes el derecho a formular consultas sobre situaciones reales y concretas en relación con la aplicación que debe hacerse de las disposiciones fiscales.

Es sumamente importante el entender el contenido de esta disposición ya que la realización incorrecta de una consulta, permite a la autoridad negarse a resolver la misma.

Debe existir jurídicamente la situación que afecte al particular y esta situación en forma concreta debe hacerse del conocimiento de la autoridad fiscal a fin de que esta pueda dictaminar lo conducente.

La Consultoría Fiscal es la actividad desarrollada por el especialista en la materia, que consiste en aconsejar a los contribuyentes de cualquier impuesto, respecto a la forma de resolver determinado hecho o situaciones vigentes, apoyándose en la técnica contable y fiscal, con el propósito de lograr las máximas ventajas posibles en Materia Fiscal.

El ahorro parcial de impuestos o evitarse sanciones o recargos por parte de las autoridades hacendarias, esto se puede aprovechar al máximo de todos los estímulos que otorgan las leyes Fiscales, y cumpliendo con el pago de los impuestos oportunamente; con esto se consigue que el contribuyente pague sus impuestos en forma adecuada.

El servicio de consultoría fiscal es una consecuencia de la problemática en la interpretación y aplicación de las Leyes Fiscales.

Es una actividad profesional en donde se observa no sólo necesidad de la especialización sino de la justificación de que sea Contador Público el profesional que desempeñe esta actividad por encontrarse más evocado a ella.

## 2.2. FORMACION E IMPORTANCIA DE LA ESPECIALIZACION

La formación del consultor fiscal puede ser de manera dependiente e independiente.

**CONSULTORIA FISCAL DEPENDIENTE:** Desarrollará su trabajo bajo la dependencia de un patrón.

Las razones que existen para que un ente económico contrate a un consultor fiscal son:

- El mayor grado de confianza.

El consultor fiscal dependiente estará colocado a un nivel gerencial dentro de la Compañía.

En la actualidad en México solamente existen pocas Compañías que tienen contratado a un consultor fiscal; esto se debe a que un alto porcentaje de las Compañías no tienen recursos suficientes para contratar a uno de éstos profesionistas.

### **CONSULTOR FISCAL INDEPENDIENTE:**

Este profesionista presta sus servicios de una manera libre, puede prestar sus servicios a una ó mas personas y con una absoluta independencia mental, técnica y económica.

### **CONSULTOR FISCAL TRABAJANDO DENTRO DE UN DESPACHO:**

El Consultor Fiscal puede prestar servicios tanto a los empleados del despacho como a los clientes del mismo.

Este servicio es de gran utilidad para el despacho por ser importante para el desarrollo de las auditorías.

Para que la función que desempeña el Consultor Fiscal sea completa y eficaz, debe elaborar programas relativos a la revisión del régimen fiscal que tenga esa empresa.

#### IMPORTANCIA:

Es de gran importancia para una empresa una adecuada planeación fiscal, puesto que el área de impuestos afecta de un modo decisivo a las empresas.

Una empresa podrá tener una buena administración, métodos de control eficientes, disminución de costos y gastos etc. que de nada le servirían - si no cuenta con una buena planeación fiscal.

La incidencia de las leyes fiscales afecta a un sector muy reducido de causantes, los cuales tienen verdadera necesidad de planear adecuadamente sus operaciones desde un punto de vista fiscal, para mantenerse dentro del marco de la ley y en una situación competitiva y de vitalidad futura.

#### ENFOQUE SOCIOLOGICO

Paradójicamente la multiplicación de las áreas de estudio y de los conocimientos limita, y en ocasiones cancela el desarrollo de capacidades o la adquisición de conocimientos "auxiliares" que contextualicen y den sentido a las especialidades. En el campo estricto de la formación profesional son cada vez más raros los Médicos, Psicólogos, Ingenieros, Sociólogos, Abogados, Contadores, etcétera, generales; la especialización se difunde aceleradamente. Un fenómeno similar ocurre en el ámbito industrial y de servicios, en donde la parcialización de los procesos exigen un menor grado de preparación para lograr una más alta productividad.

Esta sistemática parcialización de áreas del conocimiento o de los procesos de trabajo entraña un afán productivo soslayando el sentido social de estos procesos, pues a mayor simplificación de los procesos de trabajo - mayor insatisfacción produce al llevarlo a cabo, al tiempo que exige una menor capacitación de quien lo debe desarrollar, la fuerza de trabajo es abaratada artificialmente. Por otro lado la continua especialización y subespecialización en las distintas ramas del conocimiento descartan la posibilidad de contextualizar y dar sentido al trabajo profesional.

Sobre este último aspecto es importante aclarar que no planteamos un profesional enciclopedista, pero sí un profesional que esté en posibilidad de ubicar el por qué de su ejercicio y que esté también en capacidad de aceptar y desarrollar el trabajo interdisciplinario.

Por ejemplo piénsese en un programa de salud dental a la comunidad si el Odontólogo sólo se dedicara a obturar caries o a extraer piezas muy dañadas, sin entender el por qué lo hace. En ciertas zonas geográficas o en distintos grupos sociales estos problemas se presentan con mayor frecuencia, sería incapaz de establecer campañas y normas preventivas; la concurrencia de distintos profesionales que, en labor conjunta con el Odontólogo puedan elaborar un diagnóstico socioeconómico posibilitaría un enfrentamiento mucho más efectivo de la problemática.

Así, es necesario repensar no sólo la producción del conocimiento, sino los perfiles de los profesionales de las distintas áreas del conocimiento, la idea tan difundida de que los especialistas se definen como aquellas personas que saben cada vez más de cada vez menos, se aproxima mucho a la realidad. Es importante capacitar en los distintos grados de la escolaridad a los educandos, pero también posibilitar el ambiente de libertad para el ejercicio de la creatividad y del cuestionamiento del entorno.

Albert Einstein, asentaba que "La imaginación es más importante que el conocimiento."

Sería interesante que nuestras Universidades y Centros de Educación Superior se plantearan no solo la actualización de los conocimientos, sino un programa de reciclaje profesional cuyo ejemplo incipiente se puede analizar en los cursos de Complementación Académica de la U.N.A.M.

El mundo se transforma cada vez más aceleradamente, nuestros conocimientos del mismo también, pero su comprensión cabal y la dimensión humana de esta transformación sólo puede ser posible a través de una aprehensión global del mundo.

## RAZONES DE LA ESPECIALIZACION EN MATERIA IMPOSITIVA

La evolución de todas las ciencias, técnicas y artes se ha basado esencialmente en la investigación, ampliándose consecuentemente los conocimientos y el campo de acción de tal o cual materia. Este desarrollo ha originado que las personas dedicadas al estudio de determinada rama, a lo cual se le denomina especialización.

Circunscribiéndonos al proceso evolutivo de la Contaduría Pública encontramos profesionales de esta rama especializados en análisis e interpretación de estados financieros, auditoría, organización contable y administrativa, asesoría fiscal, etc. La particularización citada hace más notoria en las asociaciones profesionales dedicadas a la práctica de la mencionada profesión, en virtud de la diversidad de trabajos que les son encomendados y de los problemas sobre los cuales se les pide su opinión.

El estudio analítico de determinado aspecto de una ciencia, técnica o arte podemos clasificarlo en: a) estudio con mero afán cultural, y b) estudio de aplicación inmediata. En mi opinión, el conocimiento de las leyes tributarias debe clasificarse en la segunda; ya que su aplicación es inmediata y constante.

Los hombres de negocios han palpado la conveniencia de asesorarse de personas que los guíen en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que este aspecto es de suma importancia en la proyección y desarrollo de cualquier empresa. En atención a los estudios cursados y a los conocimientos prácticos que sobre dicha materia adquieren en el desarrollo de su trabajo, la citada función de asesoría en materia fiscal ha recaído básicamente en la persona del Contador Público.

Los empresarios han identificado al Contador Público como la persona idónea para asesorarlos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en atención a que, para la determinación de las bases imponibles de los gravámenes más importantes, se requiere un profundo conocimiento de la técnica contable.

Concretamente, la aplicación e interpretación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, gravamen que conjuntamente con la participación de utilidades al personal representa aproximadamente el 50% de las utilidades de las empresas, se refiere en varios de sus artículos al término "utilidad contable" e incluso, puede concluirse, que para la determinación

de la base gravable se requiere obtener, previamente, la utilidad conforme a la técnica y los principios contables.

Cabe mencionar, que tratándose de los aspectos doctrinario y contencioso de las leyes tributarias, se recurre y debe recurrirse a Licenciados en Derecho, preferentemente también especialistas en materia fiscal.

A continuación se mencionan en forma enunciativa, las principales razones de la especialización del Contador Público en el campo impositivo.

1. Los constantes cambios en los ordenamientos impositivos, obligan al Contador Público a realizar estudios concienzudos y oportunos sobre:

- a) Modificaciones a las leyes y reglamentos tributarios.
- b) Circulares y oficios aclaratorios en relación con los citados ordenamientos.
- c) Declaratorias de exención de impuestos.
- d) Plazos para presentación de todo tipo de avisos o declaraciones ante las autoridades fiscales.
- e) Decretos derogando o estableciendo obligaciones impositivas.
- f) etcétera.

2. El Código Fiscal de la Federación indica que:

"Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen los Contadores Públicos sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario", si se reúnen los siguientes requisitos:

#### NECESIDAD DE LA EXISTENCIA

- I Que el Contador Público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.
- II Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento de esta fracción.

De lo anterior puede concluirse que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes constituyen una prueba pericial por parte del Contador Público, en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes que, aunque no obliga a las autoridades fiscales, las cuales podrán ejercer sus funciones de revisión y vigilancia; en principio se presume cierta.

El hecho mencionado obliga a los Contadores Públicos a mantenerse al tanto de los instructivos girados y de los acuerdos tomados por la H. Dirección de Auditoría Fiscal Federal, organismo que realiza las funciones de revisión y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales federales de los causantes por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3. La legislación fiscal mexicana está a tal grado diversificada y compleja, que para dar una idea mencionaremos, que sólo existen cerca de 50 impuestos federales que se enumeran anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación. Para la correcta determinación y pago de tales gravámenes debe recurrirse al estudio de las leyes y reglamentos que les son relativos.

Si lo anterior le aunamos el conocimiento de las leyes tributarias, estatales y municipales, cuya divulgación es muy deficiente, los problemas de los causantes para cumplir con sus obligaciones fiscales se dificultan y multiplican.

La complejidad y diversidad de las leyes tributarias ha provocado en los causantes una especie de temor, en cuanto a todo lo que se relaciona con sus obligaciones fiscales; lo cual motiva que el Contador Público sea requerido con mayor frecuencia para la resolución de problemas de índole impositiva, que de cualquier otro aspecto de su profesión.

La especialización se basa en estudios teóricos y práctica que le permitan a la persona especializada, adquirir conocimientos más profundos sobre determinado campo; sin embargo, el especialista no se debe circunscribir a su área, procurando estar al tanto de los adelantos en las demás áreas de la profesión, aunque sea en forma general con el objeto de poder tener una visión de conjunto de los conocimientos y adelantos de su profesión.

### 2.3. LA RELACION DEL CONTADOR CON OTROS PROFESIONISTAS

Los profesionales que intervienen en la prestación de este servicio son el Contador Público y el Licenciado en Derecho, ya que aunque el contenido de las principales leyes fiscales es eminentemente contable no puede desprendérsele de su aspecto legal. El Contador Público asesora a sus clientes en Materia Fiscal desde el punto de vista de la interpretación contable de las leyes fiscales y su repercusión financiera en las empresas. El Licenciado en Derecho asesora a las empresas en la interpretación del alcance legal de las leyes fiscales y en el procedimiento que se siga en los casos de litigio en los tribunales, aunque en la mayoría de los casos no se llega a esos extremos. El Contador Público actuará en plan coordinado con este profesional cuando proporcione pruebas documentales y periciales en los juicios que se sigan.

En algunas ocasiones se tendrá relación con el Licenciado en Economía al presisarse los efectos que provoquen algunos impuestos en el campo de los negocios.

El postulado X del Código de Etica Profesional nos menciona "El respeto a los colegas y a la profesión"

Este postulado se refiere a las relaciones humanas que el Contador Público debe desarrollar en el trato con sus colegas, colaboradores e instituciones que los agrupan, tratando de que no se menoscabe la dignidad de la profesión.

El Consultor Fiscal deberá tener presente lo anterior en las relaciones con otros profesionistas, a fin de anteponer el bien y el prestigio de la profesión, por ejemplo, cuando se requiera de la intervención del Licenciado en Derecho en casos de litigio.

PRINCIPALES FUNCIONES QUE COMPRENDE LA  
CONSULTORIA FISCAL

- a) En cuanto a las personas que requieren de sus servicios:
- 1.- Personas Físicas
  - 2.- Sociedades
  - 3.- Corporaciones
  - 4.- Entidades Gubernamentales
- b) Desde el punto de vista de la entidad que controle los impuestos y reglamentos:
- 1) Municipales
  - 2) Estatales
  - 3) Federales
- c) Respecto de los impuestos en que asesorará:
- 1) 1% sobre remuneraciones
  - 2) Impuesto sobre la renta
  - 3) Importación y exportación
  - 4) Impuesto al valor agregado
  - 5) Sobre tenencia a uso de automoviles
  - 6) Especiales sobre la producción y consumos
  - 7) Impuestos locales tales como: 2% sobre nóminas y los estatales y municipales
- d) Asesoría en otras obligaciones de las Empresas:
- 1) Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social
  - 2) Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional para la vivienda de los trabajadores
  - 3) Participación de los trabajadores en las utilidades

e) Interpretación de códigos y leyes que reglamentan las actividades de las Empresas:

1) Códigos

I.- Fiscal

II.- De Comercio

2) Leyes

I.- Federal del trabajo

II.- General de Sociedades Mercantiles

III.- De la Comisión Nacional de valores

IV.- Federal de Hacienda del Distrito Federal

V.- General de títulos y operaciones de Crédito

f) Interpretación en otras reglamentaciones:

1) Decretos

2) Reglamentos

3) Oficios, circulares, etc.

g) Sobre operaciones o situaciones específicas:

1) Fusiones

2) Quiebras

3) Liquidaciones

4) Arrendamientos

5) Financiamientos

6) Fideicomisos, etc.

#### 2.4. CAMPOS QUE COMPRENDE LA CONSULTORIA

Debido a la gran complejidad en que van evolucionando los entes económicos y el Sistema Tributario Mexicano, elementos fundamentales de la consultoría fiscal, el Licenciado en Contaduría ha visto ampliado su campo de actuación en materia fiscal, por lo que se ha vuelto más complejo y es necesario para estuadiarlo tomar en cuenta distintos puntos de vista como son:

- Servicios que presta la Consultoría Fiscal.

a) Representación del contribuyente ante las autoridades fiscales.

Este servicio se refiere a la representación que hace el consultor fiscal de su cliente cuando existe controversia con las autoridades fiscales. Este servicio podrá prestarse tanto en forma dependiente como independiente,

b) Preparación y revisión de declaraciones de impuestos. El objetivo principal de este servicio es que el causante cumpla adecuadamente con el pago de las obligaciones fiscales.

Este servicio consistirá en revisar todos los elementos que forman parte de una declaración de impuestos como son:

- Revisión de Ingresos.

c) Planeación Fiscal.

Este servicio consistirá en hacer un estudio previo de un determinado hecho o situación en base a disposiciones fiscales vigentes a fin de decidir si se hace o no como debe hacerse, con el objetivo de lograr las máximas ventajas fiscales.

d) Peritajes ante las autoridades fiscales laborales y legales. A solicitud de su cliente o por designación de las autoridades fiscales laborales o judiciales podrá actuar ante los tribunales. Como perito independiente, en los que existan litigios que requieran conocer sus puntos de vista sobre asuntos fiscales o contables.

Este servicio se presta en forma directa, ya sea verbal o por escrito, encaminado a resolver o prever situaciones conflictivas o dudosas derivadas de la complejidad y el contenido contable de las disposiciones fiscales.

Este servicio se podrá prestar tanto en forma dependiente como independiente.

En muchas ocasiones se ha confundido este servicio con la actividad que desarrolla el Consultor Fiscal, refiriéndose a la Asesoría Fiscal como sinónimo de Consultoría Fiscal. Esto es un error, puesto que el servicio de Asesoría Fiscal, es parte integrante de los servicios que presta el Contador Fiscal.

#### ACTIVIDADES DEL CONTADOR PUBLICO EN EL CAMPO IMPOSITIVO

De conformidad con lo expuesto, podemos clasificar en dos grupos, las principales actividades que desarrolla el Contador Público independiente en el campo impositivo.

- a) Como consultor o asesor de empresas o personas físicas en materia fiscal.
- b) Dictaminando estados financieros de una negociación, para efectos fiscales.

En cualquiera de sus dos caracteres el profesional de la Contaduría Pública debe actuar de acuerdo con la ética de su profesión, utilizando los mayores elementos de juicio posibles y conservando su independencia.

En su papel de asesor se enfrenta a infinidad de problemas y consultas que abarcan gravámenes federales y locales, los cuales para su resolución requieren de preparación especial, teórica y práctica, por parte del citado profesional.

#### Necesidad de la Existencia.

Si bien las reformas fiscales, se justifican en función de las realidades económicas del país y considerando la atención del Gobierno Federal de utilizar los ordenamientos impositivos como uno de los instrumentos reguladores de la distribución de la riqueza; también es incuestionable que las citadas modificaciones complican y multiplican los problemas de índole impositiva.

Suponiendo que las reformas a las leyes fiscales no fuesen fundamentales, como a las que se ha hecho referencia, sino solamente de forma o insustanciales, la opinión de un profesional de la Contaduría Pública especializado en impuestos, sería de mucha utilidad y en algunos casos indispensable, por el criterio que necesariamente hubiere adquirido en la resolución de problemas fiscales.

A continuación, se mencionan en forma enunciativa los principales servicios que le son requeridos al Contador Público, como asesor o consultor de empresas:

- a) Consultas en relación con el cumplimiento de las leyes impositivas federales y locales. Dichas consultas se refieren generalmente a la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley y reglamento del impuesto al valor agregado, Leyes de Impuestos Especiales, Leyes de Hacienda de los Estados y Territorios Federales, etcétera.
- b) Preparación o revisión de manifestaciones personales o de negociaciones, para efectos del Impuesto sobre la Renta, así como trámites, avisos y declaraciones para efectos del citado impuesto y de otros gravámenes.

El papel del Contador Público como asesor o consultor fiscal de empresas, se ha malinterpretado, en algunas ocasiones, por la opinión pública al presumir que dicho profesional ayuda a las empresas a manipular sus resultados a fin de pagar "menos" impuestos, lo cual desde luego es infundado, por las siguientes razones:

- a) La práctica de la Contaduría Pública se rige por un Código de Ética Profesional que sanciona la actuación del profesional, a fin de que ésta se realice con un plano de absoluta honestidad e independencia.
- b) Por otra parte, la labor social que realiza, actuando como intermediario entre el fisco y los causantes, le impide hacer a un lado su responsabilidad cívica, a fin de prestarse a componendas o fraudes de índole fiscal.

La actuación de la generalidad de los Contadores Públicos, se ha concretado a evitar los "excesos" en el pago de los impuestos en que, por desconocimiento o apatía, incurran las personas que requieran sus servicios; así como también puede y debe subsanar defectos de control interno, que se

presten a originar menguas en el patrimonio de sus clientes.

Al emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras que se muestran en los estados financieros de una empresa, el Contador Público debe conocer y verificar que incluyen el efecto que los gravámenes que afectan a la compañía, produce invariablemente en los resultados de la misma. El desconocimiento de los tributos a que está sujeta la empresa a dictaminar, puede ocasionar que el profesional de la Contaduría Pública, incurra en negligencia profesional, al no mostrar en los estados financieros, activos o pasivos, reales o contingentes, originados en el cumplimiento incorrecto o cumplimiento por parte de la empresa, con sus obligaciones fiscales.

