

35  
20J



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN  
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO CONSULTOR  
FISCAL, ORGANIZACION Y ACTIVIDAD PROFESIONAL

T E S I S  
PARA OBTENER EL TITULO DE :  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A N :

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

ALMA ROSA GURROLA DE SANTIAGO  
EDUARDO ZUÑIGA GARZA



ASESOR:  
C.P. FRANCISCO ASTORGA Y CARREON  
CUAUTITLAN, IZCALLI EDO. DE MEX. 1993



## **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 T R O D U C C I O N

En las últimas décadas la Consultoría Fiscal ha adquirido gran relevancia, dado que es evidente que el Fisco Federal es el mayor receptor de las utilidades de las sociedades mercantiles y de las personas físicas a través del Impuesto Sobre la Renta. Ser el mayor receptor de las utilidades de los contribuyentes le da indirectamente una "propiedad parcial sobre las mismas", apesar de no poseer los documentos denominados acciones. De hecho al gobierno no le preocupa quien sea el propietario físico de las acciones, ya que la parte proporcional de las utilidades correspondientes a los impuestos siempre llegan a él.

En consecuencia este trabajo tiene la finalidad de servir como guía para los egresados de la carrera de Licenciado en Contaduría, así como también a todos aquellos contribuyentes que requieran conocer más acerca de la actividad profesional, organización y servicios que ofrece el Consultor Fiscal, para que hagan la mejor elección que se adecue a su situación fiscal.

En el primer capítulo del presente trabajo se comenta la importancia de conocer los cambios trascendentales en el área impositiva, específicamente lo relativo al Impuesto Sobre la Renta, así como también el surgimiento del Consultor Fiscal como profesional de ésta área y la importancia de su actividad profesional.

Para que el consultor fiscal pueda ofrecer sus servicios en forma integral requiere de un equipo de colaboradores que lo respalden, reflejándose en un despacho contable-fiscal que cuente con una adecuada organización. Para obtener este resultado detallamos en el segundo capítulo aspectos relevantes como: La estructura jurídica o legal de la firma; su administración interna; selección, capacitación y evaluación del personal; así como la fijación, estimación y cobro de honorarios, los cuales no sólo deben reflejar el servicio en sí mismo, sino también un factor intangible de imagen.

La diversificación de actividades del consultor fiscal, ya sea en forma dependiente o independiente, debe reflejar a un profesional ético, responsable, creativo y exitoso, por lo cual se refleja en el tercer capítulo los requisitos mínimos referentes al perfil del consultor fiscal, como son: Personalidad, capacitación y ética profesional.

En el penúltimo capítulo hacemos referencia a las actividades más relevantes del consultor fiscal como son: El peritaje, la defensa del contribuyente, la asesoría y la planeación fiscal, en donde aplica todos los conocimientos adquiridos en su formación académica y de especialización, así como en su amplia trayectoria como contador público especialista en el área fiscal.

Por lo que se ha expuesto anteriormente cabe señalar la importancia del entorno jurídico respecto al consultor fiscal, el cual plasmamos en el quinto capítulo, haciendo referencia a la evasión y elusión, además de las sanciones a que puede hacerse acreedor éste profesional y al controversial tema de conflicto de deberes.

## I N D I C E

### AGRADECIMIENTOS

### INTRODUCCION

### CAPITULO I. EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO CONSULTOR FISCAL.

1.1. Antecedentes de la consultoria fiscal.....	1
1.2. Concepto de consultoria.....	15
1.3. Marco de actividades del especialista fiscal.....	16

### CAPITULO II. LA ORGANIZACION DE UN DESPACHO CONTABLE FISCAL.

2.1. Sociedad Civil.....	22
2.1.1. Disposiciones legales.....	25
2.1.2. Modelo de escritura de Sociedad Civil.....	29
2.2. Socios y Asociados.....	37
2.2.1. Conocimientos técnicos.....	38
2.2.2. Experiencia Profesional.....	39
2.2.3. Características Personales.....	40
2.2.4. Aceptación de nuevos Socios.....	42
2.3. Recursos Materiales, Técnicos y Humanos.....	45
2.4. Políticas Administrativas	
2.4.1. Políticas Administrativas de personal.....	52
2.4.2. Políticas Administrativas de oficina.....	56

2.5. La fijación de honorarios.....	60
2.5.1. Estimación.....	65
2.5.2. Cobro.....	67
2.6. El contrato de prestación de servicios.....	67
2.6.1. Concepto.....	68
2.6.2. Características.....	68
2.6.3. Elementos esenciales.....	70
2.6.4. Elementos de validez.....	70
2.6.5. Obligación de las partes contratantes.....	72
2.6.6. Ejemplos de contratos y/o convenios de servicios profesionales.....	75
2.7. Aspectos necesarios para la captación y conservación del cliente.....	82
2.7.1. Obtención de clientes.....	83
2.7.2. Conservación de clientes.....	85

CAPITULO III. REQUISITOS MINIMOS REFERENTES AL PERFIL DEL  
CONSULTOR FISCAL.

3.1. La personalidad.....	93
3.2. La capacitación.....	94
3.3. La ética profesional.....	97

CAPITULO IV. SERVICIOS QUE PROPORCIONA EL ESPECIALISTA FISCAL.

4.1. Representación del cliente ante las autoridades	
4.1.1. Defensa del contribuyente.....	101
4.1.2. Tramitación.....	104
4.2. Servicios de control y vigilancia de las obligaciones fiscales.....	106

4.3. Elaboración y revisión de declaraciones.....	108
4.4. Asesoría y planeación fiscal	
4.4.1. Servicios de asesoría fiscal.....	110
4.4.2. Servicios de planeación fiscal.....	112
4.5. Dictamen para efectos fiscales y peritajes	
4.5.1. Dictamen para efectos fiscales.....	118
4.5.2. Peritajes.....	120

#### CAPITULO V. EL ENTORNO JURIDICO RESPECTO AL ESPECIALISTA FISCAL.

5.1. Evasión fiscal.....	131
5.2. Elusión fiscal.....	133
5.3. Infracciones y sanciones fiscales.....	136
5.4. Responsabilidad solidaria con el cliente.....	142
5.5. Conflicto de deberes.....	144

#### CASO PRACTICO

Diversas Alternativas que se Cuestiona el Consultor Fiscal, en una Cesión de Derechos de Patente.....	151
---	-----

CONCLUSIONES.....	167
-------------------	-----

#### BIBLIOGRAFIA

## **CAPITULO I. EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO CONSULTOR FISCAL.**

### **1.1. ANTECEDENTES DE LA CONSULTORIA FISCAL.**

La consultoría de empresas tuvo su origen en las economías de mercado libre, en el que las empresas empleaban consultores de muy diversas maneras y a su discreción. Estas economías tienen su sustento principal en los impuestos. Nuestro país no es la excepción, ya que actualmente el Impuesto Sobre la Renta representa la fuente principal de los ingresos del Estado.

Se llama renta, al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo. Puede distinguirse para los efectos impositivos la renta bruta, que es el ingreso total percibido sin deducción alguna, como sucede por ejemplo cuando un impuesto grava los ingresos derivados del trabajo o los deri-

vados del capital en forma de intereses. Otras veces se grava una renta neta que es la que resulta después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de esos ingresos y la renta libre que queda cuando después de deducir de los ingresos brutos los gastos necesarios para la obtención de la renta, se permite también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto.

Por lo anterior se presenta una breve reseña de la evolución que ha tenido este impuesto en México, así como las características principales de cada una de las etapas por las que ha pasado.

#### **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 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 ya que tuvo un mes de vigencia.

Dicho decreto estaba dividido en cuatro capítulos que se denominaron cédulas, y que eran las siguientes:

1. Del ejercicio del comercio o de la industria.
2. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria o innominada.
3. Del trabajo a sueldo o salario.
4. De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

**b) Ley de 1924.**

El 21 de Febrero de 1924 siendo todavía presidente de la República el Gral. Alvaro Obregón, su Ministro de Hacienda Ing. 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 vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas.

Esta Ley para la determinación de la renta gravable permitía una serie de deducciones y por este motivo gravar solamente la utilidad. Con ella se obtuvieron las primeras enseñanzas que sirvieron para entrar definitivamente a la época del Impuesto Sobre la Renta en México.

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

Esta ley fue la que por primera vez se llamó Ley del Impuesto Sobre la Renta y rigió durante dieciseis años en los cuales sufrió varias modificaciones y reformas para poder estar acorde con el crecimiento económico del país.

La tercera Ley del Impuesto Sobre la Renta fué expedida siendo presidente de la Republica el General Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Ingeniero Alberto J. Pani.

De carácter cedular como la ley del centenario, esta perfeccionó el sistema, agrupando las distintas actividades gravables en siete cédulas en 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.

Aproximadamente un mes después de que fué promulgada la ley que se comenta, el 22 de Abril de 1925, se publica su reglamento, el cual estaba dividido en diez capítulos que se referían a las declaraciones y plazos; libros, costos e inventarios; oficinas receptoras, juntas calificadoras y revisoras y un capítulo especial para cada cédula de la ley.

El artículo 83 del reglamento decía: " Las juntas calificadoras, cuando los inventarios o balances hayan sido certificados por contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer la certificación de ésta clase de documentos, podrán proceder a la calificación de las declaraciones, limitando la comprobación de los datos declarados, a la confronta de aquellas partes de la contabilidad que juzguen indispensables."

Como se puede apreciar en la lectura del artículo 83, desde el año de 1925, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, comenzó a auxiliarse de los contadores para calificar las declaraciones de los contribuyentes, mediante lo que la ley llamaba "Certificación de Inventarios y Balances ". Esto obligó a la SHCP., a establecer ciertos requisitos para los contadores , a fin de que los registrara como profesionales facultados para éste tipo de certificaciones. Por lo tanto los contribuyentes que utilizaran los servicios de un contador se beneficiarían al obtener una calificación más rápida por parte de las autoridades fiscales. Este hecho puede ser considerado como el antecedente más remoto de los actuales dictámenes de contadores públicos, para fines fiscales.

**d) Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho del 27 de Diciembre de 1939.**

La iniciativa de ley del impuesto de la renta sobre el superprovecho decía: " ... abrirá un nuevo cause de justicia en el régimen tributario de la nación, al limitar, en beneficio del Erario Público, las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la Cédula I, II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas ".

Al promulgarse ésta ley el Erario obtendría participación en las utilidades que obtuvieran en demasia, los contribuyentes que tuvieran ingresos anuales superiores a los \$ 100,000.00.

**e) Ley del 31 de Diciembre de 1941 y su Reglamento.**

Esta ley fué promulgada siendo Presidente de la República el General Manuel Avila Camacho y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Licenciado Eduardo Suárez.

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

Entre las principales reformas y adiciones que tuvo esta ley se mencionan las siguientes:

Las reformas del 20 de enero de 1943 se enfocaron principalmente hacia un aumento de las tarifas debido al estado de guerra que imperaba. La Ley gravó por vez primera las ganancias que obtuvieran las sociedades mexicanas y extranjeras que actuaran dentro del territorio nacional con la tasa proporcional del 8%, teniendo obligación las empresas que las obtuvieran de retener y enterar dicho impuesto, ya fuera que se decretaran dividendos o no.

El 29 de diciembre de 1950, la principal modificación fué la relativa al impuesto sobre ganancias distribuibles, en la que se indicó que para determinar la base gravable se debería partir de la utilidad determinada dentro de la técnica contable, y se precisarón las partidas de conciliación que intervendrían para determinar la base del impuesto.

Con las reformas que sufrió el reglamento el 31 de diciembre de 1949, se establecieron por primera vez, los lineamientos que deberían observar los causantes para la determinación del impuesto cuando sus ingresos fueran de cinco millones o más. También se estableció la obligación de expedir facturas.

**f) Ley de 1953.**

En esta ley se volvió al sistema cedular de 1925 que había sido reducido en 1941. Por primera vez se consignan en la ley las deducciones que podrían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual constituye un importante avance en técnica legislativa.

El 30 de enero de 1954 fué promulgado el reglamento, cuya estructura fué modificada siguiendo los nuevos lineamientos enmarcados en la ley. Se estableció la obligación para los contribuyentes de la Industria el presentar un estado de costo de producción anexo a su declaración del impuesto sobre la renta. También se estableció para los contribuyentes que hubiesen efectuado pagos de impuestos en demasía, que las autoridades fiscales deberían devolver o compensar dichos excesos.

En la ley del 31 de diciembre de 1964 se divide a los causantes en dos grandes grupos: causantes del impuesto al ingreso global de las empresas y causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas.

Finalmente, once años después de que entró en vigor la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se publicó su Reglamento correspondiente en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de octubre de 1977.

#### g) La Reforma Fiscal de 1987.

Dentro de la peor crisis económica que se recuerda en la historia contemporánea de nuestro país, México renegocia su deuda con sus acreedores extranjeros, quienes aceptan llevarla a cabo por la recomendación dada por el Fondo Monetario Internacional. Para ello, nuestro país 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 más necesitada. De esta manera, a partir de 1987, se amplía la base gravable de las Empresas limitando la deducción y la acumulación de intereses, lo cual se logró 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.

**h) La Política Tributaria en el Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994. (Presidente Carlos Salinas de Gortari).**

El Plan Nacional de Desarrollo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Mayo de 1989, contempla dentro de sus objetivos primordiales la consolidación de la política tributaria que alivie la carga que actualmente recae sobre los ingresos del trabajo sin perjudicar las finanzas públicas; pero sin descuidar el ahorro interno, a fin de que en el corto y mediano plazos, se disminuya la transferencia de recursos al exterior, con el fin

principal de que se genere el impulso necesario para el crecimiento económico y se reviertan las condiciones adversas que se han prevalecto en los últimos años.

Cabe señalar que las finanzas públicas tuvieron en 1982 un serio revés, provocado por la disminución de recursos provenientes de la exportación del petróleo, lo que originó, a partir del año citado, una deuda externa excesiva, déficits fiscales y de balanza de pagos sumamente elevados y desequilibrios estructurales.

Para la consecución de los objetivos señalados anteriormente, el Ejecutivo considera necesario, y así lo plasma en el Plan Nacional de Desarrollo (F.N.D.), realizar un estricto control de las finanzas públicas, hacer compatibles los ingresos del erario con las metas fiscales, así como moderar su gasto. Y para tal efecto ha establecido diversas políticas, entre las que se encuentra la de ingresos públicos.

Esta política tiene como finalidad inmediata y fundamental proveer de recursos al Estado para financiar sus actividades. Si se parte del conocimiento de que una importante fuente de recursos está representada por los ingresos de importancia que este apartado tiene para la obtención de las metas que se fijó el Gobierno. Contempla la determinación de las tasas impositivas, conjuntamente con la protección que desea otorgar a determinados contribuyentes o a ciertas actividades.

Los principales propósitos de la política tributaria son:

I. Combinar la ampliación de las bases tributarias de los distintos impuestos y del número de contribuyentes con menores tasas impositivas.

II. Desgravar a las personas físicas en el impuesto sobre la renta.

III. Estimular la reinversión de las utilidades.

IV. Combatir la elusión fiscal y la evasión tributaria.

V. Fortalecer el sistema impositivo federal, estatal y municipal.

Combinación entre las bases tributarias y los contribuyentes con menores tasas impositivas.- Se plantea, principalmente, otorgar los beneficios fiscales y los tratamientos preferenciales a actividades que, efectivamente, los requieran, a fin de no frenar su aportación al crecimiento del país, como podría ser el caso de las actividades agrícolas o ganaderas.

Desgravación hacia personas físicas.- Esta medida se ha establecido con la finalidad de restablecer la equidad del sistema tributario, y se buscará a través de la disminución de las tasas

marginales que permitan, a corto plazo, alentar el esfuerzo productivo. Cabe resaltar la importancia de este propósito, porque la tarifa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no ha sido desgravada de acuerdo con la inflación, lo que ha originado, conjuntamente con el fenómeno de aumento de precios, una pérdida en el poder adquisitivo. Es importante considerar también que esa misma persona física es la misma que, salvo escasas excepciones, absorbe la carga del Impuesto al Valor Agregado.

Reinversión de utilidades.- Efectivamente, deberá propiciarse que las tasas impositivas aplicables en México, guarden comparabilidad con las aplicables en el exterior. Sin embargo, se considera que tal comparación no debe efectuarse sobre la base de las tasas rígidas, sino que se deberán considerar los efectos financieros que traen consigo. Mucho se ha hablado acerca de la reducción de tasas que se dió en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando del 42% aplicable a las sociedades mercantiles, se pasó al 37% para 1987, o cuando, del 50% aplicable a los dividendos obtenidos por una persona física, se estableció la del 10%. En un análisis rápido podría concluirse que hubo disminución en las tasas impositivas: sin embargo, no es lo mismo pagar el 42% de 100, que el 37% de 120. Es decir, que conjuntamente con la aparente disminución de tasas, deberá estudiarse el efecto de la base a la que se aplicará dicho por ciento.

Combate a la elusión y a la evasión fiscal.- Se estima que esta medida repercutirá ampliamente en los ingresos del Estado; sin embargo, también se considera que esta política debe ser instru-

mentada con estricto apego al Derecho y, además, con un adecuado Programa de Fiscalización y de Orientación al Contribuyente que lejos de aplicar prácticas de terrorismo fiscal, cumplan con otro de los propósitos del P.H.D. consistente en dar prioridad a la prevención, antes que al castigo. Además, una incertidumbre tributaria redundará en una decreciente inversión empresarial. Hay proyectos que se han frenado e incluso abandonado, por las prácticas coactivas de recaudación que ha emprendido la autoridad, y que si bien han traído consigo un incremento en los ingresos fiscales, también han generado desconfianza entre los inversionistas.

Fortalecimiento del sistema federal, estatal y municipal.- Esta política lleva inherente el propósito de alcanzar una mayor solidez de las finanzas públicas en los niveles gubernamentales. Se trata de dotar a las entidades federativas de recursos propios que les permitan descentralizar sus decisiones y fortalecer el Pacto Federal.

En resumen, la política tributaria del Gobierno Federal para el período 1989-1994, deberá contribuir a procurar mayores recursos al Estado en forma más equitativa, tanto de parte de los contribuyentes, cuanto del lado de las entidades federativas. Deberá ser sobre bases legales y deberá propiciar la inversión empresarial sin desconfianza, porque se le garantizará la aplicación del régimen jurídico existente. Sólo a través del logro de estos objetivos, se estarán firmando las bases para un saneamiento de las finanzas públicas.

Por lo tanto, los antecedentes en el área fiscal del Lic. en Contaduría datan básicamente del nacimiento del Impuesto Sobre la Renta y debido a los constantes cambios a los ordenamientos fiscales, a la complejidad del contenido y aplicación de las leyes y reglamentos y, a la necesidad de los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones fiscales, nace el profesional de esta rama, el Consultor Fiscal.

## **1.2. CONCEPTO DE CONSULTORIA.**

La consultoría no es una profesión, sino una actividad que pueden desarrollar diversas profesiones para asesorar, realizar estudios para definir problemas, diseñar modificaciones o sistemas e implementar dichos cambios en vías de la solución de deficiencias, con el propósito de lograr la mayor productividad posible en una empresa.

La amplitud del campo de actividad de cada consultor dependerá de su capacidad personal, experiencia y grado de especialización que haya adquirido para poder rendir un servicio de asesoría de alta calidad.

El diccionario de Lengua Castellana dice: "Consultor es toda persona que da su parecer sobre algún asunto", de acuerdo con

este concepto gramatical, se puede deducir que la consultoría consiste en el hecho de expresar el parecer sobre determinado asunto.

La palabra Consultoría, proviene del latín "consultare" que significa: "tratar, discutir o conferir con una o varias personas, sobre lo que debe hacerse ante una situación determinada".

Una de las áreas en la que el Licenciado en Contaduría puede desarrollar la consultoría, es en materia fiscal, que constituye una de las actividades más importantes del contador público que actúa habitualmente en el campo de los impuestos, ya que le permite aplicar plenamente sus conocimientos y experiencia.

Se define a la consultoría fiscal como la actividad profesional que tiene por objeto la correcta determinación del régimen fiscal aplicable a una persona o entidad, a una operación o grupo de operaciones o a determinados hechos o situaciones, siempre dentro del marco de las disposiciones aplicables.

### **1.3. MARCO DE ACTIVIDADES DEL ESPECIALISTA FISCAL.**

Desde la formación profesional el contador público recibe información inducida de manera natural a la justicia. Su técnica,

cuyas raíces se hallan en la partida doble, lo obligan a moverse en la lógica de dar a cada quien lo que le corresponde. Por tal herencia cultural el contador público actúa con sentido de un equilibrio siempre presente, por lo menos en los estados financieros preparados o juzgados por él.

En el terreno fiscal, área que frecuentemente suele pisar, esa formación técnica característica de la contaduría pública lo induce igualmente de manera natural a la búsqueda de la equidad, de la justicia y del respeto a la ley.

Así pues, dentro del campo de actuación del Contador Público, ocupa un lugar muy importante la materia fiscal, que implica toda aquella cuestión que se refiere a la hacienda pública.

Esta área ofrece variadas oportunidades para el ejercicio profesional, debido a que puede desempeñarse en calidad de:

#### **I. Independiente.**

- a) Consultoría
- b) Tramitación ante autoridades
- c) Elaboración y revisión de declaraciones
- d) Contribución técnica en defensoría
- e) Formulación de dictámenes y peritajes
- f) Auditoría de estados financieros

## **II. Dependiente.**

a) En el sector privado:

1. Area Contable.
2. Area Administrativa.
3. Area Financiera.
4. Area Presupuestal.
5. Area de Costos.
6. Area de Auditoria Interna.

b) En el sector publico:

1. Federal
2. Estatal
3. Municipal,

y en todos estos campos, tanto en el sector  
central como en el paraestatal.

## **III. Catedrático.**

a) En la Docencia.

b) Como Investigador.

IV. Conferenciante.

V. Escritor de libros, de folletos, de artículos.

VI. Consejero o miembro de comités directivos, comitativos o de vigilancia.

VII. Propietario de empresas ( cualesquiera que sea su condición, se trate de único dueño o como socio o accionista mayoritario).

En todas las opciones de actuación anteriormente detalladas, las cualidades profesionales del contador público debieran permanecer con él , porque son parte de su dignidad y su compromiso con la sociedad, correspondiendo de ese modo a las expectativas y razones que crearon la profesión y las necesidades del medio en el que debe actuar.

Por lo que el Código de Etica Profesional establece que "Ningún contador público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier indole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos."

"El contador público en el ejercicio independiente de la profesión se abstendrá de ofrecer sus servicios a clientes de otro

colega. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejos."

Para el desarrollo profesional en el sector público y privado deberá abstenerse de participar en la planeación o ejecución de actos que pueden calificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios.

## **CAPITULO II. LA ORGANIZACION DE UN DESPACHO CONTABLE-FISCAL**

La administración de un Despacho debe contemplar una adecuada organización interna que permita una delegación de responsabilidad enfocada al logro de resultados mutuamente determinados por medio de participación de superiores y subordinados y el desarrollo de una comunicación que proporcione la necesaria participación e intercambio de información entre todos los miembros y ayude para que la planeación y organización administrativa sean ejecutadas en forma eficaz y que se aplique con efectividad el control gerencial.

Si la Firma no cuenta con una organización interna que le permita ejercer esta delegación de responsabilidades puede ver obstruido su proceso de crecimiento.

Por lo que primeramente observaremos su constitución.

## 2.1. SOCIEDAD CIVIL.

De las garantías individuales el artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, garantiza la libertad de profesión, siendo lícita, siempre que no afecte a otra persona y se cuente con la autorización respectiva.

Texto parcial, en lo conducente, del artículo 5o. Constitucional:

"A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial. La ley determinará en cada Estado, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deben llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo".

"Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123 constitucional".

Con fundamento en esta garantía individual, consagrada en la Ley Suprema de nuestro país, el contador público puede ejercer su profesión en cada Estado de la República, toda vez que satisfaga las disposiciones reglamentarias contenidas en la Ley de Profesiones de la entidad federativa correspondiente y obtenga por sus servicios una justa retribución determinada con su pleno consentimiento.

El artículo 9o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, garantiza también la libertad de asociación de personas con cualquier objeto lícito, no solamente en forma transitoria sino permanente para constituir sociedades, asociaciones y otras figuras jurídicas.

Texto del artículo 9o. Constitucional:

"No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; pero solamente los ciudadanos de la República podrán hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país. Ninguna reunión armada tiene derecho a deliberar".

"No se considerará ilegal, y no podrá ser disuelta, una asamblea o reunión que tenga por objeto hacer una petición, o presentar una protesta por algún acto a una autoridad, si no se profieren injurias contra ésta, no se hiciere uso de violencia o amenazas para intimidarla u obligarla a resolver en el sentido que se desee".

Esta garantía individual permite a los contadores públicos poder sumar esfuerzos y capacidades para el desempeño de su profesión y constituir personas morales que les hagan posible crecer o diversificarse para lograr satisfacer las necesidades de los usuarios de sus servicios.

Por lo que, el contador público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones buscando siempre la superación profesional en un ambiente de armonía, estudio y trabajo, a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien lo solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el contador público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Si este fuera el camino que eligiera, entonces se recomienda constituir una sociedad civil.

Por el contrato de sociedad, los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial. Así lo define el Código Civil en su artículo 2688 y parece ser el más adecuado a las circunstancias y necesidades de dos o más profesionistas porque sin tener el fin comercial que persiguen las sociedades mercantiles, si tiene un objetivo económico que no ofrecen las asociaciones civiles.

Cuando por la naturaleza del trabajo, el contador público debe recurrir a la asistencia de un especialista y a la participación

de éste en el trabajo sea fundamental para alcanzar los resultados previstos, el contador público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista.

La asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o más socios que sean contadores públicos y solo podrá ostentarse como firma de contadores públicos cuando tenga como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública y más del cincuenta por ciento de los socios sean contadores públicos; en este caso, deberán exigir a sus miembros no contadores públicos el respeto a las normas contenidas en el Código de Ética Profesional, en todo aquello que les sea aplicable.

#### **2.1.1. DISPOSICIONES LEGALES.**

La sociedad civil se rige por el Código Civil de cada Estado de la República o el del Distrito Federal y su legislación se limita a lo siguiente:

<b>Capítulo</b>	<b>Disposiciones</b>	<b>Artículos</b>
I	Generales	2688 a 2701
II	De los socios	2702 a 2708
III	De la administración de la sociedad	2709 a 2719
IV	De la disolución de la sociedad	2720 a 2725
V	De la liquidación de la sociedad	2726 a 2735

El contrato de sociedad debe constar por escrito para ser válido, bastando para ello un documento privado, pero cuando se aporten a las sociedades bienes cuya transferencia tengan que constar en escritura pública, el contrato de sociedad deberá observar esta formalidad. Lo anterior, de conformidad con el artículo 2690 del Código Civil. Además, el contrato de sociedad según establece el artículo 2693 del Código Civil, debe contener:

I. Los nombres y apellidos de los otorgantes;

II. La razón social;

III. El objeto de la sociedad;

IV. El importe del capital social y la aportación con que cada socio debe contribuir.

Después de la razón social, indica el artículo 2699, se agregarán las palabras "Sociedad Civil". Existe la costumbre, sin embargo, de utilizar las siglas S.C., sin que esto se encuentre establecido en la ley.

Además, el artículo 2694 del Código Civil establece que, para que el contrato de sociedad produzca efectos con relación a terceros debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad.

### **Derechos de los socios:**

Tener voz y voto en las Asambleas, arts. 2711 y 2713.

Separarse de la sociedad, siempre que no sea maliciosa ni extemporánea, arts. 2723 y 2724.

No ser excluidos de la sociedad, art. 2702.

Ceder sus derechos sociales, art. 2705.

Participar en los provechos y utilidades de la sociedad, arts. 2728 y 2729.

Derecho al tanto, art. 2706.

A participar en la administración de la sociedad, arts. 2709 y 2719.

A examinar el estado de los negocios sociales, art. 2710.

A que se rindan cuentas, art. 2718

Pedir la liquidación de la sociedad, art. 2691.

A participar en el haber social, art. 2728.

### **Obligaciones de los socios:**

Realizar las aportaciones a que se obligaron, art. 2689.

Administrar la sociedad, art. 2709

No entorpecer la administración de la sociedad, art. 2709.

Obligación de contribuir a las pérdidas, arts. 2730, 2731, 2734 y 2735.

Responder de las obligaciones sociales ante terceros, art. 2704.

**Organos de la sociedad:**

Asamblea general, art. 2676 por analogia

Administración de la sociedad, art. 2709

2.1.2. MODELO DE ESCRITURA DE SOCIEDAD CIVIL

C L A U S U L A S

-----DENOMINACION.- DOMICILIO.- OBJETO.- DURACION.-----  
PRIMERA.- Los otorgantes constituyen una Sociedad Civil que se organiza de acuerdo con las disposiciones del Código Civil para el

SEGUNDA.- La denominación de dicha Sociedad será:-----  
palabras  
que siempre se emplearán seguidas de "SOCIEDAD CIVIL" o de las siglas " S.C. " -----

TERCERA.- El domicilio será en ----- pero podrá establecer agencias, dependencias y nombrar corresponsales en cualquier parte del país o en el extranjero, sin que por ello se entienda cambiado dicho domicilio social.-----

CUARTA.- El objeto de la sociedad será:-----

QUINTA.- La duración de la Sociedad será de (99) noventa y nueve años, contados a partir de la fecha de firma de esta Escritura.-----

----- T I T U L O    S E G U N D O    -----  
CAPITAL SOCIAL

SEXTA.- El capital social autorizado será de

Moneda Nacional,  
quedando suscrito y pagado por los socios en la forma y términos que se expresan con las disposiciones transitorias de esta misma Escritura.-----

SEPTIMA.- Los Socios no podrán ser obligados a efectuar nuevas aportaciones si no es que consistan a ello en forma mayoritaria y los Socios que posteriormente no estén conformes pueden separarse de la Sociedad sin incurrir en responsabilidades.-----

OCTAVA.- La proporción que cada Socio represente en el Capital Social no podrá estar representada por títulos o documentos de ninguna naturaleza.-----

NOVENA.- La Sociedad llevará un Libro de "Registro de Socios", en el cual se inscribirán el nombre y el domicilio de cada uno con indicaciones de sus aportaciones y la transmisión de derechos sociales. Este Libro estará al cuidado del Socio Administrador o de los Socios Administradores, que responderán, de su existencia regular y de la exactitud de los datos.-----

----- T I T U L O    T E R C E R O    -----  
DE LOS SOCIOS

DECIMA.- Son Socios los otorgantes del presente Contrato y las personas que en el futuro sean admitidas como tales por la Junta de Socios.-----

DECIMA-PRIMERA.—Sólo los socios tendrán derecho de voz y voto en los asuntos de la Sociedad y sobre los bienes y derechos de la misma.

DECIMO-SEGUNDA.— La Sociedad no podrá tener más de Socios y al admitir nuevos Socios la Junta de Socios deberá de terminar la aportación con que deberán contribuir a la formación del Capital Social. Esta aportación podrá asignarse por redistribución del Capital Social ya existente o por aumento del mismo.

DECIMO-TERCERA.— Para que los Socios cedan sus derechos en la Sociedad, así como para la admisión de nuevos Socios, será necesario el consentimiento previo y unánime de todos los demás Socios.

DECIMO-CUARTA.— Siempre que se autorice a un Socio la sesión de sus derechos en la Sociedad, los demás Socios tendrán el derecho del tanto, que podrán ejercitar dentro de un plazo de quince días contados a partir del momento en que reciban el aviso del que pretenda enajenar. Si varios Socios quieren usar de este derecho, les competirá a todos ellos en proporción a sus aportaciones.

DECIMA-QUINTA.— Todos los Socios podrán usar de la firma Social en asuntos relacionados en el Ejercicio de su Profesión.

DECIMA-SEXTA.— Todos los Socios estarán obligados a contribuir con todos sus esfuerzos, trabajos y capacidades a la realización del objeto social.

DECIMO-SEPTIMA.— Todo Socio debe, en sus relaciones con los demás, comportarse del modo que exige la cooperación y la confianza recíproca y abstenerse de todo acto que pueda perjudicar a los Socios o a los intereses Sociales.

DECIMA-OCTAVA.— Cada Socio puede servirse de las cosas pertenecientes a la Sociedad con tal de que no las emplee contra los intereses de la misma o de modo que impida su uso por los demás Socios. Ningún Socio puede hacer innovaciones sobre los inmuebles pertenecientes a la Sociedad, aunque sea ventajosa para ésta, si los demás Socios no consienten en ellas.

DECIMA-NOVENA.— Los Socios, ni por cuenta propia ni por ajena, podrán dedicarse a actividades o a ejecutar actos o negocios relacionados con los que constituyen el objeto de la Sociedad, ni formar parte de Sociedades que los relacionen.

VIGESIMA.— Todas las personas físicas o morales que quieran los servicios objetos de esta Sociedad, serán clientes de la misma y cualquiera de los Socios podrá atenderlos.

VIGESIMA-PRIMERA.— Todos los ingresos que se obtengan por realización de actos que constituyen el objeto social serán de la Sociedad. De esta cláusula quedan excluidos expresa y limitativa, los Honorarios e ingresos que los Socios puedan percibir por su carácter de miembro de Consejo de Administración de Empresas, por actividades docentes y cualquier otro acto que por su naturaleza, no esté relacionado con los objetos de la Sociedad.

----- T I T U L O C U A R T O -----  
----- DE LOS MIEMBROS -----

VIGESIMA-SEGUNDA.-- Serán miembros de la Sociedad las personas que la Junta de Socios admita en calidad de Asociados o de aspirantes.

VIGESIMA-TERCERA.-- Los miembros de la Sociedad no participarán en la formación del Capital Social ni en el patrimonio de la Sociedad.

VIGESIMA-QUARTA.-- La Junta de Socios podrá admitir como miembros de la Sociedad, sin limitación del número, previo al acuerdo unánime de todos los Socios, a las personas que desea y que llenen los requisitos que establecen los presentes estatutos.

VIGESIMA-QUINTA.-- Para ser admitido en calidad de Asociados será requisito indispensable haber prestado sus servicios Profesionales en la Sociedad por un término no menor de tres años. Para ser admitido en la categoría de aspirante sólo será necesario haber prestado sus servicios en la Sociedad por un periodo no mayor de dos años.

VIGESIMA-SEXTA.-- Los miembros de la Sociedad, asociados o aspirantes no tendrán derecho de voz ni voto en los asuntos de la Sociedad, ni sobre los bienes o derechos de la misma.

VIGESIMA-SEPTIMA.-- Serán aplicables a los miembros de la Sociedad las estipulaciones establecidas en las Cláusulas décima-octava, decima-novena y vigésima-primera.

#### TITULO QUINTO

##### JUNTA DE SOCIOS

VIGESIMA-OCTAVA.-- La Junta de Socios es el Organó Supremo de la Sociedad y sus resoluciones se tomarán siempre por el voto mayoritario de todos los Socios, tomando en cuenta lo que establece la Cláusula trigésima-primera de estos estatutos.

VIGESIMA-NOVENA.-- Las Juntas de Socios se reunirán en el domicilio social siempre que sean convocadas por el Socio Administrador y cuando menos una vez al año a fin de conocer el balance anual y resolver sobre la distribución de utilidades.

TRIGESIMA.-- La Junta de socios tendrá las facultades siguientes:  
I.- El nombramiento, confirmación y revocación del Socio Administrador o de los Socios Administradores, de acuerdo con lo que establece en el artículo 2711 (dos mil setecientos once) del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales.

II.- Aprobación del Balance y la distribución de utilidades.

III.- La autorización para la cesión de derechos sociales.

IV.- La admisión y exclusión de Socios.

V.- La modificación a la Escritura Social.

VI.- El aumento o disminución del Capital Social.

VII.- La aprobación de nuevas aportaciones al Capital Social de la Sociedad.

VIII.- Determinación de los términos y condiciones de la prestación de servicios profesionales y técnicos y fijan las remuneraciones que se pagarán a la Sociedad.

IX.- Administrar los bienes de la Sociedad y las actividades profesionales y técnicas de los Socios.

X.- La disolución de la Sociedad.

XI.- El nombramiento y revocación de liquidadores.-----  
XII.- La aprobación del proyecto de partición.-----

XIII.- Las demás que le correspondan según la Ley en los presentes estatutos.-----

TRIGESIMA-PRIMERA. Para que la Junta de Socios se considere válidamente reunida, deberá convocarse de acuerdo con lo que establecen los presentes estatutos y deberán estar presente o representados en toda ocasión, salvo lo que establece la Cláusula cuadrigésima, cuando menos el sesenta por ciento de los Socios en primera convocatoria y el cincuenta y uno por ciento de los Socios o haber social en segunda convocatoria.-----

TRIGESIMA-SEGUNDA. El quórum establecido en la Cláusula anterior deberá subsistir durante todo el tiempo que dure la reunión.-----

TRIGESIMA-TERCERA. Las convocatorias por Juntas de Socios deberán ser hechas por el Socio Administrador o los Socios Administradores, cuando menos diez días antes de la fecha señalada para la reunión, cuando lo juzgue conveniente o cuando se lo pida cualquiera de los Socios.-----

En este último caso, si el Socio Administrador o los Socios Administradores rehusaran en hacer la convocatoria, la podrá hacer directamente el Socio o los Socios que así lo deseen.-----

TRIGESIMA-CUARTA. Las convocatorias deberán comunicarse mediante cartas personales que se entregarán directamente y con acuse de recibo a cada uno de los Socios y deberán forzosamente indicar la fecha, la hora y el lugar de la reunión e incluir la Orden del Día enunciado con claridad y precisión los asuntos sobre lo que la Junta de Socios debe resolver.-----

En caso de que alguno o algunos de los Socios se encuentre fuera del domicilio de la Sociedad, las convocatorias se enviarán por correo certificado y con acuse de recibo al lugar y dirección que hubieren señalado o al lugar donde se encuentren.-----

TRIGESIMA-QUINTA. Si todos los Socios estuvieren presentes no será necesaria la existencia de convocatoria, pero previamente a la discusión de los asuntos, todos los Socios deben aprobar la Orden del Día.-----

TRIGESIMA-SEXTA. Si llega la fecha fijada para la junta de Socios, no se reúne el quórum establecido por estos estatutos se procederá a hacer una nueva convocatoria con expresión de esta circunstancia.-----

La fecha para la nueva reunión no podrá ser fijada antes de diez días ni después de vigente de la fecha que se hubiere fijado para la reunión anterior.-----

TRIGESIMA-SEPTIMA. Los Socios tendrán la obligación de asistir personalmente a la Junta de Socios. Los miembros asociados o aspirantes no tendrán este derecho.-----

TRIGESIMA-OCTAVA. En las Juntas de Socios cada Socio gozará de un voto proporcional a su aportación, las votaciones serán nominales y sus decisiones serán firmes. Actuarán como Presidente, las personas que designen los asistentes.-----

TRIGESIMA-NOVENA.- Antes de declarar válidamente instalada una Junta de Socios, el Presidente deberá comprobar la convocatoria y cerciorarse de que se reúne el quórum necesario. -----

CUADRAGESIMA.- Cualquier Socio podrá autorizar la celebración de las Juntas de Socios, sin que su presencia sea necesaria sujetándose dicha autorización a la forma y términos que juzgue conveniente. -----

CUADRAGESIMA-PRIMERA.- De cada Sesión de Juntas de Socios sea Ordinaria o Extraordinaria se levantará Actas que deberán contener la fecha, hora y lugar de reunión, los nombres de los asistentes y que, además, deberán dar cuenta del desarrollo de la Sesión y de los acuerdos que se tomen. -----

CUADRAGESIMA-SEGUNDA.- Los Documentos que justifiquen que las convocatorias se hicieron en los términos que prescriben estos estatutos deberán transcribirse literalmente en el Acta. -----  
Con estos Documentos y con las autorizaciones mencionadas en la Cláusula cuadragesima-tercera, se formarán legajos aparte que se abreviarán debiéndose hacer referencia de ellos en el Acta. -----

## ----- T I T U L O   S E X T O -----

### ----- DE LA ADMINISTRACION -----

CUADRAGESIMA-TERCERA.- La administración de la Sociedad estará a cargo del Socio Administrador o de los Socios Administradores quienes deberán ejercer sus funciones conjuntamente. -----

CUADRAGESIMA-CUARTA.- Los Socios Administradores tendrán a su cargo la Representación y la Administración de la Sociedad y deberán realizar todos los actos que fueren necesarios para la realización del Objeto Social. Con este fin se le otorgan los poderes siguientes: -----

A) Poder general para pleitos y cobranzas con todas las facultades generales y aún las especiales, que los términos del artículo (2554) dos mil quinientos cincuenta y cuatro del Código Civil para el. -----

De manera enunciativa y no limitativa se mencionan entre otras facultades las siguientes: -----

I.- Para intentar y desistirse de toda clase de procedimientos inclusive amparo. -----

II.- Para transigir. -----

III.- Para comprometer en árbitros. -----

IV.- Para absolver y articular posiciones. -----

V.- Para recusar. -----

VI.- Para hacer cesión de bienes. -----

VII.- Para recibir pagos. -----

VIII.- Para presentar denuncias y querrelas en materia penal y para desistirse de ellas cuando lo permita la Ley. -----

B) Los Administradores ejercitarán el mandato a que alude el inciso anterior, ante particulares y ante toda clase de Autoridades Administrativas o Judiciales, inclusive de carácter Federales o Penal y ante las Juntas de Conciliación y Arbitraje, Locales o Federales y Autoridades de Trabajo. -----

C) Poder general para actos de Administración en los términos -----

del artículo (2554) dos mil quinientos cincuenta y cuatro del Código Civil para el.

D) Poder general para actos de dominio de acuerdo con el mismo artículo citado del Código Civil.

E) Poder para otorgar y suscribir títulos de crédito en los términos del artículo noveno de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

F) Facultades para subsistir todo o en partes su mandato, otorgar poderes generales y especiales y para revocar unos y otros.

CUADRAGESIMA-QUINTA. En ningún caso podrán los Socios Administradores, sin autorización expresa de la Junta de Socios enajenar los bienes inmuebles de la Sociedad, hipotecarlos, o gravarlos con cualquier otro derecho real.

CUADRAGESIMA-SEXTA. Los Socios Administradores deberán rendir cuenta sobre el Estado de los negocios sociales, durante el mes de \_\_\_\_\_ de cada año y siempre que la pida la Junta de Socios.

## TÍTULO SEPTIMO

### RETIRO, INCAPACIDAD, MUERTE

CUADRAGESIMA-SEPTIMA. En caso de retiro y también en caso de fallecimiento de alguno de los Socios, la Sociedad continuará con los que permanezcan o con los sobrevivientes.

CUADRAGESIMA-OCTAVA. En caso de retiro, el Socio o Socios que se retiren tendrán derecho a percibir la parte que proporcionalmente les corresponda del haber social, hasta la fecha de su retiro, en un plazo no mayor de dos años en la forma y términos que fija la Junta Especial de Socios 'A'.

CUADRAGESIMA-NOVENA. En caso de muerte de alguno de los Socios 'A' se deberá pagar a los herederos del Socio difunto la mitad de su aportación dentro de los noventa días siguientes contados apartir de la fecha del fallecimiento y el saldo dentro del año siguiente a la fecha del pago antes mencionado.

QUINCUAGESIMA. Para la aplicación de las Cláusulas anteriores, los Socios renuncian expresamente a todo derecho o participación sobre los ingresos de cualquier índole y que por cualquier causa obtenga la Sociedad con posterioridad a la fecha del fallecimiento o retiro aun cuando se hubiere originado en negocios conectados o terminados con anterioridad a dichos acontecimientos.

QUINCUAGESIMA-PRIMERA. El Contrato de Sociedad podrá ser rescindido respecto de su Socio.

I.- Por el uso de la firma Social y el Capital Social para negocios propios.

II.- Por infracción al pacto Social.

III.- Por infracción a las disposiciones Legales que rigen el Contrato Social.

IV.- Por comisión de actos fraudulentos o dolosos contra la Sociedad.