Así pues, el Contador Público no puede emitir opinión sobre la razonabilidad de las cifras que muestren los estados financieros, sino se incluye en ellos el importe de los gravámenes que necesariamente afectan el patrimonio de la empresa dictaminada.

Por exigencia de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, cuando a la opinión del profesional de la Contaduría Pública se le pretende dar efectos fiscales, se obliga a dicho profesional a incluir un párrafo adicional declarando que no observó omisión alguno de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del causante auditado.

Como se ha expresado anteriormente, el efecto de los gravámenes que afecten a las transacciones que realizan las empresas debe estar considerado en las cifras que muestran los estados financieros dictaminados, por lo que el citado párrafo adicional resultaría redundante o innecesario; sin embargo se trata, en mi concepto, de una opinión específica adicional por las siguientes razones.

1.- La notable disparidad que existe entre las cifras obtenidas mediante la aplicación de los principios de contabilidad y las que se determinan de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables, provoca que las salvedades u observaciones a las afirmaciones correspondientes puedan afectar en forma distinta a cada una de las aseveraciones o solamente referirse a una de ellas.

2.- El cumplimiento con las obligaciones fiscales, implica el pago del impuesto; por lo que pudiera ser que los estados financieros reflejaran la totalidad de los pasivos por gravámenes, pero que éstos no hayan si

OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

al \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_, los resultados de sus operaciones y - las variaciones en su patrimonio por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes en relación con las utilizadas en el ejercicio anterior, Esta opinión sujeta a las siguientes salvedades:

- 1.....
- 2.....

OPINION SOBRE EL CUMPLIMIENTO CON OBLIGACIONES FISCALES FEDERALES

Declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este dictamen a pegándome a lo dispuesto por el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno y que como resultado de la revisión antes descrita, que no incluyó el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación, no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales de la Comercial, S. A., excepto que:

- a) .....
- b) .....

Nombre del Contador Público

Número de Registro en la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

Para realizar adecuadamente los dos servicios básicos a que se ha hecho referencia, los despachos dedicados a la práctica de la Contaduría Pública, en forma independiente, han palpado la necesidad de especializar en el campo impositivo a algunos de sus miembros, promoviendo y organizando a tal efecto un Departamento Fiscal.

do enterados y, consecuentemente, no puede afirmarse que el causante auditado ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

3.- Aunque el párrafo adicional para efectos fiscales se inicia con una declaración bajo protesta de decir verdad, en mi concepto, considerando que las leyes tributarias están sujetas a interpretación, el citado párrafo adicional constituye solamente una opinión personal del profesional de la Contaduría Pública, en cuanto al debido cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del causante.

Las razones expuestas, me inclinan a proponer que cuando el Contador Público incluya en su dictámen de estados financieros el párrafo relativo al cumplimiento de las obligaciones fiscales federales, emita dos opiniones de acuerdo con la siguiente redacción.

México, D. F., a \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de 19 \_\_\_\_

Señores accionistas de  
La Comercial, S. A.  
Presentes.

He examinado el estado de posición financiera de la Comercial, S.A. al \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de \_\_\_\_ y los correlativos estados de productos y gastos y de variaciones en el capital contable por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente incluyó las pruebas sobre la documentación y los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias.

como resultado de mi examen he obtenido dos opiniones; una, en cuanto al cumplimiento de los estados financieros con principios de contabilidad generalmente aceptados y su consistente aplicación; otra, en cuanto al cumplimiento de la compañía con las obligaciones fiscales federales que le son aplicables. Manifiesto que las salvedades que incluyo en mi opinión sobre el cumplimiento con principios de contabilidad, no tienen repercusión en el cumplimiento con obligaciones fiscales federales y viceversa. A continuación, expreso cada una de mis opiniones:

En mi opinión, el estado de posición financiera preinserto y los estados de productos y gastos y de variaciones en el capital contable que se anexan, presentan razonablemente la situación financiera de la Comercial, S.A.

### CAPITULO III

#### "SERVICIOS QUE PROPORCIONA EL LICENCIADO EN CONTADURIA"

- 3.1.- INFORMACION Y ORIENTACION OPORTUNA
- 3.2.- PREPARACION Y REVISION DE DECLARACIONES DE IMPUESTOS.
- 3.3.- REPRESENTACION DE SU CLIENTELA ANTE LAS AUTORIDADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
- 3.4.- IMPUESTOS DIFERIDOS.
- 3.5.- PLANEACION FISCAL.

### 3.1. INFORMACION Y ORIENTACION OPORTUNA

La información financiera se presenta en documentos llamados estados financieros y se integran básicamente por balance general, estados de resultados y estado de cambio de la situación financiera. Para producir esta información la Contaduría Pública organizada, a través de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha establecido la estructura básica sobre la que debe cuantificarse la información contable de los fenómenos económicos que se plasman en los estados financieros. Estos criterios son guías de acción sobre las que deben basarse todas las políticas contables para producir una información, de lo contrario todos los que formulan estados financieros lo harían sobre bases diferentes y sería una gran complejidad la lectura y uso de la información financiera, de ahí que todo esto se apoye en lo que los Contadores conocemos como "principios de Contabilidad", los cuáles son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

#### CARACTERISTICAS

La Contaduría Pública ha contribuido al desarrollo económico al producir información financiera, base para la inversión productiva. Sin embargo, esta información financiera debe reunir una serie de características que precisamente cumplan con sus objetivos.

#### CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION FINANCIERA

1.- **UTILIDAD:** Es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario.

##### a) Contenido Informativo

I.- **SIGNIFICACION:** Capacidad de representar simbólicamente con palabras y cantidades, su evolución, su estado y los resultados de su operación.

II.- **RELEVANCIA:** Seleccionar los elementos que mejor permitan al usuario captar el mensaje y operar sobre ella para lograr sus fines particulares.

III.- VERACIDAD: Cualidad esencial que abarca la inclusión de eventos realmente sucedidos y de su correcta medición.

IV.- COMPARABILIDAD:

De ser válidamente comparable en los diferentes puntos de tiempo para una entidad.

b) Oportunidad: Es el aspecto esencial de que llegue a manos del usuario, cuando este pueda usarla para tomar sus decisiones a tiempo para lograr sus fines.

2.- CONFIABILIDAD: Por lo que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella.

a) Estabilidad: Que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce ha sido obtenida aplicando las mismas reglas para la captación de sus datos, su cuantificación y su presentación sin que implique freno a la evolución del sistema.

b) Objetividad: Que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad.

c) Verificabilidad:

Que se puedan aplicar pruebas para comprobar la información producida.

Derivado de lo anterior, el sistema contable como un sistema de medición debe estar adecuado a las características y necesidades propias de cada empresa, para que cumpla con los fines informativos que él mismo se haya planteado. En la práctica se aprecia que muchas veces estas características de utilidad y confiabilidad no se toman en cuenta. Los sistemas contables, únicamente sirven para cumplir obligaciones de tipo fiscal, perdiéndose una de las herramientas base para tomar decisiones y lograr hacer más productivos los negocios.

### 3.2.- PREPARACION Y REVISION DE DECLARACIONES DE IMPUESTOS

#### Importancia del Control:

El impacto económico que implica dentro de las empresas el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que se encuentran afectas, así como la diversidad de disposiciones fiscales que le son aplicables y que necesariamente requieren de la formulación de avisos, manifestaciones y declaraciones diversas relativas a sus operaciones tanto propias como de terceras personas con las que se tiene relación.

Los impuestos que se deben de cubrir en forma periódica, ya sea directamente a su cargo o aquellos que de acuerdo con las disposiciones fiscales se encuentran obligadas a retener a terceras personas, es indistinto que su cálculo requiere de gran cuidado, así como que él mismo es té encargado a personal técnicamente capacitado para realizarlo.

El cumplimiento adecuado y oportuno de obligaciones fiscales relativas a avisos, manifestaciones y declaraciones, resulta también de suma importancia ya que evita a la empresa la imposición de sanciones por parte de las autoridades fiscales, contribuyendo al mismo tiempo a apoyar la labor de control y fiscalización de las empresas.

Por lo anterior, queda de manifiesto la importancia que tiene para las empresas ejercer el adecuado control de los aspectos fiscales que le son inherentes, ya que esto les permite corregir oportunamente las fallas u omisiones que se presentan.

Este control puede ser efectuado a través de la realización de diferentes tipos de revisiones, ya sea con personal de la propia empresa o por personas independientes a la misma.

#### Tratamiento Fiscal

Aplicación de las disposiciones contenidas en este apartado, que están sujetas a la vigencia de las leyes.

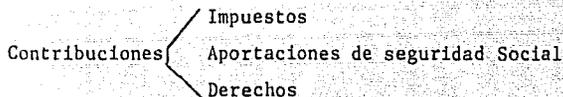
## Código Fiscal de la Federación

### Disposiciones generales

Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; sin embargo, de conformidad con las leyes, existen personas que no están obligadas al pago de contribuciones.

### Clasificación de los Impuestos

Los impuestos son una subclasificación de las contribuciones, y a la vez son una contribución establecida por la ley, los cuales deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho previsto por la misma, y que sean distintas de las señaladas en las demás subclasificaciones de las contribuciones:



### Causalidad de los impuestos

Los impuestos, y en general las contribuciones, se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren; corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago debe hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

### Períodos Fiscales

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por períodos fiscales, se aplicarán a estos, según el Código Fiscal de la Federación, las siguientes reglas:

- a) El lapso fiscal de las personas morales que no tengan período social y el de las personas físicas, coincidirá con el año calendario.

b) En el caso de las personas morales que tengan período social, su lapso fiscal coincidirá con éste, salvo el caso del período de liquidación y deberá reunir los siguientes requisitos:

- El período regular abarcará siempre doce meses y el irregular un período menor.
- Los períodos terminarán el día último del mes calendario que el contribuyente elija.

#### Período de liquidación y fusión:

En los casos en que una sociedad entre en liquidación o sea fusionado, el período fiscal regular terminará anticipadamente a la fecha en que entre en liquidación o se fusione. En el primer caso, simultáneamente con la presentación de la declaración del período durante todo el tiempo que la sociedad esté en liquidación. En el caso de fusión, presentará las declaraciones del período fiscal de la sociedad que desaparezca, la sociedad que subsista.

#### Cambio de fecha de cierre de período:

Cuando una sociedad no se encuentre en los supuestos del párrafo anterior y desee anticipar la fecha de terminación de sus períodos, debe presentar aviso ante las autoridades fiscales. Tratándose de la segunda y posteriores acciones en que desee efectuar dicho cambio, deben haber transcurrido cuando menos cinco años desde el último cambio, para que éste pueda efectuarse con la simple presentación de un aviso.

#### Definición de actividades empresariales

Se entiende por actividades empresariales a las siguientes:

- a) Actividades comerciales. Son las que de conformidad con las leyes federales, tienen ese carácter y no están comprendidas con los siguientes incisos.
- b) Actividades industriales. Entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

- c) Actividades agrícolas. Comprenden las actividades de siembra, cultivo y cosecha; y la primera enajenación de los productos obtenidos, que aún no haya sido objeto de transformación industrial.
- d) Actividades ganaderas. Son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que aún no haya sido objeto de transformación industrial.
- e) Actividades pesqueras. Son las de captura y extracción de toda --clase de especies marinas y de agua dulce, y la primera enajenación de esos productos, que aún no haya sido objeto de transformación industrial.
- f) Actividades silvícolas. Son las de explotación y cultivo forestal, así como de cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los bosques y la primera enajenación de sus productos, que aún no haya sido objeto de transformación industrial.

Concepto de empresa y de establecimiento:

Se considera empresa a la persona física o moral que realice alguna de las actividades anteriormente citadas, y por establecimiento se entiende cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las mencionadas actividades empresariales.

Registro federal de contribuyentes (RFC)

Las personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas, deben solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las personas que hagan pagos a personal, deben solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, quienes deben proporcionarles los datos necesarios. Los mencionados contribuyentes, deben solicitar su inscripción, en caso de que no se lo soliciten a ellos.

En los casos de avisos de inscripción, liquidación o cancelación de personas morales, los fedatarios públicos (notarios) exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se hagan constar actas constitutivas, de fusión o de liquidación de personas morales, que prueben dentro

del mes siguiente a la firma, que han presentado solicitud de inscripción o aviso de liquidación o cancelación, según sea el caso, en el Registro Federal de Causantes de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario debe informar de dicha omisión a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura, clave del Registro Federal de Causantes y conservación de la documentación relativa. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deben conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con la inscripción en este registro.

#### Contabilidad y documentación

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales, estén obligadas a llevar contabilidad, deben observar las siguientes reglas:

- a) Llevarán sistemas y registros contables que reúnan los requisitos que establece el reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- b) Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deben efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- c) Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos establecidos en el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

#### Conceptos que integran la contabilidad:

Quedan incluidos en la contabilidad, los registros y cuentas especiales que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios, y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes. La contabilidad se integra por los sistemas y registros contables, cuentas especiales, libros y registros sociales, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

## Facturación y conservación de documentos

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deben reunir los requisitos que señale el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La documentación, complemento de la contabilidad, debe conservarse al igual que la misma contabilidad, cinco años contados a partir de la fecha en que se presentaron las correspondientes declaraciones; a partir del 1o. de enero de 1985 se amplía de 5 a 10 años el plazo de caducidad para que las autoridades fiscales puedan ejercer sus facultades de comprobación, cuando se omita la presentación de alguna declaración del ejercicio, sin considerar dentro de ellas los referentes a pagos provisionales. El plazo de 10 años se computará a partir el día siguiente a aquél en que debió haberse presentado la declaración del ejercicio. La documentación respecto de la cual se hubiera promovido algún juicio o recurso, debe conservarse durante un plazo de cinco años, a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin.

## Modificación de la contabilidad y documentos:

Las entidades cuyos estados financieros sean dictaminados por un contador público autorizado para efectos fiscales, podrán microfilmear su contabilidad y documentos, y estos microfilmes tendrán el mismo valor que los originales, siempre y cuando cumplan con los requisitos que para tal efecto menciona el reglamento del Código Fiscal de la Federación. Tratándose de personas morales, el presidente del consejo de administración o en su defecto la persona física que dirija, será directamente responsable del cumplimiento de esta disposición.

Formularios para Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones, avisos, etc.

Las personas que, conforme a las disposiciones fiscales, tengan obligaciones de presentar solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones, o avisos ante las autoridades fiscales, así como de expedir constancia o documentos, lo harán en las formas que para tal e-

efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar la cantidad de ejemplares, los datos e informes solicitados y adjuntar los documentos que dichas formas requieran, las frecuentes modificaciones en materia fiscal hacen que las autoridades renueven su catálogo de formas constantemente, por lo que es conveniente que, en caso de necesidad de su uso, se recurra a las oficinas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para solicitar el formato actualizado.

#### Declaraciones complementarias

Las personas que tienen obligación de presentar declaraciones, tienen el derecho de presentar manifestaciones complementarias sustituyendo los datos originales. Este derecho puede ser ejercido dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se haya presentado la original, con excepción de que la modificación sea resultante de una visita al domicilio fiscal por parte de las autoridades, en donde la utilidad fiscal del contribuyente determinada presuntamente, sea diferente a la presentada en la declaración original, ya que en este caso el contribuyente tendrá un plazo de quince días y una única prórroga por quince días más, para corregir su situación fiscal.

Si en la declaración complementaria el contribuyente determina que el plazo efectuado que menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia de acuerdo a lo que establece la Ley, a partir de la fecha en que debió hacer el pago.

#### Revisiones Fiscales

En términos generales, la forma en que actualmente las Autoridades Fiscales están llevando a cabo estas revisiones, es examinando las cifras de la última declaración anual de impuestos. En caso de no existir error u omisión en el pago de los impuestos, las Autoridades Fiscales se abstienen de revisar las cifras de las demás declaraciones inmediatas anteriores. En caso contrario, revisarán los últimos cinco o diez años, según corresponda.

#### Ley del impuesto sobre la Renta

##### Disposiciones generales

Las personas físicas y morales están obligadas al pago del Im--

puesto en los siguientes casos:

- a) Residentes en México.
- b) Residentes en el extranjero con establecimiento en México.
- c) Residentes en el extranjero sin establecimiento en México.

Residentes en México - Respecto a todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

Residentes en el extranjero con establecimiento en México - Los que tengan su establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles al mismo.

Residentes en el extranjero sin establecimiento en México - Respecto de los Ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando, teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles al mismo.

#### Sujetos del impuesto

Los organismos descentralizados que realicen preponderadamente actividades empresariales; las sociedades nacionales de crédito y las sociedades mercantiles, deben calcular el Impuesto sobre la Renta que les corresponda, aplicando al resultado fiscal obtenido en el período, la tarifa obtenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### 3.3. REPRESENTACION DE SU CLIENTELA ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES

"Representación es el medio de que dispone la ley o una persona capaz, para obtener utilizando la voluntad de otra persona capaz, los mismos efectos que si hubiese actuado el capaz, o válidamente un incapaz"

El Artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, instituye que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y retificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario.

A las sociedades civiles o mercantiles los representan sus gerentes, directores o administradores.

Como queda dicho, nuestra ley no obliga a las partes a comparecer personalmente en los juicios. Pueden hacerlo por medio de un representante jurídico que, a la vez, funge como un mandatario de ellos.

En México hay procuradores judiciales y por voluntad de las partes y no por imposición de la ley. Sus facultades y obligaciones están reglamentados por los Artículos 2585 a 2594 del Código Civil, 46 y 54 de la Ley Procesal, que rezan.

- a) Las partes y sus representantes legítimos, pueden comparecer por si o por medio de procurador con poder bastante.
- b) Mientras continúa el procurador en su cargo, los emplazamientos, notificaciones y citaciones de todas clases que se hagan, tendrán la misma fuerza que si se hicieren a sus representantes, sin que le sea permitido pedir que se entiendan con éstos.

Hay que subrayar la circunstancia de que la ley exige que la representación sea bastante, es decir, la necesaria para que el proceso pueda desenvolverse en su integridad sin la parte que otorga el poder, y no como ha sucedido algunas veces en los tribunales mexicanos, que últimamente se dieron al procurador las facultades necesarias para poner obstáculos a la tramitación del juicio.

- c) No pueden ser procuradores judiciales los incapacitados, los jueces, magistrados y demás funcionarios de la administración de --

justicia dentro de los límites de su jurisdicción; los empleados de la Hacienda Pública, en cualquier causa en que pueda intervenir de oficio, dentro de sus respectivos distritos.

- d) Los actos ejecutados por el procurador se consideran ejecutados por la parte a quien representan porque en eso consiste precisamente la representación judicial anexa a la procuración.
- e) Esta dimana su fuerza, no directamente de la ley, sino del contrato de que nace. Debe otorgarse en escritura o en escrito privado, presentado y ratificado por el otorgante ante el juez de los autos.
- f) En principio, el procurador goza de todas las facultades necesarias para iniciar, continuar y terminar el proceso, pero la ley exige poder o cláusula especial, para los siguientes casos: para desistirse, transigir, comprometer en árbitros el juicio, absolver o articular posiciones, hacer cesión de bienes, recibir pagos, y en los demás casos en que especialmente la ley así lo exija. Sin embargo, estas facultades especiales pueden otorgarse de acuerdo con el Artículo 2554 del Código Civil que dice: "En todos los poderes generales para pleitos y cobranzas, bastará que se diga que se otorga con todas las facultades generales y las especiales que requieran cláusula especial; para que se entiendan conferidos sin limitación alguna... Cuando se quisieren limitar, en los tres casos antes mencionados, las facultades de los apoderados, se consignarán las limitaciones, o los poderes serán especiales. Los notarios insertarán este artículo en los testimonios de los poderes que otorgan"
- g) Son obligaciones de los procuradores tan luego como acepten el poder seguir el juicio por todas sus instancias mientras no haya cesado en su encargo por alguna de las causas que fija el Artículo - 2595; pagar los gastos que se causen a su instancia, salvo el derecho que tienen de que el mandante se los reembolse; practicar bajo la responsabilidad que fija el Código a los mandatarios, cuando sea necesario para la defensa de su poderdante arreglándose al efecto a las instrucciones que éste le hubiera dado, y si no las tu

viere, a lo que exija la naturaleza e índole de litigio.