QUINCUAGESIMA-SEGUNDA. Los Socios 'A' respecto de los cuales se rescinde el Contrato Social y que por tal motivo sean separados en la Sociedad, tendrán derecho a recibir la parte que proporcionalmente les corresponda del haber social y de las utilidades sociales hasta la fecha de su separación de acuerdo con lo que

establece la Cláusula cuadragésima-octava. La Sociedad en estos casos podrá liquidar dicha participación en un plazo no mayor de cinco años y en la forma y términos que fija la Junta Especial de Socios 'A'.

QUINCUAGESIMA-TERCERA. Los Socios 'B' no tendrán derechos participación alguna en el haber o bienes sociales en caso de retiro o muerte por no haber participado en la formación del Capital Social.

QUINCUAGESIMA-CUARTA. En caso de incapacidad temporal por enfermedades de un Socio, el Socio incapaz o sus Representantes Legales o sus causahabientes, tendrán derecho a recibir hasta por cuatro meses, la participación que le designe la Junta Especial de Socios 'A'.

----- T I T U L O    O C T A V O -----

----- EJERCICIOS SOCIALES, BALANCES Y RESULTADOS -----

QUINCUAGESIMA-QUINTA. Los Ejercicios Sociales correrán del primero de al de cada año.

QUINCUAGESIMA-SEXTA. El Balance se practicará al final de cada Ejercicio y deberá concluirse dentro del mes siguiente a la clausura de cada Ejercicio Social, poniéndose con todos los demás documentos pertenecientes a la Sociedad a disposición de los Socios.

QUINCUAGESIMA-SEPTIMA. Una vez deducidos de los ingresos los gastos normales de la Sociedad, las utilidades que se obtuvieron en cada Ejercicio Social de acuerdo con el balance anual se distribuirá entre los Socios, en proporción al Capital Social aportado y al trabajo desempeñado.

QUINCUAGESIMA-OCTAVA. Los Socios no serán ni solidaria ni subsidiariamente responsables de las deudas de la Sociedad, ni responderán de las mismas más que con la parte que les corresponde del haber social y las pérdidas se soportarán en la misma proporción, sin embargo, los Socios Administradores tendrán la responsabilidad ilimitada y solidaria que fija el artículo (2704) dos mil setecientos cuatro del Código Civil para el.

QUINCUAGESIMA-NOVENA. Si la Junta de Socios lo estima conveniente se podrán distribuir utilidades también entre los miembros de la Sociedad y en la forma y términos que resuelva dicha Junta, pero en ningún caso los Asociados podrán tener participación mayor de por ciento de las utilidades que corresponden a los Socios y los aspirantes no podrán tener una participación mayor de un por ciento también calculado sobre lo que perciban los Socios.

----- T I T U L O    N O V E N O -----

----- DISOLUCION Y LIQUIDACION -----

SEXAGESIMA. La Sociedad se disolverá por cualquiera de las siguientes causas:

- I.- Por el consentimiento unánime de los socios.
- II.- Por haberse vuelto imposible la realización del Fin Social.
- III.- Por resolución Judicial.

SEXAGESIMA-PRIMERA. Disuelta la Sociedad, se pondrá inmediatamente en liquidación, la Junta de Socios nombrará un liquidador fijándole sus facultades y deberes.

Los poderes de los Administradores cesarán sin que sea necesaria una renovación de los mismos.

~~SEXAGESIMA-SEGUNDA~~.- El liquidador practicará la liquidación de acuerdo con las Leyes aplicables y con las estipulaciones siguientes:

A) Continuará los negocios pendientes de la manera más conveniente a la Sociedad cobrando los créditos y pagando las deudas a cuyo efecto podrá enajenar los bienes de la Sociedad que para este fin deben ser vendidos.

B) Formulará el Balance final de la liquidación del cual deberá ser aprobado por la Junta de Socios.

C) Propondrá a los Socios un proyecto de participación del patrimonio Social. El haber Social no podrá ser repartido hasta que no sea aprobado dicho proyecto por la Junta de Socios.

T I T U L O   D E C I M O

DISPOSICIONES GENERALES

~~SEXAGESIMA-TERCERA~~.- Esta Sociedad se regirá por lo establecido en esta Escritura, por las reformas que legalmente se hagan a la misma, por las disposiciones del Código Civil para el y por las normas supletorias del mismo.

## 2.2. Socios y Asociados

El socio de la firma deberá reunir ciertas características tanto técnicas, profesionales, de proyección y personales, entre otras, para estar en posibilidad de ejercer un liderazgo, así como para proyectar la firma y la profesión que representa.

Por lo anterior es importante la integración de los siguientes expedientes relativos a los socios y asociados:

- a) Curriculum vitae
- b) Reportes de su experiencia laboral
- c) Deberes y responsabilidades
- d) Salarios

El curriculum vitae deberá incluir respuestas para las preguntas siguientes:

?Cuáles han sido sus experiencias previas en el negocio?

?Qué tipo de experiencias administrativas ha tenido?

?Qué nivel educativo, formal o informal, han influido en sus habilidades como administrador?

?Qué edad tiene, cuáles son sus intereses y habilidades especia-

les, cuáles son sus razones para entrar en el Despacho, donde vive o ha vivido, etc.? Estos datos personales no tienen porque ser una confesión, pero debe reflejar el origen de su motivación para estar en la firma.

?Esta físicamente preparado para el trabajo? La salud cuenta.

?Por qué cree que tendrá éxito en la sociedad?

?Cuál es su situación financiera personal?

### **2.2.1. Conocimientos Técnicos.**

El socio o aspirante a socio debe tener un curriculum comprobado en cuanto se refiere a su preparación profesional como contador público. La necesidad de la preparación se basa en la gran importancia que tiene la actualización profesional en los Despachos pequeños y medianos, ya que los recursos humanos están limitados pues no se cuenta con especialistas en las diferentes disciplinas, por lo que se hace necesario el constante estudio y actualización técnica que garantice su solvencia profesional y aptitud para prestar los servicios requeridos por los usuarios.

### 2.2.2. Experiencia Profesional.

Experiencia. Adicionalmente a las características técnicas el aspirante a socio deberá comprobar el haber realizado trabajos en donde manifieste experiencia en su área de especialización, profundo conocimiento técnico y haber participado a nivel ejecutivo en una organización de contadores públicos independientes.

Existen algunos otros requisitos para obtener la experiencia profesional que son desarrollados en instituciones y organismos profesionales participando como catedrático, preparando artículos técnicos, como asesor de tesis profesional, entre otros.

Administración del trabajo. El socio debe tener presente que en los trabajos que realiza debe de emplear las técnicas y procedimientos más adecuados en las circunstancias con el objeto de desarrollar su trabajo en el menor tiempo posible, verificando que se cumplan en todo momento con las normas de actuación profesional así como el obtener una utilidad razonable. En esta administración del trabajo debe planear, organizarse y proporcionar una supervisión adecuada, cumplir con los compromisos de sus clientes, así como asegurarse de que el personal asignado al trabajo sea el más idóneo de acuerdo al tipo de trabajo que se esté realizando.

### 2.2.3. Características Personales.

Aunado a lo anterior, se hace indispensable que el socio posea como atributos personales lo siguiente:

- Tener capacidad para relacionarse con sus clientes, asociados, banqueros, subordinados, etc.; estas relaciones son muy importantes ya que ganará confianza y desarrollará nuevos proyectos, representando así, efectivamente, al Despacho.
- Ser innovador, constructivo y atento a las necesidades de sus clientes.
- Asesorar sobre los problemas de sus clientes.
- Tener capacidad para tomar decisiones y presentar alternativas de solución.
- Tener habilidad para desarrollar nuevos negocios o vender servicios adicionales a los clientes ya existentes.
- Ser líder.
- Tener facilidad de expresión oral y escrita.

- Tener una visión clara sobre los objetivos del Despacho, realizando esfuerzos para la obtención de honorarios estándar, facturar y cobrar honorarios a tiempo para evitar cuentas malas.

- Existen otra serie de atributos que el socio debe poseer, relacionados con el desarrollo del personal del Despacho, como serían: cuidar, asesorar y motivar al personal del Despacho, participar en el reclutamiento y selección de candidatos, así como también en el proceso de evaluación del personal mismo.

- Otra de las características que destacan a los socios del Despacho es la relativa al desarrollo y promoción de nuevos clientes, sin lugar a duda una de las responsabilidades más claras de actuación del socio. Este desarrollo deberá llevarse a cabo a toda hora, estando alerta de nuevas oportunidades para promover al Despacho teniendo la habilidad para ofrecer servicios adicionales. Una de las formas para el desarrollo de nuevos clientes es el estar presente en el medio financiero y de negocios participando en cámaras de industria y comercio o en actividades sociales.

#### 2.2.4. Aceptación de Nuevos Socios

El crecimiento del Despacho, así como el desarrollo de los gerentes requiere de la aceptación de nuevos socios. La promoción de un gerente deberá limitarse a la actuación y al crecimiento del Despacho.

Como requisito previo a la aceptación de un socio se establecerán métodos de evaluación de actuación (de conocimientos técnicos, desarrollo en el trabajo, relación con el personal, relación con el cliente, habilidad para organizar su trabajo y el de sus asistentes, puntualidad; aspectos humanos como: presentación y personalidad agradable, control de sí mismo, deseos de superación personales, gusto en el vestir) que permitan obtener elementos objetivos sobre su actuación profesional; estas evaluaciones tienen que ser discutidas cuando menos dos veces por año.

A través de este proceso se determinan los posibles candidatos a la sociedad, siendo aquéllos que hayan destacado en los últimos meses, de acuerdo con la evaluación preparada por cada uno de los socios integrantes de la sociedad. Además de la evaluación existen algunos requisitos mínimos que deberán cumplir los gerentes para formar parte del Despacho a nivel de socio, siendo los siguientes:

- Ser propuesto por alguno de los Socios en servicio.

- Ser aceptado por unanimidad por los Socios.

- Ser contador público o tener alguna licenciatura, de acuerdo a las necesidades de los clientes del Despacho, como por ejemplo se puede aceptar como Socio del Despacho a un ingeniero con la especialidad en computadoras o un actuario.

- Ser independiente con cada uno de los clientes de la Firma. Esta independencia se refiere al no tener influencia en las decisiones de la administración de la empresa para obtener algún beneficio personal, es decir, el no ser accionistas mayoritarios o poseer un porcentaje representativo del capital personal en una determinada empresa, el no tener relación sanguínea en primero y en segundo grado con la administración de la empresa, entre otras.

- Haber demostrado su capacidad técnica a nivel ejecutivo.

- No ceder, traspasar, vender o dar en garantía su participación en la Firma.

- Tener experiencia a nivel ejecutivo en un Despacho de contadores o haber demostrado madurez profesional en sus actividades anteriores al ingreso del Despacho.

Al ser aceptado como Socio contrae las siguientes obligaciones:

De dedicar todo su tiempo y atención utilizando su más grande empeño y el máximo de su habilidad y esfuerzo en el interés y provecho del Despacho.

A notificar a los demás socios sus actividades externas y a no comprometerse en otro negocio como funcionario o director cuando exista un conflicto de intereses entre esas actividades externas y las de la Firma sin el consentimiento de los demás Socios.

De rendir cuentas al Despacho de cualquier ingreso que perciba individualmente, en compensación de un trabajo que los Socios en asamblea hayan aprobado que lo desempeñe tales como actuar de contralor temporal, tesorero, comisario, etc.

De pagar y satisfacer sus deudas personales.

De no vender, ceder o traspasar bajo ningún título, dar en garantía o disponer de cualquier otro modo de su participación social o en el activo de la Firma sin la autorización de todos los Socios.

Una vez considerada la aceptación de un nuevo Socio a la sociedad, el nuevo socio participará en el capital de la misma tomando en cuenta el valor de las partes sociales a la fecha de su incor-

poración determinado conjuntamente el porcentaje de participación que se le asignará a este nuevo Socio considerando entre otros factores su antigüedad en la Firma; este elemento es determinante en el buen desempeño de su labor como Socio, ya que con su experiencia conoce a los clientes y la administración de la Firma, al personal profesional, también se consideran sus conocimientos en empresas especiales, como bancos, seguros, casas de bolsa, entre otros.

Es así que la participación inicial de un nuevo Socio será determinada tomando en consideración su remuneración como gerente a esa fecha y adicionada por un importe complementario y suficiente para que motive al nuevo Socio a participar en la sociedad.

### **2.3. Recursos Materiales, Técnicos y Humanos.**

Toda organización, para lograr sus objetivos, requiere de una serie de recursos que administrados correctamente le facilitan el cumplimiento satisfactorio de dichos objetivos. Estos recursos los podemos clasificar de la siguiente manera:

#### **Recursos Materiales**

Quedan comprendidos en este rubro el dinero, las instalaciones físicas, la maquinaria, las materias primas, entre otros.

Por lo anterior resulta de interes dar respuesta a las siguientes preguntas:

1. ¿Cuál sería la dirección del despacho?
2. ¿Cuáles son las principales características físicas del local a ocupar?
3. ¿Se renta o el local es propio?
4. ¿Qué mejoras requiere el local y cuánto costaría? Se deben incluir como documentos de soporte más de dos cotizaciones de los arreglos necesarios.
5. ¿Se requiere de autorización oficial para instalar el despacho precisamente en ese lugar?
6. ¿Qué otros despachos existen en esa zona?
7. ¿Por qué razones es la localización idónea para el despacho?

Una vez iniciada las operaciones, sobre todo si se ocupa un buen local, mantenerse atento a los cambios que ocurran en la zona; nuevas vías de acceso, modificaciones en el uso de suelo, movimientos de personas, cambios en los ordenamientos municipales,

así como los mismos cambios en el despacho. Una vez que el despacho esté en marcha sólo será necesaria una breve actualización.

### Recursos Técnicos

Forman parte de este grupo los sistemas, procedimientos, organigramas, instructivos, entre otros.

### Recursos Humanos

No solo el esfuerzo o la actividad humana quedan comprendidos en este grupo, sino también otros factores que dan diversas modalidades a esa actividad: conocimientos, experiencias, motivación, intereses vocacionales, aptitudes, actitudes, habilidades potenciales, salud, entre otros.

La administración de los recursos humanos es una de las mayores dificultades; por lo que es una habilidad que pocas personas disponen; resulta peligroso asumir que se puede dirigir fácilmente a un grupo de personas y, aún más, una equivocada política de contratación tendrá graves repercusiones en el futuro inmediato.

Los recursos humanos son más importantes que los recursos materiales y técnicos; puesto que pueden mejorar y perfeccionar el empleo y el diseño de dichos recursos, lo cual no sucede a la inversa.

Los negocios dependen para su crecimiento de la capacidad de su personal. Buenos empleados significan un gran logro; los malos pueden destruir un negocio.

Como todas las actividades administrativas, la de recursos humanos requiere de planeación; por lo que se deben tomar en consideración las siguientes preguntas:

- I. ¿Cuáles son las necesidades de contratación de personal en este momento y en los próximos tres y cinco años?
- II. ¿Qué especialidades o conocimientos técnicos deben tener?
- III. ¿Hay personal disponible con esas características?  
¿Dónde?
- IV. ¿Qué tipo de prestaciones se piensan ofrecer?
- V. Legalmente se está obligado a proporcionarles capacitación ¿Se tiene prevista la forma de hacerlo? Hay que tener cuidado, la capacitación puede ser un costo oculto e inesperado.

Se debe contratar al personal sólo cuando se está plenamente convencido de su necesidad, pero sobre todo de su rentabilidad. En este caso hay que seleccionar cuidadosamente a la persona a la

cual se le pagará por hacer un trabajo específico. Los salarios representan un costo fijo y se debe estar seguro de su absoluta necesidad, así como también, se debe considerar que despedir a un empleado es gravoso y legalmente complicado.

### Personal Administrativo

En la medida en que el despacho sea más grande (mediano) deberá ir asignando funciones de administración interna, a individuos no ejecutivos. Y si su estructura lo permite, es conveniente que contrate a un gerente o jefe administrativo de nivel ejecutivo que supervise y vigile toda la administración interna del Despacho y evite que se quite tiempo a ejecutivos productivos que pueden desarrollar trabajos con clientes.

El personal que se debe utilizar en las funciones de oficina y administración del despacho, debe ser suficientemente capaz, pues de él depende en su totalidad la calidad de presentación de los trabajos de la firma, que es el producto final para el cliente. El personal administrativo se puede dividir en cuatro áreas:

- Contador y auxiliares de oficina
- Secretarías
- Recepcionista
- Mensajero y cobrador

La función de archivo puede ser cubierta por la recepcionista y/o alguna secretaria, en tanto no se justifique la contratación de una persona de tiempo completo para esta función.

### **Personal Profesional**

El despacho tiene el compromiso de proveer el más alto servicio profesional a sus clientes. Asimismo, reconocer que la calidad profesional del trabajo depende de quienes lo desarrollan, por lo tanto, el despacho tiene el compromiso de entrenar técnicamente y desarrollar profesionalmente a su personal a su máxima capacidad.

La política del despacho para asegurar la calidad técnica es a través de los cursos de entrenamiento, el cual deberá abarcar todas las funciones (contabilidad, auditoría, fiscal, servicios administrativos y consultoría administrativa) y todos los niveles.

Estas organizaciones pueden adoptar la política de entrenamiento sobre la marcha del trabajo. Este método consiste en que cada persona tiene derecho a recibir explicaciones de las personas con quien directamente trabaja sobre aspectos correctos de la actividad que está llevando a cabo. Este entrenamiento es con el propósito de que el individuo conozca y comprenda mejor su trabajo y en un futuro, lo realice con mayor eficacia.

El propósito de todo despacho debe ser el de ayudar a su personal técnico a desarrollar planes para su mejoramiento profesional; para llevar a cabo éste propósito es conveniente implantar un programa de desarrollo profesional.

Las fuentes de reclutamiento de un despacho son:

- Recomendaciones por parte de algún miembro del propio despacho, de algún cliente o amistades del despacho, o bien, por amistades o compañeros de clases de los elementos que integran el departamento correspondiente.

- Por reclutamiento directo en las principales universidades y escuelas o por recomendaciones de maestros.

- Por bolsa de trabajo de los colegios de cada localidad.

- Por anuncios clasificados en los periódicos.

## 2.4. Políticas Administrativas

### 2.4.1. De Personal

El deseo principal de toda organización es lograr los objetivos fijados. Esto se logra solamente llevando a cabo las políticas y procedimientos que se fijan y con ello se asegura el éxito de un Despacho.

En la mayoría de los Despachos pequeños y medianos, ha sido tradicional el remunerar con poco a su personal y sobre todo el proporcionarles pocas prestaciones. Lo anterior tiene como consecuencia el tener problemas para conservar los elementos buenos y capacitados dentro del Despacho o bien, el que un buen estudiante encuentre poco atractivo el efectuar su práctica en un Despacho. En ocasiones observamos también como los propios clientes de un Despacho se llevan a sus empresas elementos del mismo, al estar observando su capacidad y dedicación.

Por lo que los socios deben tener presente todas estas problemáticas y estudiar cómo conservar un buen personal; ya que es una de las partes fundamentales del Despacho para la prestación de servicios profesionales.

## Calendario de Trabajo

Con el objeto de saber cuáles son los requerimientos de personal por cada área de servicios que tiene el Despacho, es conveniente elaborar un calendario de trabajo, el cual puede elaborarse semestralmente debiendo contener los siguientes datos:

- Nombre de la Cia.
- Trabajo a desarrollar
- Nombre de las personas que intervendrán en el trabajo
- Fecha de entrega del informe
- Horas propuestas de trabajo

El personal será programado por los supervisores de cada área, elaborando un calendario de trabajo en forma semestral por cada una de las compañías que tienen a su cargo, el cual deberá ser revisado y aprobado por el socio correspondiente.

## Lista de Asistencia

Uno de los elementos fundamentales de todo profesionalista es la imagen que debe tener ante sus clientes. Por lo que el Despacho debe tener como política, el que todo el personal deberá reportar en donde estará trabajando durante el día de acuerdo al horario

que le corresponda, o bien, el traslado de una compañía a otra y cuando se encuentre en la oficina. Para ello deberá diseñarse una hoja de reporte diario de asistencia que podrá controlar la persona responsable de la recepción. De esta manera cuando una persona deba estar trabajando con un cliente durante varios días, solo bastará que se reporte al inicio de su trabajo indicando que se encontrará allí durante todo el día. De esta manera se podrá saber con toda exactitud en donde se encuentra cada uno de los colaboradores.

#### Período y Forma de Pago

Es importante establecer como política del Despacho los periodos de pago para el personal administrativo y para el personal ejecutivo. Es recomendable los días 15 y 30 de cada mes para pago al personal administrativo y un día del mes para el nivel ejecutivo como días de pago. La forma de pago pudiese ser en efectivo en el primer caso y en cheque por el segundo. Obviamente los retiros mensuales de los socios se consideran a cuenta de su participación anual.

## Gastos de Viaje

Son varias las razones que se tienen dentro del Despacho para viajar, algunas de estas razones son: por trabajo, por entrenamiento, viajes de tipo promocional o bien, por actividades profesionales. Sea cual sea la razón, es conveniente determinar las políticas al respecto. Algunas de estas políticas pueden ser las siguientes:

a) Solicitar con anticipación de cuando menos dos días el efectivo necesario para los gastos que se vayan a efectuar. Dichos anticipos deberán contar siempre con la aprobación de un Socio.

b) Una vez efectuado el viaje, deberá elaborarse un reporte de gastos de viaje en donde se desglose por conceptos el efectivo erogado, como son: transportación, hotel, alimentos, propinas, teléfonos, lavandería, taxis, renta de automóvil, etc.

c) Presentar dicho reporte al área de contabilidad del Despacho, para proceder, en los casos de haber sido por trabajo, a cobrarse a los clientes, previa facturación.

d) En los casos de asistencia a cursos, es conveniente el registrarla dentro de las cuentas de gastos del Despacho subcuenta asistencia a cursos.

e) En los otros gastos de viaje se clasificarán en la subcuenta a que corresponda.

#### 2.4.2. De Oficina

##### Correspondencia con los clientes

Todos los acuerdos y compromisos con los clientes deben quedar documentados y consecuentemente debe abrirse un expediente para cada cliente, donde se archive toda la correspondencia de dicho cliente.

En este expediente es conveniente tener tarjetas de presentación de los principales ejecutivos de la compañía de que se trate y otros datos que se puedan utilizar posteriormente.