Respecto de estas obligaciones, cabe decir que la responsabilidad del procurador judicial la determina el Artículo 2565 que previene:

"En las operaciones hechas por el mandatario, con violación o con exceso del encargo recibido, además de la indemnización a favor del --mandante, de daños y perjuicios quedará a opción de éste, ratificarlas o dejarlas a cargo del mandatario".

La ley no dice de qué clase de culpa responde el procurador judicial, pero es opinión generalmente admitida que se trata de la llamada culpa leve in abstracto, o sea la que consiste en no poner en el desempeño del mandato la misma diligencia y cuidado que, en general, acostumbra ban poner los llamados buenos padres de familia.

h) Aunque el Artículo 2588 dice que el procurador tiene derecho a ser reembolsado de los gastos que hayan efectuado y que hayan sido causados por sus instancias, se debe entender que se trata únicamente de los necesarios a la prosecución del proceso, y no de los superfluos.

Guasp es de opinión que la ley se refiere a los gastos producidos en el proceso, sin comprender aquéllos que, aunque se originen por su existencia, no son causados dentro de él. No encontramos razones bastantes que justifiquen esta distinción, que en la práctica ha de dar lugar a controversias y argucias curialescas.

i) Está prohibido al procurador judicial: 1o. aceptar otro mandato judicial de la parte contraria a aquélla de la cual tiene el poder. -- No le es ilícito hacerlo ni al mismo tiempo ni sucesivamente; 2o. -- Revelar los secretos que su poderdante le haya hecho ni suministrar los documentos o datos que de él haya recibido, con perjuicio de aquél; 3o. Renunciar al poder sin justo impedimento. Si lo tiene, no puede abandonar el poder sin sustituir la procuración cuando tenga facultades para hacerlo, o sin avisar a su mandante para que nombre otra persona.

j) Cesa la procuración judicial en los siguientes casos:

I Por separarse el poderdante de la acción u oposición que haya formulado.

II Por haber terminado la personalidad del poderdante.

En otras palabras, la procuración cesará cuando el representante deje de tener personalidad jurídica, pierda su capacidad procesal, o su legitimación en la causa. Es difícil que acontezca el primer supuesto, pero pueden suponerse los casos de muerte civil que todavía existen en algunas legislaciones, y aquellos en los cuales la ley habiendo reconocido inicialmente personalidad jurídica a determinadas asociaciones o fundaciones, se las niegue después. La falta de personalidad jurídica no sólo hace imposible toda representación, sino que tiene como efecto el de extinguir la capacidad procesal.

III. También concluye la procuración judicial si el mandante deja de estar legitimado. Por ejemplo: en un juicio se demanda el pago de un crédito que posteriormente a la iniciación de aquél, es cedido por el actor a un tercero. En este caso cesa la personalidad procesal del procurador.

El Código Civil lo ha considerado de manera especial en la fracción II del Artículo 2592:

"La representación del procurador cesa:

... III. Por haber transmitido el mandante a otros derechos sobre la cosa litigiosa, luego que la transmisión o cesión sea debidamente notificada y se haga constar en autos".

IV. Cuando de una manera expresa o tácita, la parte revoque el poder del procurador. A esta causa se refieren las fracciones IV y V del Artículo 2592: "...IV. Por hacer el dueño del negocio alguna gestión en el juicio, manifestando que revoca el mandato; V. Por nombrar el mandante otro procurador para el mismo negocio".

V. Finalmente, las mismas causas que producen la terminación del mandato civil, en general, traen consigo la de la procuración judicial. Son las siguientes: revocación, renuncia del mandatario con la salvedad mencionada más arriba, muerte del mandatario o del mandante, interdicción de uno u de otro, conclusión de negocio.

En materia Fiscal, además de prohibirse la gestión de negocios y de admitirse sólo para el interesado la representación de acuerdo con el Artículo 19 del Código Fiscal instituye una *muy sui generis* for-

ma de representación de los particulares, permitiendo a éstos nombrar por medio de escrito simple, a persona capaz a fin de que en su nombre reciba notificaciones, ofrezca, rinda pruebas y presente promociones relacionadas con estos propósitos. Este sistema de representación instituido por el Derecho Fiscal Mexicano, tiene como finalidad específica la de poder otorgar a un mandatario las facultades necesarias para tramitar que realice en nombre del mandante trámites tales como la recepción de notificaciones, ofrecimiento y rendición de pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos, evitando gastos innecesarios como son el otorgamiento de un poder notarial y su inscripción en el Registro Público correspondiente.

La autorización para recibir notificaciones se hace consistir, en la facultad que otorga el interesado a persona distinta para que en su nombre reciba las notificaciones de que se trate, creando un domicilio distinto del contribuyente interesado a persona distinta para que en su nombre reciba las notificaciones de que se trate, creando un domicilio distinto del contribuyente interesado que tiene sólo efectos procesales en cuanto a la facultad de ofrecer y rendir pruebas, se hace consistir en la actividad que realiza el autorizado para que en nombre del causante interesado le proporcionen a la autoridad los elementos necesarios para dar fin al trámite administrativo o rendir dichos elementos. Por último, en lo que se refiere a la facultad de presentar promociones relacionadas con estos propósitos, quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha que se presenta la promoción.

Como podrá percatarse el lector, esta forma de representación se circunscribe al ámbito procesal y tiene como facilidad la de nombrar a un profesionista su representante, ya que éste es quien se encarga de la asesoría del contribuyente en ese trámite sin necesidad de otorgarle un poder notarial.

### 3.4. IMPUESTOS DIFERIDOS

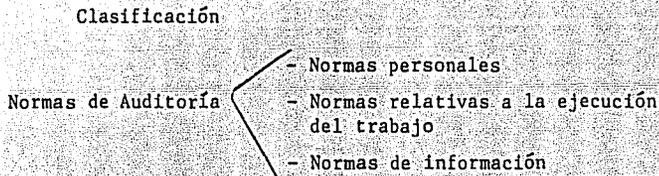
A continuación se presenta una breve explicación de algunos aspectos sobre la auditoría de estados financieros.

Auditoría de estados financieros es la investigación crítica hecha por un contador público independiente en los libros, registros, bienes y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas especializadas, con objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de una empresa mostrándose en los estados financieros, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El objetivo del examen de los estados financieros, es rendir una opinión profesional sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera y los resultados de operación de una empresa.

Para realizar este examen el contador público se basa en las normas, técnicas y procedimientos de auditoría.

Las normas de auditoría son requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y sus características específicas.



#### Normas personales

Estas normas se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir un trabajo de estas características, existiendo cualidades que el auditor debe preadquirir antes de asumir un trabajo profesional de auditoría y otras que debe obtener durante el desarrollo de toda actividad profesional, estas cualidades son:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- Cuidado y diligencia profesional
- Independencia mental

### Normas de ejecución del trabajo

El auditor esta obligado a ejercitar en el desarrollo de su trabajo un cuidado y diligencia adecuados para cumplir satisfactoriamente con las obligaciones que el mismo le impone. Existen ciertos elementos dentro del concepto de cuidado y diligencia adecuados, que por su importancia particular, no pueden ser olvidados y deben ser cumplidos, constituyendo por tanto, la especificación particular a nivel mínimo indispensable para cumplir con ésta exigencia:

- Planeación y supervisión
- Estudio y evaluación del control interno
- Obtención de evidencia suficiente y competente

### Normas de información

Estas normas son los requisitos mínimos de calidad que deben contener los estados financieros y el dictamen del auditor, en virtud de ser la información que reciben los interesados en la situación financiera y los resultados de operación de la empresa, dichas normas son las siguientes:

- Aclaración de la relación con los estados financieros o información y expresión de opinión.
- Bases de opinión sobre estados financieros

### Técnicas de auditoría

Son los recursos particulares de investigación y prueba, que el auditor usa para obtener la información que necesita y para comprobar la información que otros le han suministrado, o él mismo ha obtenido.

### Procedimientos de auditoría

Es el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros examinados, mediante las cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a su dictamen.

Clasificación de las técnicas de auditoría por elementos que se a-

plican:

Aplicables a elementos externos.- Estas técnicas se refieren a elementos externos de la contabilidad o sea cuando la fuente de la que se obtiene la información esta fuera de los libros de contabilidad.

Se subdividen en:

- a) Confirmación
- b) Inspección
- c) Observación
- d) Certificado o declaraciones
- e) Información pública

Aplicables a elementos internos.- Estas técnicas se refieren a la información que se obtiene de los libros de contabilidad.

Se subdividen en:

- a) Estudio general
- b) Análisis
- c) Verificación y cálculo
- d) Investigación
- e) Examen de comprobantes

#### Objetivos

Los objetivos particulares en cada área o rubro de auditoría lleva implícito de observar que se este cumpliendo en dicha área con los principios de contabilidad.

Los objetivos en la revisión del impuesto sobre la renta diferido se rían:

- 1.- Que los impuestos diferidos determinados sean correctos.
- 2.- Que sean todos los impuestos diferidos que existan en el período y que sean de sustancial importancia
- 3.- Los impuestos diferidos representan importes asignables a realizarse en ejercicios futuros.
- 4.- Los impuestos diferidos asignables a ejercicios futuros estan registrados en libros.

5.- Los impuestos diferidos están representados clasificados apropiadamente y están incluidos en los estados financieros y en las notas relativas.

### Control interno

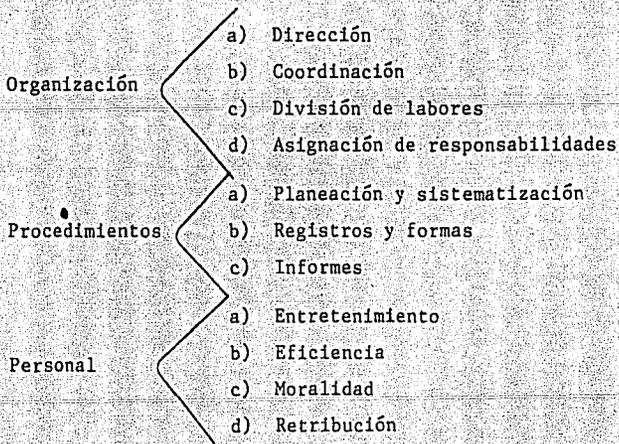
Concepto.- El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de la eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección.

#### Objetivos:

- a) obtención de información financiera correcta y segura.
- b) Protección de los activos del negocio.
- c) Promoción de la eficiencia de operación.
- d) Adhesión a la política administrativa.

Al cumplimiento de los dos primeros objetivos se le conoce con el nombre de control interno contable, en cambio, los otros dos objetivos se refieren al control interno administrativo.

#### Elementos del control interno:



## Supervisión

### Métodos de estudio para evaluar el control interno:

- A.- Descriptivo
- B.- Cuestionarios
- C.- Gráficas
- D.- Combinado

La técnica de impuestos diferidos se identifican más con el objetivo de obtener información financiera correcta y segura, pero no hay que olvidar que éstos objetivos en ninguna manera son aislados o individuales, sino que se complementan entre sí.

A continuación se muestran las prácticas del control interno que se aplican a la técnica de impuestos diferidos son:

1.- Debida autorización de los funcionarios adecuados dentro de la empresa para aplicar la técnica de impuestos diferidos.

2.- Capacidad apropiada.- La persona que intervenga en su aplicación debe estar debidamente capacitado para ello.

3.- Distinción clara entre diferencias temporales y permanentes.

4.- Registros adecuados.- Deben existir registros analíticos que permitan identificar y controlar con eficiencia las diferencias temporales y el impuesto que les corresponden, que incluyan los siguientes datos:

- a) Fecha en que se originó la diferencia
- b) Concepto de la partida que le dio origen
- c) Importe de la diferencia temporal
- d) Tasa legal vigente
- e) Importe del efecto fiscal
- f) Importe de los ajustes efectuados por cambios de tasa especificando la nueva tasa
- g) Fecha estimada en que se revertirá
- h) Otros datos u observaciones que se consideren de importancia

## Procedimientos

Los procedimientos de auditoría aplicables en el renglón de impuestos diferidos pueden ser los siguientes:

- 1.- Obtener y examinar los análisis de los cambios habidos durante el ejercicio en las cuentas de impuesto sobre la renta diferido.
- 2.- Resumen de los cambios habidos en las cuentas o concepto que originan los impuestos diferidos.
- 3.- Examen de la conciliación entre la utilidad contable y el resultado fiscal para determinar diferencias temporales y diferencias permanentes u otras diferencias entre dichas utilidades.
- 4.- Verificación del cómputo de los saldos de las cuentas de impuestos diferidos y los cargos o créditos a resultados.
- 5.- Examen de la documentación correspondiente que respalda el movimiento por impuesto.
- 6.- Conciliación entre movimientos en reserva y cargos o créditos a resultados.
- 7.- Examen de los asientos corridos en las cuentas de impuestos diferidos en fecha posterior o la del balance general.

Estos procedimientos se aplicaran con el alcance, extensión y oportunidad que cada situación particular lo requiere.

## Dictamen

### Concepto

Es el resultado del trabajo del auditor y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética.

En términos generales es lo único que el público conoce del trabajo del contador público, por lo que su importancia es fundamental.

Para poder dar su dictamen el contador público independiente, debe

obtener con certeza razonable la convicción de:

A.- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados reflejen.

B.- Los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.

C.- Que los métodos usados son acordes con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El contador público al estar efectuando el examen de los estados financieros, podrá encontrarse con varias situaciones respecto de impuestos diferidos, a saber:

a) Empresas que cuando incurrieron en partidas que originan impuestos diferidos adoptaron esta política, en cuyo caso el contador público, podrá dar una opinión limpia si algún aspecto contable o financiero de la empresa no se lo impide.

b) Empresas que han adoptado la técnica de impuestos diferidos por varios ejercicios por todas sus diferencias temporales y en un ejercicio no reconoce el efecto de impuestos diferidos por todas sus diferencias temporales. En este caso el contador público deberá hacer mención de esta situación en su dictamen en lo relativo a la consistencia de principios de contabilidad indicando el importe que afectó a los estados financieros.

c) Empresas que después de varios años de haber tenido partidas que pudieron sujetarse a esta técnica, es en el ejercicio que está examinando el contador público, cuando se decide adoptar la política de impuestos diferidos. En este caso los resultados de dicho ejercicio se podrán ver considerablemente afectados ya que el ajuste no será exclusivamente sobre los movimientos del ejercicio por partidas afectadas a impuestos diferidos, sino por las acumulaciones de años anteriores, y el contador público deberá hacer constar este hecho en su dictamen como una inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, indicando además que es un cambio con el que esta de acuerdo y el monto que afectó en forma extraordinaria los resultados de la empresa por concepto de impuestos diferidos.

d) Empresas que no aceptan el establecimiento de la política de impuestos diferidos, aun cuando se tengan partidas afectadas por dicha política.

tica, y estas lleguen a tener tal importancia que puedan afectar la situación financiera y los resultados de sus operaciones en ejercicios futuros. En este caso el contador público se encuentra ante dos situaciones:

- 1.- El que los impuestos diferidos ocasionen un activo no registrado.
- 2.- El que no se tenga registrado un pasivo por concepto de impuestos diferidos.

En ambos casos únicamente se debe revelar esta situación en las notas de los estados financieros indicando el efecto que se tendría en impuestos diferidos y en los resultados de la empresa.

Por lo general no se emite un dictamen con salvedad, cuando la empresa no registra la técnica de impuestos diferidos, debido a que su aplicación de esta técnica no es de carácter obligatorio para la contaduría pública en general.

### 3.5. PLANEACION FISCAL

#### Concepto:

La planeación fiscal es la técnica que se utiliza para adecuar la carga fiscal de los causantes, y puede conceptuarse como el conjunto de procedimientos, programas y políticas a seguir, derivadas del estudio de una situación en particular, pudiéndose aplicar diferentes alternativas observando las leyes fiscales vigentes, y cuyo resultado sea la minimización de la carga tributaria.

#### Bases:

- 1) En las leyes fiscales creadas por la ambigüedad y poca claridad que existe en la redacción de las mismas, ocasionando diversas interpretaciones de los preceptos contenidos en ellas.
- 2) Por el desconocimiento de los causantes de algunas leyes fiscales, con las que deben de cumplir.
- 3) En las diversas etapas del proceso administrativo que en sus diferentes etapas (planeación, organización, dirección y control) hacen mención a la planeación y revisión a la que debe someterse el trabajo para su correcta realización.
- 4) Los constantes cambios a que están sujetas las diversas leyes fiscales.
- 5) En los principios de contabilidad generalmente aceptados y en las normas y procedimientos de auditoría.

La persona que realice una planeación fiscal, deberá basarse y observar las diversas disposiciones contenidas tanto en las leyes fiscales federales, como en las locales que en ese momento se encuentran vigentes.

Los objetivos se fijan durante las pláticas previas que sostienen el causante y la persona encargada de la planeación fiscal, siendo congruentes los mismos con la situación económica en que se encuentra el causante, pudiéndose modificar durante el desarrollo del trabajo.

## OBJETIVOS

- 1.- Minimizar y adecuar la carga tributaria mediante la aplicación correcta de las disposiciones fiscales vigentes a que está sujeto el causante, derivada del estudio e interpretación de las leyes fiscales que le afecten, adecuando las mismas a lo que nos indica la técnica contable, aprovechando la facultad de hacer, no hacer, o dejar de hacer un acto en determinada forma.
- 2.- El saneamiento fiscal del causante cumpliendo en forma óptima con los requisitos que fija el fisco para los ingresos, las deducciones y obligaciones de hacer, no hacer y permitir.
- 3.- Reducción del costo fiscal derivado del estudio y comparación monetario de la realización del mismo acto en diferentes formas, escogiendo aquél que reditúe un beneficio económico al causante.
- 4.- Obtención de un medio adicional de financiamiento mediante el diferimiento de ingresos e impuestos para años futuros.

## IDENTIFICACION POR TIPO DE CAUSANTE

### SOCIEDADES MERCANTILES:

- a) Están consideradas como causantes mayores.
- b) No causan el impuesto sobre productos o rendimientos del capital por ser estos ingresos acumulables para efecto de la determinación del ingreso global gravable de las empresas, excepto los dividendos percibidos de sociedades Mexicanas.
- c) Si se les retiene el impuesto sobre productos o rendimientos del capital, lo deducirán del impuesto anual el ingreso global de las empresas.

Al constituir una sociedad anónima que es la sociedad mercantil que brinda mayores protecciones y beneficios a sus (socios) accionistas y para efectos fiscales, está considerada como sujeto del impuesto al ingreso global de las empresas como causante mayor, siendo además causantes del impuesto sobre productos o rendimientos del capital por las utilidades distribuidas, y de los impuestos locales que correspondan al lugar en que se

ubiquen los inmuebles.

Como la base gravable de estos causantes es la diferencia que existe entre los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas por la ley del impuesto sobre la renta, estas deberán reunir requisitos generales y especiales.

Los requisitos de carácter general son el Registro Federal de Causantes del proveedor de servicios o bienes, la Cédula de empadronamiento, además de que los comprobantes deberán ir siempre a nombre de la empresa.

#### DEDUCCIONES CON REQUISITOS ESPECIALES:

##### 1.- Intereses provenientes de financiamiento.

Una de las preocupaciones más grandes que tienen las administraciones es la determinación de las fuentes de financiamiento que ofrecen el costo fiscal y financiero más bajo, que no vaya en detrimento de la situación económica de la empresa.