Es conveniente dejar claro que este expediente es únicamente de correspondencia con el cliente, por lo que se recomienda abrir otro expediente para cada uno de los clientes donde se maneje toda la documentación relativa a la facturación y cobranza, el cual debe ser manejado por la persona encargada de crédito y cobranzas.

## Papeles de trabajo

Todos los trabajos que efectúe la firma, sean de contabilidad, procesamiento de datos, fiscal, consultoría y auditoría, deben de quedar claramente documentados con papeles de trabajo como evidencia de haberse efectuado el mismo.

Los papeles de trabajo son propiedad del Despacho y no pueden ser consultados por personas ajenas al mismo sin autorización expresa de un socio. Tampoco deben dejarse en las oficinas de los clientes si no se tienen bajo llave.

La entrega de papeles de trabajo y cualquier otro documento que el Despacho tenga en su poder de cada uno de los clientes, deberá quedar por escrito por medio de recibos que deberán estar firmados por la persona que entregue y reciba la documentación. Para un mejor control del flujo de documentos el Despacho deberá mandar imprimir formas especiales con numeración consecutiva en original y dos copias y tener un archivo por cliente de todos los recibos que soportan la documentación entregada.

## Papelería

Para todo Despacho, dos son las cosas que le dan imagen ante los clientes y terceros: la presentación de sus oficinas y sus infor-

mes, de ahí la importancia que tiene en el segundo punto la papelería.

Para un adecuado control de la información externa e interna que una firma tiene deberá contar con:

- a) Papel membretado en original y copia
- b) Memorándum para las comunicaciones internas
- c) Sobres membretados
- d) Formas de reportes de tiempos
- e) Formas de lista de asistencia
- f) Formas de gastos de viaje
- g) Forma de hoja de instrucciones
- h) Forma de control de biblioteca
- i) Carpetas para papeles de trabajo

Todo lo anterior independientemente de la papelería que tradicionalmente se usa en los Despachos, como son las denominadas hojas de trabajo de ocho y catorce columnas con o sin concepto, y que de acuerdo al crecimiento del Despacho es recomendable que se mande imprimir incorporándole el nombre de la firma.

#### **Proceso de Palabra**

Como se establece anteriormente la presentación de informes es

importante para la imagen de la firma, de ahí que el contar con equipos de oficina adecuados de mecanografía y fotocopiado es indispensable.

Aunque como Despacho pequeño y mediano hay que ir pensando en la adquisición de un equipo de computación que contenga el proceso de palabra y de esta manera la presentación de informes y las reproducciones serán siempre en originales y el impacto ante los clientes y terceros es excelente.

Y tomando en cuenta el factor tiempo en los últimos días es importante contar con un fax , para recibir o enviar información o ciertos documentos al instante.

### **Biblioteca**

Un Despacho debe contar con los libros que traten diversos temas de carácter técnico que se relacionan con el ejercicio de la contaduría pública, todos estos libros integran lo que se llama biblioteca de un Despacho.

Esta biblioteca deberá incrementarse periódicamente conforme vayan apareciendo obras de interés para los integrantes y con la aprobación de los Gerentes o Socios.

Para poder tener un mejor control sobre los libros que forman

parte de la biblioteca, estos deben ser inventariados, clasificados, numerados y controlados individualmente.

## 2.5. La Fijación de Honorarios

Fijar honorarios es un aspecto de suma importancia. Honorarios, servicio y rentabilidad son elementos estrechamente relacionados de una compleja trama. Si bien no es posible de hablar de una fórmula para determinar honorarios, es recomendable analizar lo siguiente:

**HONORARIOS= SERVICIO + IMAGEN + GASTOS + UTILIDAD.**

Los honorarios que se establecen para los servicios que se ofrecen no sólo deben reflejar el servicio en sí mismo, sino también un factor intangible de imagen.

Los ingresos de un Despacho se basan en la fijación, estimación y cobro de honorarios, los cuales finalmente repercuten en la facturación.

El Contador Público deberá fijar sus honorarios de común acuerdo con el cliente, preferentemente por escrito y dejando claramente definido el producto final que habrá de entregarle.

Existen formas para fijar honorarios, siendo las principales:

#### Honorarios Fijos

Aplicable en aquellos casos en que se tenga un conocimiento completo de la empresa, de tal forma que estemos seguros de obtener al término del trabajo el margen de utilidad deseado, empleando para esto el tiempo determinado para tal efecto.

#### Honorarios Variables

Basados en un margen máximo y mínimo, el cual nos permite cubrirnos de cualquier imprevisto que no pudiera haber sido tomado en cuenta para nuestra estimación por no tener un conocimiento completo de la empresa.

#### Honorarios de Tiempo Empleado

Los cuales consisten en proporcionar al cliente un análisis de las horas que se estima serán empleados en nuestro servicio y nos trae como consecuencia el beneficio en los siguientes puntos:

1. Un menor margen de error en el cálculo de honorarios.
2. Ayuda por parte del cliente, quien cuida el tiempo utilizado por el personal del Despacho.
3. Eficiencia por parte del personal del Despacho al saber que el honorario esta basado en horas de su propio trabajo.

#### **Honorarios Referidos a Trabajos Fiscales**

Tomando en cuenta que la prestación de servicios profesionales está basada en la disponibilidad de tiempo que los profesionales tienen, generalmente se depende de las horas disponibles diariamente por cada una de las personas miembros de un Despacho. Por lo que las horas que no se puedan programar o no se sepan controlar, son horas desperdiciadas que no serán recuperables.

Por lo que los honorarios referidos a trabajos Fiscales deberán sujetarse al Código de Etica Profesional, el cual en su art. 1.14 establece:

"El monto de la retribución económica que perciba el contador público ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo que esa labor se destine y el grado de especialización requerido."

Es muy importante que al obtener la retribución por el servicio prestado, ésta deberá relacionarse con la naturaleza del trabajo, señalando las limitaciones y el alcance del compromiso adquirido para eliminar el riesgo de que se le asigne al contador público alguna responsabilidad no contraída.

Para poder establecer una correcta política en la fijación de honorarios de servicios profesionales en materia fiscal, es conveniente tomar en cuenta los siguientes puntos:

1. Los honorarios se deberán fijar de común acuerdo con el cliente, quedando todo por escrito en un contrato en el cual se determine el trabajo a realizar.

2. El contador público que actúa en materia fiscal deberá tener en cuenta que, el hecho de fijar sus honorarios con base en un porcentaje del beneficio económico que obtenga su cliente como consecuencia exclusiva de su actuación, lo motivaría a caer en un práctica viciosa debido a que el aspecto económico podría convertirse en el objetivo preponderante de su estudio.

3. La fijación de honorarios profesionales por servicios fiscales podrá determinarse atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso, mediante la aplicación de las siguientes técnicas:

- Con base en el tiempo en que habrá de incurrirse y aplicando una cuota establecida con anterioridad.

- Con base en el valor intrínseco del servicio concreto que habrá de prestarse.

En casos como este se deberán considerar experiencias anteriores, así como el trabajo de investigación y estudios previos que se han de realizar para estar en condiciones de prestar tal servicio.

- Con base en la conclusión favorable o desfavorable del caso.

Para la fijación de este tipo de honorarios contingentes también se deben considerar de manera especial las experiencias anteriores y el trabajo de investigación y estudios previos, además de los que se habrán de realizar. En todo caso, deberá informar al cliente de las posibilidades de obtener, a su juicio, un resultado favorable para él.

4. Para la fijación equitativa de honorarios podrán preverse gastos a cargo del Despacho tales como pagos por servicios a terceros como pueden ser: honorarios y viáticos.

5. En general, al fijar honorarios por servicios de índole fiscal, se podrán utilizar diferentes cuotas de facturación atendiendo al cliente, a la naturaleza de sus servicios y al grado de complejidad que presente.

### 2.5.1. Estimación de Honorarios

Para realizar una estimación se puede tener como base las cuotas por hora, determinadas según la categoría del personal (socio, gerente, supervisor, etc.). El importe correspondiente a cada una de estas cuotas será determinado por el o los socios del Despacho, tomando en cuenta las siguientes circunstancias:

- Costo real de los sueldos, incluyendo bonos y/o gratificaciones, por cada uno de las personas que integran la firma.
- Características del servicio que se va a prestar.
- Habilidad y experiencia que debe tener el personal que se asigne a cada trabajo, a fin de que el servicio sea prestado eficientemente.
- Gastos generales del Despacho.
- Margen de utilidad razonable en donde se pueda obtener:
  - a) Una utilidad razonable a los socios.
  - b) Una mayor capacidad técnica y económica a los miembros del Despacho.

c) Un servicio en el que no se sacrifique la calidad del trabajo, teniendo en mente el fin principal de la profesión, aún cuando no se debe quitar el punto de vista negocio.

#### **Cálculo de Cuotas por Hora**

Un procedimiento práctico para calcular las cuotas por hora de cada uno de los miembros del Despacho es el siguiente:

1. Elaborar un calendario de horas estándar, por quincena, por mes o de todo el año.
2. Desarrollar un pronóstico de asignación por horas a los clientes.
3. La tercer etapa en este procedimiento consistirá en presupuestar cual será la compensación de cada persona, incluyendo bonos y/o gratificaciones anuales, pero sobre la base de sueldos actuales.

### 2.5.2. Cobro de Honorarios

Dos son las formas más comunes para realizar el cobro de los honorarios por servicios prestados de un Despacho Contable-Fiscal:

1. Cobros Parciales: Los cuales consisten en cobrar al comenzar el trabajo, durante el propio trabajo y al finalizarlo, o bien, fijar junto con el cliente en cuantas parcialidades se cobrará el trabajo a realizar.

Esta forma de cobro es utilizado generalmente para trabajos especiales y trabajos de asesoría fiscal.

2. Igualas mensuales: Generalmente esta forma de cobro es utilizada para los trabajos de contabilidad y auditoría, estableciendo el monto por escrito por medio de un contrato de prestación de servicios.

### 2.6. El Contrato de Prestación de Servicios Profesionales

Para un Despacho Contable-Fiscal, el contrato de prestación de servicios profesionales es un elemento primordial puesto que en él se establecen las obligaciones tanto del contador público como

del cliente, así como las cláusulas necesarias para el buen desarrollo del servicio profesional que se llevará a cabo.

#### **2.6.1. Concepto de Contrato**

Aún cuando el Código Civil para el Distrito Federal, que es el precepto que lo norma, no da una definición de contrato, se puede decir que es aquel en virtud del cual una parte, a la que se designa con el nombre de profesionista, se obliga a realizar un trabajo que requiere de preparación técnica y en ocasiones título profesional para llevarlo a cabo en favor de otra persona llamada cliente o usuario, a cambio de una remuneración que recibe el nombre de honorarios.

#### **2.6.2. Características del Contrato**

Es PRINCIPAL, porque existe y subsiste por sí mismo o sea que no depende de ningún otro contrato.

Es BILATERAL, puesto que produce derechos y obligaciones para ambas partes.

Es ONEROSO, ya que otorga provechos y gravámenes recíprocos, aun

cuando el art. 24 de la Ley Reglamentaria del art. 5o. Constitucional, al definir lo que es Ejercicio Profesional, establece que " es la realización habitual a título oneroso o gratuito de todo acto, o la realización de cualquier servicio de cada profesión..."

Es CONSENSUAL, porque no requiere ninguna formalidad para su validez, el consentimiento puede manifestarse de una manera expresa o tácita expresamente cuando se hace por escrito, verbalmente o por signos inequívocos, y tácitamente cuando se dan ciertos hechos o actos que se suponen o presumen su consentimiento. El artículo 1832 del Código Civil establece que en los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.

Es INSTANTANEO, cuando produce todos sus efectos al celebrarse el contrato.

Es de TRACTO SUCESIVO, cuando los efectos del contrato se producen a través del tiempo.

Es INTUITU PERSONAE, porque se toman en cuenta las cualidades de la persona (profesionista), para la celebración del contrato.

### **2.6.3. Elementos Esenciales**

El consentimiento se presenta cuando el contador público está conforme en prestar su trabajo que requiere la preparación técnica y título profesional, y otra persona, denominada cliente o usuario, está conforme en pagar los honorarios pactados.

El objeto está integrado por el servicio que el contador público se obliga a prestar por la retribución u honorarios que el cliente o usuario se obliga a pagar. El servicio profesional debe ser posible y lícito, según lo establece el artículo 1827 del Código Civil.

### **2.6.4. Elementos de Validez**

#### **Capacidad para el Contador Público.**

El contador público, además de la capacidad para contratar, debe tener una especial, que es la posesión del título que lo habilite para el desempeño de su profesión, bajo la pena que señala el artículo 250 del Código Penal para el Distrito Federal y los

artículos 62 al 64 de la Ley de Profesiones. Sin este requisito tampoco tendrá derecho a cobrar honorarios, según lo establece el artículo 2608 del Código Civil y el artículo 68 de la Ley Reglamentaria del artículo 5o. Constitucional.

#### Capacidad para el Cliente.

Es suficiente la capacidad general, es decir, ser mayor de edad y estar en pleno uso de sus facultades. Si el cliente se obliga a transmitir la propiedad de una cosa, debe tener la capacidad especial de disposición. Si se trata de una persona moral, el representante debe tener facultades y poderes suficientes para contratar.

#### Forma.

El contrato de prestación de servicios profesionales no está sujeto a ninguna formalidad para su validez, art. 1832 del Código Civil.

## 2.6.5. Obligaciones de las Partes Contratantes

### Obligaciones del Contador Público

Prestar servicio profesional en el tiempo, lugar y forma convenidos.

La principal obligación es para el contador público. En el cumplimiento de ella tiene que poner todo su saber, su técnica y ciencia al servicio del cliente; pero aunque no tenga éxito en el trabajo tiene derecho a los honorarios, salvo convenio en contrario según lo indica el artículo 2613 del Código Civil.

Avisar al cliente cuando no se pueda continuar prestando sus servicios

El contador público debe avisar oportunamente a la persona que lo contrata, cuando no se pueda continuar prestando sus servicios y quedará obligado a satisfacer los daños y perjuicios que cause, cuando no se dé el aviso con oportunidad.

### Responder por su negligencia, impericia o dolo

El contador público sólo es responsable hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito, según lo dispuesto en el artículo 2415 del Código Civil.

### Guardar el Secreto Profesional

Esta obligación está establecida en el artículo 36 de la Ley de Profesiones y consiste en no revelar nada de lo que se le hubiere confiado con motivo del contrato, salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas.

### Obligaciones del Cliente o Usuario

Esta obligación es la fundamental para el cliente. La retribución puede consistir no sólo en una cantidad en numerario, pues se puede convenir que el cliente pague en especie o en servicios.

La acción para cobrar el importe de los honorarios prescribe a los dos años, a partir de la fecha en que se dejaron de prestar los servicios, (artículo 1161, fracc.I del Código Civil).

Pagar las expensas o gastos al contador público

Esta obligación del cliente es la de pagar los gastos originados por el contrato, cuando los haya, (artículos 2609 y 2610 del Código Civil).

**2.6.6. Ejemplos de contratos y/o convenios de servicios profesionales**

**Carta convenio de servicios de asesoría fiscal**

\_\_\_\_\_ de 19\_\_

Industria Imagen, S.A. de C.V.  
Av. Hidalgo No. 1526

At'n: Juan Manuel Islas Contreras  
Gerente General

Estimado Sr. Islas:

Atendiendo a su solicitud, a continuación precisamos a usted las bases sobre las que podemos proporcionarle nuestros servicios profesionales de:

**Asesoría fiscal**

Este servicio consistiría en lo siguiente:

- a) Planeación fiscal tendiente a minimizar la carga tributaria de la empresa, dentro del marco legal existente.
- b) Asesoramiento para el entendimiento y cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa.
- c) Estudio de los estímulos fiscales disponibles y aplicables con el fin de aprovecharlos adecuadamente en beneficio de la empresa.

**Colaboración esperada**

Para el mejor desempeño de nuestro trabajo, contamos en todo tiempo con la más amplia colaboración por parte de los funcionarios y empleados de la empresa.

Honorarios

Por el servicio de asesoría fiscal, proponemos la cantidad de \$  
(letra)  
la cual será cubierta de la siguiente manera: (Descripción)

Agradeciendo la atención que nos han dispensado al solicitar  
nuestros servicios profesionales, les agradeceremos que en el  
caso de merecer su conformidad el servicio descrito, nos devuel-  
van firmada en dicho sentido la copia que acompañamos.

A t e n t a m e n t e

Despacho Morales y Asociados, S.C.  
C.P. Javier Morales Espino

Conforme

INDUSTRIA IMAGEN, S.A. DE C.V.  
Sr. Juan Manuel Islas Contreras  
Gerente General

Carta convenio de servicios especiales

\_\_\_\_\_ de 19\_\_

Graphic, S.A. DE C.V.  
Av. Lázaro Cárdenas No. 59  
México, D.F.

At'n: Sr. Humberto Rodríguez Campos  
Director General

Estimado Sr. Rodríguez:

Con relación a nuestras conversaciones respecto a la situación financiera y fiscal de su empresa, a las nuevas reformas fiscales en vigor a partir de enero de 19\_\_, y a los efectos de la inflación y su impacto en la economía de la misma y en el patrimonio personal de ustedes como accionistas.

Efectivamente, la nueva reforma fiscal 19\_\_ por primera vez pretende reconocer, de una manera contundente, los efectos de esta inflación en determinación de la base gravable de las empresas, impactando gravemente a aquellas que descuiden su estructura financiera ( grado de endeudamiento, estructura de capital, manejo del flujo de efectivo, políticas de crédito, etc...).

Sabemos en términos muy generales, que:

- La nueva Ley del I.S.R. será aplicable para 19\_\_ en un 20%.
- Los intereses pagados o cobrados serán deducibles o acumulables respectivamente sólo a la tasa real de interés.
- Los inventarios de mercancías ya no contarán para la determinación del costo de las mercancías vendidas y que sólo serán deducibles las compras que se efectúen en el ejercicio.
- Podremos actualizar el valor de los activos fijos de las empresas a efectos de considerar como deducibles un gasto mayor por concepto de depreciación actualizada.

- De acuerdo a la nueva Ley existen empresas de mediana capacidad administrativa.

Sin embargo, no conocemos con exactitud como impactará a las empresas para el ejercicio 19\_\_ :

- Un excesivo o corto endeudamiento de la empresa vía créditos bancarios o préstamos recibidos de los accionistas.

- El manejo en el flujo del efectivo manteniendo saldos rojos contables en las cuentas de cheques.

- El límite necesario de aportaciones de accionistas en el capital social y el grado máximo de apalancamiento que requieren las empresas vía créditos bancarios o préstamos de sus accionistas.

- Las políticas de crédito a clientes personas físicas o personas morales.

- La ganancia inflacionaria que para efectos fiscales es acumulable a los ingresos por ventas, derivada de la estructura financiera de las empresas.

- El generar una pérdida inflacionaria que es deducible para efectos fiscales.

- El adquirir activos fijos en el primer semestre de 19\_\_ ó en el segundo.

- La posición o estructura financiera del último ejercicio fiscal declarado (19\_\_).

- El haber tenido una pérdida fiscal en 19\_\_.

En fin, como puede observar, existen un sinnúmero de consideraciones importantes de su empresa, consideraciones con efectos financieros, patrimoniales y fiscales que requieren de una atención especial de su parte y de sus colaboradores más cercanos.

## Plan de Trabajo

A efecto de llevar a cabo el estudio financiero, patrimonial y fiscal de su empresa, hemos diseñado un plan de trabajo con intención de determinar el efecto de la inflación en los resultados y estructura financiera de la misma, el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la repercusión económica en el patrimonio personal de sus accionistas.

Este plan de trabajo comprenderá lo siguiente:

- Reexpresión de los estados financieros para mostrar los efectos de la inflación por el ejercicio de 19\_\_ de conformidad al Boletín B-10 del IMPC.
- Determinación del resultado fiscal 19\_\_ ajustado a las nuevas disposiciones fiscales en vigor a partir de 19\_\_ y del factor de utilidad base para los nuevos pagos provisionales.
- Determinación de las ganancias o pérdidas inflacionarias por el ejercicio 19\_\_ y su efecto fiscal para 19\_\_.
- Determinación del efecto fiscal de los intereses cobrados y pagados de enero a abril de 19\_\_ y su proyección para el ejercicio 19\_\_.
- Determinación del grado de apalancamiento (endeudamiento) necesario y su repercusión fiscal para 19\_\_.
- Estudio sobre el manejo del flujo de efectivo y políticas de crédito del departamento de crédito y cobranza, determinando su repercusión fiscal para 19\_\_.
- Actualización de la estructura del capital social y su repercusión patrimonial en cada uno de los accionistas.
- Análisis de sus inversiones en activos fijos y de su plan de adquisiciones para 19\_\_, determinando su efecto fiscal para este ejercicio.

Todo lo anterior se ha planeado desarrollar en su empresa.

Personal que intervendrá.

Nuestra firma ha preparado un equipo de asesores y consultores a

nivel gerencial que llevarán a cabo los trabajos antes mencionados y se ha designado como socio responsable del mismo a un servidor y como socio adjunto al C.P. Armando Zaragoza Trujillo.

De ustedes requeriríamos toda la colaboración necesaria e información inicial que para el efecto anexamos a la presente.

Nuestros honorarios

Considerando el nivel técnico de nuestro personal a participar en el desarrollo del trabajo antes descrito, la importancia del mismo y el tiempo que éste requerirá, hemos determinado nuestros honorarios como un paquete de servicios profesionales a su empresa, el cual se integra como sigue:

I) Por el estudio preliminar y su proyección para el ejercicio 19\_\_\_\_ : \$ (en letra)

Dichos honorarios se liquidarán de la manera siguiente:

50% al aceptar de conformidad la presente carta-convenio.

50% al entregar y comentar con usted el resultado de los trabajos realizados.

II) Como complemento al honorario anterior, un honorario mensual de \$ (en letra)

a partir del mes de junio del presente por concepto de asesoría permanente con la intención de vigilar y supervisar el correcto cumplimiento de sus obligaciones Fiscales y al seguimiento de nuestras sugerencias y recomendaciones resultantes del trabajo antes descrito por parte de su personal y el suyo en lo particular.

Esta cantidad se ajustará trimestralmente conforme al incremento del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Nos reuniríamos, cuando menos, mensualmente con usted y las demás personas que considere necesario a efecto de ir midiendo el comportamiento de los resultados de su empresa.

Sin otro asunto de momento y agradeciendo de antemano su preferencia por nuestros servicios profesionales me será grato comentar y ampliar personalmente el contenido de la presente.

A t e n t a m e n t e

C.P. ANTONIO LOPEZ CATALA  
Socio Director

Conforme:

GRAPHIC, S.A. de C.V.

Sr. Humberto Rodriguez Campos  
Director General

## 2.7. ASPECTOS NECESARIOS PARA LA CAPTACION Y CONSERVACION DEL CLIENTE.

El objetivo es dar una visión amplia sobre los medios con los que cuenta una Firma de contadores públicos que inicia, para obtener clientes, así como también analizar los factores que influyen para conservar esa clientela, base del éxito de la Firma.

Las personas que proyectan iniciar la práctica de su profesión en forma independiente, deben meditar bastante acerca de la forma de cómo podrá obtener clientes.

Normalmente la persona que pretende iniciar un Despacho cuenta con determinada experiencia por haber prestado sus servicios con anterioridad a un despacho de contadores públicos, a cualquier otra empresa comercial, industrial o de servicios, al gobierno o a una institución de enseñanza. Además, seguramente elaboró un estudio que le permita conocer datos muy importantes como son: usuarios que demandan los servicios que desea ofrecer, firmas de contadores públicos que prestan servicios similares, inversión que se requiere para iniciar el despacho, etc.

Los negocios son por naturaleza competitivos, por lo que la mayoría de los mercados que valen la pena ya están siendo trabajados por alguien más. De hecho si se piensa haber descubierto un mercado sin explotar, se debe tener cuidado antes de entrar en él. La falta de competidores puede significar que el mercado no es lo suficientemente atractivo como para sostener al Despacho.

El monitoreo permanente de la competencia es una estrategia indispensable para mantenerse adelante de los competidores, ya sean viejos o nuevos, y a la vez es la mejor manera de cuidar a los clientes. Anticiparse a la competencia y asegurar su supervivencia es muy importante, pero ser capaz de reconocer y tomar ventajas de nuevas oportunidades (reformas fiscales) es aún más importante.

#### 2.7.1. Obtención de Clientes

Una vez que se haya hecho un estudio por medio del cual se analizaron los elementos anteriores, y que sea ha tomado la decisión de iniciar el despacho, deben identificarse las opciones que le permitirán al Despacho obtener los clientes. Al diseñar la estrategia a seguir para la obtención de clientes, debe considerarse que la técnica de venta que se emplee debe ser completamente diferente de la que utiliza un vendedor de mercancías u otra clase de productos tangibles. El contador ofrecerá sus servicios personales y para hacerlo deberá encontrar los medios éticos para dar a conocer su nombre al mayor número posible de clientes potenciales, en forma tal que al mismo tiempo establezca los cimientos de su prestigio personal.

Algunas de las opciones para obtener clientes son:

- **Apertura del Despacho.** Cuando ya se tiene acondicionada la oficina donde el contador público habrá de prestar sus servicios profesionales, debe participar la apertura del mismo a todas aquellas personas con quien mantiene una relación. Es importante cuidar, al enviar las participaciones, que estas no se dirijan a clientes de otros contadores públicos.

- **Amistades.** No es tan fácil como puede parecer. Tienen que conjugarse una serie de factores, pero una cosa que tiene a su favor en este caso, es que las personas a que nos referimos, ya tienen una imagen del profesionista.

- **Relaciones con otros Profesionistas.** Entre los profesionistas que más pueden apoyar al contador público en este aspecto se encuentran los abogados, ya que por el tipo de asuntos que manejan, su recomendación puede ser factible.

- **Relaciones con banqueros y ejecutivos de instituciones de crédito.**

- **Participación en conferencias y otros eventos técnicos.** Implica un compromiso muy importante, pues se debe contar con todos los elementos tanto técnicos como didácticos para desarrollar el tema de una conferencia. Si no se reúnen estos requisitos, en lugar de obtener algunos clientes va a provocar que se cree una mala imagen que podría conducir al fracaso.

- Pertenecer a asociaciones profesionales, comerciales e industriales. Dentro de estas agrupaciones generalmente existen comisiones en las que se requieren de la participación de contadores públicos, como pueden ser comisiones fiscales, entre otras.

#### 2.7.2. Conservación de clientes.

Es uno de los puntos fundamentales para el crecimiento de la pequeña o mediana Firma. Después de haber logrado que un cliente contrate los servicios, el siguiente paso es esforzarse para que después del primer trabajo la satisfacción del cliente sea tal que vuelva a solicitar los servicios de la Firma.

Aspectos de importancia que se deben tomar en cuenta para conservar al cliente:

a) Preparación técnica apropiada y actualización profesional. El cliente busca un soporte, una asesoría, un contador público en el cual encuentre un verdadero profesional.

Los servicios representan el producto que se está vendiendo al cliente; cuando se cobra por ellos se debe tener la certeza de que no adolece de fallas; es fácil que los clientes las detecten, lo que representaría la pérdida de prestigio y el fracaso de la Firma.

b) **Los informes a los clientes.** Existen profesionistas muy brillantes, con una preparación académica excelente, que han fracasado. Este hecho se puede atribuir a muchas causas entre ellas está el desconocimiento del cómo y cuándo deben rendir sus informes a los clientes. Por lo que se deben considerar aspectos como:

- **Utilidad de los informes.** La redacción y las palabras que se empleen deben adecuarse a la preparación del cliente.

- **Oportunidad de los informes.** Para que el cliente pueda tomar las medidas pertinentes sobre algún asunto que requiera correcciones.

- **Redacción de los informes.** La estructura o el formato que se les den debe ser igual, para evitar que se incurra en el riesgo de presentar informes incompletos.

- **Informes definitivos.** Son una de las mejores cartas de presentación de cualquier Firma. A través de ellos, se va a crear una imagen del Despacho en cada uno de los clientes. Por lo que debe ser excelente en cuanto a su limpieza, su ortografía y su presentación, además, desde luego de su contenido, previamente comentado con el cliente.

c) **Atención inmediata cuando lo solicite un cliente.** Es desagradable para cualquier persona saber que otra no puede

atenderla en el momento en el que le urge consultar un asunto importante, sobre todo si constantemente existe una negativa de esa persona para contestar a sus llamadas o no recibirlo de inmediato en el Despacho. Algunas veces un poco de tiempo dedicado a escuchar a otra persona es la manera más valiosa como se pudo haber invertido el mismo.

d) Selección del personal idóneo. No siempre se podrá vigilar el comportamiento de los ayudantes en la oficina del cliente, por esto es muy importante que se elija con sumo cuidado entre los colaboradores a quienes se asignará para desarrollar el trabajo en las oficinas de determinado cliente.

e) Interés en la manera de ser de los clientes.

Uno de los elementos más importantes con los que se puede contar para obtener la satisfacción de los clientes, es ser estudiosos de la manera de ser de los clientes. Esto implica que se debe estar conciente de que cada persona tiene una manera de ser particular: temperamento, carácter, sensibilidad, etc., y dependiendo de lo bien que se conozcan estas particularidades se podrá actuar de una manera apropiada para obtener los mejores resultados en la relación con cada cliente. La paciencia y el trato amable hacia los clientes es un camino seguro para conservarlos satisfechos. Es muy valioso recordar que toda persona merece que se le trate de la misma manera en que se desea ser tratado.

Otra de las maneras en que se puede lograr que el cliente esté satisfecho con el servicio que se le presta es en aquellos casos en que surgen pequeños problemas que le resultan difíciles de resolver y en los que la ayuda del contador público le será de gran utilidad, por ejemplo: sugerencias para el desarrollo de los negocios del cliente, ayuda a los clientes en la selección de personal, etc.

**Políticas respecto a los clientes.**

**1. Absoluta discreción.**

En la profesión se requiere una discreción absoluta al manejar cada uno de los asuntos de los clientes. El código de ética profesional, obliga al contador público a manejar toda información que conozca de los negocios de los clientes de una manera absolutamente confidencial. La falta de cuidado puede provocar perder clientes y perder prestigio.

2. Evitar discutir asuntos de los clientes en presencia de personas ajenas a los mismos.

3. Atenciones especiales con los clientes.

Cuidar los pequeños detalles en las relaciones inter-personales con los clientes es sumamente importante: una nota de felicitación con motivo de alguna fecha especial que celebre, una invitación a comer para intercambiar opiniones sobre trabajo, su negocio y otros asuntos que pueden ser interesantes; todo esto hará que la relación con los clientes se vuelva más abierta y franca.

Por lo tanto se deben dar a los clientes buenas razones para preferir los servicios de la Firma y una de las mejores razones es satisfacer sus necesidades, siendo el reto más importante el identificar la personalidad de cada cliente y comprenderlos.

### CAPITULO III. REQUISITOS MINIMOS REFERENTES AL PERFIL DEL CONSULTOR FISCAL.

El perfil del Contador Público debe quedar integrado, básicamente, por las cualidades personales y las profesionales, sin que pueda decirse que unas son más importantes que las otras, sino más bien, que se complementan. En primer lugar se exponen a las personales, debido a que el Contador Público es humano antes que profesional.

## **Personales**

**Creatividad, iniciativa e inventiva.**

**Criterio**

**Madurez emocional**

- **Autoseguridad**
- **Autocontrol**
- **Autodisciplina**
- **Automotivación**
- **Autocrítica**
- **Autosuficiencia**

**Sentido común**

**Habilidad para:**

- **Trabajar en grupo y para dirigirlo**
- **Tomar decisiones en grupo e individualmente**
- **Desarrollar adecuadas relaciones humanas**
- **Convencer (y no vencer)**

**Don de mando**

**Liderazgo**

**Sensibilidad y diplomacia**

**Cortesía**

## Profesionales

Estas coinciden en mucho con los postulados de nuestro Código de Etica Profesional:

Etica y Profesionalismo

Capacitación teórico-práctica

Independencia de criterio (y/o profesional)

Cuidado y diligencia profesional

Responsabilidad individual

Obligación de:

- Guardar el secreto profesional
- Especializarse
- Estar actualizado: dominando las materias a que esté obligado de acuerdo con su especialización y dando cabal cumplimiento a la norma de educación profesional continua.

Es indudable que el perfil del Contador Público se ve moldeado y/o influenciado por la cultura, idiosincracia y personalidad del individuo, e incluso por la especialización que desarrolle. Por lo que puede reflejar a todo un profesional ético, ponderado, independiente, responsable, constructivo, y exitoso. Partiendo de lo antes mencionado deberá reunir como requisitos mínimos los de: personalidad, capacitación y ética profesional.

### 3.1. Personalidad

Es frecuente que se diga : "Fulanito tiene mucha personalidad." Desde el punto de vista psicológico, nadie tiene más personalidad; sencillamente, las personalidades son diferentes. Todavía no existe un acuerdo definido entre los psicólogos sobre lo que debe entenderse por personalidad. Sin embargo, las diferentes definiciones tienen implícitos o explícitos los tres componentes que forman la unidad indivisible del ser humano: el biológico, el psicológico y el social.

El componente biológico acarrea implícitamente el equipo instintivo con que contamos. Tradicionalmente a este segmento de la personalidad se le ha denominado temperamento; en otras palabras, muchos consideran que todo lo innato, todo aquello que traemos al nacer, constituye el temperamento. Se dice que el temperamento es como una masa de arcilla o plastilina que la sociedad va moldeando.

Por otro lado, también poseemos una serie de funciones psicológicas (memoria, atención, inteligencia, imaginación, etc.), algunas de las cuales van desarrollándose y perfeccionándose a medida que tenemos más edad. Estas funciones nos permiten ir aprendiendo no solo una serie de fechas históricas, o de tablas aritméticas sino, lo que es más importante, maneras de comportarnos. El contacto social con los padres, primero, y después con los parientes, compañeros de escuela, maestros, etc., van enseñándonos

una serie de pautas de conducta propias de nuestro grupo social. De ahí surgen las diversas costumbres, formas de vida, valores; en fin, las diferentes culturas. Este proceso de socialización y aprendizaje (basado en el componente psicológico y la interacción social) constituye para muchos autores el carácter. Dicho en otras palabras, el carácter es todo lo aprendido, todo lo adquirido después del nacimiento.

La obra terminada, o sea la unión inseparable de carácter y temperamento es la personalidad. Por ello se dice que el hombre es un sistema ( y por tanto, indivisible ) biopsicosocial.

Con estos antecedentes y por la diversificación de actividades del Consultor Fiscal, ya sea en el ámbito privado u oficial, tiene que resolver los problemas que le afectan en forma directa o indirecta, por lo que se encuentra en constante contacto con seres humanos, algo eminentemente social, debido a esto se puede concretar lo siguiente:

En forma dependiente, lo clásico que sucede es que se matiza con la personalidad de los ejecutivos o propietarios de la empresa u organismo social.

En forma independiente, deberá ser eminentemente social y positivo, no obstante la finalidad lucrativa, no olvidar la trascendencia de la responsabilidad sobre todo en la práctica de la auditoría externa para efectos fiscales.

Es así que el Consultor Fiscal deberá ser objetivo en el juicio profesional, independiente en sus opiniones y no olvidar que por estar en constante comunicación con los clientes, autoridades fiscales y patronales, se está sujeto a actuar emocionalmente; además se requiere ser constante en el estudio y trabajo, ya que esta profesión es dinámica, por los constantes cambios tanto en las leyes, así como por la influencia de los fenómenos micro y macroeconómicos que afectan a una entidad.

El común denominador del desenvolvimiento del Consultor Fiscal, consiste en mantener de modo creciente, vínculos con personas de la industria, el comercio y las finanzas que, incorporan el factor éxito a su vida social, al proporcionarle un campo propicio en su realización personal; por lo tanto, las relaciones sociales de este profesional con el hombre de empresa deben ser sólidas creando un ambiente de amistad y cordialidad que redunde en prestigio y beneficio de ambas partes.

Esta clase de relaciones profesionales nace con los subordinados, por lo que el Consultor Fiscal debe ser amable y cortés, para que dé por resultado el logro de la armonía y coordinación de trabajo. Esta relación dignifica más al profesional cuando valoriza con sensatez las cualidades de los subordinados y auxiliares y así poder situarse a nivel al exigir responsabilidades, actuando con verdadera equidad al dar a cada quien lo que le corresponde, creando un ambiente de camaradería y de comprensión, elevando así sus cualidades morales y el prestigio frente a los subordinados.

### 3.2. La Capacitación.

La preparación académica del contador público, por lo que se refiere a su actuación en materia fiscal, resulta de primordial importancia debido a que, en nuestro país se vive una realidad de cambios profundos en materia económica y financiera.

Por otra parte, la dinámica de nuestro sistema tributario obliga a mantenerse en una actitud constante de actualización profesional, puesto que con tantos y tan frecuentes modificaciones se corre el riesgo de ser obsoleto en el área impositiva.

Ahora bien, los programas de estudio de Licenciatura en Contaduría Pública reúnen los aspectos contables, de finanzas, de economía, de derecho fiscal, todos los cuales en su conjunto, constituyen la base de la preparación académica en materia fiscal. No obstante, de ninguna manera podría afirmarse que un Contador Público, simplemente por haber cursado la carrera, se convierte en un especialista en materia fiscal. Es importante resaltar que además de la necesaria experiencia que le permita vivir los problemas de la práctica, requiere de estudios e investigaciones adicionales, ya sea derivados del ejercicio personal en la especialidad, o gracias a la asistencia a seminarios, conferencias o cursos específicos sobre materia tributaria.

El campo fiscal resulta muy demandante en cuanto al tiempo de preparación para conocer a fondo sus diversas áreas. Por eso será siempre necesario el profundizar en estudios o investigaciones por cuenta propia dentro del ejercicio profesional en el área fiscal, particularmente y con especial énfasis en la materia del derecho.

Un complemento para la preparación académica que obliga al estudio y la investigación constante, se encuentra en la docencia. Independientemente del nivel en el cual se practique, la docencia induce de manera natural al profesional que ingresa en ella a su propia actualización y a la ampliación de la base teórica de sus conocimientos.

### 3.3. La Etica Profesional.

El ser humano por su actuación en este mundo tiene un criterio, un objetivo, una finalidad, una intención y una meta para que justifique su tránsito por la Tierra.

Debido a esa actuación del ser humano, la ley general de profesiones establece que es obligatorio dentro de la enseñanza profesional, la formación de ética y moral, que en la actualidad se cumple parcialmente.

Por lo que la idea actual de moral es complementar el "debe ser" con el "debe actuar", es decir no basta con la necesidad del conocimiento teórico, del deber moral, sino la necesidad práctica del deber actuar y es así, que dentro de la enseñanza debe transmitirse al estudiante la teoría del "debe ser" y sólo a él le corresponde llevar a su término el "debe actuar" cuando ejerza la profesión de Contador Público.

La palabra ética proviene del latín ethica y del griego ethike que es la llamada filosofía moral o ciencia de las costumbres del hombre, su objeto es precisamente eso, los actos que acostumbra hacer el individuo y su objeto formal es el juicio que otros se forman de nuestras acciones, comparándolas con unas reglas de conducta preestablecidas.

Se dice que la ética puede ser autónoma cuando el sujeto encuentra en sí todo fundamento moral, cosa casi imposible de lograr, o bien heterónoma, cuando el fundamento es algo exterior al acto y al sujeto, como es el caso de la teología donde Dios es el bien supremo y los actos son calificados de buenos o malos si se apoyan o se oponen a la voluntad divina, como es el caso de la moral cristiana.

Concretando puede decirse que la ética es la parte de la filosofía que estudia la moralidad del actuar humano, es decir, su calificación en bueno o malo. Una parte importante es que se considere al hombre libre para decidir, para escoger y para actuar conforme a su conciencia; su objeto formal es la rectitud

moral de su actuar.

Por lo tanto la Etica Profesional es el estudio de aquella forma específica de asociación del ser humano en la colectividad, es decir la comunidad profesional. El estrato profesional es el conjunto de aquéllos que se hayan ligados entre si por la comunidad de un trabajo a realizar, dentro del complejo social laboral.

La responsabilidad social de la profesión se divide en dos conceptos:

Primero, por la responsabilidad para con la sociedad, en la prestación de los servicios profesionales necesarios para contribuir a subsanar la indigencia del ser humano, lograr su perfeccionamiento y tender a la realización del bien común social.

El segundo, es la responsabilidad para con el prójimo profesional en la realización del "bien común profesional". La comunidad social está estructurada en una organización que la hace productiva de satisfactores. En la actividad social colectiva cada ser humano tiene la obligación de realizar la función laboral que le corresponde. En virtud de ésta, el ser humano se articula y nexa a la vida económica social.

La Universidad tiene una gran responsabilidad en la formación moral del futuro profesionista. Puede señalarse que la Moral Profesional es el conjunto de facultades y obligaciones que tiene

el individuo, en virtud de la profesión que ejerce en la sociedad. Por lo que, la preparación ética debe resolver el divorcio que existe entre el Código de Ética Profesional y la actitud social del profesional.

## **CAPITULO IV. SERVICIOS QUE PROPORCIONA EL ESPECIALISTA FISCAL.**

### **4.1. Representación del cliente ante las autoridades.**

#### **4.1.1. Defensa del contribuyente.**

Desde el punto de vista teórico la defensa implica la participación de los procedimientos que se encuentran previstos por las leyes, para privar de validez a resoluciones o normas cuyo contenido específico resulta perjudicial para el contribuyente.

Jurídicamente la defensa es conocida como el derecho de acción y tiene la característica de que sólo puede ejercerse ante los órganos competentes, que en la materia fiscal federal son el Poder Judicial de la Federación, el Tribunal Fiscal de la Federación y las propias autoridades administrativas.

En relación con la defensa de los particulares la Ley de Profesiones contiene un artículo que se relaciona con la representación de los afectados, pero no se refiere específicamente al profesional que puede auxiliar al particular representándolo ante los órganos competentes. Al respecto el artículo 26 de la citada ley nos señala:

"Las autoridades judiciales y las que conozcan de asuntos contencioso-administrativo rechazarán la intervención en calidad de patronos o asesores técnicos del o los interesados, de persona que no tenga título profesional registrado. El mandato para asunto judicial o contencioso-administrativo determinado, sólo podrá ser otorgado en favor de profesionistas con título debidamente registrado en los términos de esta ley."

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 19, nos habla de la representación ante las autoridades fiscales, pero al igual que el artículo 26 de la Ley de Profesiones no nos especifica el profesional que puede auxiliar al contribuyente en su defensa ante las autoridades.

"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 ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escri-

to a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos."

Es en el último párrafo del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación en donde se establece que cuando un contribuyente no gestione en nombre propio en recursos administrativos, la representación deberá recaer en el Licenciado en Derecho, y por lo que respecta al juicio contencioso administrativo señala el último párrafo del artículo 200 del mismo código que los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito al Licenciado en Derecho para que a su nombre reciba notificaciones, quien por ese hecho queda autorizado también para efectuar promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos.

Con respecto a las funciones que por ser propias del Contador Público si lo autorizan para participar como auxiliar en la defensa de los contribuyentes podemos mencionar lo siguiente:

El Código Federal de procedimientos civiles establece la necesidad de que el perito tenga título profesional cuando el conocimiento sobre el que se desenvuelva el peritaje lo requiera y al respecto establece en su artículo 144 que los peritos deben tener título en la ciencia o arte a que pertenezca la cuestión sobre la que habrá de dar su opinión, cuando la profesión o arte estuviere legalmente reglamentado; cuando no hubiere peritos en el lugar, podrá ser nombrado cualquier persona entendida, a juicio del

tribunal, aun cuando no tuvieran título.

El Contador Público resulta ser el profesional idóneo para rendir la prueba pericial contable, cuya utilización resulta muy frecuente en las defensas que ejercitan los contribuyentes, ya que la materia fiscal en particular el Impuesto sobre la Renta resulta ser exageradamente técnica y se determina, en principio, a partir de una utilidad en cuya determinación el Contador Público resulta ser experto. Y de esta manera siendo la profesión de Contador Público una de las reglamentadas en la Ley de Profesiones, resulta ser el profesional que, en exclusiva, se encuentra facultado por el orden jurídico para emitir un dictamen como perito en la materia contable.

Por todo lo anterior podemos concluir que por su preparación el Licenciado en Derecho no cuenta con los conocimientos técnicos propios del Contador Público. Por lo que, si el abogado no alcanza a comprender en totalidad el problema de fondo, se encontrará impedido para transmitir a las autoridades, con claridad, la cuestión que se debate.