La ley del impuesto sobre la renta señala, que los préstamos obtenidos de recursos ajenos deberán aplicarse a los fines del negocio para que los intereses que se paguen por ellos sean deducibles.

Cuando la empresa efectúe préstamos a terceros perderá el derecho a deducir los intereses pagados, en la medida y proporción de los intereses que haya cobrado por los préstamos otorgados a terceros y, cuando no se cobren intereses, esta será proporcional al porcentaje que representen los préstamos efectuados de los obtenidos.

En el momento de firmarse los contratos por préstamos, estos deberán mencionar la fecha de aceptación y la de vencimiento, la forma en que se cubrirá la suerte principal la tasa de interés y el importe de los mismos, así como su exigibilidad, con objeto de elaborar o rectificar la tabla de amortización correspondiente.

En casos que los préstamos sean provenientes del extranjero, y que no se cuenten con representante legal en el país, estos deberán registrarse en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para obtener el Registro Federal de Causantes, y dar cumplimiento de esta forma a la obligación de efectuar la retención que marcan los artículos 41 y 66 de la ley del Impuesto sobre la renta.

Si se trata de una fuente de recursos internos como la emisión de obligaciones que está reglamentada por la ley de Títulos y Operaciones de Crédi-

to, y los intereses que cause son deducibles cualquiera que sea su monto, quedará sujeta a la retención que marca el artículo 60 de la ley del Impuesto sobre la renta.

Cuando se trate de intereses que otorguen las acciones, no serán deducibles aún cuando la Ley General de Sociedades Mercantiles, estipula el otorgamiento de un interés adicional a los que otorga el título.

## 2.- Cuentas incobrables

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha emitido dos criterios con respecto a las cuentas incobrables:

- a) Marca la no deducibilidad de los incrementos a las reservas para cuentas incobrables.
- b) Autoriza la deducibilidad de las pérdidas por la cancelación de cuentas incobrables acaecidas durante el ejercicio fiscal.

Las bases para la determinación de la estimación por cuentas malas, varían por tomarse en consideración la experiencia que se tenga en el ramo y la habilidad de las personas que manejan la cartera, de tal forma que ésta es una suposición de la probable pérdida real del derecho a cobro.

La ley del impuesto sobre la renta observa que, la pérdida real del ingreso proveniente de cobro puede manifestarse de dos formas para ser deducible:

- 1.- Por la prescripción del tiempo legal para ejercer el cobro.
- 2.- Cuando se demuestre la imposibilidad práctica de cobro.
- 3.- Viáticos y gastos de viaje.

En la fracción VI del artículo 25 de la ley del impuesto sobre la renta se consideran como no deducibles, "los viáticos y gastos de representación cuando no se efectúen en una franja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento de la empresa".

Por lo cual, se recomienda que todo el personal que salga de viaje -- llene una agenda de trabajo o un itinerario en el que se muestre en que lugares se desempeñarán sus labores, recabándose la documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales, para que sean deducibles. Esta limitación se amplía también a los profesionistas que presten sus servicios en la empresa, siempre y cuando se hagan constar en contrato por escrito.

## CAPITULO IV

### "EL PROBLEMA DEL PAGO DE LOS IMPUESTOS"

- 4.1.- EVASION FISCAL
- 4.2.- ELUSION FISCAL
- 4.3.- ESTIMULOS FISCALES
- 4.4.- ADMINISTRACION DE IMPUESTOS
- 4.5.- MEDIDAS CONTRA LA ELUSION Y LA EVASION FISCAL
- 4.6.- PRINCIPIO DE EQUIDAD

#### 4.1. LA EVASION FISCAL

##### CONCEPTO.

Entendemos que existe evasión fiscal en los casos en que una persona infringiendo la ley, deja de pagar el "todo" o parte de un impuesto al que está obligado.

##### DIFERENCIAS ENTRE EVASION, OMISION Y DEFRAUDACION.

Muchos tratadistas han comentado el tema, entre los que se distinguen en estas críticas son: Giuliani Fonrouge, Andreozzi, Duverger, Tarantino, - etc.

Los estudiosos del ramo han señalado que es necesario distinguir entre lo que es la evasión, la omisión y la defraudación.

La evasión ha sido considerada incluso "legal" que según Albiñana García al referirse que "la llamada evasión legal vive y prolifera a costa de - las abstracciones formales, de las imprecisiones, de las lagunas o de las -- contradicciones de la Ley impositiva. Si esta última contiene la tipifica--- ción de las evasiones impositivas como infracciones, es evidente que la eva--- sión cuya licitud podría ser material opinable se habrá transformado en defi--- nido "fraude" según el ordenamiento jurídico-positivo. De aquí que encontremos que diversos autores hayan clamado que existe la evasión fiscal motivada por la conducta del contribuyente, el cual para no verse obligado a pagar el impuesto utiliza variadas formas que no lo ubiquen en la hipótesis tributa-- ria.

La omisión ha sido conceptuada como el no pago en tiempo y forma de una obligación fiscal; pero que el propio contribuyente esté consciente de -- ello.

La defraudación, por el contrario constituye una acción fraudulenta y contraria a la conducta positiva de un contribuyente por utilizar estrategias o formas no permitidas por la ley, con la intención de no pagar el impuesto - que le correspondería de acuerdo a la hipótesis tributaria que se presenta.

##### Conclusión:

La evasión "legal" se presenta cuando el sujeto aprovecha lagunas de la ley.

La omisión, cuando el contribuyente no cumple en tiempo y forma por di

versas situaciones, tales como; no tener dinero al momento, desconocimiento, etc.

La defraudación, se presenta con las acciones ilícitas utilizadas por el contribuyente para evitar el pago de un gravamen.

#### ELEMENTOS DE LA EVASION FISCAL

En concordancia con el concepto vertido al principio de este tema, podemos derivar que para que se dé la evasión es preciso se reúnan los siguientes elementos:

- a) Que exista una persona obligada al pago del impuesto (sujeto pasivo).
- b) Que se deje de pagar el todo o parte del impuesto.
- c) Que se infrinja una ley.

#### CAUSAS DE LA EVASION FISCAL

Indudablemente que lo que origina la evasión fiscal son una gran cantidad de variables, sin embargo, consideramos que las principales razones pueden quedar sintetizadas en las siguientes:

1. La no existencia de una conciencia tributaria.
2. La estructura del sistema tributario
3. La expedición administrativa de las disposiciones fiscales.
4. El riesgo.

De una manera sencilla podemos comprender que muchos individuos de una sociedad no tenemos una conciencia tributaria; es decir, no nos preocupa el contribuir para que el Estado pueda cumplir con sus compromisos; la estructura del sistema tributario favorece la evasión fiscal, porque en muchas ocasiones una persona aunque quisiera contribuir no lo hace porque le constituye un verdadero problema, existen, demasiados papeles, muchas oficinas, etc. en pocas palabras, cumplir con el pago de la obligación es una verdadera "odisea".

¿La expedición de las disposiciones fiscales contribuyen a la evasión fiscal?

Por supuesto, cuando las autoridades no favorecen el conocimiento de las leyes que deben cumplirse, trae como consecuencia que muchos contribuyentes no las conozcan y es obvio que no las cumplan. De aquí la necesidad de difundir con mayor intensidad y facilidad las disposicio--

nes fiscales que aparezcan.

¿Qué sucede con el riesgo?

Es otro factor determinante , pues cuando el contribuyente se entera que a otra persona le practicaron una auditoría fiscal y "le salió muy barata"prefiere no cumplir con sus obligaciones por considerar que el riesgo que corre es muy simple. Lo anterior nos hace pensar que en el momento en que las autoridades comiencen a hacer efectivas una inmensa variedad de -- sanciones a las infracciones, incluso calificadas como menores, el contribuyente asumirá una postura de franca mejoría en sus prácticas.

#### COMO SE PRESENTA LA EVASION LEGAL

Tarantino nos plantea que la evasión legal asume muy diversos modos, entre ellos:

1. Evasión legal en el tiempo. Consistente en diferir en el tiempo - la realización de una hipótesis tributaria.
2. Evasión legal en el espacio. En este caso el sujeto intenta o más bien dicho, realiza la hipótesis tributaria en un lugar donde la carga tributaria es menor.
3. Evasión legal según el sujeto. Es muy utilizada cuando "reparte" sus ingresos entre varias personas para que la carga tributaria - sea menor.
4. Evasión legal según el objeto. Se configura este tipo cuando se - prefiere otro tipo de actos.
5. Evasión legal por abstención. Tarantino, nos dice que en algunos casos cuando el contribuyente ve que tiene que pagar muchos im--- puestos por realizar determinada actividad, llega a pensar que me- jor no la realiza, por no convenirle el esfuerzo.
6. Evasión por mutación de formas. Prácticamente en esta situación - se agrupan las anteriores; es decir que el sujeto pasivo utiliza al mismo tiempo una o varias combinaciones.

#### 4.2 ELUSION FISCAL

El primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente, establece que, "comete el delito de defraudación fiscal, -- quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

Analizando el contenido de lo transcrito, se desprende que para la determinación de la defraudación genérica es necesario que exista:

- A).- El engaño o aprovechamiento de un error, y
- B).- Que en virtud de la acción engañosa o el aprovechamiento del error, se logre omitir total o parcialmente el pago de contribuciones u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Así mismo la acción constitutiva del delito de defraudación fiscal requiere de un presupuesto de hecho, la previa existencia de una relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la administración que se traduce en el nacimiento de una deuda tributaria o la existencia de un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

Para adentrarse a la figura que se analiza, se hace necesario conocer en primer término en qué consiste la conducta. Por ésta se entiende la manera o forma de conducirse, es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo encaminado a un propósito, pudiendo realizarse tanto por acción como por omisión.

La acción es un hacer, que se exterioriza en medios de efecto inmediato o mediato, en tanto que la omisión es un no hacer, es decir un incumplimiento del comportamiento debido.

Al respecto, el engaño constituye una conducta positiva, es decir, la acción a través de la cual se puede lograr la omisión del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Por otra parte, el error en que se hace incurrir a la autoridad, es la omisión voluntaria realizada por el contribuyente, con el fin de no cumplir con sus obligaciones tributarias, constituyendo una conducta negativa.

El error en el Derecho Penal, se conceptúa como ausencia del cono-

cimiento o conocimientos falso sobre los elementos requeridos por la definición legal del delito o sobre el carácter prohibido de la conducta en que éste consiste, esto es tener un concepto equivocado, falso de las circunstancias que recaen en los hechos o casos objeto del delito.

De lo expuesto, se desprende que la omisión de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, admite las conductas de acción y omisión, pudiendo enmarcarse en consecuencia como un delito comisivo, ya que produce un determinado efecto anti-jurídico o bien como un delito omisivo originado de la pura y simple inobservancia de un deber especial.

En el delito de defraudación fiscal el uso de engaños o aprovechamientos de errores debe traer como resultado la omisión total o parcial de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido, cuyo efecto será el perjuicio al fisco federal; es decir el resultado jurídico se presenta con la lesión que se causa al objeto jurídico tutelado que es el patrimonio del erario federal.

Por beneficio indebido o enriquecimiento sin causa, se entiende la ventaja de naturaleza económica obtenida por una persona con menoscabo del patrimonio de otra y que carece en absoluto de justificación.

La conducta y el resultado deben estar ligados, o sea, que se pueda atribuir al resultado de la conducta una causa.

Para dar por existente el delito, debe comprobarse la conducta, su resultado y su anexo causal.

El delito de defraudación fiscal se sanciona con prisión de tres meses a seis años, si el monto de la defraudación no excede de 500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica del Distrito Federal, vigente en el momento de la comisión del delito; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión. En el caso que no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Para proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela; ésta es el acto procesal de parte (o del Ministerio Público) mediante el que se ejerce la acción penal.

En ese orden de ideas, querellado es la persona contra la que se ha presentado una querrela y querellante es quien ha formulado una querrela

criminal.

En tal virtud y toda vez que el delito de defraudación fiscal es perseguible por querrela, atento a lo dispuesto en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, la acción penal prescribirá en tres años contados a partir del día en que la Secretaría de Hacienda tenga conocimiento del delito y del delincuente y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la Comisión del delito.

Por último, es pertinente que se podrá dar por terminado el proceso iniciado con motivo del delito de defraudación fiscal, es decir se sobreseerá la petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando el procesado pague las contribuciones, las sanciones y los recargos, o bien que dichos créditos quedan garantizados a satisfacción de la propia Secretaría.

La petición citada es discrecional, que se formulará antes de que el Ministerio Público Federal, formule confusiones y surtir efectos respectos a las personas que a la misma se refiera.

#### 4.3. ESTIMULOS FISCALES

Los incentivos fiscales que conforman la política de fomento económico en la República Mexicana, tiene su primer antecedente en el año de 1926, cuando el entonces presidente de nuestro país, general Plutarco Elías Calles, promulgó un Decreto a través del cual se pretendía alentar la inversión privada al establecimiento y ampliación de pequeñas y medianas industrias, base de la estructura económica de esa época.

A partir de entonces, los incentivos tributarios se han modificado con el objeto de hacerlos más atractivos a los inversionistas, así como para actualizarlos a las necesidades crecientes del país.

La gama de estos mecanismos es muy variada, sin embargo, se comentará a grandes rasgos, sólo algunos de los que se considera suelen ser de bastante interés no sólo a los inversionistas mexicanos, sino también a los extranjeros interesados en localizar países en donde pueden encontrar fuerza de trabajo de alta calidad, facilidades de establecimiento y abatimiento de costos, renglón que es muy importante para el buen desarrollo del capital y que se puede conseguir en gran medida, a través de los incentivos fiscales que ofrezca cada gobierno.

##### Estímulo Fiscal

Son incentivos que otorga el gobierno a aquellas personas físicas o morales, que inviertan en áreas estratégicas de desarrollo, establecidas por éste.

Los estímulos son otorgados por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y pueden revestir distintas formas tales como:

- Subsidios.
- Exenciones.
- Franquicias.
- Certificados de Promoción Fiscal (CEPROFIS).
- Certificados de Devolución de Impuestos (CEDIS) y
- Otros contenidos en las distintas leyes fiscales.

##### CEPROFI

Es el documento en que se hace constar el derecho del titular para acreditar su importe contra cualquier impuesto federal a su cargo, exceptuándose los destinados a un fin específico.

#### Casos en que se Otorgan

Los certificados de promoción fiscal se otorgan entre otros, a quienes:

- Crean o promueven empleos.
- Inviertan un equipo, construcciones o ampliaciones.
- Adquieran equipo y maquinaria nuevos de producción nacional o extranjera (cuando estos bienes no se produzcan en el país) y
- De manera selectiva a quienes efectúen gastos de investigación.

A. Los estímulos fiscales para el fomento de empleo y la inversión en actividades industriales.

#### Beneficio del Estímulo

Podrán disfrutar de los beneficios de este estímulo las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana que realicen actividades industriales prioritarias en regiones susceptibles de desarrollo.

En este sentido, cabe aclarar que no obstante que se dirija este incentivo a personas morales de nacionalidad mexicana, los extranjeros puedan invertir en dichas empresas, en los términos de la Ley - para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera.

#### Actividades Industriales para efectos de otorgar Estímulos Fiscales.

Son aquellas que a través de un proceso de transformación convierten materias primas, partes o componentes, en productos con características propias distintas, los cuales pueden destinarse a procesos posteriores de transformación o bien al consumo final.

#### Las Actividades Industriales Prioritarias

Son las que tienen como objetivo fundamental satisfacer los requerimientos de consumo básico de la población y las necesarias para consolidar la estructura y promover el desarrollo industrial del país.

#### Las Zonas Geográficas en que se divide el país

Las zonas geográficas son las siguientes:

- ZONA I DE ESTIMULOS PREFERENCIALES, integrada por municipios en donde se pretende fomentar el desarrollo portuario industrial, el urbano industrial; zonas fronterizas, así como zonas rurales.
- ZONA II PRIORIDADES ESTATALES, incluirá municipios que los ejecutivos de las entidades federativas seleccionen para la ubicación de actividades industriales. Esto se formalizará mediante convenios que al afecto suscriban con el Gobierno Federal.

ZONA III DE ORDENAMIENTO Y REGULACION, ésta se subdivide en un área de crecimiento controlado III A. integrada por el Distrito Federal y por localidades conurbanas y en un área de consolidación III B. que incluye municipios aledaños.

Cabe aclarar que los incentivos fiscales se destinan principalmente a las inversiones que se realicen en las ZONAS I y II.

¿En qué consisten dichos Estímulos y cuándo se otorgan?

Los beneficios se otorgan a través de certificados de promoción fiscal y consisten en crédito contra impuestos federales que fluctúan del 10% al 20% e incluso hasta un 25% tratándose de pequeñas industrias sobre el monto total de inversiones beneficiadas.

#### B. Régimen de plantas maquiladoras

Los objetivos básicos de este incentivo, consisten en propiciar nuevas fuentes de empleo y una mayor integración nacional de productos destinados a la exportación.

¿A quiénes beneficia?

Este incentivo suele ser muy importante para los inversionistas extranjeros ya que no contiene restricción en cuanto a la participación del capital extranjero y se dirige a:

- Empresas que con maquinaria importada temporalmente y cualquiera que sea su grado de integración nacional, exporte la totalidad de sus productos.
- Empresas que con la planta industrial ya instalada o por establecer el mercado interno, realicen importaciones temporales, que le permitan dedicarse parcial o totalmente a la exportación y el grado de integración nacional del producto a exportar no sea inferior al 20%.

¿En qué consiste el incentivo?

Se concede la importación temporal libre de impuestos, de maquinaria, materias primas y partes necesarias para realizar labores de maquila.

El plazo de internación temporal, generalmente es de un año, prorrogable en ciertos casos, hasta por otro año.

#### C. Estímulos Fiscales en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La ley del impuesto sobre la Renta establece a partir del 1o. de enero de 1983, dos incentivos fiscales de aplicación automática, dirigidos a los contribuyentes que realicen actividades empresariales y cuyo objetivo genérico consiste en fomentar el desarrollo y desconcentración de ciertas actividades económicas.

## 1. ADQUISICION DE BIENES NUEVOS DEL ACTIVO FIJO

El objetivo de este estímulo es alentar la inversión y ampliación de la planta industrial, en zonas de prioridad nacional y en las ramas de actividad que se establezcan mediante disposiciones generales.

### ¿A QUIEN BENEFICIA?

A las personas físicas con actividades empresariales y a las sociedades mercantiles que adquieran bienes nuevos de activo fijo para la realización de sus actividades siempre que no gocen de ningún otro estímulo o subsidio.

### ¿EN QUE CONSISTE EL INCENTIVO?

A fin de coadyuvar a la reactividad económica del país, por las inversiones que se realicen durante el año incluyendo mobiliario y equipo de oficina de fabricación nacional y a los bienes para el transporte, se podrá efectuar la deducción anticipada del 50%, sin límite en cuanto a zona geográfica o actividad del contribuyente.

## 2. ENAJENACION DE INMUEBLES DE ACTIVO FIJO

El objetivo de este estímulo es el incentivar a los contribuyentes ubicados en el Distrito Federal, o en el área de crecimiento controlado, integrada por algunos municipios de los Estados de México y de Hidalgo, para que desconcentren su planta industrial al interior del país, con el fin de alcanzar el desarrollo equilibrado de las actividades económicas y la mejor distribución de la población en el territorio nacional.

### ¿A QUIENES BENEFICIA?

A sociedades mercantiles y personas físicas con actividades empresariales que inviertan el importe de las enajenaciones señaladas, en bienes de activo fijo que sean utilizados para la realización de actividades empresariales fuera de los lugares mencionados, o en acciones nominativas o en parte sociales, de sociedades que inviertan en las zonas de prioridad nacional.