#### 4.1.2. Tramitación.

El Contador Público está en condiciones de auxiliar a su cliente en las diferentes tramitaciones ante las autoridades fiscales, pudiendo comprender este servicio la asesoría previa, la elaboración de los diferentes elementos o la representación del cliente,

en los términos establecidos por el Código Fiscal de la Federación.

Entre las tramitaciones más significativas se pueden señalar la petición de confirmación de criterio por parte de la autoridad y la obtención de autorizaciones, ya sea que estén previstas en los ordenamientos legales o que las condiciones específicas lo ameriten. El Contador Público asumirá la responsabilidad legal de mandatario ante su cliente mandante, con respecto a las gestiones que efectúe en su nombre o para las que se le hubiere autorizado.

Las obligaciones administrativas tanto de personas físicas como de personas morales que se mencionan en el siguiente punto, forman parte de las tramitaciones que el Contador Público realiza a sus clientes.

Por todo lo anterior es conveniente que, independientemente del poder conferido o de la autorización otorgada, en la carta convenio de prestación de servicios se delimite, con el mayor detalle posible, la participación y responsabilidad del Contador Público con respecto a los trámites encomendados.

En cuanto a la presentación de pruebas a que se refiere el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, el Especialista Fiscal deberá observar las diferentes disposiciones aplicables en materia procesal para no arriesgar el éxito de la gestión e incurrir en posible responsabilidad. Para evitar esto, deberá tener presente la posibilidad de acudir a la asesoría de un

abogado.

La habilidad y las relaciones personales del Especialista Fiscal pueden jugar un papel muy importante en el resultado de los trámites; no queriendo decir con esto, que tenga que recurrir a las atenciones o dádivas a favor de las autoridades.

#### 4.2. Servicios de Control y Vigilancia de las Obligaciones Fiscales.

Los servicios específicos del Asesor Fiscal, en el control y vigilancia de las obligaciones fiscales, se refieren básicamente al control preventivo del cumplimiento de los ordenamientos legales a cargo del contribuyente, y son las que se mencionan a continuación:

##### OBLIGACIONES FISCALES.

- 1.- Pago del Impuesto Sobre la Renta.
- 2.- Pago del 2% al Impuesto al Activo.
- 3.- Pago del Impuesto al Valor Agregado.
- 4.- Pago del Impuesto Sobre Productos del Trabajo.
- 5.- 1% Sobre Remuneraciones (derogado D.O.F. 20-06-93)
- 6.- 2% Sobre Nóminas.
- 7.- 5% de INFONAVIT.

- 9.- Cuotas Patronales I.M.S.S.
- 10.- Seguro de Ahorro para el Retiro.

#### **OBLIGACIONES ADMINISTRATIVAS.**

- 1.- Manifestación Anual INEGI.
- 2.- Manifestación Anual de Pesas y Medidas.
- 3.- Manifestación Anual de Uso de Suelo.
- 4.- Manifestación Anual de Seguridad y Operación.
- 5.- Manifestación de Anuncios.
- 6.- Revalidación Anual a Cámaras.
- 7.- Padrón Delegacional.
- 8.- Licencia Sanitaria.
- 9.- Cambios de Salarios.
- 10.- Constancia a Trabajadores.
- 11.- Declaración Anual de Clientes y Proveedores.
- 12.- Realizar Contratos.

#### **OBLIGACIONES CONTABLES.**

- 1.- Libros de Inventarios y Balances.
- 2.- Libro de Actas.
- 3.- Libros de Registro.
- 4.- Contabilidad.
- 5.- Componentes Inflacionarios.
- 6.- Depreciaciones Actualizadas.

Para un mejor control y vigilancia de las obligaciones fiscales, se deben utilizar ciertos procedimientos para tener las bases y poder expedir criterios fiscales adecuados de acuerdo a las requisiciones de cada contribuyente.

a) Programación y elaboración de calendario de obligaciones fiscales.

b) Analizar y revisar políticas de contabilización para determinar si se apegan o no a las disposiciones fiscales y en su caso proponer cambios a las políticas establecidas.

c) Mantener un seguimiento de los asuntos que se tramitan en las dependencias oficiales.

d) Expedición de instrumentos y criterios fiscales.

#### **4.3. Elaboración y Revisión de Declaraciones.**

La elaboración y revisión de declaraciones fiscales son objeto de prestación de servicios por parte del Contador Público.

Estos servicios consisten principalmente en:

a) Elaboración y presentación de declaraciones periódicas de impuestos a cargo de la empresa.

b) Elaboración y presentación de declaraciones periódicas de impuestos retenidos y enterados por la empresa.

c) Elaboración, presentación y control de solicitudes de devoluciones de impuestos.

d) Manejo de calendario de obligaciones fiscales de la empresa.

e) Presentación y control de las declaraciones de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta a cargo de la empresa, vigilando que los cálculos estén correctos.

f) Tratamiento y seguimiento de promociones sobre consultas, planteamientos diversos o confirmación de criterios, ante autoridades fiscales.

g) Promociones sobre reducción o exención de pagos provisionales.

Con respecto a estos servicios cabe mencionar que, independientemente de la responsabilidad profesional que asume el Contador

Público frente a su cliente, de ninguna manera se salva la responsabilidad del cliente como contribuyente en la relación tributaria y en la consecuencia, ante las autoridades fiscales competentes.

Por otra parte, resulta necesario precisar en cada servicio el alcance del trabajo en cuanto a las distintas fuentes de información con que el Contador público cuente. Estas pueden ser: Los datos o informes proporcionados por el cliente, los registros contables o los papeles de trabajo de auditoría.

Por lo anterior resulta conveniente que, en la carta convenio de prestación de servicios, se delimite el mencionado alcance del trabajo y la responsabilidad del Contador Público.

#### **4.4. Asesoría y Planeación Fiscal.**

##### **4.4.1. Servicios de Asesoría Fiscal.**

Los servicios de Asesoría Fiscal consisten en brindar orientación e información a los directivos o al personal responsable de la formulación y presentación de declaraciones. Dicha orientación puede proporcionarse de la siguiente manera:

a) Pláticas sobre reformas fiscales, o bien sobre asuntos específicos de la empresa, que ameriten mayor orientación y explicación.

b) Información constante a sus clientes acerca de los principales cambios de las disposiciones fiscales y criterios de las autoridades .

c) Analizar y definir las consultas que en materia impositiva se le hagan verbalmente o por escrito a los directivos.

La Asesoría Fiscal es una de las actividades más relevantes del Contador Público que actúa en el campo de los impuestos, ya que además de aplicar sus conocimientos y su experiencia, se obliga a ejercitar más su creatividad. Este tipo de servicios implican una importante responsabilidad profesional, pues generalmente se contratan para resolver problemas financieros y legales complicados de cuya adecuada resolución depende que los contribuyentes puedan cumplir mejor con sus obligaciones fiscales y aprovechar al máximo los beneficios a que tengan derecho.

#### 4.4.2. Servicios de Planeación Fiscal.

En cualquier actividad que se lleve a cabo, para alcanzar el éxito, es necesaria una planeación adecuada, con la finalidad de actuar con la mayor eficiencia posible. Para que un trabajo profesional rinda los frutos esperados, tiene que ser planeado en el sentido de prever cualquier eventualidad antes de emprenderse cada fase del trabajo. Esta afirmación es también válida tratándose de la planeación fiscal tanto de empresas como de personas físicas; esto significa que, con toda anticipación y oportunidad, deben estudiarse las diversas alternativas y posibilidades de lo que realiza o va realizar la empresa o la persona física, tomando en cuenta las disposiciones fiscales vigentes, con el objeto de cumplirlas y obtener dentro de los marcos legales las máximas ventajas posibles en materia fiscal.

#### DEFINICION.

" La Planeación Fiscal consiste en el diseño, análisis e implantación de las opciones existentes para realizar un negocio o llevar a cabo una operación o grupo de operaciones, con el fin de lograr que la carga fiscal aplicable sea la mínima posible, que

pueda diferirse a su pago o que obtengan los mayores beneficios de índole fiscal, siempre dentro del marco de las disposiciones legales aplicables."<sup>1</sup>

Otra definición puede ser:

" 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."<sup>2</sup>

Y así como estas existen muchas definiciones de lo que es la planeación fiscal, pero en general todas llegan a la misma conclusión.

" Es el derecho que tienen los contribuyentes para minimizar su carga tributaria, mediante la aplicación estricta de las disposiciones fiscales en vigor. "<sup>3</sup>

---

1. I.M.C.P., A.C. , Normas de Actuación Profesional en Materia Fiscal, pág. 93. México, D.F. 1991.

2. C.P. Daniel Diep Diep, Planeación Fiscal, Dofiscal Editores, pág. 7 México, D.F. 1987

3. Op. cit. pág. 11

Así pues, quien realiza una planeación fiscal tiene en la mente, por definición, el cumplimiento de la ley; pero obviamente esto no implica el pago de impuestos en exceso o anticipadamente.

#### VENTAJAS:

La Planeación Fiscal nos permite obtener enormes beneficios para el contribuyente, aprovechando al máximo la aplicación de las disposiciones que permitan, tanto las deducciones señaladas en la ley, como el aprovechamiento de exenciones, subsidios y demás alternativas que se consideren viables para cada caso en particular.

Las ventajas de la adecuada planeación fiscal se reflejan claramente en lo económico, de la siguiente manera:

- a) Ahorro de impuestos por la adopción de procedimientos que se señalan en la propia ley o tratamientos preferenciales que se establecen en la misma.
- b) Diferimiento en el pago de los impuestos, lo cual produce un incremento en el efectivo de la empresa, constituyéndose en un verdadero financiamiento de la misma.

c) Evitar sanciones o recargos al cumplir adecuadamente con las disposiciones fiscales.

d) Evitar que sobre los gastos reales de la empresa tenga que pagar un impuesto, al considerar erróneamente el gasto como no deducible.

e) Lograr una empresa fiscalmente sana, que asegure los intereses tanto de los accionistas como de terceros y evite riesgos innecesarios en el aspecto fiscal.

El Contador Público como Especialista Fiscal debe reunir ciertas características personales, como ya lo hemos expuesto en el capítulo III y son:

a) Experiencia Profesional.

b) Conocimiento de las Disposiciones Fiscales.

c) Conocimiento de la Operación.

d) Creatividad.

e) Oportunidad.

f) Entre otros.

La Creatividad es una de las características personales de vital importancia para el consultor fiscal, puesto que en esta se conjugan los conocimientos y la imaginación para poder contemplar un mismo problema desde distintos puntos de vista y a la vez imaginarse las soluciones que a un mismo problema se le puedan dar basados en las disposiciones fiscales, evaluando en cada caso ventajas y desventajas.

La Planeación Fiscal así como la Asesoría Fiscal es una de las actividades más importantes del consultor fiscal y es aquí en donde aplica todos los conocimientos adquiridos en su formación académica y de especialización así como en su amplia trayectoria como contador público especialista en el área fiscal.

Este tipo de servicios van dirigidos expresamente al consejo de administración y a los accionistas, puesto que se tratan los resultados de los análisis realizados por el consultor fiscal, del problema planteado con anterioridad. Se tratan en estas secciones las diferentes alternativas más viables para que en conjunto se seleccione la que se considere la más adecuada para el problema que se desea resolver.

Las alternativas presentadas deben determinarse desde un punto de vista cuantitativo, considerando los costos de sustitución administrativos y fiscales de cada una de ellas, para conocer el monto del ahorro que produce.

Hablando de alternativas algunos de los aspectos que permiten minimizar la carga fiscal son:

- Elegir la forma jurídica más adecuada para constituir la empresa.
- Ubicar a la empresa en la zona en donde existan tratamientos fiscales más favorables.
- Canalizar inversiones ociosas hacia aquellos renglones que tengan tratamientos fiscales preferentes.
- Elegir métodos ventajosos en depreciación de activos fijos y valuación de inventarios.
- Acumular sólo lo acumulable.
- Cumplir los requisitos fiscales para obtener el máximo de deducciones.
- Cumplir los ordenamientos fiscales para obtener exenciones, subsidios, diferimientos, etc.

No está de más hacer resaltar que las alternativas tomadas en cuenta deberán cubrir con los aspectos mínimos, los cuales son:

ASPECTO LEGAL: Puesto que las normas del derecho tributario son de aplicación estricta.

ASPECTO CONTABLE: Porque está íntimamente ligada con la norma legal.

ASPECTO DOCUMENTAL: Ya que en materia impositiva no existen las palabras, toda operación debe tener soporte documental.

LOGICA OPERATIVA: Por que los precios pactados en las operaciones deben estar en concordancia con los precios de mercado.

#### 4.5. Dictamen para Efectos Fiscales y Peritajes.

##### 4.5.1. Dictámenes para Efectos Fiscales.

Este servicio constituye un instrumento que ha sido muy útil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de fiscalización a los contribuyentes, sus 32 años de aplicación hablan de la confianza que le han depositado las autoridades hacendarias y las personas que lo solicitan.

La confianza que han depositado en éste tipo de servicios los contribuyentes se basa principalmente en el oficio 102-119 publi-

cado en el Diario Oficial de la Federación del 18 de enero de 1962, en el que se señala que el contribuyente que hubiere sido dictaminado por contador público, ya no sería revisado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, en materia de ISR, por los ejercicios dictaminados. Este punto es motivo de discusión puesto que se han dado casos en que aun existiendo dictamen fiscal en una empresa, se le practica auditoría directa, sin que para ello exista alguna razón de importancia que lo justifique.

Por lo tanto nos unimos al punto de vista del C.P. Fernando Lopez Cruz quien en su libro más reciente "Guía para la Elaboración del Dictamen Fiscal y de otros Informes Fiscales" comenta que considerara conveniente que se incluya en el Código Fiscal de la Federación, o en su reglamento, una disposición en donde se establezca que quienes estén dictaminados para fines fiscales, no sean objeto de revisión directa por parte de las autoridades respectivas lo que, además, redundaría en una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes. Tomando como referencia, aunque actualmente esté derogado, el oficio 102-119 publicado en el Diario Oficial de la Federación del 18 de enero de 1962.

Como podemos observar son ya 32 años de la aplicación del Dictamen para Efectos Fiscales, como servicio prestado exclusivamente por el Contador Público, que tiene mayor auge cuando en el Diario Oficial de la Federación del día 26 de Diciembre de 1990 se publica la reforma más trascendente relacionada con este documento, en la que se incorpora al Código Fiscal de la Federación el artículo 32-A, en cual establece que para cierto tipo de perso-

nas, Físicas y Morales, por los ejercicios fiscales que terminen a partir del 31 de Diciembre de 1990, será obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros, o quizá la posición patrimonial.

#### Requisitos de Obligatoriedad para Dictaminar Estados Financieros para Fines Fiscales.

##### 1.- Personas Morales.

Según el Artículo 32-A fracción I del Código Fiscal de la Federación, las sociedades mercantiles, sociedades civiles, asociaciones civiles, sociedades cooperativas y otro tipo de personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos que se mencionan a continuación, necesariamente deben dictaminar sus estados financieros para fines fiscales.

a) Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil millones de pesos.

b) Cuando el monto de los activos en el ejercicio inmediato anterior, para fines del Impuesto al Activo, haya sido superior a diez mil millones de pesos.

c) Que cada uno de los meses del citado ejercicio inmediato anterior se hayan tenido más de trescientos trabajadores.

## **2.- Grupos de Empresas Consideradas una Sola.**

Se considera una sola persona, el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de éstas deberán cumplir con la obligación establecida por éste artículo.

a) Cuando una persona posea más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.

b) Cuando una persona ejerza control efectivo de una o más personas morales, en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando entre ellas no determinen su resultado fiscal consolidado.

## **3.- Personas que Reciben Donativos.**

Se incluyen también como personas obligadas a dictaminarse para fines fiscales, a las personas físicas o morales que tengan autorización para recibir donativos, precisándose que en este caso, el dictamen se presentará en forma simplificada conforme a las reglas que en lo futuro emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En relación a este tipo de personas, el C.P. Fernando López Cruz, en su libro ya mencionado, comenta que a reserva de lo que en lo futuro se publique, tanto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es pertinente tomar en cuenta los siguientes puntos:

a) Podría decirse que en casi la totalidad de los casos, las personas que reciben donativos son sociedades y asociaciones de carácter civil, que no tienen sistemas de contabilidad completos; pues además, como fiscalmente se les enmarca en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la propia disposición fiscal les permite que únicamente lleven un libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones.

b) En muchos casos, la documentación que respalda sus erogaciones no reúne los requisitos fiscales; la razón de ello es porque las circunstancias propias de su actividad se lo imponen.

c) Al existir las limitaciones anteriores, evidentemente estas van a repercutir en el dictamen fiscal.

Por lo anterior, lo factible será pensar en que el tipo de informe a emitir se refiera a un estado de entradas y salidas de efectivo, mencionando la forma en que se cumplió con las obliga-

#### **Exención de la Obligación de Dictaminarse.**

Se exceptúa de la obligación del dictamen fiscal a las personas físicas y morales, que teniendo alguno de los supuestos de obligatoriedad, se encuentren en el segundo ejercicio de suspensión de actividades; salvo que conforme a la Ley del Impuesto al Activo, se continúe pagando dicho gravamen según la regla 26 a la resolución miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de Marzo de 1991.

Se menciona en el último párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, que se exceptúa de la obligación de dictaminarse para fines fiscales, a las personas físicas integrantes de personas morales dedicados al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, en camiones o autobuses.

Tratándose de instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes respectivas, no será obligatorio que se hagan dictaminar para efectos fiscales.

#### **4.- Personas Morales de Régimen Simplificado.**

Incluso podrá darse el caso de que personas morales que conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta tributen en régimen simplificado, también tengan que dictaminarse para fines fiscales.

Aunque en relación con este tipo de personas se publica en el Diario Oficial de la Federación del 4 de febrero de 1991, en el Capítulo Octavo de las reglas que otorgan facilidades administrativas a diversos contribuyentes, que las personas morales dedicadas al autotransporte, no están obligadas a dictaminar sus estados financieros para fines fiscales.

#### **Sanción por no cumplir con la obligación de dictaminarse.**

Se considera como infracción relacionada con aspectos contables al hecho de que teniendo la obligación de hacerlo, las personas no dictaminen para efectos fiscales sus estados financieros, según el artículo 83 fracción X del Código Fiscal de la Federación; y el monto de la sanción por no entregar estados financieros dictaminados fluctuará entre los 40 y los 121 millones de pesos y, en su caso se prohibirá recibir donativos deducibles, según el artículo 84 fracción IX de mismo Código.

#### **Requisitos para que el Contador Público emita Informes Fiscales.**

El Contador Público podrá emitir dictamen de estados financieros y demás informes, siempre y cuando obtenga el registro correspondiente que otorga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

por conducto de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, y para ello es necesario cumplir con los siguientes requisitos, los cuales están establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, conocidos hasta el 31 de Diciembre de 1990.

1.- El registro únicamente lo pueden obtener 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, según el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

2.- Habiendo cumplido con los requisitos anteriores se procederá a presentar la solicitud correspondiente, utilizando el formato fiscal identificado con la clave HAFF-1, ante la Administración Fiscal Federal, o ante la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, según corresponda al domicilio del Contador Público.

Dicho formato deberá ir acompañado de la siguiente documentación según el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

a) La que acredite su nacionalidad mexicana.

b) Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

c) Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

En el formato antes mencionado, se incluye la leyenda relativa a la manifestación que se hace, bajo protesta de decir verdad, que no se está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

#### **Impedimentos para Dictaminar.**

De esto nos habla el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 53, donde nos dice que estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el Contador Público registrado que:

1.- Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o

empleado que tenga intervención importante en la administración.

2.- Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del Consejo de Administración, Administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

3.- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

4.- Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

5.- Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.

6.- Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

7.- Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el

contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

Como podemos observar no cualquier Contador Público Titulado puede dictaminar para efectos fiscales, por lo que ya obtenido el registro para tal efecto, deberá de ser cuidadoso para no caer en los supuestos de infracciones y sanciones respecto del Contador Público, que van desde una amonestación, la suspensión por tres años, o la cancelación definitiva, según el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, tema que ampliaremos en el Capítulo V referido al Entorno Jurídico Respecto al Especialista Fiscal.

#### 4.5.2.- Peritajes.

En algunas ocasiones el Contador Público es solicitado para intervenir como mediador o perito de las unidades socio-económicas, cuando estas requieran opiniones sobre ciertas cuestiones tales como: Asuntos laborales, fiscales, contables, entre otras; llegando en algunos casos a solicitar sus servicios como perito para llegar a una solución final y justa para ambas partes.

El Código Federal de Procedimientos Civiles establece la necesidad de que el perito tenga titulo profesional cuando el conoci-

miento sobre el que se desenvuelve el peritaje lo requiera y al respecto establece en su artículo 144 que los peritos deben tener título en la ciencia o arte a que pertenezca la cuestión sobre la que habrá de dar su opinión, cuando la profesión o arte estuviere legalmente reglamentado. Cuando no hubiere peritos en el lugar, podrá ser nombrada cualquier persona entendida, a juicio del tribunal, aun cuando no tuviere título.

Para poder ejercer como perito, el Contador Público además de cumplir con los requisitos para emitir informes fiscales que mencionamos en el punto anterior, es importante que tenga presente el Código de Ética profesional.

## CAPITULO V. EL ENTORNO JURIDICO RESPECTO AL CONSULTOR FISCAL.

Dado que la naturaleza de la contaduría pública responde a una necesidad social en el ámbito económico, financiero y tributario, es de vital importancia que el Consultor Fiscal conozca y observe todas aquellas disposiciones legales y normativas aplicables a su ejercicio y campo de actuación profesionales para satisfacer cabalmente dichos requerimientos, demostrar sus bondades y ser, como lo es, factor de desarrollo social. Por lo que en este capítulo se comentan las disposiciones legales y normativas relativas a las actividades del Consultor Fiscal.

### 5.1. Evasión Fiscal.

La evasión fiscal consiste en omitir el pago de los impuestos mediante prácticas dolosas que violan las leyes fiscales. La simulación de operaciones o transacciones que no son reales es una forma de evadir el pago de algún impuesto, por lo cual definitivamente no es lícito el reducir los impuestos mediante esta práctica.