### ¿EN QUE CONSISTE EL ESTIMULO?

En acreditar en materia del Impuesto sobre la Renta, una cantidad equivalente al 50% del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles que se hubiera causado con motivo de la enajenación.

### 3. CUENTAS ESPECIALES DE AHORRO

Con el objeto de fomentar el ahorro interno, se estableció a partir de 1984 un estímulo fiscal para quienes efectúen depósitos en las cuentas especiales autorizadas al efecto.

#### ¿A QUIENES BENEFICIA?

A las personas físicas, cualquiera que sea su actividad.

#### ¿EN QUE CONSISTE EL ESTIMULO?

Consiste en reducir los depósitos efectuados en dicha cuenta de la cantidad a la que se aplicaría, de no hacerse esta reducción, la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los depósitos mencionados no deben exceder de dos veces el salario mínimo general del Distrito Federal elevado al año; salvo que el contribuyente enajene su casa-habitación y siempre que la haya habitado cuando menos los dos últimos años al de la enajenación, en este caso, se puede depositar además el importe de la enajenación percibido en el año de que se trate. Caso en que no se gravará dicho ingreso en tanto no se retire el depósito.

### 4. INVERSIONES EN VIVIENDAS PARA ARRENDAMIENTO

En forma concordante con el Programa Nacional para el desarrollo de la Vivienda cuya política fundamental se orienta a atender la demanda de la población de menores recursos, estimulando la construcción de vivienda para arrendamiento, la política fiscal dentro de su ámbito de acción incorporó dos medidas de fomento que tendrán aplicación durante los años de 1985 a 1989 para la inversión en vivienda nueva tipo medio o de interés social:

#### ¿EN QUE CONSISTEN ESTOS ESTIMULOS?

- Aquellos contribuyentes que inviertan en viviendas de las características señaladas y las destinen a casa-habitación para arrendamiento, podrán efectuar la deducción del 75% de la inversión en el primer ejercicio, lo que se traduce en un incremento substancial de los rendimientos de la actividad.

Las personas físicas, podrán sustituir este beneficio, por el de considerar durante cinco años como ingreso acumulable el 10% de los ingresos obtenidos por el arrendamiento de estos inmuebles.

- Las personas físicas o morales residentes en México que en los años mencionados enajenan inmuebles, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos en la enajenación cuan-

do éstos los destinen a la adquisición o construcción en territorio nacional de las viviendas de referencia destinadas a casa-habitación para arrendamiento.

¿A QUIENES BENEFICIA?

En el primer caso a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, en los términos indicados.

En el segundo supuesto, sólo a los residentes en el país.

SUBSIDIO A LA CONSTRUCCION

Otro estímulo para estas inversiones que se llevan a cabo en el año de 1985, es un subsidio del 15% sobre el valor de los materiales de construcción que se empleen en ellas.

#### 4.4. LA ADMINISTRACION DE LOS IMPUESTOS

Dentro de los principios teóricos de los impuestos, Adam Smith - define al de Economía, como aquel que estando presente en el cobro de un impuesto no exista un gran número de funcionarios, cuyos salarios - consuman la mayor parte del producto del mismo; y que impide que el impuesto se constituya en un obstáculo para las actividades de la población o desaliente a ésta para que no se dedique a determinadas ramas - de la industria o comercio, disminuyendo o destruyendo las fuentes económicas para las que fué creado; y que impide que un impuesto esté mal implementado y por lo tanto no dé tentación evadirlo; y el que impide que los contribuyentes sientan que están bajo una constante fiscalización y les evitan molestias o tiranía innecesarias.

Por su parte Adolfo Wagner señala como principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición, a la fijeza en la imposición y a la comodidad en la imposición, entendiéndose dentro de este último la reducción de costo en la mayor medida posible en los gastos de recaudación de los impuestos. Dentro de la fijeza en la imposición enumera:

- 1o. mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.
- 2o. la simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- 3o. dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida o de otra forma de liberar el crédito fiscal.
- 4o. emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.
- 5o. el rigor jurídico y la precisión, que incluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.
- 6o. al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones, que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en las leyes.
- 7o. las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.
- 8o. debe utilizarse medios masivos de comunicación para dar a conocer las leyes nuevas.

Indudablemente que la evasión fiscal, que se da en todo el orbe, tiene como una de sus causas la deficiente administración de las contribuciones, pues quien paga el impuesto pierde confianza en el buen uso que se le dé a su dinero, o por lo contrario, toma confianza en que no va ser fácilmente detectada su omisión precisamente por la pésima conjunción de los elementos que forman dicha administración.

Además de la administración impositiva como tal, todo el ambiente dentro del cual se formula es de gran importancia para determinar si el sistema impositivo que resulta del proceso de la política fiscal es adecuado para las metas que tiene que lograr en un país en desarrollo. En casi todos los países, la formulación de la política impositiva es una actividad en la que tanto la legislatura como el poder ejecutivo quedan íntimamente relacionados, así como gran número de otras dependencias de gobierno y de grupo gubernamentales.

Cuando esto no se hace, la falta de una conciencia impositiva extensa y bien informada lleva a menudo a la aplicación de medidas impositivas mal proyectadas y peor diseñadas por un Gobierno que tiene una gran necesidad de ingresos inmediatos.

Siempre es necesario dentro de una política impositiva bien diseñada una participación pública franca y bien informada, la cual debe estimularse con esfuerzos tendentes a la instrucción impositiva.

En los últimos años se ha dedicado considerable atención y se ha pensado mucho acerca de las políticas fiscales más convenientes para el desarrollo económico del país. En la busca de políticas fiscales adecuadas y convenientes se han dedicado considerables esfuerzos al importante papel que juega la política tributaria. La variedad de impuestos parecería interminable pero se debe considerar cada uno a la luz de los hechos particulares para cada situación y de acuerdo con las metas fiscales y económicas que se desean alcanzar. Una vez analizados se debe tener la mayor certeza que a su implementación se logrará impulsar la producción, el consumo, la inversión o el ahorro, según sea su estructura.

La administración del sistema impositivo en muchos países recibe, por lo general, una atención relativamente superficial, hecho que impide alcanzar las metas de la política tributaria, dirigidas a obtener incremento de los ingresos y permitir a los gobiernos llevar al cabo sus planes económicos. Si existiera una administración tributaria eficaz con --

los impuestos ya existentes se lograría obtener una parte de los ingresos adicionales necesarios sin implementar nuevas contribuciones o aumentar las bases. La multiplicación de contribuciones puede a causa de la dispersión de las fuentes administrativas, debilitar toda la estructura impositiva, además de que la adopción de nuevos impuestos para compensar la falta de cumplimiento de los existentes, puede distorsionar la equidad del sistema, perdiéndose rápidamente la base fundamental de la estructura en un complejo laberinto donde un conjunto de gravámenes es establecido para ajustar las deficiencias de otro tipo de gravámenes.

También, en la busca de nuevos ingresos, las tarifas de los impuestos existentes pueden ser elevadas a tal punto que no se puedan hacer cumplir efectivamente, causando efectos económicos contraproducentes.

Además del mejoramiento directo en la producción de los ingresos de los impuestos existentes que se podría obtener por medio de una eficaz administración, existen otros factores que señalan la necesidad de fortalecer dicha administración. La tendencia hacia el impuesto progresivo a los ingresos se ha establecido. Las razones yacen en la equidad del impuesto, con sus raíces en la fuerte aceptación del público del concepto de capacidad contributiva y en el aumento de los ingresos a medida que la economía se expande.

El impuesto sobre la renta, sin embargo, presenta grandes obstáculos para una efectiva aplicación. La importancia que tiene el núcleo familiar y la evolución económica del contribuyente en un determinado período demandan una precisión en la aplicación del impuesto a los ingresos, que es mucho mayor que la requerida para otros impuestos. La necesidad de precisión aumenta en importancia a medida que las tarifas son mayores y que la base se ensancha con decrecientes exenciones.

Otro factor que demanda atención sobre la administración impositiva es la creciente necesidad de comprender que debe examinarse el estado impositivo del sector agrícola en países subdesarrollados, pues una fuertemente sostenida opinión que este sector debe proporcionar una parte sustancial de ingresos necesarios para llevar a cabo los proyectos sociales e impulsar el desarrollo económico.

En algunas ocasiones, los países que se enfrentan insatisfechos a sus sistemas impositivos y están interesados en hacerles fundamentales reformas pueden trastornar aún más el orden ya establecido, y enfrentarse con la realidad de que no podrían ser administradas ciertas reformas sustanciales; por lo tanto un proceder sensato sería comenzar para reformar la maquinaria administrativa existente y después afrontar las situaciones básicas de la reforma impositiva.

El administrador se encuentra, por un lado, con nuevas obligaciones que caen sobre sus hombros: la imposición de nuevos tributos y el hecho de que las recaudaciones existentes se tornan cada vez más difíciles. Debe recaudar más impuestos, a tarifas más altas y de un grupo de contribuyentes en continuo crecimiento.

Por otro lado, se encuentra a cargo de un personal que resulta insuficiente, mal capacitado y pobremente pagado. Debe enfrentarse a un público que, en gran parte, carece de la más elemental noción impositiva y de los mínimos registros contables que le pudieren ayudar a hacer más fácil su obligación contributiva. No obtiene, pudiendo hacerlo, el apoyo necesario de las profesiones legales y contables—los aliados indispensables para la venturosa administración de un complejo sistema—por su extremado autoritarismo.

Por último, es casi el mismo administrador quien debe exigir el pago de los impuestos de las empresas y de los particulares—quienes poseen una muy arraigada desconfianza— y del público, cuyo antagonismo hacia el pago de los impuestos, que se funda en una falta de confianza en el Gobierno, es casi la misma antítesis de lo que debe ser la piedra angular de todo sistema democrático de tributación: el principio de que los impuestos son el precio que necesariamente debe pagar una nación civilizada.

Se puede concluir rápidamente que el campo de la administración tributaria es de suma importancia y que aunque las legislaciones y las metas de la política fiscal puedan diferir de un país a otro, los problemas de administración impositiva son lo bastante parecidos para ser muy similares en todo el mundo.

#### 4.5. MEDIDAS CONTRA LA ELUSION Y LA EVASION FISCAL

Un programa paralelo y complementario a la Reforma Fiscal es la Cruzada contra la Evasión Fiscal, con la que se pretende disminuir los niveles de evasión y elusión a través de una mayor presencia fiscal en el interior de los diversos sectores económicos y a lo largo y ancho del país. Con esta presencia se intenta: a) ofrecer un servicio cercano, accesible y eficiente para el contribuyente cumplido; b) elevar el nivel de cumplimiento voluntario; c) hacer efectivo el riesgo por incumplimiento fiscal; y d) maximizar el efecto multiplicador de la fiscalización, con lo cual se atenuará la disposición en la equidad tributaria y la erosión de la recaudación.

Se han identificado tres brechas que propician la evasión y la elusión fiscal: en la primera están los causantes que no están registrados en el padrón de contribuyentes; en la segunda, los causantes que están registrados pero no cumplen y a los que, además, no se les localiza; y en la tercera brecha están aquellos contribuyentes registrados pero que cumplen incorrectamente.

Para incorporar al Padrón de contribuyentes a aquellos no registrados, se lleva a cabo una campaña de verificación masiva, en la que el propósito central es lograr que el causante se incorpore al sistema. Esta campaña se complementa con acciones continuas de revisión del Registro de Contribuyentes.

La segunda brecha es atacada a través de la modernización de los sistemas de informática, lo que permitirá depurar el Padrón y dar información actualizada de los contribuyentes no localizados, así como cruzar información a través de terceros para ubicarlos.

Para elevar la calidad del cumplimiento y atacar la tercera brecha, se han fortalecido los métodos existentes de auditoría y se han desarrollado otros nuevos, como lo son las revisiones de escritorio y las auditorías intermedias y profundas. Así mismo, están en desarrollo programas para capacitar auditores con un alto grado de conocimiento del manejo de computadoras y de las técnicas modernas de revisión fiscal.

La modernización del aparato fiscalizador contempla cuatro vertientes.

- 1) La reestructuración de la organización a nivel central y regional;
- 2) El fortalecimiento de los recursos humanos;
- 3) El establecimiento de los nuevos sistemas de revisión instrumentados y,
- 4) La utilización de equipo de computación para apoyar la fiscalización.

#### REESTRUCTURACION DE LA ORGANIZACION

En el primer cuatrimestre de 1987 concluida la reestructuración de la organización en los niveles central y regional al fusionarse, en la Dirección General de Fiscalización, las facultades para revisar y determinar los créditos fiscales, integrándose en una sola Dirección General la fiscalización y la liquidación.

También se fortaleció el nivel de la Dirección de Área, dándole facultades para emitir la normatividad operativa que les corresponde y desarrollar funciones de planeación y evaluación. Asimismo, se creó el área de desarrollo de sistemas y procedimientos y las unidades de asesoría a los estados y de computación fiscalizadora.

Con esta estructura, la Dirección General de Fiscalización cuenta con la organización y las facultades necesarias para realizar las actividades normativas, fortalecer las acciones regionales, desarrollar sistemas modernos de fiscalización utilizando los más avanzados sistemas de cómputo y controlar las organizaciones central y regional.

A nivel regional se estableció en cada Administración Fiscal Regional, una Coordinación encargada de supervisar a dos nuevas Subadministraciones: la de Revisiones y la de Auditoría Intermedia y Profunda. De esta manera se desconcentraron todas las funciones de fiscalización.

#### FORTALECIMIENTO DE LOS RECURSOS HUMANOS

El problema de recaudación se acentúa por la mínima presencia fiscal, la ampliación del número de contribuyentes, la salida de personal calificado de la propia Secretaría, la nula presencia fiscalizadora en ciento nueve ciudades y sesenta y cuatro giros de actividad económica y por el crecimiento de la economía subterránea.

Para hacer frente a este problema se han fortalecido los Recursos Humanos dedicados a la Fiscalización al contratarse más plazas --

destinadas a la Cruzada Nacional contra la Evasión Fiscal.

Se tuvo especial cuidado en reclutar personal con el más amplio grado de calificación disponible en el mercado. Asimismo, se han realizado puntualmente los cursos de capacitación necesarios para que el nuevo personal esté en condiciones de realizar adecuadamente su trabajo.

A efecto de obtener resultados inmediatos en la tarea de recaudación, en forma paralela se han realizado los estudios y trabajos de revisión que permiten identificar aquellas poblaciones y sectores económicos en los que la presencia fiscal es insuficiente, para dirigir al personal reclutado a esos sectores y localidades.

Conviene señalar también que además de incrementar el número de fiscalizadores, se ha cuidado en especializar a los auditores por giro y tipo de contribuyentes, considerando los niveles de ingreso y las regiones donde se ubican. Con el fin de que los sueldos de la Secretaría compitan en el mercado laboral se ha elevado la remuneración del personal fiscalizador.

#### NUEVOS SISTEMAS DE FISCALIZACION Y DESARROLLO DE LOS EXISTENTES

La fiscalización ha cambiado con respecto al enfoque anterior, el cual se centraba en la fiscalización permanente, esto es, en la simple constatación del cumplimiento formal de obligaciones. En cambio ahora se realiza un examen cuidadoso de la base gravable determinada por el contribuyente. Este nuevo enfoque se apoya en las revisiones de escritorio, la auditoría intermedia y la auditoría profunda, así como en la captación de información fiscal de forma directa o por información de terceros.

El material normativo y didáctico sobre los sistemas de fiscalización y auditoría diseñado ya fue distribuido a nivel nacional, con lo que tanto el personal fiscalizador con experiencia, como el recién contratado, cuentan con los elementos para aplicar las nuevas técnicas desarrolladas.

La Dirección General de Recaudación está afinando con las entidades federativas los detalles para iniciar la campaña de verificación masiva, que consistirá en revisar calle por calle, los datos de registro de los causantes entrevistados. Esta tarea permitirá regularizar la situación fiscal de los causantes con irregularidades, e incorporar a los que no estén registrados. En aquellos casos en los que se presume eva-

sión fiscal, se turnará la información a la instancia fiscalizadora para que se revise la base gravable del contribuyente.

#### APOYO DEL EQUIPO DE COMPUTO

Para aprovechar el apoyo del equipo de cómputo, se creó un área que ha formulado algunos programas; uno de ellos servirá para revisar pagos provisionales, con lo que podrán determinar oportunamente las diferencias de impuestos en las declaraciones; otro más se utilizará para las revisiones aritméticas que verifican los cálculos de las declaraciones anuales.

Se encuentran en proceso de desarrollo el Programa de Captación Fiscal, que permitirá a los fiscalizadores regionales y locales programar los actos de fiscalización de acuerdo con sistemas modernos de selección de declaraciones a revisar.

Como complemento a todas las acciones descritas, se llevó a cabo un programa de comunicación masiva para crear una conciencia en la ciudadanía respecto al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, haciendo partícipe al contribuyente en el desarrollo de esta cruzada, con el fin de alcanzar la equidad y la justicia que pretende el sistema tributario.

Con la cruzada, la autoridad fiscal dio respuesta a la demanda social que exige que se restituya y preserve el equilibrio que la evasión vulnera. No obstante, estos esfuerzos serían insuficientes si no son complementados con una actitud solidaria que, en el interés propio, reconozca que el esfuerzo común reduce la carga individual.

#### 4.6. PRINCIPIO DE EQUIDAD

El estado, para la realización de sus fines, efectúa diversas actividades encaminadas a la satisfacción de las necesidades de la población así como al otorgamiento de los servicios públicos, entre otros.

Ante esta situación el Estado Mexicano asume una actividad financiera que le permita administrar el patrimonio, determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas.

La actividad financiera del Estado se divide en tres momentos fundamentales: el primero, que le permite la obtención de ingresos que pueden provenir de diversas fuentes; el segundo, relacionado con el manejo de los recursos obtenidos y la administración de sus propios bienes; y por último el tercero, que consiste en la realización de un conjunto de erogaciones para el sostenimiento de los servicios públicos, así como el desarrollo de otras actividades que debe efectuar el Estado.

Para el sostenimiento de los gastos públicos se obtienen recursos de diversas fuentes, como son: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos, los aprovechamientos, los productos, la venta de bienes y servicios, el crédito público, la emisión de papel moneda y las aportaciones voluntarias.

Los impuestos constituyen la más importante fuente de ingresos del Estado Mexicano, dando origen a una relación entre el acreedor, - el Estado, quien tiene el derecho de exigir la prestación y, el deudor, representado por el contribuyente, quien tiene la obligación de realizar el pago del impuesto.

Las características de los impuestos son: la proporcionalidad, - este principio estima que el impuesto debe establecerse tomando en cuenta ciertas características racionales que establezcan una proporción entre el ingreso y la riqueza gravados y la cantidad que se cobra por el impuesto; la equidad, como búsqueda de afirmación del postulado de gravar conforme a la capacidad contributiva, puede ser entendida en dos sentidos:

- 1) Equidad horizontal, indica que aquellos que estén en igual si

tuación (horizontalmente iguales, en términos de capacidad contributiva) deben abonar igual gravamen.

- 2) Equidad vertical, aquellos que se encuentran a diferente nivel, deben sufrir imposiciones diferentes. Este postulado no se agota en preconizar un impuesto proporcional, sino que implica la propuesta de tasas progresivas, donde la alícuota aumenta más que -- proporcionalmente ante los aumentos de la base, con lo cual el impuesto tiende a una redistribución del ingreso.

Para Flores Zavala en su opinión, no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión "proporcional y equitativa" como significado de justicia, ya que el constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos.

La doctrina considera que tres son los índices básicos de capacidad contributiva: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza.

El fundamento legal que establece la obligación del pago de impuestos se encuentra establecido en la Constitución Política, en su artículo 31, fracción IV, misma que señala: "Son obligaciones de los mexicanos: -- contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"

Lo anteriormente señalado, para su debida observancia y validez tiene su origen en el Poder Legislativo, cubriendo un requisito de formalidad, pero además, el acto debe ser sobre situaciones jurídicas generales, abstractas que el hecho sea imponible, dando origen esto al principio de legalidad de la norma tributaria.