La concepción jurídica de la evasión no coincide con la gramatical de evadir, ya que ésta última significa el evitar un daño o eludir con arte o astucia una dificultad prevista, y la primera conlleva la noción de desobediencia de una obligación fiscal perfecta. El derecho fiscal mexicano no define en forma concreta la evasión. Por lo que se considera que la evasión fiscal constituye un género, y la defraudación una de sus especies.

El concepto civil de la simulación es tomado por el legislador fiscal para definir la tipología de la defraudación: engaño. Según el Código Fiscal de la Federación, el delito que comete quien declare deducciones falsas o se coloque en cualquiera otro de los supuestos mencionados en el artículo 109, es el de defraudación, pues los elementos de ésta corresponden a los previstos por el legislador.

Para que se dé la evasión es preciso que 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.

Las principales razones que originan la evasión fiscal pueden quedar sintetizadas en las siguientes:

- La excesiva carga tributaria.
- La estructura del sistema tributario, porque en muchas ocasiones una persona aunque quiera contribuir no lo hace por los trámites burocráticos que se convierten en una verdadera odisea.
- La expedición de disposiciones fiscales cuando no favorecen el conocimiento de las mismas para que puedan cumplirse.

Una idea errónea de lo que es la planeación fiscal conlleva a la evasión, por lo que resulta necesario diferenciar ambas, ya que el fundamento legal de la planeación fiscal se encuentra en las propias leyes y la evasión, como se ha señalado, consiste en simular operaciones que no son reales. Esto puede verse claramente en los siguientes ejemplos:

Planeación Fiscal es elegir la forma de constitución más adecuada para una persona que inicie sus operaciones, ya sea como una persona física, una sociedad mercantil, una asociación en participación, etc., el elegir el método de valuación de inventarios más adecuado, las políticas de depreciación que han de seguirse, el hacer o no uso de los estímulos fiscales, el decretar o no dividendos, el obtener préstamos con intereses a cargo de la empresa en lugar de aumentar el capital social, etc., situaciones que son perfectamente válidas y que corresponden totalmente a una planeación fiscal.

Evasión Fiscal es inventar o simular operaciones que no son reales con el objeto de reducir el pago de los impuestos y un ejemplo claro lo constituye la empresa que crea una serie de contribuyentes menores a su alrededor para aprovechar las bases especiales que éstos tienen.

## 5.2. Elusión Fiscal.

Mucho se ha dicho y poco se ha escrito de la elusión tributaria. Esta figura posiblemente sea la más incomprendida. El legislador, los tribunales y la doctrina han contribuido a crear sobre ella un ambiente de ambigüedad que ha dado lugar a considerarla ilícita. En los últimos años el Poder Ejecutivo ha sido inquisi-

tivo al respecto, porque insistentemente ha dicho en los textos de las exposiciones de motivos de las leyes fiscales, que desea combatir frontalmente la evasión y elusión fiscal.

La Elusión Fiscal se puede definir como "la situación en que un posible contribuyente evita la generación del gravamen o carga fiscal por medios lícitos, es decir, procura impedir, utilizando medios no prohibidos por la ley, el nacimiento de la obligación impositiva que de otro modo se produciría en el caso de realizarse el hecho configurado en la ley tributaria".

La elusión no debe ser vista como defraudación o evasión. Es lícita, porque emana del irrestricto derecho del particular de escoger la manera que más le convenga o acomode para llevar a cabo sus actividades.

En efecto, si la calle está llena de baches, será muy tonto el automovilista que no trate de esquivarlos y salga por otra calle que no tenga esos defectos en el pavimento; así sucede con la elusión, es producto de las leyes imperfectas, llenas de errores y de lagunas. Como en las carreteras donde existe un camino recto que es de cuota y otro libre, pero más largo y con rodeos. Si al llegar al entronque el automovilista observa que el camino "de cuota" está lleno de baches, preferirá irse por el camino "libre" aunque éste sea más largo, pero lo llevará al mismo destino ¿Qué le pasará a la "caseta de cobro" al final del día? que sus arcas estarán vacías, pues nadie que estime su patrimonio, se atreverá

a transitar por ese camino lleno de baches, a riesgo de dañar su vehículo y quizás hasta la vida. ¿Será a caso culpa de los automovilistas que se vayan por el camino libre? ¿o de la autoridad responsable de cuidar y mantener transitables los caminos? Aquí, desde luego, hay un responsable de que la Caseta de Cobro no haya percibido nada por la elusión de los automovilistas y, por tanto, el culpable debe ser castigado.

En consecuencia en "la elusión" también existe un delito que requiere de sanción para cumplir con uno de los objetivos prioritarios del Plan Nacional de Desarrollo 89/94 "la elusión tiene efectos casi tan nocivos como la evasión y surge de los defectos de las normas y procedimientos fiscales que deberán ser corregidos", sólo que aquí el delincuente no es el automovilista que toma el camino sin baches.

De los conceptos expresados se puede concluir que los servicios de consultoría fiscal forzosamente requieren que el consultor realice una labor de interpretación de las leyes y demás disposiciones aplicables al caso de que se trate. Por lo tanto, deberá identificar aquellas áreas en las que para dar su opinión requiera del auxilio de un abogado u otro profesional, o bien deba indicarle a su cliente que él no está capacitado para opinar respecto de ciertos puntos o áreas, y sugerirle que consulte con algún profesional de otra rama.

### 5.3. Infracciones y Sanciones Fiscales.

Para poder hablar de infracciones y sanciones fiscales es importante partir de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 73 fracción XXI establece que es facultad del Congreso de la Unión definir los delitos y faltas contra la federación y fijar los castigos que por ellos deben imponerse. Concretamente el Código Fiscal de la Federación, no define lo que constituye genéricamente una infracción y se limita a enunciar las conductas que considera ilegales y que constituyen los delitos fiscales y las faltas, que en la legislación mexicana se denominan infracciones, así como las sanciones aplicables en cada caso.

En materia Penal las sanciones son pecuniarias y corporales; se imponen en dinero y en privación de la libertad. Pero en materia fiscal la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes.

Como podemos apreciar, en nuestro sistema jurídico, una conducta ilícita en materia tributaria puede ser calificada como infracción o como delito.

El código penal en su artículo 7o. nos dice que " Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes fiscales."

Otra definición es la siguiente:

" Delito es una creación jurídica que protege los derechos de los ciudadanos y la infracción es una creación política que protege la actividad de la administración destinada a la realización práctica de aquellos derechos."<sup>1</sup>

Según el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación considera que son responsables de la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en éste capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquéllas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

La Sanción es la consecuencia Jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.

---

1. Principios de Derecho Tributario  
Lic. Luis Humberto Delgadillo Gutierrez  
Editorial PAC. pag. 138

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 se manifiesta exigiendo el cumplimiento forzoso, es decir, resarciendo los daños y perjuicios sufridos por la violación o incumplimiento, o sea, indemnizando o imponiendo una pena al infractor.

Atendiendo a la finalidad que persiguen las sanciones en el Derecho Tributario se clasifican en Indemnizaciones y Penas. Las Indemnizaciones son de contenido económico, las cuales resarcen al fisco por daños y perjuicios sufridos por el incumplimiento de la obligación fiscal de que se trate y se estima en función del daño o perjuicio.

Las penas son simplemente una medida disciplinaria que se impone independientemente de que existan daños o perjuicios para el fisco, por lo que se estima en relación a la gravedad de la infracción.

Sanciones a que se puede hacer acreedor el Contador Público, que incurre en faltas a las disposiciones normativas.

Cuando el Contador Público no cumpla con las disposiciones y requisitos establecidos para emitir informes fiscales, se hará acreedor a diversos medios punitivos, que van desde una amonestación, la suspensión por tres años, o la cancelación definitiva de su registro, todo lo anterior según el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

#### Causas de suspensión o cancelación.

Los motivos por los cuales puede ser amonestado o suspendido temporalmente un Contador Público para efectos de suscribir informes fiscales, o bien, por los cuales le puede ser cancelado su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son según el artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

##### 1.- Suspensión por un año.

Se da cuando el Contador Público acumule tres amonestaciones.

#### Causas de Amonestación.

a) Presente los documentos y anexos que conforman el cuaderno de dictamen fiscal de estados financieros, incluyendo como parte de él al informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

b) Que los documentos y anexos del dictamen fiscal de estados financieros no reúnan los requisitos establecidos en los artículos 50, 51 y 54 del R.C.F.F.

Art.50.- Integración de Estados Financieros y Anexos.

Art.51.- Requisitos de la documentación.

Art.54.- Contenido de la documentación sobre la situación fiscal.

c) No presente en la forma debida la declaratoria para fines de compensación o devolución del impuesto al valor agregado.

d) No presente en forma completa y con todos los requisitos procedentes el dictamen sobre enajenación de acciones.

e) Asimismo, es motivo de amonestación y suspensión, el hecho de que el Contador Público se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal.

f) También se amonestará cuando no se atiendan los requisitos de

información que sobre los informes fiscales formulen las autoridades competentes.

Es importante señalar que el computo de las amonestaciones se hace por cada informe que entrega el Contador Público.

**2.- Suspensión por dos años.**

Se aplicará cuando no formule y presente el informe fiscal, estando obligado a ello.

**3.- Suspensión por tres años.**

Procede cuando se elabora el informe fiscal contraviniendo las disposiciones establecidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y demás relativos de su reglamento.

La cancelación procederá cuando:

1.- Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el Contador Público acumule tres suspensiones.

2.- 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.

#### 5.4. Responsabilidad Solidaria con el Cliente.

El Código Fiscal de la Federación establece claramente la responsabilidad de terceros, entre ellos el consultor fiscal, que va desde la comisión de infracciones fiscales, como se comento ampliamente en el punto 5.3., hasta la comisión de delitos de ese orden. Tal es el caso de las infracciones previstas en la Fracciones I y II del artículo 89 del citado ordenamiento, que sanciona la asesoría a los contribuyentes para evadir el pago de una prestación fiscal y por otra parte, la comisión de delitos propiamente dichos como pueden ser el encubrimiento, regulado por el artículo 96 del mismo código. El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

De conformidad con el art. 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, reformado el 8 de enero de 1991, establece que "Todo inculpado tendrá derecho a ser puesto en libertad bajo caución, si no excede de cinco años el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponde al delito imputado, incluyendo sus modalidades....., no se concederá el derecho de libertad provisional respecto a los delitos previstos en el art. 102,

104, 105, 108, 109 y 115 bis del Código Fiscal de la Federación", dichos artículos se refieren al delito de contrabando, de defraudación fiscal y de operación con dinero o bienes de actividades ilícitas, respectivamente.

En la exposición de motivos para las reformas de 1993, se propone establecer el beneficio de la libertad bajo caución para los procesados por delitos fiscales, aún y cuando la pena media aritmética exceda a 5 años de prisión. En este sentido, se propone introducir reformas al Código Federal de Procedimientos Penales para suprimir el Art. 399 en la referencia de que, en los delitos fiscales no se admite la libertad bajo caución, estableciendo en dicho artículo que la caución que se otorgará en este tipo de delitos se fijará en los términos que señale la autoridad judicial, en base a los lineamientos que se proponen incluir en el Capítulo de los Delitos Fiscales del Código Fiscal de la Federación. En este contexto, se propone una novedosa fórmula que permite al procesado obtener la libertad caucional, al mismo tiempo que asegura el interés fiscal.

Es importante mencionar, que una de las funciones del consultor fiscal es actuar dentro del marco legal evitando el delito de encubrimiento. En el derecho penal, en la fracción V del artículo 400 del Código Penal se tipifica y se sanciona como una de las formas de delito de encubrimiento la omisión del que no procure, por los medios lícitos que tenga a su alcance, impedir la consumación de los delitos que sabe van a cometerse o se están cometiendo. El incumplimiento de este deber es condición para la

aplicación de una pena que consiste en prisión.

Cuando el contador público actúa en el campo de la consultoría, tiene la obligación de expresarle a su cliente el riesgo que existe de que las autoridades fiscales difieran del criterio que el profesional sustente. Incluso debe advertir a su cliente de la diferente opinión que en casos concretos ya hayan adoptado las autoridades fiscales. También debe advertirlo de las consecuencias que le pueden derivar si se materializa la divergencia de opiniones, consecuencias que consisten en el pago de recargos, la imposición de sanciones y el necesario litigio que tendrá que iniciar ante los tribunales competentes para dirimir la controversia, si desea sustentar su posición en la opinión que le haya expresado el contador público. Se estima que, apegándose a esta forma de actuación, el consultor fiscal estará actuando como un verdadero "asesor" de su cliente.

Por lo tanto, el consultor fiscal tiene una responsabilidad solidaria con los hechos y actos que realice por cuenta del cliente, al cual asesora.

### **5.5. Conflicto de Deberes.**

Una preocupación de los profesionales que ejercen su especialidad en la materia fiscal, gira en torno a la confidencialidad de la información que han recibido de sus clientes, con motivo de la prestación de sus servicios profesionales.

La mayoría de las normas emitidas impiden a los profesionales la divulgación de la información recibida; sin embargo, existen también normas jurídicas que obligan a comunicar información a ciertas autoridades. Esta situación ha causado confusión y desconcierto entre muchos profesionales, quienes sienten carecer de directivas claras respecto a la forma en que deben conducirse.

Por lo que en ocasiones el profesional considera estar frente a un conflicto de deberes que le son incompatibles, porque al tiempo que estima tener el deber de reserva, considera estar obligado también, por ejemplo, a proporcionar información a las autoridades cuando es requerido para tal efecto. Para resolver estos problemas, se debe partir del principio de que las contradicciones no se admiten en el ámbito del Derecho, porque se debe entender como un sistema de afirmaciones congruentes que constituyen una unidad; es por eso que no debe admitirse que puedan ser consideradas a un mismo tiempo como válidamente aplicables, dos normas que por su contenido y significación son contradictorias, y por lo tanto, se excluyen recíprocamente desde el punto de vista lógico.

Puede por ello ocurrir que un profesional tenga a un mismo tiempo la idea de la existencia de dos normas, y se crea obligado por dos deberes que se contradicen entre sí, o sea que se excluyen lógicamente. Este problema al que se enfrenta el profesional, no es en realidad un problema jurídico de un conflicto de normas, sino un problema psicológico de un conflicto de ideas.

Concretamente se presenta el conflicto de ideas, cuando surge la obligación de declarar en juicio como testigo. La obligación de testificar representa una carga que se impone a los particulares por la ley para contribuir a una causa que consiste en conocer la verdad de los hechos, para así, administrar justicia.

Para la determinación de la norma jurídica aplicable al caso concreto, nuestra legislación se ha orientado a considerar que en las materias civil y mercantil, es de mayor valor el bien jurídico (los intereses de los particulares) consistente en el derecho a la intimidad personal que el que tiene la adecuada administración de justicia; por eso impone al profesional el deber de guardar el secreto excluyéndolo del deber de atestiguar contra su cliente (art.90 del Código Federal de Procedimientos Civiles y el art.288 para el D.F.). De esta forma, en asuntos de carácter civil tanto federales como locales, la norma jurídica aplicable al profesional es la que lo obliga a guardar secreto.

En materia mercantil también es esa la norma aplicable, por ser de aplicación supletoria el Código de Procedimientos Civiles del D.F., al disponerlo así el artículo 1054 del Código de Comercio.

Si bien, esta norma aplicable se presenta en las materias civil y mercantil, no ocurre lo mismo en las materias fiscal y penal, y es así que, ante la falta de solución expresa en la ley, es el intérprete quien debe determinar cuál de las normas de aparente contenido y significado contradictorios es la jurídicamente

aplicable para el caso concreto.

En ocasiones es el propio legislador quien determina cuál de las normas, que por su contenido y significado son contradictorias, es la que jurídicamente resulta válida; pero en ocasiones no ocurre así, por lo que tiene que ser el juez quien, establezca la norma que resulta válida para el caso concreto. Pero para llegar a esa decisión de la elección, se presenta un problema de criterio conforme al cual debe evaluarse los bienes jurídicos para determinar cuál de los que se encuentran en aparente conflicto es de mayor valor o jerarquía. Así, se presentan soluciones verdaderamente subjetivas, ya que deja a los sujetos en una zona de facultad que la Ley no estipula; basta con que otro individuo con distintos valores éticos efectúe la valoración contraria, para que llegue a una conclusión exactamente en el sentido opuesto a la que hubiera llegado un primer sujeto.

Hay otras soluciones que atienden a criterios objetivos, consistiendo en determinar el valor o jerarquía de los bienes jurídicos que tutela el derecho penal atendiendo a la pena que se establezca en el Código Penal de que se trate, cuando dichos bienes son atacados a través de la conducta o abstención que la norma penal sanciona. Aplicando este criterio objetivo para valorar los bienes jurídicos conforme a las disposiciones del Derecho Penal Mexicano, se tendría lo siguiente:

## Conducta Típica

A. No guardar la debida reserva del secreto profesional (violación de callar) Bien jurídico que se protege: la intimidad personal.

B. No prestar auxilio a la autoridad para la investigación de los delitos o para la persecución de los delincuentes (violación del deber hablar) Bien jurídico que se protege: la expedita admon. de justicia.

C. No obedecer un mandato legítimo de autoridad competente (violación al deber de colaborar con la autoridad).

D. No guardar la debida reserva de secretos con motivo del empleo, cargo o puesto cuando no sea profesional (violación del deber de callar).

## Sanción

a) 1 a 5 años de prisión b) \$50 a \$500 de multa c) 2 meses a 1 año de suspensión en el ejercicio profesional.

d) 3 meses a 3 años de prisión.

e) 1 a 2 años de prisión. f) \$10 a \$1,000 de multa.

g) 2 meses a 1 año de prisión.

h) \$5 a \$50 de multa.

Es así, que cuando se trata de un profesional, tiene mayor valor el bien jurídico consistente en la intimidad personal si el secreto se conoció en virtud del ejercicio profesional (A), que el que consiste en la expedita administración de justicia (B) y de colaborar con la autoridad (C), ya que resulta que la violación del primero amerita una sanción mayor que la que se aplica a la violación B y C. Ocurrendo así, que la valoración se efectúa dentro del ámbito jurídico y no fuera de él, como ocurre con el criterio subjetivo.

Por lo tanto no puede un sujeto, a un mismo tiempo y en un mismo lugar, estar obligado a cumplir con dos deberes contrapuestos, como es el deber de callar, el deber de hablar y de colaborar. Correspondiendo a las autoridades determinar cuál de las normas, que por su contenido y significación son contradictorias, es la que jurídicamente resulta válida.

Cuando las autoridades fiscales requieren a un contador público que hubiera dictaminado estados financieros para efectos fiscales, la información o documentos relacionados con el cliente auditado por él, o papeles de trabajo de la auditoría practicada, se encontraría obligado a proporcionarlos. Al hacerlo no violaría el deber de reserva, porque al haber sido previamente autorizado por su cliente, la norma que obliga a los profesionales a guardar reserva ya no le sería aplicable. Esta autorización del cliente se encuentra implícita desde el momento en que él mismo manifiesta a las autoridades que determinado contador público dictaminará

sus estados financieros para efectos fiscales.

Pero, cuando un cliente acude al profesional habiéndose consumado ya el delito, éste se encuentra impedido de revelar a la autoridad hechos o documentos confiados por su cliente, ya que la norma que le es jurídicamente aplicable es la que lo obliga a guardar secreto, y no la que obliga a los terceros en general a auxiliar a la autoridad en la investigación del delito o en la persecución de infractores. En este caso le es aplicable la norma que obliga a los terceros a impedir por cualquier medio lícito que se cometa un delito, o que llegue a consumarse el que se está cometiendo. Se estima recomendable que el profesional deje evidencia del medio lícito que hubiera utilizado para cumplir con su deber. Para ello, deberá dar a conocer las razones por las que estime que está en proceso de cometer un delito, a efecto de disuadirlo, así como las consecuencias que de ello se puedan derivar. Por un aspecto de ética, no así legal, si el cliente (o posible cliente), no atiende al llamado que le hiciera el profesional, éste, deberá suspender la prestación de sus servicios al cliente (o posible cliente), siendo esta, además una manera de colaborar con la sociedad.

**DIVERSAS ALTERNATIVAS QUE SE CUESTIONA EL CONSULTOR FISCAL,  
EN UNA CESION DE DERECHOS DE PATENTE.**

**I. PLANTEAMIENTO DEL CASO**

**II. SOLUCIONES VIABLES PATENTE**

**III. COMENTARIOS Y SUGERENCIAS**

**I. PLANTEAMIENTO DEL CASO**

**OBJETIVO DEL CASO PRACTICO:**

El objetivo del presente caso práctico, es resaltar la creatividad que debe desarrollar el asesor fiscal, analizando diversas alternativas, para dar una adecuada solución a las consultas que en materia impositiva le hagan y de esta manera los contribuyentes puedan cumplir mejor sus obligaciones fiscales, dentro del marco legal y aprovechar al máximo los beneficios a que tengan derecho.

## PLANTEAMIENTO DEL CASO:

El Sr. "X" es una persona física residente en territorio nacional, que actualmente tributa dentro del Capítulo I del Título IV de la L.I.S.R. (sueldos y salarios) el cual es propietario de una patente que consiste en un proceso tecnológico.

El Sr. "X" actualmente es empleado de confianza con una antigüedad de 30 años en una transnacional (empresa "A") dedicada al ramo de la electrónica. Esta empresa desea adquirir un 70% de dicha patente y destinar los derechos sobre ella adquiridos para apor-  
tarlos en la suscripción y pago de capital social de una nueva sociedad (empresa "As") residente en México.

El Sr. "X" acude al Despacho Contable-Fiscal "Y", S.C. para asesorarse en la venta del 70% de dicha patente y comenta que el 30% del que todavía es propietario lo destinará, para la suscripción y pago de su participación accionaria a una nueva sociedad (empresa "As").

La multicitada patente tiene un valor de Ns 10'000,000.00 y sobre ella se va a enajenar el 70%.

## II. SOLUCIONES VIABLES PATENTE.

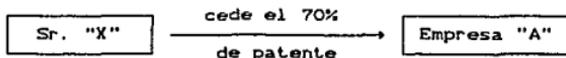
En la legislación mexicana es poco usual que sobre un bien intangible, como lo son las patentes y marcas, se enajene una parte, pero el llevar a cabo tales operaciones al final de cuentas representa un acuerdo de voluntades o acuerdos contraactuales, lo cual está legalmente permitido.