La sistematización del estudio tributario ha dado origen a la clasificación de los impuestos en directos e indirectos.

Son impuestos directos aquellos que recaen directamente sobre la persona que ejecuta los actos o actividades gravadas por la ley, y el cual no puede ser trasladado. Un ejemplo de este es el Impuesto sobre la Renta, mismo que contribuye a una justa distribución de la riqueza contenida en manos de los particulares.

Los impuestos indirectos son aquellos en donde el contribuyente puede trasladar el impuesto a otras personas, gravando situaciones reales como son la producción, la enajenación, el consumo, la importación, la exportación, la prestación de servicios, entre otros; un ejemplo de estos es el Impuesto al Valor Agregado.

## CAPITULO V

### "PERSPECTIVAS DEL LICENCIADO EN CONTADURIA"

5.1. DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LAS AUTORIDADES FISCALES

5.2. DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA PROFESION

5.3. DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL LICENCIADO EN CONTADURIA  
COMO ESPECIALISTA FISCAL.

## 5.1. DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Los egresados de Universidades o Institutos de Enseñanza Superior, tienen a su alcance un amplio campo de acción en el que pueden desarrollar sus actividades relacionadas con su profesión aplicando sus conocimientos en beneficio de la colectividad.

De las formas más usuales en que puede desarrollar su actividad profesional, se pueden mencionar las siguientes:

### A. En el libre Ejercicio de la Profesión

Este supuesto surge cuando nace una relación de carácter civil entre el profesional y su cliente, a través de prestación de servicios profesionales, en el cual se determinarán las condiciones bajo las cuales se prestará este servicio.

### B. A través de una Sociedad de Carácter Civil

Este caso se presenta cuando varios profesionales convienen en reunirse de manera estable con arreglo y determinadas cláusulas contractuales, para realizar un fin común, permitido por la Ley y que tenga un carácter preponderantemente económico. Esto implica que los servicios profesionales de que se trate se prestarán en forma conjunta por la sociedad civil.

### C. En forma Subordinada

Se considera que la realización de la actividad profesional en forma subordinada es una de las más recurridas en la actualidad, la cual se presenta cuando el profesional solicita empleo ante algún despacho de profesionales, o bien ante alguna dependencia gubernamental, institución o cualquier otra persona o agrupación de personas; siendo a partir de aquí cuando nace una relación laboral y por lo tanto todos los servicios que preste serán en forma subordinada, es decir bajo la dirección y dependencia de un patrón, bien sea en virtud de un contrato de trabajo o de nombramiento para el desempeño del empleo.

### TRAMITES AL INICIO DE ACTIVIDADES

El profesional debe cumplir con una serie de requisitos al inicio de su actividad profesional en cualquiera de las modalidades que se describieron anteriormente, destacando las siguientes:

A. Para quienes Ejercen Libremente su Profesión, o a través de una Socie--

dad de Carácter Civil

A. Tratándose de profesionales que ejercen su profesión en forma independiente o a través de una agrupación profesional, deberán realizar entre otros, los siguientes trámites:

1. Inscripción en el Registro federal de Contribuyentes

El Registro Federal de Contribuyentes es el medio de control e identificación que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para conocer y operar los movimientos que los contribuyentes efectúen en el transcurso de sus actividades. Asimismo, permite comprobar que está cumpliendo correcta y oportunamente con sus obligaciones haciendo todas las anotaciones en su cuenta única.

Al presentar el contribuyente, ante la Oficina Federal de Hacienda que corresponde a su domicilio fiscal, la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se le asignará una clave, la cuál se rá otorgada mediante documento que se denomina Cédula del Registro Federal de Contribuyentes.

2. Autorización de Libros y Registros

La obligación de los profesionales en materia de contabilidad se reduce de manera importante ya que únicamente deberán llevar la contabilidad simplificada, utilizando para ello un solo libro foliado que deberá ser sellado en la oficina recaudadora correspondiente, previamente a su utilización.

La contabilidad simplificada debe permitir como mínimo:

- Identificar cada operación acto o actividad así como sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que las operaciones realizadas puedan identificarse con las distintas tasas de gravamen, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.

- Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

En todo lo relativo en materia de contabilidad se estará a lo dispuesto por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

### 3. Registro en el Instituto Mexicano del Seguro Social

En los casos en que los profesionales contraten empleados y trabajadores a su servicio, deberán de cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley del Seguro Social, como es la inscripción en el Instituto Mexicano del Seguro Social, tanto del profesional en su calidad de patrón, como de sus trabajadores.

El plazo para inscribirse e inscribir a sus trabajadores es dentro de los primeros cinco días hábiles después de haber iniciado la relación laboral; el lugar para la inscripción será la delegación administrativa del Instituto que corresponda de acuerdo, al domicilio del profesional o sociedad civil.

### 4. Registro en el INFONAVIT

La Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, señala como obligaciones de los patrones, las siguientes:

- Inscribirse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto y dar los avisos a que se refiere la Ley de la materia.
- Efectuar las aportaciones al Instituto, en los términos de la Ley Federal del Trabajo, de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores y sus Reglamentos.
- Efectuar los descuentos de los salarios de sus trabajadores, que se destinen al pago de abonos para cubrir préstamos otorgados por el Instituto, así como enterar el importe de dichos descuentos ante el propio instituto y oficinas que éste autorice.

### 5. Solicitud de Licencia Sanitaria

Las disposiciones legales de los Estados Unidos Mexicanos, señalan que todos los establecimientos, ya sean industriales, comerciales o de servicios requieren para su buen funcionamiento de licencia sanitaria, quedando eximidos de este requerimiento algunos establecimientos, mediante disposiciones de carácter general.

Cuando su giro o actividad lo requiera, la citada licencia deberá tramitarse en la Dirección General de Inspección y Licencias Sanitarias en el Distrito Federal dependiente de la Secretaría de Salud o bien, ante la autoridad local que corresponda en el interior de la República.

### B. Profesionales que Realizan su Actividad en forma Subordinada.

Tratándose de profesionales que ejercen su actividad, bajo la dirección y dependencia de un patrón, sus obligaciones se simplifican al máximo, quedando sólo una en materia fiscal y que consiste en solicitar

su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a través de su patrón, quien la presentará por sus trabajadores o empleados. En su efecto, los propios empleados serán quienes deben presentarla.

**OTRAS OBLIGACIONES PARA LOS PROFESIONALES QUE EJERCEN LIBREMENTE SU PROFESION, O A TRAVES DE UNA SOCIEDAD DE CARACTER CIVIL**

Los profesionales, además de cumplir con los trámites señalados - para el inicio de actividades y pago de impuestos, tienen entre otras, las siguientes obligaciones en materia impositiva:

1. Expedir recibos por los honorarios obtenidos, debiendo contener los siguientes datos:
  - a) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal de --- quien expide los recibos;
  - b) Registro Federal de Contribuyentes del profesionista;
  - c) Número de folio, lugar y fecha en que se expide;
  - d) Número, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expida;
  - e) Cantidad y descripción del servicio prestado;
  - f) Importe total consignado en número y letra, así como el monto del Impuesto al Valor Agregado trasladado. A partir del lo. de agosto de 1985, este impuesto se incorporará dentro del precio del servicio, cuando éste se proporcione al público en general, sin embargo cuando el cliente lo solicite deberá traslarlo en forma expresa y por separado.
2. Retener el impuesto sobre ingresos por salarios y en general por prestación de un servicio personal subordinado a sus trabajadores y enterarlo.
3. Pagar el impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, conjuntamente a los enteros de las retenciones del Impuesto sobre la Renta que hubiere efectuado a sus trabajadores.
4. Conservar libros, registros y documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante cinco años, contados a partir de la fecha en que presentaron las declaraciones con ellos relacionadas.
5. Solicitar constancia de retención; cuando las personas morales, - de quien perciban honorarios, les efectúen la retención del 10% - sobre el total de los ingresos.

## 5.2. DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA PROFESION

Desde luego que no es la intención emitir pronósticos sobre la imagen futura del contador público, sino vislumbrar, de acuerdo a la observación, tendencias, probabilidades, etc., la imagen de que disfrutará el contador público en un futuro no muy remoto; dicha imagen sin duda alguna corresponderá a su actuación profesional.

a). Su campo de acción se amplifica.--- La ampliación del campo de acción del contador público, se puede deber a dos factores, principalmente:

---Evolución de la sociedad.

---Evolución de la profesión.

La evolución de la sociedad comprende los siguientes principales elementos:

1. Crecimiento demográfico.
2. Progreso científico y tecnológico.
3. Aumento de la magnitud y número de las empresas.
4. Aumento de las exigencias gubernamentales.
5. Evolución mental de las personas.

La evolución de la profesión comprende los siguientes factores:

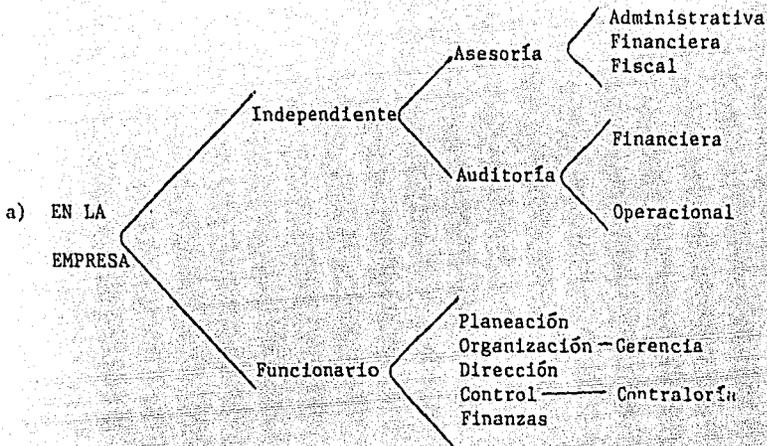
1. Inclinação.
2. Capacidad técnica actualizada.
3. Enlace de capacidad técnica y responsabilidad.
4. Enriquecimiento cultural universal.
5. Independencia.
6. Integridad moral e intelectual.
7. Especialización.

La evolución de la sociedad en todas sus elementos, resulta evidente a través del tiempo.

La evolución de las profesiones viene como consecuencia de la evolución social.

La ampliación de las labores que el contador público desempeña, no estriba precisamente en efectuar labores ajenas a la naturaleza de sus campos de actuación. Consistirá, mas bien, en enfatizar, intensificar y actualizar las labores profesionales, pero dentro de las áreas propias de su actuación. No se quiere decir que se dedicará a otras labores, sino las que ya efectúa, las perfeccionará, intensificará y adaptará a las necesidades del futuro.

A continuación se hace un breve análisis de las áreas de actuación del contador público, comentando al mismo tiempo el desarrollo, que según se vislumbra, tendrán en el futuro dichas actividades:



b) EN EL GOBIERNO

c) EN EL AMBIENTE PROFESIONAL

d) OTROS SECTORES SOCIOECONOMICOS

1- EN LA EMPRESA

Independiente

1. Ejercicio independiente de la profesión en el campo de la asesoría. En la novena convención nacional de contadores públicos celebrada en -- 1973 en su tema de trabajo denominado "El futuro de la profesión contable de México" como punto No. 1 sobre consultoría en administración se acordó: "Se considera que la actividad de consultoría en administración constituye no sólo un campo promisorio para la actuación del contador - público, sino una obligación derivada de su compromiso con el logro de la productividad y eficiencia en las empresas."

Desde luego que esta actividad ya se está llevando a cabo, pero por unos cuantos despachos, los más renombrados y utilizados por empresas - muy grandes e importantes. Es de suponer que en el futuro la actividad de asesoría será una de las principales secciones, en un despacho bien organizado y el número de éstos será considerable.

El hecho anterior presupone una serie de cambios tanto en los usuarios del servicio como en los que lo proporcionan; por lo menos se observarán las siguientes modificaciones:

- Preparación amplia y especializada sobre estos temas.
- Intensificación de los servicios entre los clientes, personal propio y personas que lo soliciten.
- Adaptación de los planes de estudio.
- Los usuarios serán todo tipo de empresas, algunas pequeñas, medianas y grandes, lucrativas o no.

La asesoría que el contador público presentará en el futuro podrá ser de todo tipo, dentro del marco de su preparación y naturaleza profesional, sin embargo se cree que los más sobresalientes serán:

- Asesoría Administrativa.
- Asesoría financiera.
- Asesoría fiscal.

#### Asesoría Administrativa

Llegará un momento en que la administración sea aplicada científicamente y de manera consistente ya que en la actualidad, la mayoría de las empresas pequeñas y medianas se rigen por una administración empírica o rudimentaria. La conciencia administrativa por parte de los negocios e inversionistas en pequeñas o medianas escalas, propiciarán un campo vasto y amplio para ejercer la asesoría administrativa por parte de los contadores públicos.

La asesoría administrativa incluye todos los aspectos que puedan referirse a las fases del proceso administrativo; cada una de ellas será un campo muy amplio para la asesoría. Sin embargo, hay que estar atentos a los avances en el procesamiento electrónico de información; esto representa un reto para el contador público asesor, por lo que se refiere al diseño e instalación, así como actualización y adaptación de sistemas de información y control a base de computación electrónica. Si el contador público no se concientiza sobre el conocimiento y adopción oportunos de este campo, podría quedar relegado por otros profesionales. En la actualidad ya existen contadores públicos especialistas, pero en el futuro la pericia y profundo conocimiento de estas técnicas, serán una de las principales características de aquel contador público que se jacte de ser un mo

dero profesional al servicio de la tan avanzada socio-economía.

#### Asesoría Financiera

La asesoría financiera es, sin duda alguna, el campo natural e insustituible del profesional en contaduría pública, éste servicio será prestado con intensidad en el futuro. Teniendo en cuenta que las finanzas son de vital importancia en las empresas, cualquiera que sea su naturaleza, el sector gubernamental tiende a, cada día más, proporcionar medios, recursos y sistemas de financiamiento para que se incremente el desarrollo económico del país.

Las autoridades docentes tendrán que incluir disciplinas que preparen a los aspirantes a la profesión, para forjar un profesional consciente de la necesidad de administración, integración, dirección y control.

#### Asesoría Fiscal

En todas las partes y grupos de un organismo sobre todo en los que toca el contador público hay afectaciones y consecuencias fiscales. He aquí otro campo propicio para la asesoría: La asesoría fiscal.

El aspecto impositivo es muy importante para el desarrollo del país, por otra parte, las repercusiones fiscales deben ser equilibradas en la empresa, tanto en su cumplimiento como en sus consecuencias administrativas financieras.

Se considera que en un futuro próximo, el asesor fiscal tendrá que ejercer una actitud de mediación y equilibrio entre asesorado y fisco. Esto quiere decir que tendrá en cuenta, además del cumplimiento, el aprovechamiento de los beneficios y concesiones fiscales a que el asesorado tiene derecho. Tendrá en cuenta lo beneficioso de una planeación fiscal, así como de las repercusiones en las operaciones y transacciones de las empresas. Y no solo eso, sino que el profesional del futuro deberá intervenir, en la medida de sus posibilidades, a la definición y modificación de las leyes fiscales, teniendo en cuenta todos los intereses socioeconómicos, así como el espíritu social que consagra nuestra Constitución Política.

En el futuro, todo contador público, por el hecho de serlo, deberá poseer amplios conocimientos en materia impositiva; sin embargo, no bastarán los conocimientos adquiridos en las aulas, sino una constante actualización, dado lo cambiante de las disposiciones fiscales.

2. Ejercicio independiente de la profesión en el campo de la auditoría. La auditoría financiera fue y es la actividad que ha hecho del contador público un verdadero profesional. Ha sido desempeñado por la mayoría de contadores públicos con bastante éxito, y muchas empresas la utilizan para efectos fiscales y para la toma de decisiones.

El muestreo estadístico será otra herramienta común que venga a solucionar el problema del volumen de operaciones, el cuál deberá ser ampliamente conocido por el futuro profesional.

En el futuro, se llevará a cabo una auditoría pensando no sólo en obtener la evidencia de una situación financiera, sino que se tomarán en cuenta antes que nada, las necesidades sociales y administrativas del usuario.

Por lo que se refiere a la presentación y contenido del informe final, también se vislumbran cambios. Se simplificará su expresión y se incluirán posibles soluciones a los problemas encontrados, o por lo menos sugerencias para obtener las soluciones convenientes. La testificación que ahora presenta el contador público en su dictamen, es posible que se amplíe con un futuro a otra información que podría ser:

- Información complementaria o suplementaria a los estados financieros.
- Información parcial de los Estados Financieros, Estado de Resultados, Estado de costo, etc.
- Dictámen sobre registros estadísticos de índole industrial o económico.
- Auditoría a organismos no lucrativos.
- Estados financieros preparados sobre bases diferentes a las de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Estados financieros proforma o presupuestados. (Contabilidad de pronósticos).
- Estados financieros intermedios.
- Otras informaciones, como la circulación de periódicos o revistas que contengan datos financieros y económicos; informes al consejo de administración, etc.
- Dictámen del resultado final de un litigio fiscal, ante los tribunales.

También se advierte el ejercicio de la auditoría operacional o administrativa, ya que el contador público podrá efectuar esta práctica, puesto que sus conocimientos en administración serán buenos y satisfactorios para cumplir profesionalmente con esta actividad. Es una activi-

dad que posiblemente pueda efectuar solo, sin embargo, tal vez lleve a cabo haciendo equipo con otros profesionales competentes y especializados.

Las instituciones correspondientes tomarán el debido cuidado, para que el profesional cuente con las técnicas y procedimientos adecuados, al ejercer tan importante actividad.

Posiblemente se emitan normas de ética relativas, concretamente a esta actividad, que por la amplia preparación que se supone, podrá efectuar con éxito el contador público del futuro.

#### Funcionario

1. La planeación dentro de las empresas. Ciertamente hay algunas empresas grandes que cuentan con sistema presupuestal.

Prever el futuro a corto y a largo plazo, es una base para asegurar también el éxito futuro. Llegará el momento en que todo organismo asegure su óptimo porvenir, mediante el pronóstico, el presupuesto y la planeación.

Al hablar de asesoría administrativa, se afirmó que en el futuro las empresas serán regidas por la administración científica, y la planeación es la primera fase de dicha administración.

2. La organización dentro de la empresa. Dentro de esta fase de la administración, podemos ubicar los sistemas de información, entre los cuales está la contabilidad que es la más importante.

La perspectiva del futuro en este terreno, es enorme ya que se contará, cada vez mas, con la influencia de los sistemas de computación electrónica. Además la informática, para cualquier organismo es y será aún más la herramienta administrativa más importante.

Los sistemas de información del futuro, principalmente la contabilidad, contendrán las siguientes características:

- La contabilidad proporcionará no sólo información financiera, sino de todo tipo.
- La contabilidad medirá eventos sicosociales; tendrá en cuenta costos sociales, problemas ecológicos, etc.
- Se proporcionará información multivaluada.
- Se proporcionará información probabilística. La estadística en la contabilidad.

- La información se utilizará para toma de decisiones, principalmente.
- La información será real y dada al minuto.
- Mediante la información se podrán resolver problemas rutinarias automáticamente.
- Se podrán mediante los sistemas, efectuar simulacros al tomar una decisión.
- La contabilidad proporcionará información para la construcción de modelos cuantitativos.
- Al procesar y elaborar la información para la construcción de modelos cuantitativos.
- Al procesar y elaborar la información, se tomará en cuenta al usuario de los reportes. O sea, la relación que existe entre usuarios ---comportamiento--- contabilidad.
- Para la contabilidad del futuro serán necesarios conocimientos profundos de matemáticas, ciencias de comportamiento, teoría de la información, etc.

3. Dirección. En el futuro, será frecuente que el contador público ocupe puestos de alta gerencia; científicamente será uno de los profesionales mejor preparados para asumir puestos de dirección. El proceso será: una preparación científica adecuada, un entrenamiento en empresas similares, un conocimiento concreto de la empresa y por fin, la ocupación definitiva de una dirección o gerencia.

4. El control. Esta área siempre ha sido un campo propicio para el contador; la auditoría interna que en el futuro deberá ser la herramienta más propicia, incluso en empresas pequeñas, será la función que cubra principalmente el aspecto control, en todas sus dimensiones.

De nuevo es conveniente mencionar los sistemas electrónicos de control. El contador público será un experto en el procesamiento, interpretación de los datos, a base del control mediante sistemas electrónicos.

5. Finanzas. Ya hemos dicho que este es un campo natural para el contador público. El futuro presenta perspectivas muy propicias para que el contador público siga adentrándose más y más en este tema.

En la empresa, este campo es vasto y los propios empresarios cada día reconocen al contador público como el ejecutivo más idóneo.

Se espera que en el futuro, las empresas cuenten con varios departamentos relacionados con el aspecto financiero, y tan importantes como la con-

traloría.

La banca, la industria, el comercio, instituciones de crédito, mercado de valores; todos ellos requieren de un auténtico profesional en las finanzas: El contador público.

## 2- EN EL GOBIERNO

Considerando, que el sector gubernamental es una macroempresa que está formada por innumerables dependencias, secciones, etc., en las cuales acontecen los mismos fenómenos sociales, económicos y financieros -- que en la empresa privada, todo lo dicho anteriormente, es válido para las empresas gubernamentales ya sean dependencias u organismos descentralizados o de participación estatal.

No obstante lo anterior, el sector gubernamental reviste algunas -- características especiales, las cuales han de tomar en cuenta las personas que actúen dentro del mismo.

Lo anterior hace efectuar algunos comentarios que denotan la importancia que tiene el sector gubernamental como campo de actuación del -- contador público.

Tanto la expansión gubernamental a nivel nacional, como la creciente complejidad en sus operaciones, requieren de planeación financiera, -- contabilidad de costos, formulación de presupuestos y preparación de estados financieros. Como los miembros de la sociedad son los socios de esa empresa o persona moral Estado, también se requiere proporcionar información al público.

Todos los hechos anteriormente mencionados, apoyan la tesis de que el contador público, es el abocado a la solución de los mismos, ya que su preparación es completa y suficiente.

Desde luego se requerirá una preparación adicional de:

- Administración pública.
- Diplomacia.
- Comercio internacional.
- Finanzas públicas nacionales.
- Finanzas internacionales.

Tanto los organismos profesionales como las instituciones docentes, van a propiciar una preparación técnica y moral así como la formación de conciencia en los contadores públicos, para que tomen parte más activa en la solución de los problemas nacionales del país.

### 3- EN EL AMBIENTE PROFESIONAL

Al través de la descripción anterior de las actividades del contador público en las áreas socioeconómicas, hemos insistido en la preparación -- que dicho profesional adoptará en el futuro.

En efecto, se exigirá una preparación adquirida en las aulas de estudio, completa, apropiada y suficiente para afrontar las necesidades del momento. Pero también se exigirá una educación profesional continúa, entendiéndose por ésta, al compromiso moral de todos los contadores públicos de incrementar y actualizar sus conocimientos a cada instante, manteniéndolos a un nivel elevado.

Para cumplir con lo anterior, habrá una coordinación absoluta entre las instituciones docentes y los cuerpos colegiales o agrupaciones profesionales. Las agrupaciones profesionales harán sugerencias a las instituciones docentes de la profesión, para que obtengan metas consistentes en exigir cierta calidad mínima a todos los contadores públicos que egresen de ellas. Por otra parte, las instituciones profesionales indicarán a las instituciones docentes, los elementos didácticos que éstas puedan ofrecer.

Por su parte, las agrupaciones profesionales establecerán programas de educación profesional, proporcionando todos los elementos necesarios para cumplir con los objetivos de dichos planes. Con base en lo anterior las instituciones correspondientes exigirán una competencia y calidad profesional a todos sus miembros.

Por lo que toca a las propias agrupaciones profesionales, se darán a conocer y se difundirán sus objetivos, para que los conozcan todos los contadores públicos a quienes agruparán en su totalidad.

Dichas agrupaciones profesionales incrementarán la investigación de nuevas técnicas y principios que desarrollen y actualicen la profesión del contador público. Lo harán a través de comités y comisiones dedicados, de tiempo completo, a la investigación y estudio.

También el código de ética de los contadores públicos, sufrirá una serie de modificaciones tendientes a la actualización y cuidado de la calidad profesional.

En relación a la profesión organizada, es de esperarse que como ahora existe el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Organismo Nacional, aumente el número de sus asociados para que se unan profesionales con una característica común.

La norma obligatoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos del artículo 3.05 del Código de Ética Profesional nos dice: "que es obligatorio para el contador público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar en la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión"

Por lo que se refiere a la docencia, se espera una planeación vocacional fundada en un estudio profundo de las necesidades del país. Asimismo, sería ideal un plan de estudios uniforme para todos los centros de enseñanza de la profesión. Desde luego que sería un plan de estudios discutido, comentado y aprobado por todos los planteles de la nación. Lo anterior daría más unificación y solidez a la profesión.

También en el futuro se espera que las cátedras de los centros que importan la carrera de contador público, sean ocupadas por especialistas en la materia que impartan.

#### 4- OTROS SECTORES SOCIOECONOMICOS

Donde quiera que se encuentre un grupo de individuos unidos con algún fin, ahí habrá necesidades de administración y de finanzas. Por lo tanto, ahí se necesitarán los servicios de un contador público. En otras ocasiones, bastará un solo individuo que maneje un capital considerable, para que se requieran los conocimientos y consejos de un contador público, también serán la administración, las finanzas, luego entonces, el contador público será el indicado para servir a cualquier sector socioeconómico.

En los párrafos anteriores se ha hecho referencia principalmente, a las empresas privadas y públicas y a una serie de actividades que efectuará con eficiencia el contador público; tal vez se pudieran dar por incluidos todos los sectores socioeconómicos en los que se desenvolverá con eficiencia y significación el contador público del futuro. A manera de ejemplos se listan los siguientes:

- a) Sector agrario.
- b) Sector sindical
- c) Otras instituciones no lucrativas.

Comisión Nacional de Valores.

- a) Sector agrario

Para que el desarrollo del país sea estable y general, es necesario que se fomente la industria de transformación, pero en la misma escala el

desarrollo agrícola, ya que la mano de obra permanece en el campo, tiene que producir alimentos para la mano de obra desplazada a la industria de transformación, así como producir materias primas que aumenten la actividad de la industria, que da ocupación a la mano de obra desplazada.

Se vislumbra en un futuro cercano, una atención adecuada al sector agrario. Se les proporcionará mejores y mayores facilidades y sistemas de financiamiento; los profesionales de las ciudades se desplazarán al campo para brindar asesoría, asistencia y otros servicios útiles para el fomento agrario. El contador público tiene las puertas abiertas, además de la responsabilidad de colaborar en los centros productivos del campo, para proporcionar información de toda índole, para establecer sistemas de control adecuados, para aconsejar sobre las rutas administrativas que deben seguirse y para sugerir algunos procedimientos, mediante los cuales, se aprovechen mejor los recursos naturales.

#### b) Sector sindical

No se quiere decir que a la fecha el contador público no colabore o preste servicios a los sindicatos; lo que se desea destacar es, que todavía falta fomentar en las agrupaciones sindicales los servicios del contador público, que pueden utilizar dichos sindicatos, ya que las funciones de éstas, nunca dejarán de ser equilibradas y beneficiosas para el progreso nacional, si se fundan en principios económicos y sociales justos.

#### c) Otras instituciones no lucrativas

Bajo este rubro, podemos agrupar todas aquellas instituciones cuyos fines son no precisamente lucrativos, sino culturales, religiosos, deportivos, fomentar o regular alguna actividad en forma programada y organizada, etc.

Hemos señalado como ejemplo, a la comisión Nacional de Valores; en efecto éste es un sector en el cual los servicios del contador público serán valiosos sobre todo tratándose de participar en la formulación de las leyes que regulan el mercado de valores en lo concerniente al establecimiento de reglas notables, de información y de presentación de estados financieros.

Otro ejemplo que hemos citado es la Bolsa de Valores, organismo en el cual es valiosa la intervención del contador público por su intervención en valuación de acciones, tanto para ayudar a las empresas emisoras, como para asesorar al público, como analista de valores.

Personalidad relevante y dinámica.

Todas las cosas y actividades son susceptibles de progresar; con mayor razón, cuando dicho mejoramiento se impone ante innumerables deficiencias actuales, o ante la insatisfacción de alguien o algo.

Hecho un análisis de cuál debe ser la personalidad del contador público, como consecuencia de una ideal actuación en todos los sectores socioeconómicos y, efectuada una encuesta para cerciorarse de si dicha personalidad teórica es coincidente con la realidad, se encuentra que, lamentablemente no coincide.

En efecto, todas las actividades descritas al principio de este subcapítulo y que se esperan para el futuro, efectuadas con éxito y con óptimos efectos, proporcionarán al contador público una personalidad relevante y dinámica. Relevante, porque será más preparado, más conocido y más útil. Dinámica, porque se desplazará oportunamente a diversos sectores y campos donde solucionará o contribuirá a la solución de problemas socioeconómicos concretos y de su competencia.

Será así, no sólo porque todo tiene que evolucionar y progresar y porque el propio progreso de la técnica, de la ciencia y por ende, de la sociedad en general, así lo vayan exigiendo de no ser así, se convertirá en inutilizable y nada efectiva para la sociedad.

El primer paso para lograr una mejoría o una evolución positiva, es conocer la situación presente, los defectos y deficiencias.

Para los efectos que esta obra persigue de acuerdo a la naturaleza de la misma, se han tratado de descubrir algunas cualidades o aspectos positivos, así como las deficiencias o aspectos negativos que en la actualidad afectan al contador público y su profesión. Tal cosa se ha logrado interrogando a los afectados, a los usuarios, a los propios contadores públicos, y a la sociedad en general.

#### LA PREPARACION DEL CONTADOR PUBLICO

Se espera en todos los sectores, una preparación integral, más profunda y amplia del contador público. Además de una preparación integral,

será característica la especialización en áreas concretas y definidas. Por lo tanto, habrá una mejoría coordinada de todos los elementos que contribuyen a la preparación del profesional. Es decir, tal progreso se advertirá en los planes de estudios más completos y adaptados a las necesidades; sistemas de enseñanza más avanzados; catedráticos adecuadamente preparados en forma obligatoria tanto en pedagogía, sicología y sociología educacionales, como en la asignatura que dicho catedrático imparta.

En esta forma, se logrará mayor utilización del contador público y de su función, por parte de todos los sectores socioeconómicos, lo cual será el primer paso para conseguir una mejor imagen de dicho profesional.

#### EL TRABAJO DEL CONTADOR PUBLICO

La óptima preparación integral por un lado, y la especialización, por el otro, propiciarán una amplificación de las labores o actividades del contador público, así como un desplazamiento a las actividades de su competencia, hasta ahora olvidadas. Dicha amplificación y desplazamiento se esperan, principalmente en las siguientes actividades: Admnsitración pública y privada; asesoría admnsitrativa, financiera y fiscal; presu--puestos y planeación financiera; análisis estadística; informática y com putación electrónica; educación o docencia, etc. También se espera que el contador público efectúe con éxito en ocasiones especiales, funciones de relaciones públicas, de administración de personal, de mercado y de - crédito y cobranzas, debido a la preparación que obtendrá y de acuerdo a las necesidades de la empresa en que actúe.

Por lo que se refiere al trabajo del contador público, caben algunos comentarios sobre aspectos concretos, como los siguientes.

La información será más oportuna y apegada a la realidad, puesto que habrá herramientas de trabajo, tales como los sistemas avanzados de computación electrónica y una coordinación más precisa de todas las sec\_ ciones o departamentos de un organismo. Dicha información, será utilizada por todos los sectores; incluso, los trabajadores y empleados, ten---drán mejor información sobre la situación económico\_financiera de la empresa.

Otra actividad que merece un comentario especial, es la opinión, -- dictamen e informe, proporcionado por el contador público. En efecto, su frirá adaptaciones y se ampliará a otras actividades y documentos, aunque tal vez no se convierta en fe pública absoluta, como algunos llegaron a pensar.

#### LA PERSONA DEL CONTADOR PUBLICO

Lógicamente, los cambios positivos en la preparación y en el trabajo del contador público, repercuten en la persona del profesional. En efecto, habrá cambios en la actuación del mismo, para:

Darse a conocer más a la sociedad, para que sepa quién es, y lo que puede hacer en beneficio de ello.

Hacer una labor de convencimiento y demostración a los posibles usuarios, para que sean conscientes de lo necesario y beneficioso que son los servicios del profesional mencionado.

El contador público, por su parte, se revestirá de cualidades humanísticas, que le permitan tomar más en cuenta al elemento humano, en todas sus labores.

El contador público deberá ser, y así se espera, más culto y erudito, de manera que proyecte una personalidad digna de un íntegro profesional.

Estas y otras modificaciones en la actuación personal del contador público, lo harán acreedor, cada vez más, a una imagen relevante y dinámica.

#### LA ETICA DEL CONTADOR PUBLICO

La mejor preparación, la amplificación de sus actividades y el mejoramiento en aspectos de su persona, desembocan en una necesaria modificación a la ética del contador público. En efecto, será necesario aumentar, modificar o adoptar las normas de ética que se exigirán a este profesional, más sentido de responsabilidad, más independencia e imparcialidad y, en una palabra, más profesionalismo.

Es claro que se obtiene una evolución positiva en la preparación, en el trabajo, en la persona y en la ética del contador público, su personalidad será relevante y dinámica.

### 5.3. DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO ESPECIALISTA FISCAL

Siempre resulta difícil el identificar exactamente a una persona que reúna ciertas características con alguna especialización específica.

No obstante de esto, podemos mencionar algunos rasgos que puedan enmarcarnos el perfil del Licenciado en Contaduría, como especialista fiscal.

Podemos dividir en dos grupos las características del especialista -- fiscal:

I. Características humanas.

II. Características técnicas.

I. CARACTERISTICAS HUMANAS.

A) CRITERIO PARA ANALIZAR LOS PROBLEMAS.- Calidad básica, ya que el fiscalista al desarrollar su trabajo, se encontrará en presencia de situaciones que no quedan perfectamente enmarcadas dentro de las disposiciones fiscales o legales. Es preciso señalar que este buen criterio debe de ir encaminado a localizar la verdad y no a interpretar la ley como más nos convenga.

B) BUENA MEMORIA.- Dado que las disposiciones fiscales van cambiando año con año y existe una serie de circulares, decretos, etc., que en transcurso de los años se van haciendo de gran volumen y es por lo tanto que el fiscalista requiere de una buena memoria para poder, cuando menos, establecer en dónde se encuentran estas disposiciones. No se quiere decir que el fiscalista debe aprenderse todas las leyes que se emiten sino que de be retener, por lo menos, las fuentes donde puede acudir cuando se le presente un problema.

C) CAPACIDAD IMAGINATIVA.- El especialista debe tener la suficiente imaginación como para contemplar un mismo problema desde diferentes puntos de vista, a la vez que imaginarse las posibles soluciones que a un mismo problema se le puede dar, evaluando en cada caso ventajas y desventajas.

D) CAPACIDAD RECEPTORA.- Es importante que el fiscalista entienda - qué es lo que se le está planteando para de esta forma estar en posibilidades de dar una opinión.

E) FACILIDAD PARA EL ESTUDIO.- Obviamente en el área fiscal se ne

cesita estar estudiando constantemente las leyes, sentencias de los tribunales, opiniones de terceros, etc. La persona que no tenga interés a una metodología para estudiar, posiblemente tendrá problemas en su desarrollo en este campo.

F) GUSTO POR INVESTIGACION.- El fiscalista debe tener gusto por investigar qué es lo que está pasando en la empresa y en las operaciones que ésta realiza, ya que de ahí pueden surgir modificaciones que traigan aparejados beneficios fiscales.

G) MENTALIDAD POSITIVA.- El fiscalista, en cierta forma, debe ser una persona que esté en busca de beneficios monetarios para su cliente o para la empresa. Esta mentalidad, claro, debe de ir limitada por un juicio profundo e imparcial, de tal forma que no por conseguir algunos beneficios fiscales se incurra en riesgos.

H) FACILIDAD DE EXPRESION ORAL Y ESCRITA.- El fiscalista tiene que transmitir constantemente a sus clientes o en su caso a los diferentes niveles de la organización, los cambios o problemas que surgen en el área fiscal. Sin embargo, como en ocasiones tiene que dirigirse a personas que no tienen una preparación técnica igual a la suya, tiene que ser muy claro al expresarse y por lo tanto debe alejarse de los términos técnicos. Debe tener la habilidad para que en pocas palabras pueda informar a la gente de alta dirección cualquier situación que se esté presentando en el medio y que sea leído ese memorándum o sea entendida esa carta perfectamente. Con esto se quiere decir que el especialista fiscal debe poseer una técnica de redacción adecuada.

## II. CARACTERISTICAS TECNICAS.

Es evidente que el Licenciado en Contaduría, debido a su conocimiento de los aspectos financieros, administrativos y operacionales de la empresa, ha alcanzado altos niveles en los organigramas de la misma. Con esto quiero señalar que el Contador Público conoce perfectamente a la empresa en su aspecto financiero y administrativo e indudablemente el aspecto contable.

La interpretación de las leyes fiscales en general y específicamente la del Impuesto Sobre la Renta, implica en mayor o menor grado un conocimiento de la técnica contable, que va desde altas planeaciones fisca

les, donde una decisión de tipo fiscal puede repercutir en las finanzas de una empresa, hasta la simple preparación de una declaración, donde este conocimiento es importante para el mejor cumplimiento de estas.

No obstante en muchos casos, el Licenciado con Contaduría se apoya en opiniones del Licenciado en Derecho, dado el conocimiento que tiene éste en materia de interposición de recursos o visitas a tribunales. Sin embargo, el Contador Público es el responsable directo de la actividad fiscal de la empresa.

Son muchas y muy variadas las funciones del especialista fiscal, tales como: pláticas sobre temas fiscales, supervisión en la elaboración de declaraciones, estudio de nuevos reglamentos, recibir o coordinar auditorías fiscales gubernamentales, revisión de registros contables conciliando ingresos según libros y los ingresos gravables, asesorar a la gerencia sobre proyectos específicos, planeación fiscal, etc.

Sin embargo podemos enmarcar en cinco grupos la función del especialista fiscal.

1. Asesoría Fiscal
2. Preparación y Revisión de Declaraciones de Impuestos.
3. Negociaciones Fiscales
4. Registros Fiscales
5. Proyectos Especiales.

## CAPITULO VI

### "SANCIONES FISCALES"

- 6.1. CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES
- 6.2. CLASIFICACION DE LAS SANCIONES
- 6.3. LEGISLACION MEXICANA
- 6.4. SANCIONES DE LAS AUTORIDADES DE LA SECRETARIA  
DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
- 6.5. SANCIONES DE LAS AGRUPACIONES PROFESIONALES  
DE CONTADORES PUBLICOS EN MEXICO

## 6.1. LAS INFRACCIONES . CLASIFICACION

En general infracción es toda transgresión o incumplimiento de una ley que, como hemos dicho, debe ser sancionado. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases fundamentales del Derecho Penal, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita en la ley y declarada ilegal y tenga prevista una sanción para el caso de realización. Entonces, precisando mejor el concepto podemos decir que infracción es todo hecho u omisión declarado ilegal y sancionado por una ley.