En términos fiscales e incluso legales, la cesión de derechos constituye una enajenación.

Conforme a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación (CFF), se entiende por enajenación toda transmisión de propiedad, incluyéndose como tal a la aportación que se haga a una sociedad o asociación.

En ese orden de ideas y toda vez que el objetivo primordial es el analizar las alternativas fiscales que se pueden presentar para la cesión de derechos, a continuación se exponen las situaciones que podrían manejarse y cuyo propósito es dar a conocer las repercusiones tributarias que en un momento determinado se podría presentar.

OPCION A.- EL SR. "X" PROPIETARIO DE LA PATENTE CEDE EL 70% A LA EMPRESA "A" (RESIDENTE EN TERRITORIO NACIONAL).



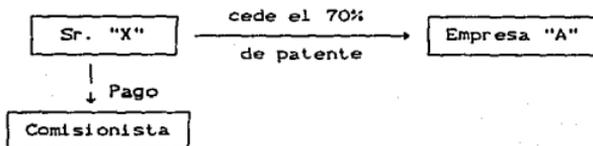
NOTAS :

1.- Para el caso concreto y de acuerdo a las disposiciones fiscales contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), por la enajenación no se tiene costo comprobado de adquisición, por lo que el precio de venta sería igual a la contraprestación pactada.

2.- En virtud de que el Sr. "X" no se encuentra inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes con Actividad Empresarial, se estaría en presencia de un acto esporádico y por la enajenación la empresa "A" estaría obligada a retener y enterar ante la SHCP el 20% de ISR como pago provisional del Sr. "X" a cuenta de su impuesto anual.

3.- El ISR que se causaría sería de N\$ 2'450,000.00 (N\$ 7'000,000.00 x 35%), que se cubriría N\$ 1'400,000.00 (N\$ 7'000,000.00 x 20% ) en la fecha de la operación y N\$ 1'050,000.00 (N\$ 2'450,000.00 - N\$ 1'400,000.00) en el mes de Abril de 1993 a la presentación de la declaración anual de ISR correspondiente al ejercicio fiscal de 1992.

OPCION B.- EL SR. "X" PROPIETARIO DE LA PATENTE, CEDE EL 70% A LA EMPRESA "A" RESIDENTE EN TERRITORIO NACIONAL CON LA INTERVENCION DE DOS O MAS COMISIONISTAS O MEDIADORES MERCANTILES.

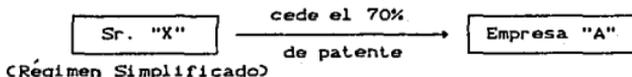


NOTAS :

- 1.- Toda vez que el Sr. "X" no ha podido encontrar a una o más personas interesadas en adquirir parte de su patente, se hace de los servicios de un comisionista o mediador mercantil.
- 2.- El comisionista recibe su contraprestación de quien lo contrata por haber realizado una operación de comercio.
- 3.- El mediador recibe su contraprestación por haber puesto en contacto al seguro comprador con el vendedor que ofrece su producto o servicio.
- 4.- En ese sentido, se podría manejar que la cesión de derechos en un 70% sobre la patente, se haya realizado con el auxilio de uno o más comisionistas o mediadores mercantiles.
- 5.- La ventaja que lo anterior trae consigo es que al segregar el ingreso acumulable entre más número de personas, la carga tributaria se vería sensiblemente reducida, partiendo del hecho de que a ingresos superiores la carga fiscal es proporcionalmente superior.

6.- Tal vez por las cifras que finalmente se manejen en la operación, este camino no resultaría ser el más apropiado, por la razón de que aunque se distribuirá el ingreso, todavía se ubicará en rangos del 35%.

OPCION C.- EL SR. "X" UBICADO COMO CONTRIBUYENTE DEL "REGIMEN SIMPLIFICADO A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES" CEDE LOS DERECHOS SOBRE EL 70% DE LA PATENTE A LA EMPRESA "A".



**N O T A S :**

1.- Este esquema del Régimen Simplificado fue incorporado en la LISR a partir de 1990, está enfocado a las personas físicas que obtienen hasta cierto límite de ingresos, asimismo, busca simplificar el cumplimiento en sus obligaciones fiscales y otorga tratamientos tendientes a desgravarlos.

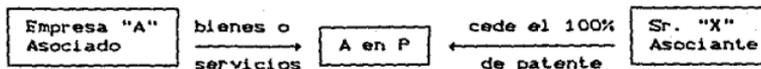
2.- El límite de ingresos acumulables para poder tributar en este régimen se establece en el art. 119-A de la LISR en su primer párrafo, siendo de N\$ 600,000.00 en el ejercicio inmediato anterior.

3.- En virtud de que el Sr. "X" no obtuvo ingresos fiscales por ese importe, bien se podría ubicar como un contribuyente del régimen simplificado, pero la problemática a que nos enfrentariamos es que para el presente ejercicio de 1992, por la cesión de

derechos sobre la patente se generarían ingresos que rebasarían en gran medida el límite previsto.

4.- En todo caso, el efecto inmediato sería que al realizar la operación no se enteraría ISR alguno por ser primer año de actividades y sólo se desfasaría su pago hasta el mes de Abril de 1993, amén de que para dicho año al haber sobrepasado el límite de ingresos ya no podríamos seguir ubicándonos en este régimen.

OPCION D.- CONFORMACION DE UNA ASOCIACION EN PARTICIPACION (A. EN P.) EN LA QUE EL SR. "X" PROPIETARIO DE LA PATENTE ACTUA COMO ASOCIANTE Y LA EMPRESA "A" COMO ASOCIADO.



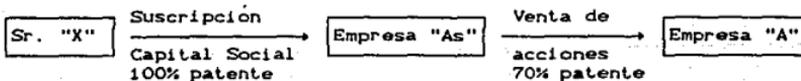
#### NOTAS:

- 1.- El marco legal de las A. en P. está regulado por los artículos del 252 al 259 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) y las disposiciones fiscales que las rige están contenidas en la LISR fundamentalmente en su art. 8.
- 2.- La A. en P. es un contrato por medio del cual una persona (el asociante) concede a otras (asociados) que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades o pérdidas que se obtengan de la negociación.
- 3.- En este contexto el asociante (el Sr. "X") aportaría a la

asociación (sin que exista el concepto de enajenación para evitar la causación y pago del ISR que se generaría ) el 100% de los derechos sobre su patente y la empresa "A" en su carácter de asociado aportaría los recursos necesarios para la consecución del objeto social, ambos bienes, patente y recursos, serían el patrimonio de la asociación.

4.- El problema a que nos enfrentaríamos es que en lo futuro habría que darle salida a los recursos que finalmente deberán ser destinados al Sr. "X", para lo cual se tendría que armar un plan de ingresos (sujeto al ISR que se causará) en favor de la propia persona física (Sr. "X"), lo cual no nos solucionaría en definitiva el objetivo que se busca.

OPCION E.- APORTACION DE LA PATENTE EN LA SUSCRIPCION Y PAGO DE CAPITAL EN LA NUEVA SOCIEDAD (EMPRESA "AS") Y POSTERIOR A ESO, VENTA DE ACCIONES EN UN 70% DEL SR. "X" A LA EMPRESA "A".



**N O T A S :**

1.- Se había contemplado la posibilidad de que el Sr. "X" aportará la patente en una nueva sociedad (empresa "AS"), suscribiendo con el valor de ésta, el capital social.

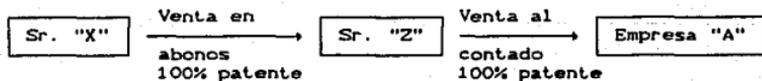
2.- En términos generales, se entiende por enajenación a toda

transmisión de propiedad, específicamente el CFF en su art.14 fracc. III, establece que la aportación a una sociedad o asociación, constituye una enajenación.

3.- En ese sentido, el tratar de llevar a cabo esta operación nos llevaría inmediatamente a constituirnos como sujetos del impuesto y sería aplicable lo señalado en la opción A.

4.- En base a lo anterior, este camino tampoco resulta ser el deseable.

OPCION F.- EL SR. "X" PROPIETARIO DE LA PATENTE ENAJENA EL 100% DE SUS DERECHOS A OTRA PERSONA FISICA (PF) MEDIANTE UN SISTEMA DE VENTAS EN ABONOS, POSTERIOR A ELLO LA PF (NUEVA PROPIETARIA) VENDE DE CONTADO A LA EMPRESA "A".



**N O T A S :**

1.- Partiríamos de la base de que por una situación real de negocios, el Sr. "X" ha decidido enajenar por medio de un sistema de ventas en abonos el 100% de los derechos sobre su patente a otra PF.

2.- De acuerdo con lo previsto por el antepenúltimo párrafo del art.14 del CFF, las ventas en abonos se dan cuando se efectúan con público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y que el plazo pactado exceda de doce meses.

3.- De acuerdo a lo establecido por el párrafo siguiente a la fracción III del art.32 de la LIVA y a otras disposiciones reglamentarias que ha emitido la SHCP, se entienden como enajenaciones al público en general, cuando no se traslada en forma expresa y por separado el IVA a la PF adquirente del bien.

4.- Por otro lado, la LISR y la LIVA disponen que en enajenaciones a plazo o ventas en abonos, se tendrá la obligación de pagar el impuesto (ISR o IVA) en la fecha en que se cobren las contraprestaciones pactadas.

5.- En ese orden de ideas, podría pactarse que la enajenación a plazos o venta en abonos, se haga a un plazo de digamos, cinco años, estableciéndose que el precio del bien sea prorrateado en cantidades anuales, iguales y sucesivas.

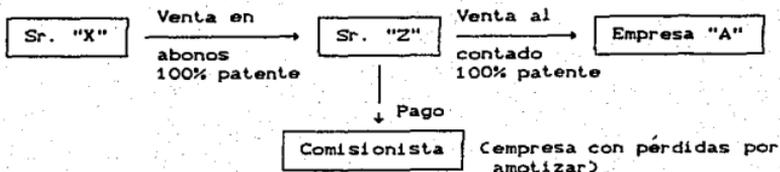
6.- La ventaja que ofrece esta alternativa consiste en que el ISR de N\$ 2'450,000.00 (N\$ 7'000,000.00 x 35%) que se causa en nuestro ejemplo, se diferiría por un período de cinco años (o incluso si se deseará por un período superior).

7.- La PF que adquiriera la patente (tipificada como público en general al no trasladarle en forma expresa y por separado el IVA) consideraría el IVA como parte del precio del bien y en consecuencia no tendría derecho a su acreditamiento.

8.- Una vez adquirida la patente, la nueva PF procedería a enajenar de contado los derechos adquiridos a la empresa "A" (una persona moral tendría que representar los intereses de la PF autora de la patente), en este acto prácticamente no se causaría ISR alguno ya que se tendría costo comprobado de adquisición (el precio pagado al Sr. "X" autor de la patente adicionado del IVA a diferir, se constituirían como costo en la enajenación a realizar a la empresa "A") el cual se deduciría del precio de venta.

9.- En la venta de la patente a la empresa "A", se trasladaría en forma expresa y por separado el IVA, con el objeto de que ésta procediera a su acreditamiento.

OPCION G.- TRIANGULAR LA OPERACION EN LOS TERMINOS DE LA OPCION F, CON EL AUXILIO DE UNO O MAS COMISIONISTAS O MEDIADORES MERCANTILES.



N O T A S :

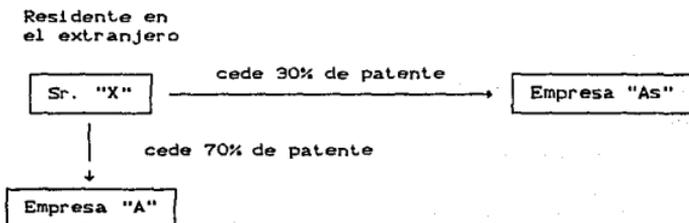
1.- Se seguiría el planteamiento general expuesto en la opción anterior, con la variante de que en este caso intervendrían uno o más comisionistas o mediadores mercantiles precisamente en la fase en la que la PF adquiriente de la patente, enajena el 100% de los derechos a la empresa "A" interesada en adquirirla.

2.- La idea de la intervención de los comisionistas o mediadores mercantiles, es la de segregar el ingreso para que esa parte se ubique en tasas inferiores de ISR en cuanto a su causación.

3.- No sería remoto pensar en que alguna empresa con pérdidas fiscales por amortizar, actuara como comisionista o mediador mercantil en esta operación.

Hasta aquí se han analizado las situaciones que se podrían presentar cuando el Sr. "X" autor de la patente es residente en territorio nacional, asimismo, se han comentado las repercusiones a que se dan lugar en cada caso y se han dado los lineamientos generales que en un momento determinado habrían que seguirse.

OPCION H.- UBICAREMOS AL SR. "X" AUTOR DE LA PATENTE COMO UN RESIDENTE EN EL EXTRANJERO, EL CUAL CEDE 70% DE LA PATENTE A LA EMPRESA "A" Y EL 30% DEL QUE TODAVIA ES PROPIETARIO LO DESTINA A LA SUSCRIPCION Y PAGO DE LA PARTICIPACION ACCIONARIA EN LA EMPRESA "As".



**N O T A S :**

- 1.- El Título V de la LISR regula a las diversas operaciones que se realicen con residentes en el extranjero, señalándose en el art.144 de tal ordenamiento que se está obligado al pago del gravamen cuando los residentes en el extranjero obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, procedentes en fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.
- 2.- De acuerdo con lo establecido en tal ordenamiento se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se realizan o llevan a cabo los actos o actividades que generan el ingreso.
- 3.- En base a ello, se partiría de que la patente proviene del extranjero (en donde incluso ya se han iniciado o concluido los trámites inherentes a su registro), siendo en consecuencia el Sr. "X" autor de la patente residente en el extranjero.

4.- Para efectos del ISR no habría fuente de riqueza situada en territorio nacional, por lo que no se causaría tal gravamen y por consiguiente los recursos que se enviarán al extranjero como pago de la contraprestación pactada saldrían sin la retención de ISR alguno.

5.- Por lo que toca al IVA, el art. 40-A del RIVA refiere que en la importación de bienes intangibles (como lo es el caso de la patente) se podrá efectuar el acreditamiento de este impuesto en la misma declaración de pago provisional del mes a que corresponda la importación.

6.- Lo anterior quiere decir que aunque se causa el impuesto por la importación de bienes intangibles, se tiene derecho a su acreditamiento en el mes de que se trate, estableciéndose con esto una especie de acreditamiento virtual que no da lugar a desembolso alguno por concepto de IVA.

7.- Por otro lado se buscaría que el 30% que conservará el Sr. "X" autor de la patente, esté representado por una sociedad constituida para esos efectos, ya que sería muy evidente el que siendo residente en el extranjero participe como accionista en una sociedad a la cual le ha vendido su patente.

8.- Tal vez este camino resulte ser el más recomendable, ya que partiría de una situación real y concreta (al ser el enajenante

de la patente residente en el extranjero, lo cual se comprobaría fácilmente acreditando el domicilio fiscal que se tenga para esos efectos).

9.- De hecho no se causaría ISR ni IVA alguno, toda vez que para ISR no existe fuente de riqueza situada en territorio nacional y que para IVA se acreditaría en forma virtual el impuesto generado, no dando lugar a desembolso alguno por concepto de contribuciones.

### III.- COMENTARIOS Y SUGERENCIAS.

Lo expuesto a lo largo de la presente representan las conclusiones a que se han llegado, como resultado de los planteamientos hechos por el Sr. "X".

Parten de una situación en la que se deberán cuidar con sumo detalle diversos aspectos, tales como:

1.- Los convenios o contratos de cesión de derechos, deberán ser formalizados ante Notario o Corredor Público.

2.- Si se decidiera manejar la operación con la intervención de uno o mas comisionistas o mediadores mercantiles (también aplicable para el caso del residente en el extranjero), lo deseable sería que a los convenios respectivos igualmente se les diera fe pública.

3.- Según la opción que se elija, resultará recomendable el que se obtenga avalúo practicado por Corredor Público o por périgo valuator, con la finalidad de que no se presuma que la cesión de derechos fue realizada a un valor diferente al de mercado, aunque para el caso de operar la negociación con el residente en el extranjero, podría prescindirse de tal formalidad.

4.- Respecto al domicilio fiscal del residente en el extranjero, podría ser en cualquier país, pero por los atractivos fiscales que en cada uno se presentan, podría estarse pensando en uno de los denominados "paraísos fiscales", por las bajas o inexistentes tasas de recaudación.

5.- Incluso para la nueva sociedad (empresa "As"), valdrá la pena se celebre un acta de asamblea en la que se acuerde y resuelva sobre la adquisición de la patente.

6.- Las opciones más viables en orden de importancia según nuestro criterio, en caso de que el Sr. "X" decida ser residente en territorio nacional son: opción F y G. En caso de que el Sr. "X" decida ser residente en el extranjero la opción H.

## CONCLUSIONES

Sustentamos que la estructura del sistema fiscal debe tener estabilidad, ya que si se le introducen cambios constantes, termina creando incomprensión, duda y propensión a la evasión, configurándose estructuras con características no sólo regresivas sino complejas.

Por esto es que el contribuyente sabe que estas reformas fiscales están dirigidas a él solo para que las pague o las cumpla, más no para que las entienda, comprenda y maneje directamente, es así que todo aquel que no es experto en la materia (como el consultor fiscal) de las distintas clases de operaciones, su régimen jurídico, el método de gestión, las modalidades y las obligaciones formales de cumplimiento del sistema tributario, tienen un impacto psicológico abrumador, a veces traumatizante. Esta situación provoca espontáneamente aversión al cumplimiento de los deberes fiscales, que se suma al enojo de pagar impuestos y esto alimenta una evasión fiscal involuntaria.

Desde el 31 de Diciembre de 1966 en que apareció publicada la primera miscelánea, desencadenó la incertidumbre para el contribuyente acerca de los cambios fiscales anuales que pudiesen modificar su situación tributaria, lo cual aumentó progresivamente la actividad del consultor fiscal para satisfacer las obligaciones de los contribuyentes.

Desde entonces es de primordial importancia conocer la política tributaria de cada sexenio, así como la explicación de motivos a las modificaciones fiscales que anualmente se llevan a cabo.

El consultor fiscal debe cumplir con la función de actuar dentro del marco legal evitando el delito de encubrimiento, puesto que tiene la responsabilidad solidaria con los hechos y actos que realice por cuenta del cliente, al cual asesora, por lo que esta responsabilidad se debe reflejar en el contrato de servicios profesionales. En consecuencia, el consultor fiscal tiene la obligación de expresarle a su cliente el riesgo que existe de que las autoridades fiscales difieran de su criterio. Incluso debe advertir la diferente opinión que en casos concretos ya hayan adoptado dichas autoridades y de las consecuencias que se puedan derivar de esto.

Sugerimos, a todos aquellos que inicien su actividad profesional en forma dependiente o independiente, o bien, ya se hayan iniciado en ella, continúen con su constante capacitación, puesto que no se es consultor fiscal con solo concluir la Licenciatura; manteniéndose a la vanguardia en los avances tecnológicos y programas de computo inherentes a su profesión, así como también, no perder de vista todos los cambios económicos nacionales e internacionales que provoquen impactos tributarios en nuestro país. Además, deben contar con una buena organización interna para que no se vea obstruido su proceso de crecimiento, proyectando a su vez madurez profesional, lo cual propiciará a sus clientes la confianza necesaria.

## BIBLIOGRAFIA

ADMINISTRACION DE RECURSOS HUMANOS  
ARIAS GALICIA, FERNANDO  
EDITORIAL TRILLAS

GUIA PARA LA ELABORACION DEL DICTAMEN FISCAL Y OTROS INFORMES  
FISCALES  
C.P. LOPEZ CRUZ, FERNANDO  
ED. I.M.C.P.

LOS 7 PECADOS CAPITALES EN MATERIA FISCAL  
LIC. RUEDA MEDUAN, IVAN  
EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.  
MARZO 1992 1ra. EDICION

MANUAL PARA ESTRUCTURAR Y ORGANIZAR PEQUENAS Y MEDIANAS FIRMAS DE  
CONTADORES PUBLICOS  
ED. I.M.C.P.  
JUNIO 1991 1ra. EDICION

NORMAS DE ACTUACION PROFESIONAL EN MATERIA FISCAL  
ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA, A.C.  
ED. I.M.C.P.  
MAYO 1991 1ra. EDICION

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA  
ED. I.M.C.P.  
EDICION

PLANEACION FISCAL  
DIEP DIEP, DANIEL  
DOFISCAL EDITORES  
SEPT. 1987 3ra. EDICION

PROYECCION SOCIAL DEL CONTADOR PUBLICO  
C.P. VAZQUEZ BONILLA, JOSE DE JESUS  
ED. I.M.C.P.  
EDICION 1984

**L E Y E S   Y   C O D I G O S**

**CODIGO CIVIL**  
EDITORIAL PORRUA

**CODIGO DE ETICA PROFESIONAL**  
ED. I.M.C.P.

**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO 1992 Y 1993.**  
DOFISCAL EDITORES

**CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**  
EDITORIAL PORRUA  
EDICION 1992

**LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1992 Y 1993**  
DOFISCAL EDITORES

**LEY DE PROFESIONES**  
MARZO DE 1992  
EDITORIAL

**R E V I S T A S**

**ANALISIS FISCAL HOY "COLECCION DE ORO"**  
EDICIONES FISCALES FE, S.A. DE C.V.  
MARZO 1991

**CONTADURIA PUBLICA**  
ED. I.M.C.P.  
OCTUBRE 1990  
ENERO 1991  
OCTUBRE 1992

**ECOFISCAL FINANCIERO**  
EDITORIAL IEE, S.A. DE C.V.

**MUNDO EMPRESARIAL**  
EDITORIAL GRUPO ISEF  
MARZO 1990

**O T R O S**

DESAYUNO - CONFERENCIA  
MEDIOS DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES  
COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE MEXICO, A.C.  
EXPOSITOR: LIC. JUAN DE LA CRUZ HIGUERA ARIAS  
NOVIEMBRE DE 1992

PLAN NACIONAL DE DESARROLLO 89/94  
DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION  
31 DE MAYO DE 1989.