No todas las infracciones tienen las mismas características, de ahí que, en función de esas características se hayan elaborado diversas clasificaciones que es pertinente conocer, ya que, por lo regular, del tipo de infracción depende el tipo de sanción. En materia fiscal podemos clasificar a las infracciones como sigue:

a) Delitos y faltas. Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.

b) Instantáneas y continuas. Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consuman y agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.

c) Simples y complejas. Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.

d) Leves y graves. Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

## 6.2. LAS SANCIONES. CLASIFICACION

La sanción ha sido definida por García Maynes como la "consecuencia

jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". Abundando en este concepto, el autor citado nos dice que -- la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. En el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al infractor una sanción.

La finalidad de la sanción es disciplinar al infractor y esta -- finalidad se manifiesta exigiendo el cumplimiento forzoso, es decir, compeliendo a cumplir; resarciendo los daños y perjuicios sufridos -- por la violación o incumplimiento, o sea indemnizando; o imponiendo una pena al infractor.

En el Derecho Fiscal, habida cuenta del carácter ejecutivo o -- principio de ejecutoriedad de que gozan las resoluciones administrati-- vas, que permiten al fisco exigir el cumplimiento forzado de la obli-- gación a través de la facultad económico-coactiva del Estado, de la -- que hablaremos más adelante, esta exigencia no se considera como san-- ción propiamente sino sólo se prevén como sanciones, ante el incumpli-- miento oportuno y voluntario de las obligaciones fiscales, la indemi-- zación y la pena.

En este orden de ideas, atendiendo a la finalidad que persiguen las sanciones en el Derecho Tributario se clasifican en indemnizacio-- nes y penas. La primera, de contenido económico, resarce al fisco por los daños y perjuicios sufridos por el incumplimiento de la obligación fiscal de que se trate y se gradúa en función del daño o perjuicio. La segunda es simplemente una medida disciplinaria que se impone indepen-- dientemente de que existan daños o perjuicios para el fisco, por lo -- tanto se gradúa en relación a la gravedad de la infracción. La pena se divide a su vez, en personal y patrimonial; la pena personal afecta a la persona en sí misma, como es el caso de la privación de la libertad y la pena patrimonial afecta a la persona en su patrimonio, como es el -- caso de la imposición de una multa.

### 6.3. LEGISLACION MEXICANA

Como hemos visto para que las infracciones a las normas tributa-- rias puedan ser sancionadas por el Estado, se requiere que previamente

una ley describa la conducta respectiva, declarándola ilegal, y señale la sanción correspondiente. Partiendo de este principio, el artículo 73, fracción XXI de la Constitución Política del país establece que es facultad del Congreso de la Unión definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse y con apoyo en esta facultad, en el Código Fiscal de la Federación se describen las conductas ilegales que constituyen los delitos fiscales y las faltas, que en la legislación mexicana se denominan infracciones, así como las penas aplicables en cada caso.

Adicionalmente a la descripción de las infracciones y delitos, el Código Fiscal de la Federación establece determinadas reglas para el ejercicio del poder sancionador del Estado. En el caso de las infracciones, se dan reglas para los casos de infracciones con pluralidad de sujetos infractores continuas, infracciones complejas, infracciones leves, etcétera, pero destacan las dos reglas siguientes:

a) Al imponer la sanción que corresponda, el fisco deberá tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del contribuyente y la conveniencia de distribuir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal, cuanto para infringir, en cualquiera otra forma, -- las disposiciones fiscales.

b) El fisco se deberá abstener de imponer sanciones cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito o cuando se enteren en forma espontánea los tributos no cubiertos dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales, sin que se considere que el entero es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales o medie requerimiento, visita, excitativa o cualquiera otra gestión (se entiende requerimiento, visita excitativa o cualquiera otra gestión (se entiende que debidamente notificado).

c) El fisco deberá dejar de imponer sanciones cuando se haya incurrido en infracción por hechos ajenos a la voluntad del infractor, siempre que se pruebe a satisfacción de la autoridad fiscal.

En cuanto a los delitos, las reglas señalan que para proceder penalmente se requiere en algunos casos la querrela del fisco; en otros, declaratoria de perjuicio o de la existencia de una situación especial que haga el fisco; y en otros, que basta la simple denuncia. En estas reglas destaca la que establece que cuando los procesados por delitos perseguibles por querrela o declaratoria del fisco, paguen íntegramente las prestaciones --

fiscales originadas por los hechos imputados, o bien a juicio del fisco quede debidamente garantizado el interés del Erario Federal. El propio fisco podrá solicitar el sobreseimiento del proceso por el delito fiscal antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

Antes de concluir este tema nos parece pertinente comentar el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, ya que la disposición que contiene nos señala algunos principios que son básicos en la aplicación del Derecho Penal Fiscal. Este precepto establece que la aplicación de las sanciones administrativas que procedan se hará sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas, de recargos en su caso, y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. De esta disposición se desprende lo siguiente:

a) Se confirma que la exigencia del cumplimiento forzado de la obligación fiscal no se considera como sanción en la legislación tributaria. Si el precepto que comentamos señala por un lado que se aplicarán las sanciones administrativas o judiciales, según proceda, y por otro lado que independientemente de la sanción se exigirá el pago de las prestaciones fiscales respectivas, implícitamente se indica que esto último no es una sanción.

b) No se considera a la indemnización como sanción. A esta conclusión llegamos por consideraciones análogas a las del punto anterior. Los recargos, según el concepto que nos da el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, son la indemnización al fisco por la falta de pago oportuno de un crédito fiscal y no obstante esta circunstancia, el artículo 92 del propio Código los separa de las sanciones, tanto así que el citado artículo 21 no se encuentra en la parte del ordenamiento relativa a infracciones o delitos, sino en la referente al nacimiento y extinción de los créditos fiscales, por lo tanto, contrariamente a la doctrina, la legislación fiscal mexicana no reconoce a la indemnización su carácter de sanción y lo considera un simple accesorio del crédito fiscal.

La situación anterior permite al Estado sancionar a un infractor dos veces por la misma conducta, pues siempre que se aplique una sanción administrativa o judicial por la infracción de no pagar en tiempo un crédito fiscal y además se obtenga el pago forzado de dicho crédito que por disposición legal siempre se hará pagando los recargos respec

tivos al infractor se le habrán aplicado las sanciones de indemnización y de pena, es decir, dos sanciones por la misma conducta, situación que es contraria al principio de Derecho Penal "non bis in idem"; y no basta la colocación en el Código de la figura de los recargos ni ni lo que se declare implícita o explícitamente sobre esta figura, -- pues su naturaleza jurídica no deriva de estas circunstancias, sino -- de su contenido y finalidad, tal y como se analiza en la doctrina.

c) Las sanciones administrativas son únicamente las multas. Hemos visto que hay dos tipos de sanciones de contenido económico, la -- indemnización y la pena patrimonial, que se traducen en recargos y -- multa, respectivamente; pero como la indemnización no está considerada como sanción en nuestra legislación impositiva, resulta que la única -- sanción administrativa es la multa. Esta circunstancia se corrobora de la lectura del artículo 92 al 115 del Código Fiscal de la Federal, que al establecer cuáles serán las sanciones para las infracciones o faltas, solamente prevé multas en todos los casos.

d) Posible aplicación paralelo de sanciones administrativas y -- sanciones judiciales. Con toda claridad el precepto que comentamos dispone que la aplicación de las sanciones administrativas se hará sin -- perjuicio de las penas que imponga la autoridad judicial. Esto nos --- lleva nuevamente al problema que apuntamos al hablar de los recargos -- de que, contra el principio de Derecho Penal "non bis in dem", se puede llegar a sancionar a una persona dos veces por la misma conducta.

Nos parece que esta circunstancia es absolutamente indebida, -- pues con cualquiera de las dos sanciones se cumple la finalidad de -- disciplinar al infractor, por lo tanto, aplicada una, carece de justificación la otra. En todo caso, si una conducta está prevista como in -- fracción y como delito, pero no de las dos maneras.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha -- dicho que los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades adminis -- trativas y que en cada caso existen inculcados por responsabilidades de destino género, unas de carácter penal y otras de orden meramente -- administrativo, pretendiéndose con este criterio justificar el doble -- procedimiento sancionatorio.

Consideramos que la tesis de la Corte es ineficaz para el fin -- que persigue, pues precisamente ese doble procedimiento que señala que

existe y cuya consecuencia es la doble sanción, es lo que constituye la violación al principio de Derecho penal que hemos mencionado. Además, siguiendo a Servando J. Garza, si el Artículo 23 de la Constitución establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, precepto que recoge el principio "non bis in idem", en la dualidad prohibida del juicio, se implica la proscripción de la dualidad de acciones idénticas. Es claro que si la conducta es una sola y son dos los procedimientos para sancionarla, uno administrativo y otro judicial, las autoridades respectivas estarán ejercitando acciones idénticas al imponer cada una de ellas una sanción.

Sobre la aplicación en el Derecho Penal Fiscal de los principios del Derecho Penal común, el Tribunal Fiscal de la Federación a sostenido lo siguiente.

PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL. SON APLICABLES AL CAMPO DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS. Si bien es cierto que de la interpretación armónica de los preceptos contenidos en el Capítulo Cuarto, Título Segundo del Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que el artículo 92 de este ordenamiento establece la supletoriedad del Código Federal Penal si tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, sancionadas por las autoridades administrativas, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto unos como otros consisten en un acto u omisión que transgrede las normas fiscales, existiendo en ambas, elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay una diferenciación entre el delito y la infracción administrativa, únicamente es en cuanto a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica. Consecuentemente, si la regla XIV, inciso 6) de las complementarias de la tarifa General de Importación dejó de tener al ser derogada dicha regla y la autoridad impone una sanción con fundamento en la misma, ésta no procede en aplicación del Artículo 57 del Código Penal Federal, del cual se desprende el principio de que la autoridad debe abstenerse de sancionar cuando la infracción haya dejado de ser considerada como tal.

6.4. SANCIÓNES DE LAS AUTORIDADES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

El artículo 52 de la Ley del Código Fiscal de la Federación nos dice:

Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los requisitos:

- I.-Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.
- II.-Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código, y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.
- III.-Que el Contador Público emita, conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos; se podrá efectuar en forma previa o simultánea el ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación

ción definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

El artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación nos dice que:

La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al contador público de acuerdo al último párrafo del artículo 52 de la Ley del Código; conforme a lo siguiente:

I.- La suspensión procederá cuando:

a) El contador público acumule tres amonestaciones.

En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.

Se amonestará al contador público cuando:

1.- Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los artículos 49, 50 y 51 de este reglamento.

Art. 49º Plazo para la presentación del dictámen y anexos.

Art. 50º Integración de Estados Financieros y anexos.

Art. 51º Requisitos de la documentación.

2.- No cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes, en los términos de la fracción 1 del artículo 54 de este reglamento.

Art. 54º Informe sobre la Situación Fiscal.

b) No formule el dictámen, debiendo hacerlo. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por dos años.

c) Formule el dictámen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 de la Ley del Código y demás relativos de este Reglamento. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.

d) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal..

II.- La cancelación procederá cuando:

a) Hubiera reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictámen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia

cuando el Contador Público acumule tres suspensiones.

b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El cómputo de lo dispuesto en las fracciones I, inciso a) y II inciso a), se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

Artículo 58 Procedimiento para la suspensión o cancelación del registro.

Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el Artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

I.- Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

II.- Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obran en el expediente, la autoridad emitirá la resolución -- que proceda dando aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

#### 6.5. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A.C.

##### SANCIONES

Artículo 5.01 - El contador público que viole este código, se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada, como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

Artículo 5.02 - Para la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo

con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

Artículo 5.03 - Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación privada.
- b) Amonestación pública
- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio
- d) Expulsión
- e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

Artículo 5.04 - El procedimiento para la imposición de sanciones, será el que se establece en los estatutos del Instituto.

#### ASOCIACION MEXICANA DE CONTADORES PUBLICOS

##### DEBERES COLEGIADOS

#### ARTICULO 65 JUNTA DE HONOR

Para conocer de todas las interpretaciones y controversias que, sobre la aplicación de este Código de Etica se susciten entre los miembros de la profesión, colegiados o no, o en sus relaciones con terceros debe instituirse una junta de honor de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, cuyo funcionamiento y composición serán normados por los estatutos que la rijan.

#### ARTICULO 66 MERITO Y DEMERITO PROFESIONALES

Debe conocerse el mérito o demérito de los profesionales.

El mérito debe manifestarse expresamente por la autoridad colegiada correspondiente, a aquellos profesionales que incrementaron su valor moral y que lograron un progreso moral en la sociedad o realizaron un bien común.

El demérito - por contra- debe ser asimismo señalado por la autoridad colegiada correspondiente, para evitar el mal ejemplo la aceptación pasiva de los hechos no éticos y preservar el honor y la dignidad profesionales.

#### ARTICULO 67 SANCIONES PROFESIONALES

El mérito y demérito deben ser sancionados moral y legalmente. A

sí es deber colegiado premiar a los profesionales que lo ameriten con diploma o medalla que - en su caso - se determine. Y, en caso de demérito, es deber colegiado castigar al infractor con amonestaciones o - suspensión de derechos temporal o definitiva.

La publicidad que de estas sanciones se realice, será a juicio de la junta de honor.

No procede la expulsión de ningún profesional de la institución colegiada, ya que el carácter profesional es inherente a la persona y, por lo tanto, nunca estará fuera de los alcances de la Etica Profesional.

#### ARTICULO 68 DIFUSION DE LA ETICA

Es deber colegiado la difusión de este Código de Etica.

Su publicidad debe dirigirse, prioritariamente, a los socios y miembros colegiados, a los alumnos de escuelas profesionales y a los - miembros de Colegios de colegas en el país y en el extranjero.

En segundo término, su difusión debe incluir los medios económicos - industriales, comerciales, etc. - y políticos que son - En tercer término, al público en general.

## CONCLUSIONES

1.- Los antecedentes en el área fiscal del Licenciado en Contaduría datan básicamente del nacimiento del Impuesto Sobre la Renta. La relación del Contador con los impuestos se hizo más estrecha en las etapas que se mencionan a continuación:

- a) Ley del centenario de 1921
- b) ley de 1924
- c) Ley del 18 de marzo de 1925
- d) Ley del 31 de diciembre de 1941 y
- e) Ley de 1953

Así como también la infinidad de reformas que han existido, que de las más importantes es la del 31 de diciembre de 1986, que estuvo muy apegada a la situación económica tan crítica que ha vivido nuestro país.

2.- Debido a los constantes cambios a los ordenamientos fiscales, a la complejidad del contenido y aplicación de las leyes y reglamentos, surge la especialización en fiscal.

La especialización en impuestos nace como una necesidad de dos contribuyentes para cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por consecuencia la actualización del Licenciado en Contaduría es de vital importancia.

La asesoría fiscal no implica dejar de pagar impuestos o evitarlos, sino cumplir con lo dispuesto por las autoridades fiscales, el profesional en esta rama debe actuar de acuerdo a la ética de su profesión en cualquiera de sus caracteres, utilizando elementos de juicio y conservando su independencia mental.

3.- Los servicios que proporciona el Licenciado en contaduría se pueden enumerar en:

- a) Representación del contribuyente ante las autoridades fiscales.
- b) Preparación y revisión de declaraciones de impuestos.
- c) Planeación fiscal
- d) Peritajes ante las autoridades fiscales, laborales y legales
- e) Consultoría en relación con el cumplimiento de las leyes impositivas federales y locales.
- f) Preparación o revisión de manifestaciones personales ó negociaciones.

El control de lo arriba mencionado es indispensable para la buena marcha de la empresa, en lo que se refiere a sus obligaciones fiscales.

Para así evitar sanciones y multas y a su vez apoyar el programa de control y fiscalización a las empresas dirigido por las autoridades hacendarias.

4.- El problema de las autoridades fiscales, es lograr el pago de los impuestos de sus contribuyentes.

Las investigaciones realizadas por ellas mismas han dado como resultado los siguientes aspectos:

- a) Pesimismo hacia el futuro, insatisfacción en general con la vida, falta de integración con grupos.
- b) Menor respeto por las leyes y por el sistema de administración de la justicia.
- c) Sentimiento de obtener ciertas ventajas por medio de la evasión fiscal, aunque también debemos de entender que el sistema tributario está diseñado para hacer más difícil el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

5.- Las perspectivas del Licenciado en Contaduría como especialista fiscal, actualmente, son muy amplias en cuanto a preparación académica, profesional especializaciones, así como actualización en Reformas Fiscales. En cuanto a lo laboral, también son bastante amplias, actuando como contador independiente.

Debido a la situación económica tan crítica por la que estamos pasando, y debido a los cambios constantes en la Política Fiscal, así como lo complejo de las Leyes, deducimos que existe un amplio campo de trabajo, aunque no debemos descartar las características humanas y sobre todo técnicas que son necesarias para el desarrollo de su profesión.

6.- La sanción fiscal es definida como "incumplimiento forzoso de la obligación. La clasificación de la sanción en el Derecho Tributario se divide en dos a) Indemnización y b) Penas.

Las indemnizaciones son el cumplimiento forzoso por parte del contribuyente en cuanto al contenido económico.

La pena se subdivide en personal y patrimonial. Si hubiesen existido daños y perjuicios para las autoridades fiscales, la pena puede alcanzar la privación de la libertad. Si la pena es patrimonial a la persona, se le afectaría de manera administrativa (multas)

En lo que se refiere a sanciones al Licenciado en Contaduría, tenemos además las de las autoridades fiscales y penales. Las del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. y la Asociación Mexicana de Contadores Públicos A.C.

## BIBLIOGRAFIA

### Leyes, Códigos y Reglamentos

- Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades y su Reglamento.
- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Penal.
- Código de Etica Profesional.
- Código Civil del Distrito Federal.
- Ley de las Sociedades Mercantiles.
- Ley de Títulos y Operaciones de Crédito.

### Tesis

- "Planeación Fiscal"  
Jorge Villegas Moreno  
ULSA 1985
- "La Consultoría Fiscal y el Contador Público"  
Mario Roldán Tórres  
UNAM 1984
- "El Contador Público y la Consultoría Fiscal"  
Melba Yadira González Reynoso  
UNAM 1976
- "El Contador Público y la Asesoría Fiscal"  
Adelfo López Arellanes  
UNAM 1976
- "La opinión del Contador ante los impuestos diferidos"  
Beatriz Carrasco Araizaga  
UNAM 1984
- "Planeación Fiscal"  
Ricardo de Jesús Quintanar Ortiz  
EBC-1978

### Libros

- "Reexpresión de Estados Financieros"  
C.P. Jaime Domínguez Orozco  
Edición 1982
- "Contabilidad de Sociedades"  
C.P. Manuel Resa García  
Edición 1986
- "Normas y Procedimientos de Auditoría"  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Edición 1986

- "Nociones de Derecho Fiscal"  
José de Jesús Sánchez Piña  
Edición 1983
- "Derecho Fiscal"  
Raúl Rodríguez Lobato  
Edición 1983
- "Guía para el Dictámen Fiscal"  
C.P. César Calvo Langarica  
C.P. Ramón Robledo Avila  
Edición 1984
- "Proyección social del Contador Público"  
C.P. José de Jesús Vásquez Bonilla  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.  
Edición 1985
- "Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa"  
Dionicio J. Kaye  
Edición 1986
- "Evolución del Impuesto sobre la renta en México"  
C.P. José Luis Loyo Ahuja  
Edición 1971
- "El Departamento Fiscal en un despacho de Contadores Públicos"  
C.P. Ricardo Berlanga F. de C.  
Edición 1976

#### Folletos y Revistas

- "El extranjero ante el sistema impositivo Mexicano"  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público  
Edición de 1985
- "El futuro profesional ante el fisco"  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público  
Edición 1985
- "Sistema Tributario Mexicano"  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público  
Edición 1985
- "Comentarios sobre la Reforma Fiscal para 1987"  
Editorial Themis  
Edición 1987
- "Consultorio Fiscal"  
Facultad de Contaduría y Administración  
UNAM  
Varias de 1988
- "Contaduría Pública"  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.